

**MIGUEL BAZ Y BAZ**

*Abogado del departamento jurídico-tributario de ERNST &  
YOUNG*

**ACCÉSIT PREMIO ESTUDIOS FINANCIEROS 1996**

---

## *Sumario:*

---

- I. Introducción.
  
- II. Concepto y características del contrato de ejecución de obra.
  - 1. Concepto.
  - 2. Clasificación.
  - 3. Elementos reales.

4. Elementos formales.
5. Derechos y obligaciones del contratista.
6. Obligaciones y derechos del dueño de la obra.
7. Extinción del contrato.

III. El contrato de ejecución de obra en el Impuesto sobre el Valor Añadido.

- A) Objetivos fundamentales de la Directiva 95/7/CE.
- B) Entregas de bienes y prestaciones de servicios.
- C) Exenciones aplicables.
- D) Localización de las ejecuciones de obra.
- E) El devengo del impuesto.
- F) Tipos impositivos aplicables.
- G) Ejecuciones de obra internacionales.

## I. INTRODUCCIÓN

El contrato de ejecución de obra ha adquirido en la actualidad una importancia realmente significativa como consecuencia de la especialización que está teniendo lugar en el ámbito empresarial. Los empresarios personas físicas o jurídicas se especializan en una determinada actividad económica, necesitando de terceros para que el bien o servicio que se pretende ofrecer al cliente o consumidor final tenga una mayor calidad. Además, esta estructura productiva también permite una reducción de los costes en cada una de las fases de producción.

En efecto, como consecuencia de lo anteriormente comentado, determinados empresarios, en la producción de los bienes que pretenden ofrecer a sus clientes precisan de la participación de un tercero especializado en la realización de una determinada actividad que complementa la del primer empresario. Así, éste requiere de los servicios del tercero, quien, a cambio de un precio, realiza una obra que, posteriormente, el propio empresario se encarga de comercializar, previa transformación o no. Éste podría ser el caso del empresario textil que fabrica un determinado tejido y que entrega las telas a un tercero para que se encargue de crear un producto determinado (por ejemplo, camisetas), que posteriormente vuelven al fabricante para que éste les añada determinados dibujos y sean vendidas al comerciante minorista o consumidor final. En este supuesto, el tercero ejecuta una determinada obra convenida con el fabricante, quien previamente ha aportado el material.

Este tipo de operaciones, cada vez más comunes en nuestra sociedad industrial, son especialmente consideradas a la hora de determinar su tributación indirecta. En concreto, la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, IVA), regula en numerosos artículos el tratamiento que debe aplicarse a las ejecuciones de obra, tanto en el ámbito nacional como en el internacional.

No obstante, antes de entrar en el análisis de dicha regulación, creemos conveniente realizar un breve repaso sobre los aspectos jurídicos más elementales del contrato de ejecución de obra en el ámbito mercantil, para así entender mejor cuál es el tratamiento fiscal aplicable a las ejecuciones de obra.

## II. CONCEPTO Y CARACTERÍSTICAS DEL CONTRATO DE EJECUCIÓN DE OBRA

### 1. Concepto.

Dado que es el Derecho Mercantil la disciplina jurídica que regula la actividad desarrollada por los empresarios, personas físicas o jurídicas, es preciso incluir en el ámbito de la contratación mercantil aquellos contratos por virtud de los cuales una de las partes se obliga a realizar en beneficio de otra una determinada obra.

Aunque en el contrato de ejecución de obra (también denominado contrato de arrendamiento de obra) suelen intervenir empresarios, nada recogen el Código de Comercio ni las leyes mercantiles especiales sobre su regulación. Es por ello que ha de acudir al Código Civil, donde está expresamente previsto en el artículo 1.588 y siguientes.

Atendiendo a dicho cuerpo legal, el contrato de ejecución de obra puede ser definido, siguiendo a Castán, como aquel por el que una persona (llamado empresario o contratista) se obliga a ejecutar una obra en beneficio de otra (capitalista, propietario o dueño de la obra), que se obliga a pagar por ella un precio cierto.

Conviene, a la luz de la citada definición, precisar que en este contrato, a diferencia de lo que sucede en el de arrendamiento de servicios, el resultado es imprescindible, de tal forma que, sin él, no cabe concebir su consumación. Es decir, su objeto consiste en la obra o resultado del trabajo, y no en la energía de trabajo o el trabajo como tal.

Así, el contratista asume la obligación de ejecutar la obra, generalmente de acuerdo con las indicaciones de un proyecto técnico formulado por él o por un tercero y con las reglas de su arte o profesión, a veces bajo la dirección impuesta legalmente de un técnico diplomado (arquitecto o ingeniero), en el plazo pactado.

### 2. Clasificación.

Por lo que se refiere a los distintos tipos de ejecución de obra -cuestión de gran relevancia en el ámbito del IVA a efectos de determinar si nos encontramos ante una entrega de bienes o prestación de servicios, y que más adelante será analizada-, tanto el Código Civil (art. 1.588) como la doctrina más cualificada coinciden en distinguir los siguientes:

- El contratista nada más aporta su trabajo o industria a la obra a realizar. En este caso aparece el contrato de ejecución de obra en su forma más pura.

- El contratista suministra además los materiales a la obra. Dentro de este tipo debemos distinguir dos subgrupos:
  - El contratista se obliga a realizar la obra con material propio, entregando la cosa confeccionada al propietario. En tal caso, parte de la doctrina (Ennecerus) interpreta que nos encontramos realmente ante un contrato de compraventa. Creemos, no obstante, que la redacción del artículo 1.588 es bastante clara al respecto, al establecer que, ponga o no el contratista los materiales, el contrato de ejecución de obra subsiste.
  - El contratista se obliga a realizar la obra suministrando sólo parte de los materiales, teniendo este suministro un carácter meramente accidental. También en este caso existen divergencias doctrinales, ya que algunos autores consideran que existe un contrato mixto de venta y arrendamiento de obra, siendo aplicables, en cuanto sea posible, las normas reguladoras de ambos. Sin embargo, tampoco para este supuesto el Código Civil realiza distinción alguna.

Teniendo en cuenta lo anterior, entendemos que a ambos subgrupos deberían aplicarse con carácter prioritario las normas del contrato de ejecución y, sólo en lo no previsto por éstas, las del contrato de compraventa cuando sean aplicables.

### 3. Elementos reales.

Los elementos reales están constituidos por la obra que se ha de ejecutar y el precio que por ella ha de pagarse.

En cuanto al primero de los elementos citados, simplemente señalar que por obra ha de entenderse todo resultado a producir por la actividad o por el trabajo. Aunque este contrato aparece regulado con clara consideración a una obra material, en la actualidad la obra o resultado puede ser de naturaleza inmaterial muy variada. Por último, es preciso indicar que el contratista, en su actividad de realización de la obra, aporta a la cosa sobre la que se actúa un considerable aumento de valor, tanto en lo que supone la transformación de la misma, como, en muchas ocasiones, en el suministro de los materiales, lo cual será preciso tener en cuenta a la hora de determinar el importe de la base imponible del IVA.

Por lo que respecta al precio, podrá consistir en una prestación de cualquier clase, pudiendo fijarse de dos maneras diferentes:

- 1.º Un precio fijo e invariable por toda la obra.
- 2.º Precios parciales por piezas o medidas de la obra.

#### **4. Elementos formales.**

No existe norma expresa en el Código Civil sobre la forma de este contrato, siendo aplicables los preceptos generales en materia de contratos.

#### **5. Derechos y obligaciones del contratista.**

Sus derechos son fundamentalmente dos: recibir el precio de la obra y retener en prenda la cosa mueble en que haya ejecutado una obra hasta que se le pague.

Respecto a sus obligaciones, la fundamental consiste en entregar la obra en el plazo y condiciones convenidas. Se trata éste de un aspecto relevante para poder estimar cuándo se produce el devengo del IVA. Y así, es necesario tener en cuenta que en el arrendamiento de obra, como quiera que la prestación consiste en la producción de un resultado concreto, hasta que éste no se produce mediante la realización de la obra en su integridad, no se entenderá cumplida la prestación.

Finalmente, el Código se preocupa especialmente de regular la responsabilidad del contratista en caso de que se produzca la pérdida de la cosa, distinguiendo según que dicha pérdida tenga lugar antes o después de su entrega. No obstante, dada la finalidad de este trabajo, no creemos preciso ahondar más en esta cuestión, remitiéndonos a lo que, al respecto, preceptúan el artículo 1.589 y siguientes del Código Civil.

#### **6. Obligaciones y derechos del dueño de la obra.**

Se reducen a recibir la obra y a pagar su precio en los términos pactados.

Por lo que se refiere al precio, su cálculo puede convertirse en una importante dificultad dadas las características singulares de este contrato, en el que el contratista se obliga, no a prestar una determinada actividad, sino a obtener un resultado u obra; y especialmente cuando aquél se fije de forma alzada, bien por la totalidad de la obra, bien en atención a sus partes. A mayor abundamiento, el carácter temporal de estos contratos, especialmente si se trata de bienes inmuebles, propicia que durante el transcurso del mismo puedan variar las circunstancias que se tuvieron en cuenta para el cálculo del precio en un momento inicial, por lo que los costos de ejecución de la obra pueden sufrir una variación, generalmente al alza.

En cuanto al tiempo del pago, salvo pacto en contrario, éste deberá hacerse efectivo en el momento de la entrega. No obstante, cuando se trata de una obra por piezas o medidas, el contratista puede exigir del dueño de la obra que la reciba por partes y que la pague en proporción.

## 7. Extinción del contrato.

Las causas principales de extinción son las siguientes:

- El desistimiento del dueño de la obra.
- La muerte del contratista, cuando se le contrató por sus condiciones personales.
- Por imposibilidad sobrevenida al contratista por causas independientes de su voluntad.

## III. EL CONTRATO DE EJECUCIÓN DE OBRA EN EL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

Antes de entrar en el análisis pormenorizado de este contrato a efectos del IVA, es preciso señalar que la reciente modificación operada a partir del 1 de enero de 1996 en el articulado de la Ley 37/1992 como consecuencia de la adaptación de la normativa comunitaria (Directiva 95/7/CE, de 10-04-1995, por la que se aprueban nuevas normas de simplificación del impuesto) nos obliga a estudiar tanto la nueva regulación -de la cual, como comentaremos más adelante, surgen problemas de interpretación que deberán ser aclarados en un futuro próximo bien por la Administración, bien por los Tribunales-, como la regulación recientemente modificada, puesto que la cercanía en el tiempo de esta modificación puede seguir dando lugar a que la redacción anterior al 1 de enero de 1996 precise aclaraciones administrativas, jurisprudenciales o doctrinales a los efectos de disipar las dudas sobre el tratamiento fiscal aplicable a una operación realizada al amparo de la antigua legislación.

Por todo ello, en el presente trabajo vamos a ir desbrozando el tratamiento fiscal, a efectos del IVA, de las ejecuciones de obra, comparando la normativa vigente hasta el 31 de diciembre de 1995 con las modificaciones que se han producido como consecuencia de la repetida adaptación a la normativa comunitaria a través del artículo 28 del Real Decreto-Ley 12/1995, de 28 de diciembre, sobre medidas urgentes en materia presupuestaria, tributaria y financiera.

Al objeto de clarificar lo más posible la comprensión de la modificación comentada, creemos conveniente analizar en primer lugar cuál era el tratamiento anterior al 1 de enero de 1996, para, a continuación, estudiar cuáles han sido las novedades sustanciales introducidas por el mencionado artículo 28 del Real Decreto-Ley 12/1995.

### A) Objetivos fundamentales de la Directiva 95/7/CE.

Tal y como se desprende de los considerandos de la repetida Directiva 95/7/CE, la calificación de las ejecuciones de obra realizadas en bienes muebles como entregas de bienes plantea dificultades, por lo que conviene proceder a su supresión. Por otro lado, con el objeto de facilitar los

intercambios intracomunitarios en el ámbito de los trabajos sobre bienes muebles corporales, el Consejo de la Unión Europea entiende que conviene modificar las disposiciones fiscales sobre estas operaciones cuando se efectúan para un destinatario identificado a efectos del IVA en un Estado miembro distinto del de su realización material.

Como podemos apreciar, se trata de una modificación cuyo objetivo último es la simplificación del tratamiento que las ejecuciones de obra venían recibiendo en los distintos Estados miembros de la Unión Europea.

En concreto, en España la regulación de esta materia siempre ha pecado de farragosa e incomprensible, por lo que, en principio, debería agradecerse el intento de simplificación operado. Sin embargo, desgraciadamente la adaptación de la normativa española a la comunitaria mantiene prácticamente la misma complejidad, con el agravante de que en muchos casos las modificaciones son totalmente incomprensibles si no se conoce cuál era el tratamiento fiscal aplicable hasta el 31 de diciembre de 1995.

A continuación, vamos a resumir brevemente cuáles han sido las modificaciones que ha sufrido la Sexta Directiva (Directiva 77/388/CEE) a través de la Directiva 95/7/CE, lo cual nos puede servir como pauta e introducción de la adaptación operada, con efectos 1 de enero de 1996, en la Ley 37/1992. Ello no obsta a que, al hilo del análisis pormenorizado de la modificación operada en la normativa interna española, analicemos más detalladamente las disposiciones contenidas en la repetida Directiva.

