

SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA
DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS
Consultas Vinculantes

NUM-CONSULTA	V2314-16
ORGANO	SG de Impuestos sobre el Consumo
FECHA-SALIDA	25/05/2016
NORMATIVA	Ley 37/1992 arts. 4-Uno, 5, 75, 78-Uno y 88-
DESCRIPCION-HECHOS	La consultante ha firmado un contrato con una universidad para la ampliación de la facultad con un nuevo edificio y la conservación y mantenimiento del mismo durante 10 años.
CUESTION-PLANTEADA	Devengo de la operación y aplicación de la regla de inversión del sujeto pasivo
CONTESTACION-COMPLETA	<p>1.- El artículo 4, apartado uno de la Ley 37/1992 de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre), establece que “Estarán sujetas al Impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del Impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, incluso si se efectúan en favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen.”.</p> <p>El artículo 5, apartado dos, de la misma Ley dispone que “son actividades empresariales o profesionales las que impliquen la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.”.</p> <p>De conformidad con los preceptos anteriores, la entidad adjudicataria del contrato tiene la condición de empresario o profesional a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido y estarán sujetas las operaciones que realice en el ejercicio de su actividad. En particular, estará sujeta al Impuesto la ejecución de obra objeto de consulta y los trabajos de conservación y mantenimiento.</p> <p>2.- El artículo 75 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido se ocupa de regular las reglas de devengo de dicho Impuesto. El apartado uno, número 1º, del citado precepto, que es la que resulta aplicable en el caso de las operaciones objeto de consulta, establece lo siguiente:</p> <p>“Uno. Se devengará el Impuesto:</p> <p>1º. En las entregas de bienes, cuando tenga lugar su puesta a disposición del adquirente o, en su caso, cuando se efectúen conforme a la legislación que les sea aplicable.</p> <p>(...)</p> <p>2º bis. Cuando se trate de ejecuciones de obra, con o sin aportación de materiales, cuyas destinatarias sean las Administraciones públicas, en el momento de su recepción, conforme a lo dispuesto en el artículo 147 del Texto Refundido de la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2000, de 16 de junio.”.</p> <p>Por su parte, el artículo 75, apartado dos, párrafo primero de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, dispone lo siguiente:</p> <p>“Dos. No obstante lo dispuesto en el apartado anterior, en las operaciones sujetas a gravamen que originen pagos anticipados anteriores a la realización del hecho imponible el Impuesto se devengará en el momento del cobro total o parcial del precio por los importes efectivamente percibidos.”.</p> <p>De acuerdo con lo expuesto, el devengo del Impuesto sobre el Valor Añadido en la operación de ejecución de obra del edificio se produce conforme a lo establecido en el artículo 75, apartado uno, números 1º, y 2º bis de la Ley 37/1992, salvo que se produzcan pagos anticipados, en cuyo caso se aplica el apartado dos del mencionado artículo 75 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, devengándose el Impuesto en el momento del cobro parcial del precio por el importe efectivamente percibido.</p> <p>En el caso de los trabajos de conservación y mantenimiento del edificio resultante el devengo se produce de acuerdo con lo previsto en el número 7º del artículo 75, apartado uno, que dispone lo siguiente:</p> <p>“7º. En los arrendamientos, en los suministros y, en general, en las operaciones de tracto sucesivo o continuado, en el momento en que resulte exigible la parte del precio que comprenda cada percepción.”.</p> <p>En consecuencia con lo anterior, el devengo en dichos trabajos coincidirá con la exigibilidad de la contraprestación que, de acuerdo con el escrito de consulta, será a razón de dos pagos anuales.</p> <p>3.- Con respecto al sujeto pasivo de las ejecuciones de obra inmobiliaria, se debe tener en consideración lo establecido por el artículo 84 de la Ley 37/1992, en su redacción dada por Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude (BOE de 30 de octubre), el cual establece, con efectos desde el 31 de octubre de 2012, lo siguiente:</p> <p>“Uno. Serán sujetos pasivos del Impuesto:</p> <p>1º. Las personas físicas o jurídicas que tengan la condición de empresarios o profesionales y realicen las entregas de bienes o presten los servicios sujetos al Impuesto, salvo lo dispuesto en los números siguientes.</p> <p>2º. Los empresarios o profesionales para quienes se realicen las operaciones sujetas al Impuesto en los supuestos</p>

que se indican a continuación:

(...)

f) Cuando se trate de ejecuciones de obra, con o sin aportación de materiales, así como las cesiones de personal para su realización, consecuencia de contratos directamente formalizados entre el promotor y el contratista que tengan por objeto la urbanización de terrenos o la construcción o rehabilitación de edificaciones.

