

Resumen

IVA. Devengo. La Dirección General de los Tributos declara que de los escasos datos contenidos en el escrito de consulta parece deducirse que el consultante ejecuta los trabajos correspondientes al revestimiento de la obra subcontratada aportando todo o parte de los materiales utilizados, por lo que, de conformidad con lo señalado en los números anteriores, el Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente a dicha ejecución de obra inmobiliaria se devengará cuando los bienes a que se refiere se pongan a disposición de la constructora que lo subcontrata, siempre y cuando no se efectúen pagos anticipados anteriores a dicho momento. Por tanto, en el caso de certificaciones de obra expedidas el 31 enero, 28 febrero y 31 marzo 2010, pagaderas a los 160 días, correspondientes a una obra que fue puesta a disposición del contratista el 31 marzo 2010, el impuesto se devengó en esta última fecha puesto que los pagos correspondientes a cada una de las certificaciones expedidas son posteriores a dicha fecha y, por tanto, no constituyeron pagos a cuenta. En el caso de certificaciones de obra expedidas a partir de abril, pagaderas a los 160 días, correspondientes a una obra aún no finalizada, el impuesto se devengará en el momento del cobro de cada una de ellas y por el importe efectivamente percibido, puesto que constituyen pagos anticipados anteriores a la realización del hecho imponible.

NORMATIVA ESTUDIADA

Ley 37/1992 de 28 diciembre 1992. Impuesto sobre el Valor Añadido IVA art.75

ÍNDICE

ANTECEDENTES DE HECHO	1
CUESTIÓN PLANTEADA	1
CONTESTACIÓN	1

FICHA TÉCNICA

Legislación

Cita art.75 de Ley 37/1992 de 28 diciembre 1992
Cita art.89.1 de Ley 58/2003 de 17 diciembre 2003
Cita Ley 37/1992 de 28 diciembre 1992

D. administrativa

En relación con Cons. VDGT 2157/2010 de 29 septiembre 2010 (D2010/225329)

Núm. de consulta vinculante 2157/2010

ANTECEDENTES DE HECHO

La entidad consultante es una empresa dedicada a la realización de trabajos de revestimiento que ha sido subcontratada por una empresa constructora. Con carácter general la entidad emite certificaciones de obra mensualmente, pagaderas mediante confirming o pagaré a los 160 días de su expedición.

CUESTIÓN PLANTEADA

Devengo del Impuesto por la expedición de certificaciones de obra.

Tipo impositivo aplicable a las certificaciones de obra expedidas antes del 1 de julio de 2010 pero pagaderas con posterioridad a dicha fecha.

RESPUESTA

1.- El artículo 75, apartado uno, número 2, de la Ley 37/1992 de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido EDL 1992/17907 (Boletín Oficial del Estado de 29 de diciembre) establece, en cuanto al devengo del impuesto en las ejecuciones de obra cuyos destinatarios no sean Administraciones públicas, lo siguiente:

"Uno. Se devengará el Impuesto:

(.) 2º. En las prestaciones de servicios, cuando se presten, ejecuten o efectúen las operaciones gravadas.

No obstante, cuando se trate de ejecuciones de obra con aportación de materiales, en el momento en que los bienes a que se refieran se pongan a disposición del dueño de la obra".

La ejecución de obra, a la que se refiere el artículo 14.3 de la Directiva 2006/112/CE, del Consejo, de 28 de noviembre de 2006 relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido (DO L 347 de 11.12.2006) (anterior artículo 5.5 de la Sexta Directiva), es un concepto comunitario que ha de ser objeto de una interpretación en términos de derecho comunitario, sin que se puedan transponer sin más los conceptos del derecho nacional, postura ésta que ha sido mantenida reiteradamente por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea cuando ha interpretado cualquiera de los conceptos que figuran en las normas comunitarias.

En concreto, y en cuanto a la interpretación del citado precepto, ha de acudirse a la doctrina fijada en la sentencia de 14 de mayo de 1985, en el asunto C-139/84. De la misma cabe concluir que, a los efectos de este impuesto, la ejecución de obra implica la obtención de un bien distinto a los bienes que se hayan utilizado para su realización, y ello, tanto si la operación es calificada de entrega de bienes, como si lo es de prestación de servicios. De esta afirmación ha de derivarse que la entrega o puesta a disposición del destinatario de ese nuevo bien, que es precisamente el que se obtiene como resultado de la ejecución de la obra, determina el momento en que la operación ha de entenderse efectuada.

Pues bien, en cuanto a la determinación de este momento en el que se debe entender producida la entrega de bien resultado de la obra ejecutada, hay que volver a tener en cuenta los criterios establecidos por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, en este caso, en la sentencia de 8 de febrero de 1990, al resolver el asunto C-320/88.