- Las ejecuciones de obra que recaigan sobre bienes muebles corporales se consideran siempre prestaciones de servicios.
- En tal caso, si el cliente se encuentra establecido en un Estado miembro (*i.e.* España) y el contratista está identificado en otro Estado miembro, la transferencia de materiales por parte del primero al segundo no se asimila a una entrega de bienes (ni, por tanto, a una adquisición intracomunitaria en ese otro Estado) siempre que la obra ejecutada se reexpida con destino a España.
- La recepción de una ejecución de obra que recaiga sobre un bien mueble corporal, que se califica siempre como una prestación de servicios, queda gravada en España, debiendo aplicarse las normas de inversión del sujeto pasivo, siempre que el cliente facilite al contratista un número de identificación a efectos del IVA atribuido por la Administración española.
- Por otro lado, la ejecución de una obra sobre un bien mueble corporal por parte de un contratista español, si la obra se reexpide fuera de España, no está sujeta al IVA español, porque también en tal caso la operación se entiende localizada en el territorio del Estado miembro que le haya atribuido al cliente el número de identificación a efectos del IVA bajo el cual se le haya prestado el servicio.

Con base en todo lo anteriormente apuntado, la Exposición de Motivos del Real Decreto-Ley 12/1995 aclara lo siguiente:

«De acuerdo con dicha directiva, se suprime del concepto de entrega de bienes las ejecuciones de obra en las que se utilizan los materiales suministrados por el cliente que, en lo sucesivo, tendrán la consideración de prestaciones de servicios. Asimismo, se simplifica la tributación de las mencionadas ejecuciones de obra trasladando su localización al Estado miembro que corresponde al número de identificación fiscal del destinatario y atribuyendo a este último la condición de sujeto pasivo, obligado al pago del impuesto. De esta forma, el cliente pagará el impuesto, pero podrá recuperar, a su vez, el IVA soportado en sus adquisiciones mediante el mecanismo ordinario de las deducciones».

De dicho texto no se desprende tan claramente el objetivo de simplificación perseguido por la Directiva 95/7/CE. Más bien, se introducen nuevas dudas cuando se afirma que quedan suprimidas del concepto de entregas de bienes las ejecuciones de obra en las que se utilizan los materiales suministrados por el cliente que, desde el 1 de enero de 1996, tendrán la consideración de prestaciones de servicios. Esta afirmación no es en absoluto correcta, porque lo que la Directiva establece, como ya hemos apuntado, es que las ejecuciones de obra sólo se pueden considerar como entregas de bienes en determinados casos de obras sobre bienes inmuebles. Por tanto, es totalmente indiferente, al objeto de calificar una ejecución de obra sobre bienes muebles, el hecho de que se utilicen o no por el contratista los materiales suministrados por el cliente. Más adelante volveremos sobre este punto para tratar de concretar con más exactitud cuál podría ser, a nuestro juicio, la finalidad de la controvertida afirmación vertida por el legislador en la Exposición de Motivos.

Seguidamente, vamos a adentrarnos en la regulación fiscal que la Ley 37/1992 otorga a las ejecuciones de obra, tanto en el ámbito nacional como en el internacional, comparando la normativa vigente hasta el 31 de diciembre de 1995 con la actual.

## **B) Entregas de bienes y prestaciones de servicios.**

Teniendo en cuenta la definición que la Ley del IVA recoge sobre las prestaciones de servicios por exclusión con respecto a las entregas de bienes, vamos a comenzar por analizar el concepto de ejecución de obra como entrega de bienes, distinguiendo el tratamiento aplicable según que la normativa aplicable fuera la existente hasta el 1 de enero de 1996 o la actualmente vigente.

A este respecto, el artículo 8.º Dos.1.º de la Ley del IVA (en adelante, LIVA) establecía, hasta el 31 de diciembre de 1995, que se consideraban entregas de bienes:

«Las ejecuciones de obra en las que el empresario aporte la totalidad de los elementos utilizados y aquellas en que aporte solamente una parte siempre que, en este último caso, su coste exceda del 20 por 100 de la base imponible.

No obstante, las ejecuciones de obra que tengan por objeto la obtención de un bien mueble corporal, construido o ensamblado por el sujeto pasivo con los materiales que le haya confiado su cliente, se considerará, en todo caso, entrega de bienes, independientemente de que el empresario haya empleado o no bienes propios en dicho trabajo.»

Una lectura detenida de la norma transcrita nos da una idea bastante clara de la confusión que conllevaba dicha redacción. Así, en un primer momento podría pensarse que el primer párrafo se refería a todo tipo de ejecuciones de obras (sobre bienes muebles, inmuebles e inmateriales) con aportación total o parcial de materiales por parte del contratista, siempre que en este último supuesto el coste de los materiales excediese del 20 por 100 de la base imponible total. Por otro lado, el segundo párrafo estaría haciendo referencia a ejecuciones de obra sobre bienes muebles con aportación parcial o sin aportación de materiales por parte del contratista, siempre que existiese aportación de material por parte del cliente.

Como podemos apreciar, la confusa redacción podría dar lugar a la aplicación simultánea de los dos párrafos mencionados. Y ello porque el primer párrafo se refería a todo tipo de ejecuciones de obra, mientras que el segundo sólo a las que afectaban a bienes muebles corporales.

Teniendo en cuenta lo anteriormente comentado y la finalidad de la norma, podemos distinguir los siguientes tipos de ejecuciones de obra que, con anterioridad al 1 de enero de 1996, eran consideradas como entregas de bienes:

1. Las ejecuciones de obra en las que el empresario o contratista aportaba la totalidad de los materiales empleados, independientemente de que el resultado consista en un bien mueble o inmueble.

2. Las ejecuciones de obra que tuvieran por objeto la obtención de bienes muebles corporales, construidos o ensamblados por el contratista con los materiales que le hubiese entregado su cliente, independientemente de que el contratista emplease o no materiales propios para la realización de la obra. Para que nos encontráramos ante este supuesto era preciso que se cumplieran los siguientes requisitos:

- El resultado de la ejecución debía ser un bien mueble corporal de los definidos en el artículo 335 y siguientes del Código Civil.
- Dichos bienes debían haber sido ensamblados o construidos por el contratista. Por tanto, habían de excluirse las operaciones de reparación, que se consideraban como prestaciones de servicios.

- El contratista debía trabajar con bienes suministrados por su cliente, sin llegar a adquirir la titularidad de los mismos. La LIVA no establecía la importancia relativa de los bienes aportados por el cliente respecto de la totalidad de materiales utilizados por el contratista. Por ello, entendemos que no era preciso que se tratase de una aportación significativa.
- Los bienes que aportara el cliente debían ser empleados por el contratista, es decir, no podían ser sustituidos por otros similares, aunque se tratase de bienes fungibles.

3. Las ejecuciones de obra en las que el contratista aportaba solamente una parte de los materiales, siempre que su coste excediese del 20 por 100 de la base imponible total. Este tercer supuesto nada más se aplicaba a las ejecuciones de obra cuyo resultado consistía en bienes inmuebles. Y ello porque en el contrato de ejecución de obra los materiales son aportados siempre por el contratista o por el cliente o por ambos, siendo siempre aplicable lo expuesto en el apartado 2 anterior en cuanto existiese una pequeña aportación de materiales por parte del cliente y el resultado consistiera en un bien mueble.

Aunque, en principio, los tres apartados anteriores abarcaban todas las posibles ejecuciones de obra que se consideraban entregas de bienes, podían existir dudas sobre la calificación de determinadas operaciones. Así, cuando el contratista aportaba la totalidad de los materiales nos encontrábamos ante una entrega de bienes. Pero, ¿qué sucedía si el coste de todos los materiales aportados no superaba el 20 por 100 de la base imponible total? Entendemos que en este caso debía primar el hecho de la aportación de la totalidad de los materiales respecto al coste de los mismos con relación al resultado final. En efecto, la propia redacción del artículo 8.º Dos.1.º, párrafo primero, daba pie a defender dicha interpretación:

- Por un lado, disponía que se consideraban entregas de bienes «las ejecuciones de obra en las que el empresario aporte la totalidad de los materiales utilizados»;
- Por otro lado, establecía que también se consideraban entregas de bienes las ejecuciones de obra en las que el empresario «aporte solamente una parte siempre que, en este último caso, su coste exceda del 20 por 100 de la base imponible».

Es decir, la referencia al coste de los materiales solamente se aplicaba cuando el contratista suministraba una parte de los mismos y no la totalidad. Por tanto, si se aportaba la totalidad por el contratista siempre nos encontrábamos ante una entrega de bienes, independientemente de que el coste de aquéllos excediera o no del 20 por 100 de la base imponible.

Como podemos apreciar, la redacción vigente hasta el 31 de diciembre de 1995 era bastante confusa y compleja.

Para evitar dichas dificultades interpretativas, el artículo 5.º, apartado 5.º, de la Directiva 77/388/CEE (modificado por la Directiva 95/7/CE), al regular las operaciones que se consideran entregas de bienes, elimina la referencia a la facultad que los Estados miembros tenían para considerar como tales entregas de bienes las ejecuciones de obra que tuvieran por objeto bienes muebles corporales. Ello implica que, dado que el legislador español hizo uso de la citada facultad (como anteriormente hemos analizado), dichas ejecuciones de obra, a partir de 1996, tengan la consideración de prestaciones de servicios a todos los efectos.

Tras esta modificación, el citado artículo 5.º 5.º queda redactado como sigue:

«Los estados miembros podrán considerar como entrega de bienes, en la acepción del apartado 1, la entrega de ciertas obras en inmuebles».

En aplicación de esta norma comunitaria, el artículo 28 del Real Decreto-Ley 12/1995 ha modificado la redacción del artículo 8.º Dos.1.º de la LIVA, calificándose, a partir de ahora, como entregas de bienes exclusivamente «las ejecuciones de obra que tengan por objeto la construcción o rehabilitación de una edificación, en el sentido del artículo 6 de esta Ley, cuando el empresario que ejecute la obra aporte una parte de los materiales utilizados, siempre que el coste de los mismos exceda del 20 por 100 de la base imponible».

Es evidente que la actual redacción elimina casi en su totalidad la problemática anteriormente descrita, ya que solamente podrán considerarse como entregas de bienes las ejecuciones de obras sobre bienes inmuebles en las que el contratista aporte materiales cuyo coste exceda del 20 por 100 de la base imponible. Es decir, de los tres supuestos anteriormente comentados en relación con los casos en que nos encontrábamos ante ejecuciones de obra que se calificaban como entregas de bienes, solamente el tercero mantiene su vigencia como tal.

Como hemos comentado al inicio de este epígrafe B), la definición de las ejecuciones de obra que tienen la consideración de prestaciones de servicios se hace por exclusión: todo lo que no se califique como entrega de bienes se reputa prestación de servicios.

Así, el artículo 11.Dos.6.º de la LIVA dispone que se considerarán prestaciones de servicios «las ejecuciones de obra que no tengan la consideración de entregas de bienes con arreglo a lo dispuesto en el artículo 8 de esta Ley».

De esta forma, con arreglo a la nueva regulación, todas las ejecuciones de obra sobre bienes muebles corporales deben considerarse como prestaciones de servicios, independientemente de que el cliente aporte o no materiales para que el contratista lleve a cabo su trabajo.

Es precisamente en este punto donde no alcanzamos a comprender, como expusimos en el epígrafe A), la afirmación vertida en la Exposición de Motivos del Real Decreto-Ley 12/1995, que evidentemente hace referencia a las ejecuciones de obra sobre bienes muebles. De dicha afirmación se desprende que únicamente pasan a calificarse como prestaciones de servicios las ejecuciones de obra sobre bienes muebles «en las que se utilizan los materiales suministrados por el cliente».

Como podemos apreciar, esta aseveración no queda confirmada en el nuevo texto legislativo, en el que en ningún caso se hace referencia, para los supuestos de ejecuciones de obra sobre bienes muebles, a la circunstancia de que el cliente aporte o no materiales al contratista. Queremos creer, por tanto, que la intención del legislador era evitar que fueran calificados de prestaciones de servicios (en lugar de entregas de bienes) los supuestos en que el contratista aportaba la totalidad de los materiales con objeto de ejecutar una obra sobre un bien mueble.

Sin embargo, aunque dicha intención parece lógica, se aparta claramente de lo dispuesto en la Directiva comunitaria y no se desprende, en absoluto, de la redacción actual de la LIVA.

Además, no podemos dejar de señalar que los supuestos citados en los que el contratista aporta la totalidad de los materiales para obtener un bien mueble, jurídicamente deben calificarse siempre como ejecuciones de obra, ya que, como hemos tenido oportunidad de comentar, el Código Civil, en su artículo 1.588, aplica tal calificación a todos los arrendamientos de obra, independientemente de que el contratista aporte o no la totalidad de los materiales.

No obstante lo anterior, un sector doctrinal, ignorando el Código Civil, la Ley 37/1992 y la Directiva 95/7/CE, opina que cuando los materiales los aporta sólo el empresario contratista las ejecuciones de obra serán entregas de bienes. Evidentemente, nos encontramos ante una afirmación que no carece de lógica, pero que no ha sido expresamente reflejada en la normativa española. Y aunque ello hubiera sido así, se hubieran producido dos aberraciones jurídicas:

En primer lugar, una clara violación del Derecho comunitario, al no haber cumplido con las directrices básicas que como mínimo deben adoptarse en el ordenamiento jurídico español en aplicación de las normas contenidas en una Directiva.