Lo establecido en el párrafo anterior será también de aplicación cuando los destinatarios de las operaciones sean a su vez el contratista principal u otros subcontratistas en las condiciones señaladas.

(...).”.

En relación con las condiciones que deben cumplirse para la aplicación de la inversión del sujeto pasivo en ejecuciones de obra, cabe señalar que, con fecha 27 de diciembre de 2012, ha tenido lugar contestación vinculante a consulta con número de referencia V2583-12, planteada en relación con el tratamiento con el Impuesto sobre el Valor Añadido derivado de la aplicación de la letra f) del artículo 84.Uno.2º de la Ley 37/1992.

De acuerdo con dicha contestación la aplicación del mecanismo conocido como inversión del sujeto pasivo, requiere la concurrencia de los siguientes requisitos:

a) El destinatario de las operaciones sujetas al Impuesto debe actuar con la condición de empresario o profesional.

b) Las operaciones realizadas deben tener por objeto la urbanización de terrenos o la construcción o rehabilitación de edificaciones.

c) Las operaciones realizadas deben tener la naturaleza jurídica de ejecuciones de obra, con o sin aportación de materiales, incluida la cesión de personal necesario para su realización.

d) Tales operaciones deben ser consecuencia de contratos directamente formalizados entre el promotor y el o los contratistas principales, si bien, la inversión del sujeto pasivo también se producirá, en los casos de ejecuciones de obra y cesiones de personal efectuadas para el contratista principal u otros subcontratistas, cuando las mismas sean consecuencia o traigan causa en un contrato principal, que tenga por objeto la urbanización de terrenos o la construcción o rehabilitación de edificaciones.

Del escrito de consulta parece deducirse que se cumplen los anteriores requisitos puesto que se trata de una ejecución de obra para la construcción de un edificio siendo el destinatario un empresario y siendo las operaciones consecuencia de contratos directamente formalizados con el promotor o el contratista principal. El cumplimiento de tales requisitos implica la aplicación del supuesto de inversión del sujeto pasivo en los términos previstos en la Ley.

No obstante lo anterior, no será de aplicación la inversión del sujeto pasivo a los trabajos de conservación y mantenimiento realizados en los 10 años siguientes a la recepción de la obra pues los mismos, como reiteradamente ha señalado este centro directivo, no constituyen operaciones de construcción, rehabilitación o urbanización de edificaciones.

4.- Por último señalar que en el supuesto que se hubiera pactado un precio único por la recepción de la obra y los trabajos de conservación y mantenimiento, el apartado segundo del artículo 79 establece la siguiente regla especial para determinar la base imponible:

“Dos. Cuando en una misma operación y por precio único se entreguen bienes o se presten servicios de diversa naturaleza, incluso en los supuestos de transmisión de la totalidad o parte de un patrimonio empresarial, la base imponible correspondiente a cada uno de ellos se determinará en proporción al valor de mercado de los bienes entregados o de los servicios prestados.

Lo dispuesto en el párrafo anterior no se aplicará cuando dichos bienes o servicios constituyan el objeto de prestaciones accesorias de otra principal sujeta al Impuesto.”.

Del escrito de consulta resulta que el consultante se compromete a la ejecución de las obras de construcción y a la conservación y mantenimiento de las futuras instalaciones por lo que, a los efectos de aplicar lo previsto en los apartados 2 y 3 de esta contestación, deberá distinguir de forma proporcional la parte del precio que se corresponde con cada operación.

4.- Lo que comunico a Vd. con efectos vinculantes, conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.