Los apartados 7, 8 y 9 de la misma señalan lo siguiente:

"7. Con arreglo a la redacción de esta disposición, el concepto de entrega de bienes no se refiere a la transmisión de la propiedad en las formas establecidas por el Derecho nacional aplicable, sino que incluye toda operación de transmisión de un bien corporal efectuada por una parte que faculta a la otra parte a disponer de hecho, como si ésta fuera la propietaria de dicho bien.

8. Esta interpretación es conforme con la finalidad de la Directiva que tiende, entre otras cosas, a que el sistema común del IVA se base en una definición uniforme de las operaciones imponibles. Ahora bien, este objetivo puede verse comprometido si la existencia de una entrega de bienes, que es una de las tres operaciones imponibles, estuviera sometida al cumplimiento de requisitos que difieren de un estado miembro a otro, como ocurre con la transmisión de la propiedad en el Derecho Civil.

9. Procede, pues, responder a la primera cuestión que el apartado 1 del artículo 5 de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que se considera "entrega de bienes" la transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal con las facultades atribuidas a su propietario, aunque no haya transmisión de la propiedad jurídica del bien."

Del contenido de esta sentencia se deduce, en primer lugar, que el concepto de entrega de bienes a los efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido no es un concepto que admita su análisis únicamente desde el punto de vista del ordenamiento jurídico de los Estados miembros, como ya se señaló en relación con la sentencia de 14 de mayo de 1985, sino que se trata de un concepto de derecho comunitario que, por tanto, precisa de una interpretación también comunitaria. Se deduce, asimismo, en segundo lugar que, en relación con el análisis relativo a la existencia de una entrega de bienes, han de analizarse las facultades que se atribuyen al destinatario de una operación para compararlas con las que se confieren al propietario de una cosa. Tal apreciación, y en lo que a la determinación del devengo se refiere, permite proceder al análisis del momento a partir del cual el pretendido adquirente es titular de dichas facultades.

Por consiguiente, será el momento a partir del cual el destinatario de la operación tenga la posesión completa e inmediata del resultado de la ejecución de obra, quedando la misma a su entera disposición, entendida ésta tanto como la facultad de usar o disfrutar, como relativa a la facultad de disponer, el que determine la entrega de la misma y, por consiguiente el devengo del impuesto correspondiente a la operación.

En esta inteligencia han de interpretarse los distintos supuestos en los que el artículo 75 de la Ley 37/1992 EDL 1992/17907 establece reglas de devengo que difieren del momento en el que se produce la transmisión, configurada ésta desde el punto de vista estrictamente jurídico, de la propiedad sobre los bienes. Así, la regla que se contiene en el segundo párrafo del artículo 75.Uno.1º de la citada Ley supone anticipar el devengo del Impuesto a la toma de posesión de los bienes, y consiguientemente al inicio de su "propiedad económica" con respecto al momento en el que se produce la transmisión de la propiedad sobre los bienes de que se trate.

En el mismo sentido, y con respecto a las ejecuciones de obra, el hecho de que el promotor o dueño de las obras sea propietario de las mismas desde un punto de vista estrictamente jurídico, de acuerdo con el derecho nacional, a medida que éstas se van ejecutando, no puede implicar el devengo del impuesto sin más, por cuanto no se ha producido su entrega y puesta a disposición de aquél, entendida esta disposición, de acuerdo con las anteriores consideraciones, como posibilidad material de uso o destino efectivo al fin para el que se construyan o justifique su ejecución.

Por tanto, en los contratos de ejecución de obra que tengan la consideración de entrega de bienes o en las que, teniendo la consideración de prestaciones de servicios, se aporten materiales por el constructor, el momento que determinará el devengo del impuesto, será aquél en el que el destinatario de la operación en qué consiste la ejecución de obra se convierta en propietario de la misma, en cuanto adquiera el total de las facultades que corresponden al propietario de un bien, en tanto que en aquél se debe tener por producida la puesta a disposición del resultado de la obra.

2.- La doctrina de esta Dirección General, que se entiende plenamente aplicable, se contiene en las resoluciones vinculantes de 7 de mayo de 1986 y 12 de noviembre de 1986 (BOE de 14 de mayo 4 de diciembre de 1986 respectivamente), concretándose de la siguiente manera: "El Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente a las ejecuciones de obra inmobiliarias se devengará:

1º. Si se trata de ejecuciones de obras con aportación de materiales, cuando los bienes a que se refieren se pongan a disposición del dueño de la obra.

2º. En las ejecuciones de obra sin aportación de materiales, cuando se efectúan las operaciones gravadas.

3º. 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.

No se considerarán a estos efectos efectivamente cobradas las cantidades retenidas como garantía de la correcta ejecución de los trabajos objeto del contrato hasta que el importe de las mismas no hubiera sido hecho efectivo al empresario.

La presentación o expedición de las certificaciones de obras no determinará el devengo del Impuesto, salvo los casos de pago anticipado del precio anteriormente indicados".