Y, en segundo lugar, supondría infringir la normativa civil y mercantil por lo que respecta al concepto jurídico de las ejecuciones de obra, concepto que, no olvidemos, es la base fundamental sobre la que la normativa del IVA debe asentarse a la hora de regular este tipo de operaciones, ya que, en aplicación del artículo 23.2 de la Ley General Tributaria, «en tanto no se definan por el ordenamiento tributario, los términos empleados en sus normas se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda».

A mayor abundamiento, la consideración a efectos del IVA español de determinadas ejecuciones sobre bienes muebles corporales como entregas de bienes supondría aplicar un tratamiento dispar a una misma operación en el caso de que intervinieran sujetos pasivos establecidos en España

y en otro país de la Unión Europea, ya que en el resto de Estados miembros, en principio, la totalidad de las ejecuciones de obra sobre bienes muebles se considerarán como prestaciones de servicios. Estas distintas calificaciones podrían provocar situaciones encontradas en relación con la información que los sujetos pasivos están obligados a facilitar a las distintas Administraciones fiscales con el objeto de que éstas puedan conocer las operaciones de intercambios intracomunitarios.

En concreto, en el caso de un contratista establecido en otro Estado miembro de la Unión Europea que aporta la totalidad de los materiales para ejecutar una obra sobre un bien mueble corporal según indicaciones de un cliente español, cuando el cliente español reciba la obra ejecutada deberá -según la interpretación comentada que califica tales ejecuciones de obra como entregas de bienes- incluir dicha operación en el modelo 349 (declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias) en virtud de lo dispuesto en el artículo 79.1.2.º del Reglamento del IVA, modificado por el Real Decreto 80/1996, de 26 de enero. Sin embargo, atendiendo a las normas incluidas en la Directiva 95/7/CE, el contratista no considerará dicha operación como una entrega intracomunitaria por tratarse de una prestación de servicios, por lo que la información facilitada a las distintas Administraciones fiscales será diferente.

Como resumen de lo hasta ahora expuesto respecto a la calificación a efectos del IVA de las ejecuciones de obra, podemos proponer los siguientes esquemas, según que consideremos la anterior o la actual redacción del artículo 8.º Dos.1.º de la LIVA:

1. Aplicable hasta el 31 de diciembre de 1996.

	CONTRATISTA APORTA TODOS LOS MATERIALES	CONTRATISTA APORTA MATERIALES CUYO COSTE >20% B.I.	CONTRATISTA APORTA MATERIALES CUYO COSTE <20% B.I.	CLIENTE APORTA MATERIALES	CALIFICACIÓN
Bienes inmuebles	SÍ	N/I	N/I	NO	Entrega bienes
	NO	SÍ	NO	SÍ	Entrega bienes
	NO	NO	SÍ	SÍ	Prestación servicios
Bienes muebles	SÍ	N/I	N/I	NO	Entrega bienes
	NO	N/I	N/I	SÍ	Entrega bienes

B.I. = Base imponible.

N/I = No influye en la calificación de la operación.

2. Aplicable desde el 1 de enero de 1996.

	CONTRATISTA APORTA TODOS LOS MATERIALES	CONTRATISTA APORTA MATERIALES CUYO COSTE >20% B.I.	CONTRATISTA APORTA MATERIALES CUYO COSTE <20% B.I.	CLIENTE APORTA MATERIALES	CALIFICACIÓN
Bienes inmuebles	N/I N/I	SÍ NO	NO SÍ	N/I N/I	Entrega bienes Prestación servicios
Bienes muebles	SÍ NO	N/I N/I	N/I N/I	NO SÍ	Prestación servicios Prestación servicios

B.I. = Base imponible.

N/I = No influye en la calificación de la operación.

Por último, como se desprende de la norma analizada -tanto en la anterior como en la actual redacción-, el legislador partía claramente del concepto de ejecución de obra que nos aporta el Código Civil. Y, al igual que éste, distingue según la ejecución de obra se realice con o sin aportación de materiales por el contratista (sobre todo, con anterioridad al 1-01-1996). No obstante, la norma fiscal parece que también distingue a la hora de calificar el contrato de ejecución de obra según que verse sobre bienes inmuebles o sobre bienes muebles corporales, no haciendo alusión específica a aquellos contratos que tienen por objeto un resultado u obra de naturaleza inmaterial.

A pesar de ello, entendemos que la inmaterialización creciente que están sufriendo los bienes económicos en la actualidad nos debería llevar a aplicar también la normativa sobre ejecuciones de obra cuando el resultado consista en un bien inmaterial. Sin embargo, aunque el legislador no parece haber pretendido aplicar las normas fiscales sobre ejecuciones de obra a aquellas cuyo resultado consiste en un bien inmaterial o intangible, sí que existen otras reglas que podrían aplicarse a dichas operaciones (*i.e.* suministro de procedimientos informáticos específicos, que se considera como prestación de servicios según lo dispuesto en el art. 11.Dos.16.º de la LIVA). Por otro lado, en cualquier caso, lo que sí parece claro es que el citado artículo 8.º Dos.1.º nunca ha hecho referencia a ejecuciones de obra sobre bienes inmateriales. Por tanto, a dichas ejecuciones de obra, tal y como reza el artículo 11.Dos.6.º de la LIVA, se las debe calificar como prestaciones de servicios. Más aún cuando la actual redacción del artículo 8.º Dos.1.º excluye del concepto de entregas de bienes cualquier ejecución de obra que no recaiga sobre un bien inmueble.

### **C) Exenciones aplicables.**

En principio, a las ejecuciones de obra, ya sean calificadas como entregas de bienes o como prestaciones de servicios, se les aplica la normativa general respecto a las exenciones.

No obstante, creemos necesario destacar dos aspectos relativos a las posibles exenciones aplicables a este tipo de operaciones.

En primer lugar, las exenciones referentes a las operaciones inmobiliarias recogidas en el artículo 20.Uno.22.º de la LIVA. Así, en un primer momento, podría entenderse que las exenciones relativas a entregas de bienes inmuebles afectarían también a aquellas ejecuciones de obra que fueran calificadas como entregas de bienes y cuyo resultado consistiera en un bien inmueble.

En esta situación podrían encontrarse aquellas ejecuciones de obra calificadas como entregas de bienes que fuesen consecuencia de contratos formalizados entre el promotor o el promotor-constructor de las edificaciones y el contratista o empresario que las realizase y que tuviesen por objeto la construcción o rehabilitación de edificios o partes de los mismos.

No obstante, es evidente que tales operaciones nunca serían consideradas como segundas o ulteriores entregas y, por tanto, no sería aplicable la referida exención.

El segundo aspecto a destacar en relación con las posibles exenciones aplicables a las ejecuciones de obra es el que se desprendía del ya derogado -por el Real Decreto-Ley 12/1995- artículo 22.Dieciséis de la LIVA, tras la inserción de este apartado por la Ley 23/1994, de 6 de julio. Dicha norma se refería a las ejecuciones de obra que se calificaban como prestaciones de servicios cuando el destinatario del servicio facilitaba un número de IVA de otro Estado miembro de la Unión Europea. Teniendo en cuenta que se trata de una operación en la que intervienen empresarios de distintos países, dejaremos para más adelante -cuando analicemos en el epígrafe III.G) las ejecuciones de obra en el ámbito internacional- los requisitos que eran precisos para que la exención fuera aplicable.

### **D) Localización de las ejecuciones de obra.**

Para poder determinar el lugar de realización de la ejecución de obra es preciso partir de la calificación que la misma haya recibido conforme a lo expuesto en el apartado B) anterior. En este sentido, parece conveniente distinguir según que la operación se haya realizado o no al amparo de la nueva legislación.

### 1. Localización con arreglo a la normativa vigente hasta el 31 de diciembre de 1995.

Por un lado, si el resultado de la ejecución consistía en un bien inmueble habría de entenderse que la entrega se realizaba en el lugar donde estaba situado el inmueble (art. 68.Dos.3.º). Por otro lado, si la ejecución de obra recaía sobre un bien mueble corporal y, por tanto, se consideraba como entrega de bienes, con carácter general, se aplicaba la regla del lugar de disposición (art. 68.Uno de la LIVA); pero si el bien mueble corporal debía ser objeto de expedición o transporte, la entrega se entendía realizada donde se iniciaba dicho transporte (art. 68.Dos.1.º).

Por otro lado, en el supuesto de que la ejecución de obra se calificase como prestación de servicios eran aplicables los artículos 69 (regla general) y 70 (reglas especiales) de la LIVA. En concreto, respecto a las ejecuciones de obra que versasen sobre bienes muebles e inmuebles, la ley recogía dos reglas especiales que excluían la aplicación de la regla general (lugar donde esté situada la sede de la actividad económica del contratista):

- Las ejecuciones de obra calificadas como prestaciones de servicios y relacionadas con bienes inmuebles (el contratista aporta materiales cuyo coste no excede del 20% de la base imponible) se entendían realizadas en el lugar donde radicase el bien inmueble (art. 70.Uno.1.º de la LIVA).
- Las ejecuciones de obra calificadas como prestaciones de servicios y relacionadas con bienes muebles corporales se entendían realizadas donde materialmente se prestase el servicio [art. 70.Uno.3.º f) tras la redacción dada por la Ley 42/1994, de 30 de diciembre].

Como se puede apreciar la norma era clara, pero absolutamente inútil en la parte referente a las ejecuciones de obra, ya que, como hemos analizado en el apartado B) anterior, las ejecuciones de obra sobre bienes muebles corporales, hasta el 31 de diciembre de 1995, siempre se calificaban como entregas de bienes:

- Si el contratista aportaba todo el material, en aplicación del primer inciso del párrafo primero del artículo 8.º Dos.1.º de la LIVA;
- Si el contratista aportaba sólo una parte o nada y, por tanto, el cliente aportaba el resto o todo, en aplicación del párrafo segundo del mismo artículo.

Como consecuencia de la interpretación a la que hemos llegado, a las ejecuciones de obra sobre bienes muebles corporales siempre les era aplicable el artículo 68 de la LIVA.

## 2. Localización con arreglo a la normativa vigente a partir del 1 de enero de 1996.

La actual normativa ha supuesto cambios importantes en las reglas aplicables a las ejecuciones de obra que recaen sobre bienes muebles corporales. Sin embargo, como más adelante analizaremos, en los casos de bienes inmuebles las normas aplicables siguen siendo las mismas, manteniéndose, por tanto, idénticas las conclusiones.

No obstante, para clarificar lo máximo posible la aplicación de las reglas de localización del hecho imponible, vamos a distinguir los distintos supuestos de ejecución de obra que actualmente se pueden plantear:

- Si la ejecución de obra se califica como entrega de bienes (únicamente ejecuciones de obra sobre bienes inmuebles en las que el contratista aporta materiales cuyo coste excede del 20% de la base imponible), debe aplicarse el mencionado artículo 68.Dos.3.º de la LIVA, de tal forma que la entrega se entiende realizada donde radique el inmueble.
- Por otro lado, si la ejecución de obra ha de calificarse como prestación de servicios (cuando versa sobre bienes muebles corporales o sobre bienes inmuebles y el contratista, en este caso, aporta materiales cuyo coste no excede del 20% de la base imponible), es preciso efectuar las siguientes consideraciones:
  - a) Las ejecuciones de obra relacionadas con bienes inmuebles, al igual que antes de la entrada en vigor del Real Decreto-Ley 12/1995, se entienden localizadas donde está situado el inmueble (art. 70.Uno.1.º de la LIVA).
  - b) La regla de localización en las ejecuciones de obra sobre bienes muebles sí ha sufrido una profunda modificación como consecuencia de la pertinente adaptación a la Directiva 95/7/CE. En efecto, se añade una nueva letra F) al artículo 28 *ter* de la Directiva 77/388/CEE en relación con la localización de las ejecuciones de obra que recaen sobre bienes muebles corporales cuando el destinatario del servicio está identificado en otro Estado miembro distinto de aquel donde materialmente se realiza la ejecución de obra, produciéndose en tales casos la inversión del sujeto pasivo al quedar la operación sujeta en el Estado miembro del destinatario, siempre que la obra ejecutada salga del Estado miembro donde se prestó el servicio:

«F) Lugar de las prestaciones de servicios en caso de informes periciales o trabajos realizados con bienes muebles corporales.

No obstante lo dispuesto en la letra c) del apartado 2 del artículo 9.º, en caso de informes periciales o trabajos relacionados con bienes muebles corporales realizados para destinatarios que tengan un número de identificación a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido de un Estado

miembro distinto de aquel en que se presten materialmente dichos servicios, se considerará que el lugar de la prestación del servicio se encuentra en el territorio del Estado miembro que haya atribuido al destinatario de la prestación del servicio el número de identificación a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido bajo el cual le ha sido prestado dicho servicio.

Esta excepción no se aplicará cuando los bienes no hayan sido expedidos o transportados fuera del Estado miembro en que los servicios fueron materialmente efectuados».

