



Tratamiento en el Impuesto sobre el Valor Añadido de las ejecuciones de obra

Área Fiscal de Gómez-Acebo & Pombo

El pasado 27 de diciembre de 2012 la Dirección General de Tributos (en adelante, DGT) resolvió la consulta vinculante número V2583-12 en la que se aclara el tratamiento en el Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, IVA) de las ejecuciones de obra.

Cabe recordar que, recientemente, el artículo 5 de la 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 (en adelante Ley 7/2012), introdujo un nuevo supuesto de inversión del sujeto pasivo en el IVA para ejecuciones de obras inmobiliarias y cesiones de personal como consecuencia de contratos directamente formalizados entre promotor y contratista.

A continuación se resume el contenido de los aspectos a los que se hace referencia en la mencionada Resolución de la DGT:

Tal y como se ha anticipado, la Ley 7/2012 estableció, con efectos 31 de octubre de 2012, que el sujeto pasivo en las ejecuciones de obra inmobiliaria será el empresario o profesional para el que se realice la operación, determinando por tanto la inversión del sujeto pasivo.

Para que opere dicha inversión del sujeto pasivo deben cumplirse los siguientes requisitos:

1. El destinatario de las operaciones debe actuar como empresario o profesional a los efectos del IVA.

A este respecto, la DGT se remite al artículo 5.Uno.d) de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, Ley del IVA) y establece que se considerarán como empresarios o profesionales a los efectos del IVA a (i) los urbanizadores de terrenos y (ii) los promotores de edificaciones. Destacamos las siguientes precisiones:

- (i) Los propietarios de terrenos que no tuvieran la condición de empresario o profesional previamente, la adquirirán en calidad de urbanizadores de terrenos en el momento en que se les imputen los costes de urbanización, siempre que tengan la intención de afectar el suelo resultante de la reparcelación a una actividad empresarial o profesional con la intención de venta, adjudicación o cesión por cualquier título.
- (ii) La condición promotor exige un título de propiedad sobre la obra (y no necesariamente sobre el solar en el que se construye) en cuyo beneficio se realiza la obra de construcción y que tiene la intención de venderlo a terceros.

El referido artículo 5 de la Ley es de aplicación general y, por tanto, también se aplica a entes públicos, personas físicas, asociaciones, cooperativas y demás entidades sin ánimo de lucro que, consecuentemente, tendrán la condición de empresarios cuando cumplan con los requisitos establecidos para ello por la Ley del IVA, aunque para ello será necesario que éstos comuniquen expresa y fehacientemente al contratista principal que están adquiriendo el bien o servicio en su calidad de empresario o profesional (si no lo hacen así, no aplica la regla de inversión del sujeto pasivo).

2. Las operaciones deben consistir en la urbanización de terrenos o en la construcción o rehabilitación de edificaciones.

La DGT delimita el concepto de **urbanización de terrenos** admitiendo como obras de urbanización, entre otras, aquellas que tienen por objeto el abastecimiento, la evacuación de aguas, el suministro de energía eléctrica, las redes de distribución de gas, las instalaciones telefónicas, los accesos, las calles y las aceras, siempre y cuando las mismas se realicen en el marco de un proceso de urbanización de un terreno. En definitiva, todas las actuaciones dirigidas a dotar al terreno de los elementos previstos por la legislación urbanística para servir a una edificación existente o futura sobre los mismos, ya sea para viviendas, locales industriales, etc.

A este respecto, hay que señalar que el concepto de urbanización excluye cualquier estadio previo como estudios o trámites administrativos realizados con anterioridad a la dotación del terreno de los elementos que lo convierten en urbanizado. Sí se incluyen en dicho concepto tanto obras de nueva urbanización como otras que tengan por objeto la reforma o renovación sustancial de suelo ya urbanizado o que incrementen las dotaciones públicas del mismo.

Respecto a la definición de **edificaciones**, la DGT se remite al artículo 6 de la Ley del IVA, incluyendo, entre otros, edificios destinados tanto para vivienda como para desarrollar una actividad económica, instalaciones industriales, puertos, aeropuertos y mercados o instalaciones de recreo y deportivas. Por obras de **construcción** debe entenderse que se trata de ejecuciones de obra que tienen por objeto la obtención de un resultado o de un bien nuevo y distinto a los bienes que se hayan utilizado para su realización.

En cuanto al concepto de **rehabilitación de edificaciones**, la DGT señala que hay que atenerse a la literalidad del artículo 20.Uno.22º de la Ley del IVA, que establece que *son obras de rehabilitación de edificaciones las que reúnan los siguientes requisitos:*

1. *Que su objeto principal sea la reconstrucción de las mismas, entendiéndose cumplido este requisito cuando más del 50% del coste total del proyecto de rehabilitación se corresponda con obras de consolidación o tratamiento de elementos estructurales, fachadas o cubiertas o con obras análogas o conexas a las de rehabilitación.*

2. *Que el coste total de las obras a que se refiera el proyecto exceda del 25% del precio de adquisición de la edificación si se hubiese efectuado aquélla durante los dos años inmediatamente anteriores al inicio de las obras de rehabilitación o, en otro caso, del valor de mercado que tuviera la edificación o parte de la misma en el momento de dicho inicio. A estos efectos, se descontará del precio de adquisición o del valor de mercado de la edificación la parte proporcional correspondiente al suelo.*

Aclara la DGT que las obras de rehabilitación se pueden realizar en edificaciones del propio rehabilitador o de terceros, indicándose a modo de ejemplo que la inversión del sujeto pasivo operaría en caso de obras de rehabilitación realizadas por el arrendatario de un local de negocios en dicho local.