Por todo ello, la mera expedición de certificaciones de obra en las que se documente el estado de avance de las obras, en cuanto aquélla, en principio, no determina que se cumplan las condiciones requeridas en la Ley del mismo, no determinará, por sí misma, el devengo del impuesto, ya que su simple expedición no puede calificarse como entrega de bienes por no haber transmisión del poder de disposición, tal y como ésta se configura en el impuesto. No obstante, se debe advertir que la puesta a disposición de las obras puede producirse parcialmente cuando se emitan certificaciones de obra mediante las cuales se ponga a disposición del dueño de la obra la parte de la obra certificada, tratándose ésta de una parte completa y terminada de la misma.

3.- Todo lo anteriormente expuesto no impide la aplicación de la norma relativa a los pagos anticipados del apartado dos del mismo artículo 75 de la Ley 37/1992 EDL 1992/17907 , el cual establece que "no obstante lo dispuesto en el apartado uno, 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". Es decir, si se procede al pago total o parcial del importe correspondiente a la parte de obra ejecutada, que se documenta en la certificación de obra, se devengará el Impuesto en proporción a la cantidad satisfecha, por el importe efectivamente cobrado.

4.- De los escasos datos contenidos en el escrito de consulta parece deducirse que el consultante ejecuta los trabajos correspondientes al revestimiento de la obra subcontratada aportando todo o parte de los materiales utilizados, por lo que, de conformidad con lo señalado en los números anteriores, el Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente a dicha ejecución de obra inmobiliaria se devengará cuando los bienes a que se refiere se pongan a disposición de la constructora que lo subcontrata, siempre y cuando no se efectúen pagos anticipados anteriores a dicho momento. En estas circunstancias y de acuerdo con lo señalado previamente, el Impuesto sobre el Valor Añadido únicamente se devengará, con respecto a la expedición de certificaciones de obra, por las certificaciones efectivamente cobradas, siempre y cuando, mediante tales certificaciones, no se entienda producida la puesta de la obra a disposición del contratista, ya que, bajo esta hipótesis, se devengaría el impuesto con independencia del cobro de la certificación correspondiente. En este último supuesto, el impuesto se devengaría cuando se emitieran las certificaciones de obra mediante las cuales se pusiera a disposición del contratista que subcontrata a la entidad consultante la parte de la obra certificada.

Por lo tanto, el devengo de las operaciones que realiza la entidad consultante se producirá en el momento de la puesta a disposición de las obras (total o parcial) así como a medida que se produzca el pago de las correspondientes certificaciones de obra si éstos constituyen pagos anticipados anteriores a la realización del hecho imponible.

En concreto, y en atención a los datos contenidos en el escrito de consulta, distinguimos:

a) En el caso de certificaciones de obra expedidas el 31 de enero, 28 de febrero y 31 de marzo de 2010, pagaderas a los 160 días, correspondientes a una obra que fue puesta a disposición del contratista el 31 de marzo de 2010, el impuesto se devengó en esta última fecha puesto que los pagos correspondientes a cada una de las certificaciones expedidas son posteriores a dicha fecha y, por tanto, no constituyeron pagos a cuenta.

b) En el caso de certificaciones de obra expedidas a partir de abril, pagaderas a los 160 días, correspondientes a una obra aún no finalizada, el impuesto se devengará en el momento del cobro de cada una de ellas y por el importe efectivamente percibido, puesto que constituyen pagos anticipados anteriores a la realización del hecho imponible.

5.- El artículo 90, apartado dos de la Ley 37/1992 EDL 1992/17907 , dispone que el tipo impositivo aplicable a cada operación será el vigente en el momento del devengo.

El tipo impositivo general vigente antes del 1 julio de 2010 era del 16 por ciento, no obstante, el artículo 79, apartado uno, de la Ley 26/2009, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 2010(BOE del 24), dispuso lo siguiente: "Con efectos desde el 1 de julio de 2010 y vigencia indefinida, se introducen las siguientes modificaciones en la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido EDL 1992/17907 .

Uno. Se modifica el apartado uno del artículo 90, que queda redactado de la siguiente forma:

El resto del artículo queda con el mismo contenido."

De acuerdo con lo anterior, cuando el impuesto correspondiente a los trabajos de revestimiento efectuados por el consultante en 2010 se devengue antes del 1 de julio de dicho año, como sucede en el supuesto a) del apartado 4 anterior, el tipo impositivo aplicable será del 16 por ciento puesto que era ése el tipo impositivo en vigor en dicho periodo.

Sin embargo, en el caso de certificaciones de obra expedidas antes del 1 de julio de 2010 satisfechas con posterioridad a dicha fecha, como ocurre en el caso b) del apartado 4 anterior, el tipo impositivo aplicable será del 18 por ciento puesto que el devengo del impuesto se produce no con la expedición de las certificaciones de obra sino con el cobro de las mismas.

6.- 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 EDL 2003/149899 , General Tributaria.