Como consecuencia de la norma transcrita, podemos distinguir los siguientes efectos producidos en la Ley 37/1992.

En primer lugar, es preciso destacar que el artículo 70.Uno.3.º f), antes inaplicable, tampoco sirve ahora como referencia para conocer el lugar de realización de la operación, ya que ha sido expresamente derogado por el artículo 28 del Real Decreto-Ley 12/1995.

En segundo lugar, esta última norma incorpora un nuevo apartado 7.º al artículo 70.Uno de la LIVA, a cuyo tenor se entienden prestados en el territorio de aplicación del impuesto las siguientes operaciones:

«7.º Los trabajos realizados sobre bienes muebles corporales y los informes periciales, valoraciones y dictámenes relativos a dichos bienes, en los siguientes casos:

- a) Cuando dichos servicios se realicen materialmente en el territorio de aplicación del Impuesto, salvo en el caso de que el destinatario de los mismos comunique al prestador un número de identificación a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido que le haya sido atribuido por otro Estado miembro y los bienes a que se refieren los servicios sean expedidos o transportados fuera del territorio de aplicación del Impuesto.

En todo caso, se entenderán prestados en el territorio de aplicación del Impuesto los servicios a que se refiere esta letra relativos a los medios de transporte matriculados en dicho territorio.

- b) Cuando dichos servicios se presten materialmente en otro Estado miembro, el destinatario de los mismos comunique al prestador un número de identificación a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido que le haya sido atribuido por la Administración española y los bienes a que se refieren los servicios sean expedidos o transportados fuera del territorio del citado Estado miembro.

No obstante, no se entenderán prestados en el territorio de aplicación del Impuesto los servicios a que se refiere esta letra relativos a los medios de transporte que estén matriculados en el Estado miembro en que se presten, a condición de que se acredite la sujeción al Impuesto en dicho Estado».

Con esta norma se establece, en principio, una regla de localización en función del lugar donde materialmente se presta el servicio. Es decir, si el contratista ejecuta la obra en España, la operación quedará sujeta al impuesto español.

Sin embargo, se regulan dos excepciones para los casos en que nos encontramos ante una ejecución de obra en la que intervienen dos sujetos pasivos identificados en distintos Estados miembros de la Unión Europea. Así, aunque volvamos sobre el tema al analizar las ejecuciones de obra internacionales, por un lado, si el receptor de la obra facilita un número de IVA atribuido por un Estado miembro distinto de España, la operación se entenderá localizada en dicho Estado miembro si la citada obra es expedida fuera de España. Y, por otro lado, aunque la obra se ejecute en otro Estado miembro, la operación habrá de entenderse realizada en España si el cliente facilita un número de IVA atribuido por la Administración española y la obra ejecutada es expedida fuera del Estado miembro del contratista.

### **E) El devengo del impuesto.**

Cuatro reglas fundamentales han de tenerse en cuenta para determinar el momento en que el impuesto se devenga, según se desprende del artículo 75 de la LIVA (norma que no ha sido modificada por el Real Decreto-Ley 12/1995):

- Si se trata de ejecuciones de obra que se consideran entregas de bienes y el resultado ha de entregarse íntegramente de una sola vez, el devengo se producirá cuando se produzca la puesta a disposición (art. 75.Uno.1.º).

En el caso de ejecuciones de obra consideradas como prestaciones de servicios existe una norma específica que regula la materia. Así, el artículo 75.Uno.2.º dispone que el devengo del impuesto cuando se trata de ejecuciones de obra con aportación de materiales que se consideren como prestaciones de servicios se producirá «en el momento en que los bienes a que se refieran se pongan a disposición del dueño de la obra». Es decir, aun tratándose de prestaciones de servicios, se aplica la regla general de las entregas de bienes: puesta a disposición de los bienes.

- Si nos encontramos ante ejecuciones de obra calificadas como entregas de bienes o prestaciones de servicios en las que el contratista se obligó a hacer la obra por piezas o por medida (art. 1.592 del Código Civil), el devengo se irá produciendo a medida que se realicen las entregas parciales. Es decir, se aplicará la regla especial del artículo 75.Uno.7.º,

previsto para las operaciones de tracto sucesivo o continuado, en las que el devengo se produce «en el momento en que resulte exigible la parte del precio que comprenda cada percepción».

- Finalmente, en cualquier tipo de ejecución de obra en la que se efectúa un pago anticipado del precio convenido, el devengo se producirá «en el momento del cobro total o parcial del precio por los importes efectivamente percibidos» (art. 75.Dos).

## F) Tipos impositivos aplicables.

La calificación de las ejecuciones de obra como entregas de bienes o prestaciones de servicios adquiere una significación especial cuando se trata de determinar el tipo impositivo aplicable en cada caso.

En primer lugar, la ley se limita a dictar una norma específica -que no ha sido objeto de modificación- para las ejecuciones de obra cuyo resultado consista en un bien inmueble, independientemente de que se trate de entregas de bienes o prestaciones de servicios (art. 91.Uno.3 de la LIVA). Por otro lado, respecto a las ejecuciones de obra sobre bienes muebles, con anterioridad al Real Decreto-Ley 12/1995, éstas siempre se reputaban como entregas de bienes, por lo que les era aplicable el artículo 91.Uno.1 y Dos de la LIVA.

No obstante lo anterior, desde el 1 de enero de 1996, el repetido Real Decreto-Ley ha introducido un nuevo apartado Tres al artículo 91, especialmente previsto para las ejecuciones de obra que se califiquen como prestaciones de servicios (sin distinguir entre operaciones que tienen por objeto bienes muebles o inmuebles).

Por todo lo anterior y para una mejor comprensión de la materia, vamos a distinguir según se trate de ejecuciones de obra sobre bienes inmuebles o sobre bienes muebles:

### 1. Bienes inmuebles.

El mencionado artículo 91.Uno.3 establece que será aplicable el tipo reducido del 7 por 100 a «las ejecuciones de obra, con o sin aportación de materiales, consecuencia de contratos directamente formalizados entre el promotor y el contratista que tengan por objeto la construcción o rehabilitación de edificaciones o partes de las mismas destinadas principalmente a viviendas, incluidos los locales, anejos, garajes, instalaciones y servicios complementarios en ellos situados». Por tanto, en los demás casos a los que no sea aplicable esta norma, el tipo será el general del 16 por 100.

Para que el tipo del 7 por 100 se pueda aplicar han de cumplirse los siguientes requisitos:

- Ha de tratarse de ejecuciones de obra según lo regulado en el artículo 1.588 y siguientes del Código Civil. En este sentido, es totalmente indiferente que dicha ejecución sea calificada como entrega de bienes o como prestación de servicios a efectos del IVA.

Lo anterior implica, según ha interpretado la Dirección General de Tributos (en adelante, DGT) en Resolución de 20 de mayo de 1986, que el tipo reducido no se aplique a «las entregas de materiales de construcción ni a las operaciones que, en sentido jurídico, tengan la consideración de arrendamientos de servicios». No obstante lo anterior, «tratándose de ejecuciones de obra con aportación de materiales, el tipo reducido se aplica al importe total de la contraprestación que constituye la base imponible, incluyendo el valor de los materiales aportados».

Aunque, como hemos anticipado, es indiferente que la ejecución de obra sea calificada como entrega de bienes o prestación de servicios, parece existir una incongruencia con el nuevo apartado tres del propio artículo 91, ya que esta norma se refiere expresamente a ejecuciones de obra que sean consideradas como prestaciones de servicios, siendo su tenor literal el siguiente:

«Lo dispuesto en los apartados uno.1 y dos.1 de este artículo será también aplicable a las ejecuciones de obra que sean prestaciones de servicios, de acuerdo con lo previsto en el artículo 11 de esta Ley, y tengan como resultado inmediato la obtención de alguno de los bienes a cuya entrega resulte aplicable uno de los tipos reducidos previstos en dichos preceptos.

El contenido del párrafo anterior no será de aplicación a las ejecuciones de obra que tengan por objeto la construcción o rehabilitación de viviendas de protección oficial de régimen especial o de promoción pública a que se refiere el apartado uno.3 de este artículo».

El texto de esta nueva norma nos lleva a considerar que el artículo objeto de análisis (91.Uno.3), a partir del 1 de enero de 1996, es solamente aplicable a las ejecuciones de obra sobre bienes inmuebles en las que el contratista aporta materiales cuyo coste excede del 20 por 100 de la base imponible.

Sin embargo, si aplicamos el nuevo artículo 91.Tres a las ejecuciones de obra sobre bienes inmuebles calificadas como prestaciones de servicio, llegamos a las mismas conclusiones que si aplicamos a tales operaciones el artículo 91.Uno.3, por lo que hemos de entender que la regulación de esta materia no ha sufrido modificación alguna.

Por último, es preciso aclarar que el legislador parece haber cometido un error al citar en el segundo párrafo del nuevo apartado Tres del artículo 91 las ejecuciones de obra que tengan por objeto la construcción o rehabilitación de viviendas de protección oficial de régimen especial o de promoción pública, ya que se remite al artículo 91.Uno.3, cuando dicho

tipo de viviendas están recogidas en el artículo 91.Dos.1.6.º. No obstante, parece claro que lo que pretende el legislador es evitar que a tales ejecuciones de obra se les aplique el tipo reducido del 4 por 100.

- Las ejecuciones de obra han de ser consecuencia de contratos concertados directamente con el promotor de la edificación y no con otro contratista.

En este sentido, la DGT interpreta que la expresión «directamente formalizados» debe considerarse equivalente a «directamente concertados», cualquiera que sea la forma oral o escrita de los contratos celebrados (contestación a consulta no vinculante de 30-01-1986).

Por promotor de edificaciones ha de entenderse «el propietario de inmuebles que construyó (promotor-constructor) o contrató la construcción (promotor) de los mismos para destinarlos a la venta, el alquiler o el uso propio» (Resolución de la DGT de 4-11-1986). «Si el promotor fuese contratista, sería de aplicación el tipo impositivo reducido a las ejecuciones de obra concertadas directamente con el promotor-contratista» (contestación a consulta no vinculante de 30-01-1986).

Finalmente, «es irrelevante la circunstancia de que el promotor de la obra contrae directamente la ejecución de las diversas partes de la misma con otros tantos empresarios» (Resolución de 01-10-1986). Sin embargo, las ejecuciones de obra realizadas por subcontratistas (instaladores) para otros contratistas que, a su vez, contraten con el promotor, tributan al tipo general (Resolución de 4-11-1986).

- Las ejecuciones de obra deben tener por objeto la construcción o rehabilitación de edificios o partes de los mismos.

A este respecto, diversas contestaciones a consultas de la DGT han definido con mayor precisión este requisito, indicando que el tipo reducido se aplica también a las ejecuciones de obra que tengan por objeto:

- «La excavación del solar hasta encontrar firme sobre el que se construirán los pilares de la edificación, así como la excavación del suelo, cuyo hueco servirá para sótanos y garajes» (4-05-1987).
- La subsanación de «vicios y defectos ocultos en la construcción de un edificio destinado a viviendas, con graves deficiencias en su construcción que de no repararse afectaría a la ruina del edificio, por lo que las referidas obras deben considerarse como continuación de la construcción de dicho edificio» (8-02-1988).
- «Colocación del mármol para la construcción o rehabilitación de viviendas concertadas directamente entre la entidad que efectúa dichas obras y el promotor de viviendas» (25-11-1988).

- Las obras de mejora «realizadas por su promotor-constructor cuando dichas viviendas no hayan sido todavía puestas a disposición de los adquirentes de las mismas» (21-04-1989). Sin embargo, las obras de mejora realizadas con posterioridad a la construcción o rehabilitación tributan al tipo general (9-09-1986).
- Las edificaciones deben estar destinadas fundamentalmente a viviendas, incluidos los locales, anejos, garajes, instalaciones y servicios complementarios en ellos situados.

En este sentido, el párrafo segundo del artículo objeto de análisis dispone que «se consideren destinadas principalmente a viviendas las edificaciones en las que al menos el 50 por 100 de la superficie construida se destine a dicha utilización».

- Las ejecuciones de obra deben consistir materialmente en la construcción o rehabilitación, al menos parcial, de los edificios referidos en los puntos anteriores o en instalaciones realizadas directamente en ellos por el sujeto pasivo que las efectúe.

## 2. Bienes muebles.

Como ya hemos repetido en varias ocasiones, las ejecuciones de obra cuyo resultado consiste en bienes muebles corporales han sido el objeto fundamental de la reforma operada con fecha 1 de enero de 1996: hasta ese momento siempre se calificaban como entregas de bienes; sin embargo, con posterioridad a dicha fecha, siempre se consideran como prestaciones de servicios. Por ello, creemos necesario distinguir el tratamiento atendiendo a las diversas calificaciones.

En primer lugar, cuando las ejecuciones de obra sobre bienes muebles se consideraban como entregas de bienes, a la hora de determinar el tipo impositivo aplicable había que acudir necesariamente al artículo 91.Uno.1 y Dos.

Aunque no se desprendía claramente de la literalidad de la norma, en los casos en que el cliente aportaba al contratista materiales y objetos para ejecutar la obra encargada (párrafo segundo del art. 8.º Dos.1.º de la LIVA en su anterior redacción), parece lógico interpretar -y así lo hizo parte de la doctrina- que el resultado obtenido tenía una identidad propia derivada de la fabricación, montaje, instalación o ensamblaje efectuados por encargo del dueño de la obra, quien conservaba la propiedad de lo aportado.