3. Deben tener la naturaleza jurídica de ejecuciones de obra con o sin aportación de materiales, incluida la cesión de personal necesario para su realización.

La DGT se remite al concepto de arrendamiento de obra del Código Civil para calificar el concepto de ejecución de obra, estableciendo que lo propio del arrendamiento de obra es la obligación de ejecutar o realizar una obra, esto es, obtener un resultado, pudiendo acordarse tanto que el ejecutante ponga solamente su trabajo, como que además aporte los materiales correspondientes. En la Resolución la DGT hace una lista ejemplificativa de actividades consideradas como ejecuciones de obras, delimitando tanto positiva como negativamente algunos supuestos.

La **ejecución de obra** se calificará como entrega de bienes o prestación de servicios, respectivamente, en función de si el coste de los materiales utilizados supera o no el 40% de la base imponible del impuesto correspondiente a la ejecución de obra.

En este punto, cabe hacer referencia a la interpretación que se hace en esta Resolución respecto del devengo del IVA en las ejecuciones de obra, el cual se producirá de la siguiente forma:

- A. Tratándose de una entrega de bienes, se produce con su puesta a disposición.
- B. En el caso de prestación de servicios, cuando se presten, ejecuten o efectúen los mismos.
- C. En las operaciones que originen pagos anticipados anteriores a la puesta a disposición de los bienes o a la realización de la operación, en el momento del cobro total o parcial, por los importes efectivamente percibidos. La mera expedición, endoso, descuento o pignoración de las certificaciones de obra no puede considerarse como pago anticipado de la obra a realizar y no determina, por tanto, el devengo correspondiente a dicha obra.
- D. Tratándose de ejecuciones de obra cuyas destinatarias sean Administraciones Públicas, habrá que estar a lo dispuesto en la Ley de Contratos del sector Público, produciéndose en este caso el devengo en el momento de la recepción total o parcial de las obras o, en caso de que no existiera acto formal de recepción, con la ocupación efectiva.

Asimismo, la DGT analiza la cuestión relativa a la expedición de facturas, estableciendo que las entidades contratistas deben expedir factura en el momento en que se produzca el devengo del Impuesto, debiéndose hacer constar en la misma que el sujeto pasivo del Impuesto es el destinatario de la operación o, a partir del 1 de enero de 2013, la mención "inversión del sujeto pasivo", cuando proceda la aplicación dicha regla de conformidad con lo expuesto.

Debe destacarse aquí que no resulta de aplicación el mecanismo de inversión del sujeto pasivo, aun tratándose de ejecuciones de obra o cesiones de personal, cuando tales servicios se presten al contratista o contratistas principales u otros subcontratistas en el marco de un contrato principal que no tenga por objeto la urbanización de terrenos o la construcción o rehabilitación de edificaciones.

4. Estas operaciones deben ser consecuencia de contratos directamente formalizados entre el promotor y los contratistas principales o bien operaciones de ejecuciones de obra realizadas para el contratista principal u otros subcontratistas que traigan causa en un contrato principal cuyo objeto sea la urbanización de terrenos, promoción, construcción o rehabilitación de edificaciones.

Conviene señalar en este punto que la DGT establece que, en el caso de que existan varios contratistas principales, lo relevante a estos efectos es que la ejecución de obra llevada a cabo en su conjunto por todos ellos tenga esta consideración, sin que haya que atender a que cada una de las ejecuciones de obra llevadas a cabo por cada uno de los contratistas sean aisladamente consideradas como de urbanización, construcción o rehabilitación.

A estos efectos, será necesario que el contratista principal y, en su caso, los sucesivos subcontratistas destinatarios de las operaciones de ejecución de obra o de cesión de personal, comuniquen expresa y fehacientemente al proveedor o prestador que las mismas se integran en el seno de un contrato principal, promotor-contratista, que tiene por objeto la urbanización de terrenos o la construcción o rehabilitación de edificaciones.

En este punto, la DGT realiza los siguientes incisos:

- (i) Sobre los **contratos conocidos como mixtos**, donde en un mismo contrato se acuerda prestar servicios y realizar ejecuciones de obra por parte del contratista o subcontratista, señala que puede ser problemático, a los efectos de la aplicación de la regla de la inversión del sujeto pasivo, el trato de los mismos como operaciones independientes, por lo que deberá evitarse el desglose de operaciones cuando todos los elementos que integren la operación de que se trate resulten necesarios para llevarla a cabo y están estrechamente vinculados entre sí, tratándose todos los servicios como una única operación.
- (ii) Sobre el concepto de **cesión de personal**, indica que el mecanismo de inversión del sujeto pasivo también se aplica a las cesiones de personal cuyos destinatarios sean, a su vez, el contratista principal u otros subcontratistas involucrados en el contrato principal formalizado entre el promotor y el contratista, no resultando de aplicación, sin embargo, el mecanismo de inversión del sujeto pasivo cuando el personal cedido no pueda vincularse exclusivamente con la ejecución de una obra inmobiliaria que reúnan los requisitos previamente señalados.