Atendiendo a dicha interpretación, el tipo reducido del 7 por 100 era aplicable a los trabajos ejecutados sobre aquellos bienes cuyas entregas tributaban también a dicho tipo reducido. Esto mismo debería haber sido predicable en el caso de bienes cuya entrega quedaba sujeta al tipo reducido del 4 por 100.

No obstante, parece que la afirmación anterior no quedaba corroborada tras la modificación sufrida por el artículo 91.Dos de la LIVA relativo al tipo reducido del 4 por 100, ya que se refiere exclusivamente a un determinado tipo de ejecuciones de obra (las que tienen por objeto la obtención de un libro, periódico o revista), por lo que una interpretación *a sensu contrario* nos llevaría a considerar que en el resto de los casos la obra ejecutada podía no ser identificable con los materiales aportados a efectos de determinar el tipo impositivo aplicable.

En concreto, la mencionada norma (que mantiene la misma redacción tras la implementación de la Directiva 95/7/CE) dispone que las entregas de libros, periódicos y revistas quedan sometidas a tal tipo y especifica en su segundo párrafo -introducido por la Ley 41/1994, de 30 de diciembre- que también quedan sujetas al tipo reducido del 4 por 100 «las ejecuciones de obra que tengan como resultado inmediato la obtención de un libro, periódico o revista en pliego o en continuo de un fotolito de dichos bienes o que consistan en la encuadernación de los mismos».

Esta regla especial se introdujo como consecuencia de la doctrina emanada de la DGT (Resoluciones de 01 y 03-4-1986) para evitar la condición de acreedor permanente de la Hacienda Pública que adquiriría el editor de los libros al repercutir el IVA al tipo reducido y soportar el tipo general en las ejecuciones de obra prestadas por la imprenta. Y por las mismas razones, aunque no se desprenda de la literalidad de la norma, debería haber sido también aplicada a todos aquellos casos que producían distorsiones semejantes cuando el resultado u obra ejecutada se identificaba plenamente con los bienes concretos a los que se aplicaban los tipos reducidos del 4 ó 7 por 100.

La problemática derivada de la antigua regulación de las ejecuciones de obra sobre bienes muebles ha quedado superada con la modificación introducida por el Real Decreto-Ley 12/1995. En efecto, la calificación de tales operaciones como prestaciones de servicios ha obligado al legislador a introducir un nuevo apartado Tres en el artículo 91, del siguiente tenor:

«Lo dispuesto en los apartados uno.1 y dos.1 de este artículo será también aplicable a las ejecuciones de obra que sean prestaciones de servicios, de acuerdo con lo previsto en el artículo 11 de esta Ley, y tengan como resultado inmediato la obtención de alguno de los bienes a cuya entrega resulte aplicable uno de los tipos reducidos previstos en dichos preceptos (...)».

Como se puede apreciar, la norma permite que el servicio prestado por el contratista al ejecutar el encargo que ha recibido de su cliente quede gravado al mismo tipo impositivo aplicable a los bienes muebles corporales resultantes de tal ejecución, de tal forma que no se produzcan las distorsiones económicas anteriormente apuntadas. Por ello, entendemos que la excepción contenida en el artículo 91.Dos.1.2.º en relación con las ejecuciones de obra que recaen sobre libros, periódicos, revistas o fotolitos de tales bienes carece de sentido con arreglo a la regulación actual (se produce una duplicidad en la determinación del tipo impositivo aplicable a tales operaciones), por lo que debería haber sido objeto de una expresa derogación por parte del artículo 28 del Real Decreto-Ley 12/1995.

## G) Ejecuciones de obra internacionales.

A continuación vamos a estudiar las ejecuciones de obra en las que el contratista o el cliente se encuentra establecido o registrado a efectos del IVA en un tercer país.

En este sentido, es preciso indicar que la modificación del tratamiento aplicable a las ejecuciones de obra sobre bienes muebles ha significado una profunda reforma en esta materia. No obstante, también en estas operaciones analizaremos tanto la regulación recientemente modificada como la actualmente vigente.

### 1. Operaciones asimiladas a las entregas de bienes hasta el 31 de diciembre de 1995.

Es éste el momento en que corresponde analizar las ejecuciones de obra intracomunitarias (tal y como se regulaban hasta el 31-12-1995), que son aquellas en las que intervienen sujetos pasivos de diferentes Estados miembros de la Unión Europea, siempre que se cumplan determinados requisitos.

En concreto, el artículo 9.º 2.º de la LIVA expresaba que se consideraba operación asimilada a las entregas de bienes a título oneroso «la expedición a otro sujeto pasivo del resultado de una ejecución de obra, definida en el artículo 8, apartado dos, número 1.º, segundo párrafo, realizada en el territorio de aplicación del impuesto, cuando los materiales utilizados por el empresario de la obra hayan sido expedidos o transportados por el cliente o por su cuenta, a partir de otro Estado miembro en el que esté identificado a efectos del impuesto y la obra fabricada o montada sea expedida por el empresario con destino al mismo cliente y Estado miembro».

Como podemos apreciar, la operación descrita se configuraba como una entrega de bienes realizada en España y que quedaba exenta del impuesto por aplicación de lo dispuesto en el artículo 25.º de la LIVA, a cuyo tenor quedaban exentas:

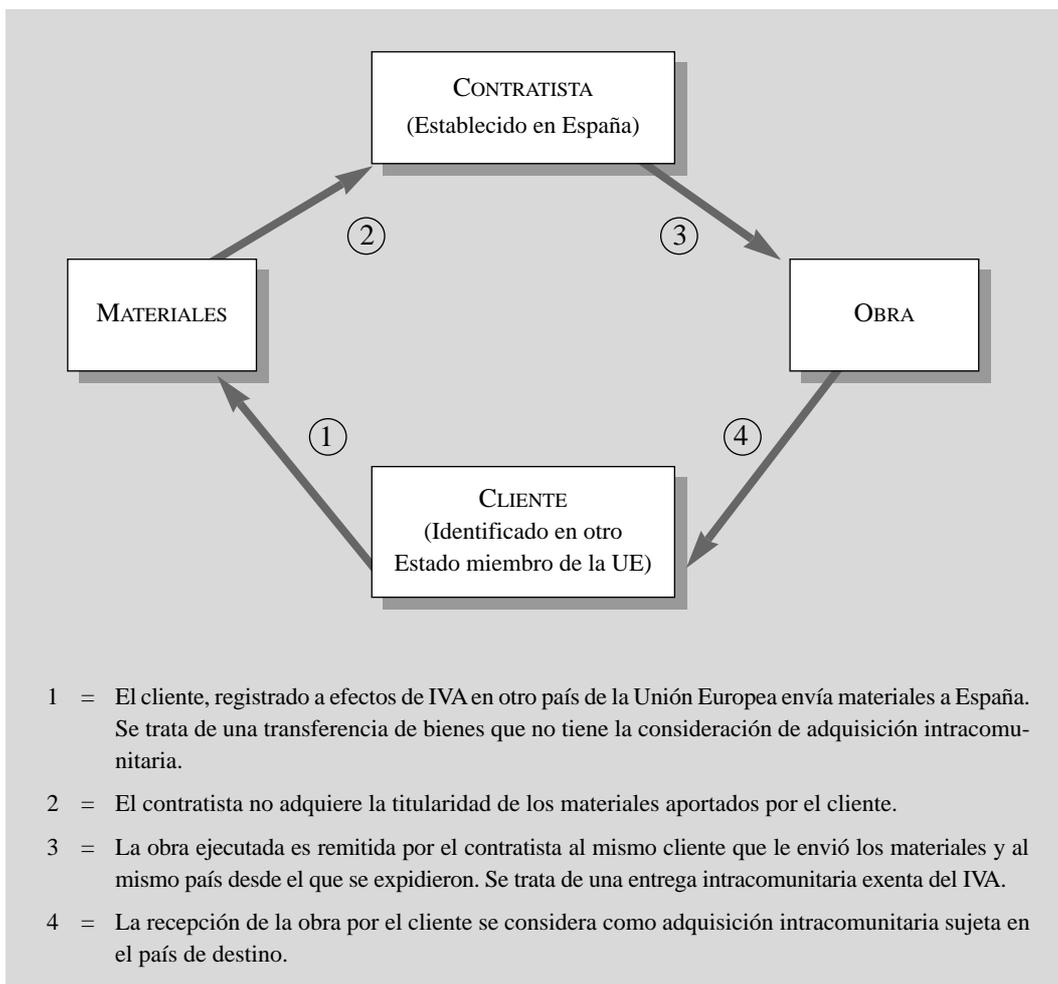
«Las entregas de bienes definidas en el artículo 8 y en el artículo 9, número 2 de esta Ley, expedidos o transportados, por el vendedor, por el adquirente o por un tercero en nombre y por cuenta de cualquiera de los anteriores, al territorio de otro Estado miembro, siempre que el adquirente sea:

- a) Un empresario o profesional identificado a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido en un Estado miembro distinto del Reino de España.
- b) Una persona jurídica que no actúe como empresario o profesional, pero que esté identificada a efectos del impuesto en un Estado miembro distinto del Reino de España.

La exención descrita en este apartado no se aplicará a las entregas de bienes efectuadas para aquellas personas cuyas adquisiciones intracomunitarias de bienes no estén sujetas al impuesto en el Estado miembro de destino en virtud de los criterios contenidos en el artículo 14, apartados uno y dos de esta Ley».

Por otro lado, tampoco la transferencia de los materiales por parte del cliente al contratista, que no adquiere en ningún caso su titularidad, se consideraba como una operación sujeta al impuesto, al no calificarse como operación asimilada a las adquisiciones intracomunitarias por virtud de la excepción recogida en el artículo 9.º 3.º d) de la LIVA, a la que expresamente se remitía el artículo 16.2.º segundo párrafo de la LIVA.

Un esquema gráfico de la operación descrita podría ser el siguiente:



Las siguientes conclusiones se pueden extraer de los artículos transcritos:

- Debía tratarse de una ejecución de obra de las definidas en el artículo 8.º Dos.1.º párrafo segundo de la LIVA. Es decir, ejecuciones de obra cuyo resultado consistía en un bien mueble corporal y en las que el cliente o dueño de la obra aportaba materiales al contratista.
- El cliente debía estar identificado a efectos del IVA en un Estado miembro distinto de España, tercer Estado desde donde debían ser remitidos o expedidos -por él mismo o por su cuenta- los materiales que aportaba al contratista. Tres aclaraciones precisaba la afirmación expuesta:
  - Por un lado, señalar que estar identificado no equivale a estar establecido, por lo que el cliente podía tener su sede de actividad económica en un Estado distinto de aquel desde el que iba a expedir los materiales.
  - Dicha expedición o transporte de los materiales debía ser iniciada en el Estado miembro donde se encontraba identificado a efectos del IVA, siendo el destino final España (donde realizaría la ejecución de obra por parte del contratista).
  - El coste del transporte debía correr por cuenta del cliente, aunque no era preciso que fuera éste quien directamente lo realizara, sino que podía contratar un transportista para que se encargara de ello.
- El contratista debía necesariamente utilizar los materiales que le había confiado el cliente y que le habían sido remitidos desde el Estado miembro donde este último se encontrara identificado a efectos del IVA.
- La recepción de tales materiales por parte del contratista no se consideraba como una operación asimilada a una adquisición intracomunitaria, por lo que dicha transferencia de bienes no tributaba en España.
- El resultado de la ejecución de obra había de ser expedido por el contratista con destino al mismo cliente y al mismo Estado miembro desde donde se hubieran remitido inicialmente para realizar la ejecución de obra.

La expedición definitiva de la ejecución de obra se consideraba como una entrega intracomunitaria exenta del impuesto, siempre que el resultado de la ejecución fuese expedido por el contratista.

El incumplimiento de cualesquiera de los requisitos que se derivaban de las afirmaciones anteriormente expresadas conllevaba la aplicación del régimen general, es decir:

- El envío de los materiales al contratista por parte del cliente se consideraría como una adquisición intracomunitaria sujeta en España y como una entrega intracomunitaria exenta en el país de la Unión Europea desde el que se expedieran los materiales. En tales casos, el cliente debería registrarse en España a efectos del IVA y autorrepercutirse el correspondiente impuesto, salvo que la adquisición intracomunitaria quedara exenta en virtud de lo dispuesto en el artículo 26.4 de la LIVA (derecho a la devolución total del impuesto si fuera aplicable el art. 119 de la LIVA).
- El envío de la obra ejecutada por parte del contratista se consideraría en España como una entrega intracomunitaria exenta (siempre que constase el número de identificación a efectos del IVA del destinatario) o como una exportación exenta también, según que la obra fuera enviada a un país comunitario o no. La recepción de dicha obra por parte del cliente se consideraría como una adquisición intracomunitaria sujeta si el país de destino fuera un Estado miembro de la Unión Europea.

Las consecuencias comentadas se producirían por cualquiera de los incumplimientos siguientes:

- El cliente no se encuentra identificado a efectos del IVA en el Estado miembro desde el que envía los materiales.
- El coste del transporte por el envío de los materiales no corre por cuenta del cliente, sino de un tercero o del propio contratista.
- El contratista emplea materiales distintos de los que le han sido remitidos para ejecutar la obra convenida.
- El contratista remite la obra ejecutada a un tercero distinto del cliente.
- El contratista remite la obra al cliente, pero la envía a un país distinto (dentro o fuera de la Unión Europea).
- El contratista pone la obra a disposición del cliente en España, produciéndose una entrega interior sujeta al IVA español.

En los supuestos mencionados en los dos últimos puntos anteriores, en los que el contratista realizaba una entrega interior se producían las siguientes consecuencias, aparte de la obligatoria repercusión del IVA al cliente:

- Dado que el cliente se encontraría registrado en España como consecuencia de la sujeción inicial de la transferencia realizada al enviar los materiales al contratista, estaría obligado a incluir el IVA soportado en sus declaraciones periódicas del IVA.

- Si posteriormente a la recepción de la ejecución de obra, ésta era enviada a otro país comunitario en el que estuviera registrado el cliente, nos encontraríamos ante una transferencia de bienes realizada por este último, sujeta y exenta del IVA español como consecuencia de lo dispuesto en el artículo 25.Tres de la LIVA. Sin embargo, correlativamente, en el país de destino de la obra se produciría una operación asimilada a una adquisición intracomunitaria sujeta al correspondiente IVA.
- En estos casos, la base imponible de la entrega de la obra ejecutada estaría formada exclusivamente por los materiales aportados por el contratista (si los hubiera) y por el valor añadido consecuencia de la labor realizada por aquél. Los materiales aportados por el cliente no deberían formar parte de la base imponible ya que nunca habrían pasado a ser propiedad del contratista, es más, habrían tributado cuando se produjo el envío de los mismos a España por parte del cliente (transferencia de bienes).

Finalmente, la LIVA regulaba una exención específica para aquellas ejecuciones de obra que eran realizadas por un contratista establecido en España. En efecto, el artículo 22.Dieciséis de la LIVA consideraba exentas las siguientes operaciones:

«Las prestaciones de servicios definidas en los preceptos de esta Ley que se indican a continuación cuando se cumplan los requisitos que también se establecen seguidamente:

1.º Los servicios comprendidos en el artículo 70 , apartado uno, número 3.º, letra f).

(...)

La exención de los servicios indicados anteriormente está condicionada al cumplimiento de los requisitos siguientes:

- a) Que los destinatarios de los mismos suministren un número de identificación fiscal, a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, atribuido por otro Estado miembro.
- b) Que los destinatarios de dichos servicios tengan derecho, en virtud de lo dispuesto en el artículo 119 de esta Ley, a la devolución total del impuesto que hubiesen soportado por dichos servicios».

Como ya comentamos en el epígrafe III.D) anterior, el referido artículo 70.Uno.3.º f) de la LIVA no tenía aplicación alguna en lo que respecta a las ejecuciones de obra, ya que cuando éstas se realizaban sobre un bien mueble corporal nunca nos encontrábamos ante una prestación de ser-

vicios. Por ello, la exención anteriormente mencionada no podía ser jamás aplicada al referirse a una norma que regulaba una operación -una ejecución de obra sobre bienes muebles corporales que fuera considerada como prestación de servicios- que no estaba entonces prevista entre los hechos imponibles especificados por el legislador español.

## 2. Operaciones asimiladas a las adquisiciones intracomunitarias hasta el 31 de diciembre de 1995.

Se trata de la operación inversa a la analizada en el punto 1 anterior. Por lo tanto, el cliente que envía los materiales al contratista se encuentra establecido en España, mientras que aquél se encuentra establecido en otro Estado miembro de la Unión Europea.

En este sentido, el artículo 16.1.º de la LIVA consideraba como operación asimilada a las adquisiciones intracomunitarias de bienes a título oneroso «la recepción por un sujeto pasivo, en el territorio de aplicación del impuesto, del resultado de una ejecución de obra que haya sido realizada en otro Estado miembro según los criterios definidos en el artículo 9, número 2.º, de esta Ley».

Es decir, se consideraba operación asimilada a una adquisición intracomunitaria la recepción por un sujeto pasivo, en España, del resultado de una ejecución de obra que hubiera sido realizada en otro Estado miembro y que tuviese por objeto la obtención de un bien mueble corporal, construido o ensamblado, siempre que los materiales utilizados por el contratista establecido en ese otro Estado miembro hubieran sido expedidos o transportados por el cliente español o por su cuenta desde España, y la obra fabricada o montada fuera expedida por el contratista para ser recibida en España por el mismo cliente español.

Para que pudiera aplicarse la norma que calificaba estas operaciones como asimiladas a las adquisiciones intracomunitarias habían de cumplirse los mismos requisitos que ya expusimos al estudiar las operaciones asimiladas a las entregas de bienes en el apartado anterior.

El cumplimiento de dichas condiciones implicaba que el contratista establecido en otro Estado miembro remitía la obra ejecutada, debiendo tratarse dicha entrega como exenta en el país desde donde se enviase. Por otro lado, el cliente establecido en España recibía dicha obra, que constituía una adquisición intracomunitaria sujeta al IVA español.

Asimismo, la entrega de los materiales por parte del cliente español al contratista establecido en el otro Estado miembro era una transferencia de bienes no sujeta al IVA español en virtud de lo dispuesto en el artículo 9.º 3.º d) de la LIVA, a cuyo tenor, no se asimilaban a las entregas de bienes las transferencias de bienes que se utilizaban para la realización de «una ejecución de obra para el sujeto pasivo, en las condiciones establecidas en el número 2.º, en el Estado miembro de llegada de la expedición o del transporte de dichos bienes».

Como norma específica aplicable a las ejecuciones de obra asimiladas a las adquisiciones intracomunitarias que no ha sido comentada en el apartado 1 anterior por no ser aplicable, es preciso señalar lo siguiente en relación con las reglas que debían seguirse para la determinación de la base imponible en las adquisiciones intracomunitarias. En concreto, el artículo 82.Uno de la LIVA, en su párrafo tercero (que no ha sido modificado por el Real Decreto-Ley 12/1995), dispone que «en los supuestos de recepción de una ejecución de obra a que se refiere el artículo 16, número 1.º, de esta Ley, la base imponible se determinará de acuerdo con las normas aplicables a las reimportaciones de bienes comprendidas en el artículo 83, apartado dos, regla 1.ª, también de esta Ley».

Por consiguiente, la base imponible se determinaba de acuerdo con las normas aplicables a las reimportaciones de bienes exportados temporalmente fuera de la Unión Europea para ser objeto de trabajos de reparación, transformación, adaptación o trabajos por encargo, esto es, computando la contraprestación de los referidos trabajos de ejecución. Por tanto, se gravaba exclusivamente el valor añadido aportado a la obra por el contratista establecido en otro Estado miembro, no incluyéndose en la base imponible de la adquisición intracomunitaria el valor de los bienes que hubiera aportado el cliente.

Un nuevo «despiste» del legislador ha provocado que la norma comentada no haya sido expresamente modificada si se pretende su aplicación a la recepción de una ejecución de obra sobre bienes muebles corporales en su nueva calificación de prestación de servicios, ya que la referencia legislativa al artículo 16.1.º carece de sentido toda vez que ese apartado 1.º ha sido suprimido por el artículo 28 del Real Decreto-Ley 12/1995.

### 3. Ejecuciones de obra intracomunitarias desde el 1 de enero de 1996.

La calificación de las ejecuciones de obra sobre bienes muebles corporales como prestaciones de servicios ha supuesto una profunda transformación del tratamiento fiscal de tales operaciones cuando intervienen sujetos pasivos identificados en distintos Estados miembros de la Unión Europea.

La desaparición de las fronteras fiscales en el ámbito comunitario supuso la introducción de determinadas medidas transitorias de carácter fiscal hasta la definitiva consecución del mercado único. Dichas medidas transitorias determinaron, a efectos del IVA, la desaparición de las operaciones de importación-exportación en el ámbito de la Unión Europea, operaciones que quedaron sustituidas por las adquisiciones y entregas intracomunitarias. Evidentemente, esta regulación hace referencia exclusivamente a operaciones en las que se producen movimientos físicos de mercancías y a las que no se califica, a efectos de este impuesto, como prestaciones de servicios. Por ello, hasta el 31 de diciembre de 1995 era preciso establecer una serie de medidas, más o menos complejas, que trataran de regular la fiscalidad de las ejecuciones de obra sobre bienes muebles cuando eran calificadas como entregas de bienes.

Como ya hemos adelantado, la consideración de tales operaciones como prestaciones de servicios ha supuesto una total modificación de la regulación a efectos del IVA, lo cual, a nuestro entender, implica una clarificación y simplificación de las normas a la hora de ser aplicadas e interpretadas.

En este sentido, el origen de la modificación de nuestra legislación interna se encuentra en la nueva redacción del artículo 28 bis, apartado 5, de la Directiva 77/388/CEE, cuyos efectos tributarios son los siguientes:

- En primer lugar, las ejecuciones de obra sobre bienes muebles corporales (que, como hemos comentado, ya no se calificarán como entregas de bienes), cuando intervengan empresarios o profesionales de distintos Estados miembros, deberán dejarse de considerar, consecuentemente, como operaciones asimiladas a las entregas de bienes, desapareciendo la letra a) del artículo 28 bis.5 de la Directiva.
- En segundo lugar, se suprime el cuarto inciso del artículo 28 bis.5 b) de la Directiva.

Con dicha supresión se elimina la regla que exceptúa del concepto de transferencias de bienes (operación asimilada a entrega de bienes) aquellas en las que los bienes se utilizan para la realización de una ejecución de obra para el cliente -en las condiciones establecidas en la letra a) del propio artículo 28 bis.5 de la Directiva (ahora ya suprimido)- en el Estado miembro de llegada de la expedición o del transporte de tales bienes.

Como veremos más adelante, la actual redacción del articulado de la Sexta Directiva nos lleva al contrasentido de tratar de forma distinta la transferencia de bienes según que la obra ejecutada se expida al Estado miembro del cliente que aportó materiales o a otro Estado distinto.

- En tercer lugar, se sustituye el artículo 28 bis.5 b), quinto inciso, de la Directiva por el siguiente texto:

«La prestación de un servicio para el sujeto pasivo que tenga por objeto los trabajos efectuados sobre este bien, materialmente realizados en el Estado miembro de llegada de la expedición o del transporte del bien, siempre que este bien, después de dichos trabajos, se reexpida con destino al sujeto pasivo en el Estado miembro de partida de la expedición o del transporte del bien».

Dicha norma es aplicable desde el pasado 1 de enero de 1996 a las ejecuciones de obra sobre bienes muebles corporales cuando intervienen empresarios o profesionales de distintos Estados miembros, ya que, en todo caso, se consideran prestaciones de servicios.

Como hemos avanzado anteriormente, la supresión del cuarto inciso del artículo 28 bis.5 b) de la Directiva supone un tratamiento distinto de las transferencias de materiales según que la obra ejecutada se reexpida o no al mismo Estado miembro desde donde se enviaron.

Dicho contrasentido se produce como consecuencia de la diferente redacción de los ya repetidos artículos 28 bis.5 b), quinto inciso, y 28 ter F) de la Directiva 77/388/CEE en lo referente al destino de la obra ejecutada: en el primer caso, se exige que sea reexpedida al Estado miembro de partida de los bienes; en el segundo caso, basta con que los bienes se reexpidan fuera del Estado miembro donde se prestó el servicio.

Lo anterior podría llevarnos a la siguiente situación si la obra se reexpide fuera del Estado miembro donde se prestó el servicio, pero no al de partida de los bienes:

- En primer lugar, el cliente realizaría una adquisición intracomunitaria en el país del contratista como consecuencia de la transferencia de bienes efectuada por aquél [no juega la excepción del quinto inciso de la letra b) del apartado 5.º del art. 28 bis], quedando, además, obligado a registrarse en el referido país.
- En segundo lugar, una vez ejecutada la obra y teniendo en cuenta que va a ser reexpedida a un Estado miembro distinto de aquel de donde proceden los bienes aportados por el cliente, nos encontraremos ante una prestación de servicios sujeta en el Estado miembro del cual el cliente haya aportado su número de identificación (inversión del sujeto pasivo).
- Finalmente, la expedición de la obra ejecutada a ese Estado miembro distinto de aquel del cual proceden los materiales se considerará como una entrega intracomunitaria por parte del cliente, ya que éste en ningún momento ha perdido la titularidad de aquellos materiales.

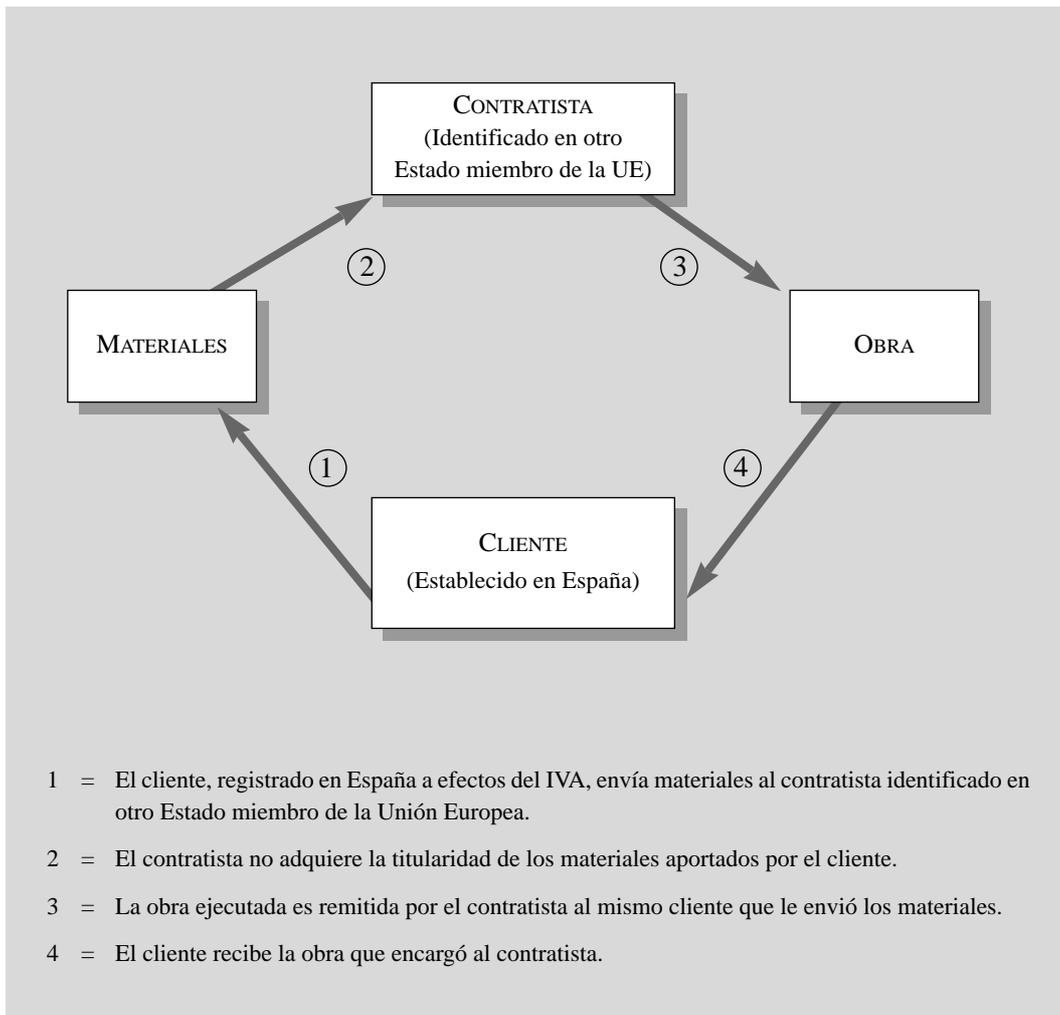
Aparte de las modificaciones específicas mencionadas, también ha sido necesario adaptar las legislaciones internas de los diferentes Estados miembros en el sentido de eliminar las referencias a las recepciones de ejecuciones de obra que se asimilaban a las adquisiciones intracomunitarias, ya que las ejecuciones de obra a que dichas normas se refieren deben tener a partir del 1 de enero de 1996 la consideración de prestaciones de servicios.

A continuación, y partiendo de lo expuesto en los apartados 1 y 2 anteriores, vamos a tratar de analizar brevemente cuáles son las implicaciones que se derivan tanto de las comentadas modificaciones en la Directiva 95/7/CE como de su implementación en nuestro ordenamiento jurídico interno.

Para facilitar la exposición vamos a distinguir según que el contratista (que es quien ejecuta la obra encargada por el cliente) esté o no identificado en España a efectos del IVA.

## a) Contratista no identificado en España a efectos del IVA.

Se trata, en este supuesto, de estudiar las consecuencias fiscales derivadas de la operación en la que un cliente identificado, a efectos del IVA, en España encarga a un contratista identificado en otro Estado miembro que ejecute una obra determinada. Un esquema de la operación podría ser el siguiente:



Con la nueva regulación introducida por el artículo 28 del Real Decreto-Ley 12/1995, la operación anteriormente descrita habría de calificarse como sigue:

- Como comentamos en el epígrafe III.B) anterior, la ejecución de obra sobre bienes muebles siempre se califica como prestación de servicios, independientemente de que el cliente aporte o no materiales al contratista.

En el supuesto de que efectivamente exista una aportación de materiales por parte del cliente identificado en España, en principio, nos encontraríamos ante una transferencia de bienes (asimilable a una entrega de bienes), regulada en el artículo 9.º 3.º de la LIVA. Al ser una transferencia efectuada a otro Estado miembro de la Unión Europea, la operación sería calificada como una entrega intracomunitaria en España, que quedaría exenta en el caso de ser aplicable el artículo 25.Tres de la LIVA. Ello implicaría que en el país de destino en el que se encuentra identificado el contratista se produciría una adquisición intracomunitaria sujeta.

No obstante lo anterior, la nueva redacción del artículo 9.º 3.º letra e) permite considerar que la citada transferencia de bienes no sea asimilada a una entrega de bienes y, por tanto, que no se considere ni como entrega intracomunitaria en España ni como adquisición intracomunitaria en el país de destino. En concreto, la referida norma establece que no se asimilan a las entregas de bienes aquellas transferencias en las que los bienes se utilicen para la realización de las siguientes operaciones:

- «e) La prestación de un servicio para el sujeto pasivo, que tenga por objeto informes periciales o trabajos efectuados sobre dichos bienes en el Estado miembro de llegada de la expedición o del transporte de los mismos, siempre que éstos, después de los mencionados servicios, se reexpidan con destino al sujeto pasivo en el territorio de aplicación del Impuesto.

Entre los citados trabajos se comprenden las reparaciones y las ejecuciones de obra que deban calificarse de prestaciones de servicios de acuerdo con el artículo 11 de esta Ley».

Para que esta norma se aplique a las ejecuciones de obra han de concurrir los siguientes requisitos:

- Ha de tratarse de una ejecución de obra sobre bienes muebles en la que exista aportación de materiales (parcial o totalmente) por parte del cliente identificado en España a efectos del IVA.

- El contratista receptor de tales materiales debe estar registrado a efectos del IVA en otro Estado miembro de la Unión Europea.
- La obra ejecutada debe ser reexpedida con destino a España y al mismo cliente que aportó inicialmente los materiales.

El incumplimiento de cualquiera de estos tres requisitos supone la aplicación del régimen general (asimilación de la transferencia de bienes a una entrega de bienes).

Por último, es necesario indicar que en el caso de que el cliente encargue la ejecución de la obra al contratista sin aportar materiales (supuesto jurídicamente calificado como ejecución de obra y fiscalmente considerado por el art. 11 de la LIVA como prestación de servicios), no será preciso acudir al artículo 9.º 3.º de la LIVA al objeto de calificar la operación, puesto que en ningún caso existirá transferencia de bienes.

- La recepción física por parte del cliente de la obra ejecutada por el contratista, como ya hemos repetido en numerosas ocasiones, se considera como prestación de servicios. A tales efectos, para determinar la tributación de tal operación se ha introducido una nueva norma de localización del hecho imponible, ya anticipada en el anterior epígrafe III.D) (art. 70.Uno.7.º).

En aplicación de dicha norma a la operación que estamos analizando, la prestación de servicios efectuada por el contratista quedaría localizada en España si entendemos que el cliente ha facilitado su número de identificación atribuido por las autoridades fiscales españolas. Por tanto, la operación quedaría sujeta al IVA español, siendo sujeto pasivo el cliente al aplicarse la regla de inversión del sujeto pasivo prevista en el artículo 84.Uno.2.º letra a) de la LIVA, en la nueva redacción otorgada por el artículo 28 del Real Decreto-Ley 12/1995.

Es preciso señalar que, a diferencia de lo estipulado en el artículo 9.º 3.º letra e) más arriba comentado, para que la operación descrita se entienda localizada en España no es necesario que la obra ejecutada se reexpida con destino a este último país, sino que basta con que dicha obra sea expedida o transportada fuera del territorio del Estado miembro donde el contratista ha efectuado su trabajo.

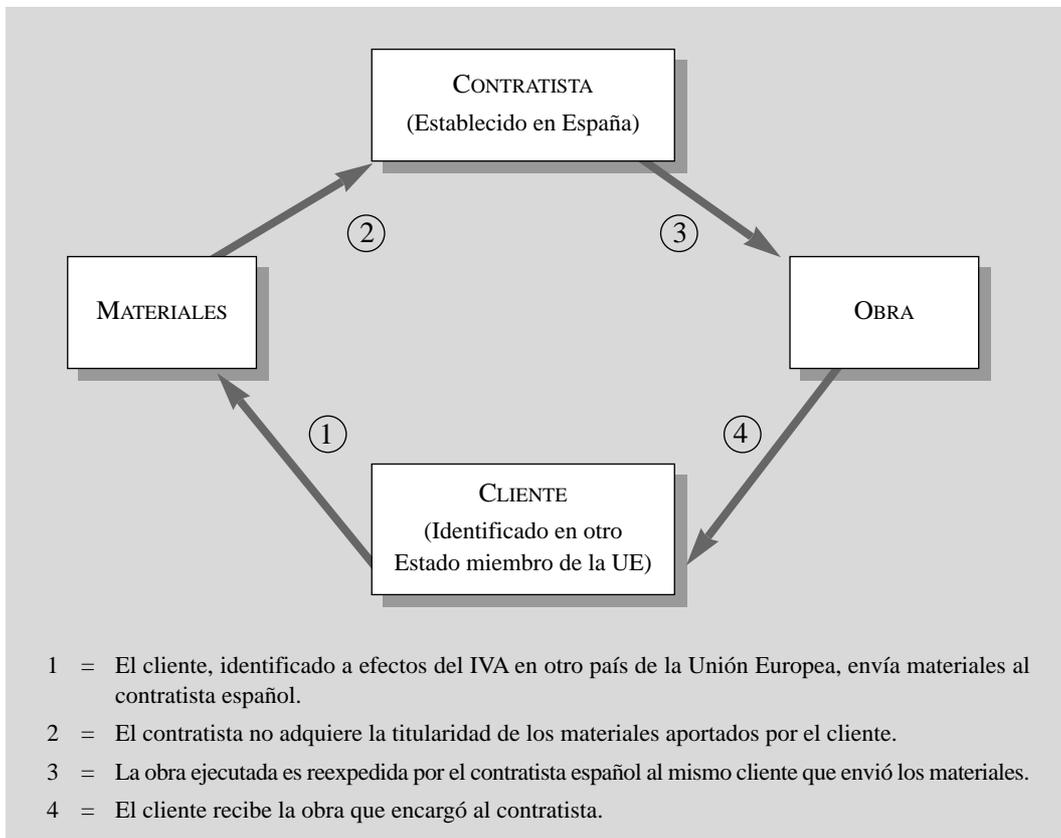
Teniendo en cuenta lo expuesto en relación con las operaciones en las que el contratista no se encuentra identificado en España, podemos proponer los siguientes supuestos que resumen las distintas alternativas ya contempladas:

1. El cliente aporta materiales y el contratista expide la obra ejecutada a España y al mismo cliente: no hay transferencia asimilada a entrega de bienes y la ejecución de obra queda sujeta en España, siendo sujeto pasivo el cliente.

2. El cliente aporta materiales y el contratista expide la obra al cliente fuera de su país y no a España: existe una transferencia de bienes asimilada a una entrega de bienes que debe regirse por las reglas generales (en principio, entrega intracomunitaria exenta). Por otro lado, el servicio prestado por el contratista queda sujeto al IVA español, siendo aplicable la regla de la inversión del sujeto pasivo.
3. El cliente no aporta materiales y el contratista expide la obra desde su propio Estado miembro a España o a otro país: evidentemente, no hay transferencia de bienes al no existir aportación de materiales por parte del cliente, quedando, en cualquier caso, la prestación del servicio por parte del contratista sujeta al IVA español bajo el sistema de la inversión del sujeto pasivo.

*b) Contratista identificado en España a efectos del IVA.*

Se trata del caso inverso al analizado en la letra a) anterior. Por lo tanto, partimos del hecho de que el cliente es un sujeto pasivo identificado a efectos del IVA en otro Estado miembro distinto de España. Un esquema de la operación podría ser el siguiente:



Aunque para entender las consecuencias fiscales de la operación descrita bastaría aplicar, en sentido inverso, lo ya expuesto en la letra a) anterior, vamos, no obstante, a apuntar algunas notas al respecto.

- El artículo 16.2.º de la LIVA dispone que las transferencias de bienes enviados por el cliente al contratista español han de asimilarse a las adquisiciones intracomunitarias [con todas las consecuencias que ello conlleva y que ya hemos comentado en el apartado 2 de este epígrafe III.G]. No obstante, el mismo artículo exceptúa de la citada asimilación las operaciones excluidas del concepto de transferencia de bienes según los criterios contenidos en el ya analizado artículo 9.º 3.º de la propia LIVA.

Ello implica que, en aplicación de la letra e) de este último artículo, cuando el cliente envía materiales al contratista español para que ejecute una obra que, posteriormente, va a reexpedir a ese mismo cliente y al país donde éste está identificado, dicha transferencia de bienes no quedará sujeta a tributación.

El incumplimiento de este último requisito (reexpedición de la obra al mismo país donde se encuentra registrado el cliente) supone entender que el cliente ha realizado en España una operación asimilada a una adquisición intracomunitaria. Ello implica que el cliente deberá registrarse en España a efectos del IVA y autorrepercutirse el impuesto, salvo que dicha adquisición intracomunitaria quedara exenta en virtud de lo dispuesto en el artículo 26.4 de la LIVA (derecho a la deducción total del impuesto si fuera aplicable el artículo 119 de la LIVA).

Como podemos apreciar, la calificación de tal transferencia de bienes (al igual que ocurría con anterioridad al 1 de enero de 1996) depende de un hecho futuro e incierto (actualmente, la posterior reexpedición de la obra ejecutada al cliente y al país donde éste está identificado), que podría desconocerse en el momento en que se realiza dicha transferencia, con el consiguiente retraso en el cumplimiento de las eventuales obligaciones fiscales del cliente en España (identificación a efectos del IVA y autorrepercusión del impuesto) si la obra no se reexpidiera al país donde estuviera registrado el cliente.

- El servicio prestado por el contratista español no quedaría localizado en España en el caso de que, en aplicación del nuevo apartado 7.º del artículo 70.Uno, la obra ejecutada se reexpidiera fuera de España y el cliente facilitara un número de identificación atribuido por otro Estado miembro distinto de España.

4. Interpretación del artículo 9.º 3.º letra d) de la Ley 32/1992 tras la nueva redacción dada por el artículo 28 del Real Decreto-Ley 12/1995.

La norma objeto de análisis se inserta entre los supuestos que quedan excluidos del concepto de transferencia de bienes como operación asimilada a una entrega de bienes; es decir, se trata de una transferencia de bienes no sujeta a tributación en España.

Esta norma no sólo resultaría aplicable a las transferencias de bienes asimiladas a las entregas de bienes, sino también a las operaciones asimiladas a las adquisiciones intracomunitarias por la remisión que a la misma realiza el artículo 16.2.º de la LIVA.

Nos encontramos ante la única modificación operada por el Real Decreto-Ley 12/1995 que no obedece a las pautas establecidas en la Directiva 95/7/CE, norma a través de la cual el apartado correspondiente a esta letra d) [cuarto inciso del art. 28 bis.5 b) de la Sexta Directiva] es simplemente suprimido. Es, por tanto, una norma que se aparta de la legislación comunitaria y cuya aplicación en el ordenamiento interno español, si se produjera, podría ser rechazada con base en el principio de Derecho comunitario por el que las Directivas pueden producir efectos directos en los Estados miembros de la Unión Europea.

En concreto, el tenor literal de la norma es el siguiente:

«(...) Quedarán excluidas de lo dispuesto en este número las transferencias de bienes que se utilicen para la realización de las siguientes operaciones:

(...)

- d) Una ejecución de obra para el sujeto pasivo, cuando los bienes sean utilizados por el empresario que la realice en el Estado miembro de llegada de la expedición o transporte de los citados bienes, siempre que la obra fabricada o montada sea objeto de una entrega exenta con arreglo a los criterios contenidos en los artículos 21 y 25 de esta Ley».

Como podemos apreciar, la norma es compleja en su redacción y, aun analizándola detalladamente, de difícil comprensión, como a continuación podremos comprobar.

- «Una ejecución de obra para el sujeto pasivo,...»

Nos encontramos ante un caso en el que la ejecución de obra es realizada por un contratista identificado en otro Estado miembro para un cliente registrado en España a efectos del IVA.

- «...cuando los bienes sean utilizados por el empresario que la realice en el Estado miembro de llegada de la expedición o transporte de los citados bienes,...»

Es evidente que el cliente español ha enviado la totalidad o una parte de los materiales que el contratista, identificado en otro Estado miembro, va a emplear en la ejecución de la obra que le ha sido encargada. Es precisamente esta transferencia de materiales lo que el legislador pretende que no sea asimilado a una entrega de bienes siempre que se cumplan los requisitos que establece la propia norma.

- «...siempre que la obra fabricada o montada sea objeto de una entrega exenta con arreglo a los criterios contenidos en los artículos 21 y 25 de esta Ley.»

Es en este punto donde la interpretación de la norma se convierte en imposible, produciéndose una ruptura total con la Directiva 95/7/CE.

Este alejamiento de la regulación trazada en la repetida Directiva 95/7/CE podría entenderse si el objetivo del legislador consistiera en intentar evitar que las transferencias de materiales realizadas por el cliente, cuando la obra ejecutada se reexpide a un Estado distinto de aquel de donde partieron inicialmente los bienes, sean efectivamente asimiladas a las entregas de bienes o adquisiciones intracomunitarias, según la perspectiva desde la que se observe la operación. Es decir, si lo que se pretende es facilitar los intercambios comerciales.

No obstante, la redacción dada a la mencionada letra d) no se entiende en absoluto.

Cuando la norma se refiere a que la obra ejecutada sea objeto de una «entrega», podría adivinarse que el legislador, con el consiguiente peligro de confundir a los sujetos pasivos del impuesto, utiliza el término «entrega» en un sentido vulgar y no técnico, tal y como se efectúa a lo largo del articulado de la Ley 37/1992 una vez que se define el concepto de «entrega de bienes» como opuesto al de «prestación de servicios». Y ello, porque, como en repetidas ocasiones hemos expuesto, las ejecuciones de obra sobre bienes muebles siempre se califican, a efectos del IVA, como prestaciones de servicios y no como entregas de bienes.

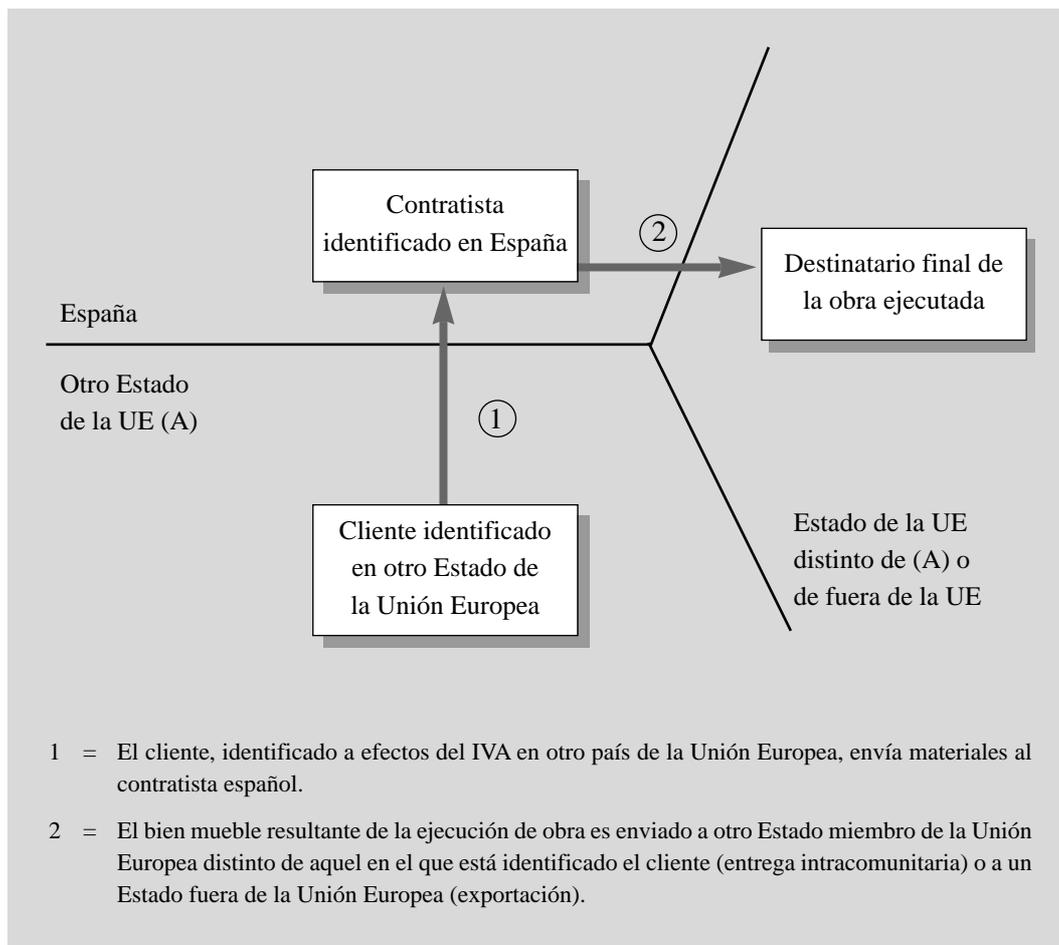
Sin embargo, esta interpretación amplia deja de tener sentido, ya que a continuación se califica la «entrega» como operación exenta con arreglo a los criterios contenidos en los artículos 21 -que regula las exenciones en la exportaciones de bienes- y 25 -que regula las exenciones en las entregas intracomunitarias-. Es decir, la norma está empleando el término «entrega» en su sentido técnico, como contrapuesto al de prestación de servicios.

Ello nos lleva a considerar la norma como totalmente inaplicable por los siguientes motivos:

- Si la ejecución de obra recae sobre un bien mueble corporal o sobre un bien inmueble en el que el contratista identificado en otro Estado miembro aporta materiales cuyo coste no excede del 20 por 100 de la base imponible, como hemos tenido oportunidad de afirmar en repetidas ocasiones en este trabajo, nos encontraremos ante una prestación de servicios. Por ende, nunca se podrían aplicar las exenciones establecidas para las exportaciones ni para las entregas intracomunitarias.
- Si la ejecución de obra se califica como entrega de bienes porque recae sobre un bien inmueble y el contratista aporta materiales cuyo coste excede del 20 por 100 de la base imponible, tampoco podríamos aplicar las referidas exenciones: un bien inmueble nunca puede, por su naturaleza, ser objeto de exportación ni de entrega intracomunitaria.

Quizá, lo que ha pretendido el legislador es muy distinto a lo que se desprende de un primer acercamiento a la norma, tal y como hemos expuesto anteriormente.

Podría tratarse de una norma que pretende, sobre todo, evitar la sujeción en España de las transferencias de bienes realizadas por un cliente identificado en otro Estado miembro cuando envía materiales al contratista identificado en España y la obra ejecutada no es reexpedida a dicho cliente y al mismo país donde éste se encuentra identificado, sino a un tercero establecido dentro o fuera de la Unión Europea. Un esquema de esta operación podría ser el siguiente:



En estos casos, en principio, deberíamos considerar, por aplicación estricta de las normas relativas a las ejecuciones de obra [letra e) del apartado 3.º del art. 9.º], que la transferencia de bienes realizada por el cliente ha de considerarse como una adquisición intracomunitaria sujeta al IVA español, al no reexpedirse la obra ejecutada al mismo cliente y país desde el que se produjo la transferencia de los bienes.

Sin embargo, si entendemos que la «entrega» a que se refiere la letra d) que estamos analizando es la operación inmediatamente posterior a la prestación de servicios (ejecución de obra) efectuada por el contratista español, sí podría tener sentido esta norma: cuando dicha entrega subsiguiente puede calificarse como entrega intracomunitaria exenta o como exportación también exenta, el envío de los materiales por parte del cliente al contratista no se asimila a una adquisición intra-

comunitaria y, por tanto, se facilitan los intercambios comerciales al no obligar al cliente a cumplir con determinadas obligaciones formales (identificación en España a efectos del IVA, nombramiento de un representante fiscal en nuestro país y presentación de las declaraciones tributarias correspondientes).

No obstante la interpretación amplia que hemos expuesto, consideramos que no se trata de una cuestión clara que pueda adoptarse sin más para situaciones similares a la expuesta, por lo que sería aconsejable en tales casos plantear la pertinente consulta ante la DGT al objeto de clarificar la aplicabilidad de la norma analizada.

Aparte, el distinto tratamiento que dicha transferencia de bienes recibiría en los distintos países de la Unión Europea infringe claramente uno de los objetivos de simplificación definidos en la Directiva 95/7/CE, cual es el de la unificación de criterios en el tratamiento de tales operaciones. Y ello porque, en aplicación de la confusa letra d) del artículo 9.º 3.º de la LIVA, la información que faciliten a sus autoridades fiscales cliente y contratista podría ser distinta, al igual que comentamos en el epígrafe III.B) de este trabajo:

- Una transferencia de bienes desde el cliente español a un contratista establecido en otro Estado miembro en una operación que encajara en esta segunda interpretación que estamos analizando (la obra ejecutada se reexpide, por ejemplo, a un país tercero fuera de la Unión Europea) se consideraría por las autoridades fiscales españolas como una operación que no queda asimilada a las entregas de bienes. Por tanto, de acuerdo con el artículo 79.1.1.º del Reglamento del IVA, dicha transferencia no debería incluirse en la declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias (modelo 349).
- Sin embargo, el contratista establecido en el otro Estado miembro debería considerar que la transferencia de bienes tendría que asimilarse a una adquisición intracomunitaria, por lo que, en principio, tal operación se incluiría en la declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias a presentar por dicho contratista en el referido Estado miembro.