PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE: **C.I.F.:**	**DOMICILIO:**
CONCEPTO IMPOSITIVO: Impuesto General Indirecto Canario	**NORMATIVA APLICABLE:** Artículo 5.5 Ley 20/1991 Artículo 6.1 Ley 20/1991 Artículo 7.1 Ley 20/1991 Artículo 18.1.a), b) y f) Ley 20/1991 Artículo 20 Ley 20/1991 Artículo 20 Ley 20/1991 Artículo 31.1 Ley 20/1991 Artículo 51.1.b) Ley 20/1991 Artículo 40.1.2º RD. 2538/1994

CUESTIÓN PLANTEADA:

Se realizan las siguientes consultas:

– Momento del devengo en el Impuesto General Indirecto Canario de las ejecuciones de obra inmobiliaria con o sin aportación de materiales, en los casos en los que el destinatario sea una entidad privada o bien una entidad pública sujeta al Texto Refundido de la Ley de Contratos con las Administraciones Públicas. En particular, interesa a su representada clarificar cuándo se produce el devengo en el supuesto de emisión de certificaciones de obras que no supongan puesta a disposición total o parcial de la obra (bien en el momento de emitir la certificación o bien en el momento de su cobro), así como cuándo se produce el devengo al entregar la obra: si en la certificación final de obra, o en el acta de recepción o recepción tácita. Adicionalmente, en este apartado interesaría aclarar si la recepción de la obra implica el devengo de toda la base imponible del IGIC pendiente en ese momento, incluyendo certificaciones de obra pendientes de pago.

– En relación con el punto anterior, resulta relevante conocer cuándo se devenga el IGIC en el caso de las cantidades retenidas como garantía. Se pueden dar tres posibilidades: el momento en el que se conoce por el contratista que la propiedad ha retenido las cantidades correspondientes, el momento en el que se produce la recepción de la obra, o bien en el momento en el que, habiendo trascurrido el periodo de garantía, efectivamente se cobran estos importes

– También interesa conocer el momento y cuáles son los requisitos formales de las facturas que deben emitir los contratistas y subcontratistas de obras inmobiliarias cuando se producen devengos anticipados del IGIC al cobrar certificaciones de obras. En particular, interesa conocer si la certificación de obra emitida antes de que se produzca el devengo del IGIC (por pago anticipado) puede considerarse factura válida si contiene todos los datos y menciones exigidas.

– Por último, interesa conocer cuándo nace el derecho a la deducción del IGIC soportado por las certificaciones de obras subcontratadas, si en el momento de recibir la certificación de obra o bien en el momento de su pago efectivo al subcontratista. Asimismo, interesa saber si la certificación es un documento que justifique el derecho a la deducción, aunque sea emitida con anterioridad al devengo del Impuesto (pago efectivo posterior a la emisión de la certificación).

CONTESTACIÓN VINCULANTE:

En las ejecuciones de obra de edificaciones, con o sin aportación de materiales, en que sean aplicables las normas de recepción de la obra a que se refiere el artículo 147 del Texto Refundido de la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas, el devengo de las operaciones se producirá en el momento de la recepción de la obra. Sin perjuicio de lo mencionado con anterioridad, en el supuesto de recepciones parciales, o, por razones excepcionales de interés público, cuando se acuerde la ocupación efectiva de las obras o su puesta en servicio para el uso público, todo ello de acuerdo con lo previsto en el artículo 147 del mencionado Texto Refundido, también se producirá el devengo del IGIC.

Fuera del ámbito de la obra pública, en el contexto mencionado en el párrafo anterior, el devengo se entenderá producido en el momento en que se produce la puesta a disposición del cliente de las obras que se ejecutan conforme a las condiciones pactadas entre las partes y, en especial, cuando se produzca la recepción de la obra en la forma definida en el artículo 6.1 de la Ley 38/1999, de 5 de noviembre, de Ordenación de la Edificación, y se adjunte el certificado final de obra a que se refiere el número 2 del citado artículo.

Los criterios detallados con anterioridad para determinar el devengo del Impuesto serán aplicables tanto a las ejecuciones de obra que tengan la consideración de entregas de bienes como de prestaciones de servicio.

En el momento del devengo de la operación, es decir, de la puesta a disposición del bien resultante de la ejecución de obra, la base imponible se cuantificará de conformidad con lo establecido en el artículo 22 y siguientes de la Ley 20/1991, sin que minoren la citada base imponible las retenciones en garantía que pudieran existir.

En el supuesto de la existencia de pagos anticipados anteriores a la realización del hecho imponible, el Impuesto se devengará en el momento del cobro total o parcial del precio por los importes efectivamente satisfechos. Si dichos pagos anticipados son consecuencia de certificaciones de obra, el contratista deberá emitir factura en el momento de realizarse la operación, en este supuesto, en el momento del cobro que ha producido su devengo, sin que, a tal efecto, pueda considerarse como factura un documento anterior al devengo tal como la propia certificación de obra. La factura deberá reunir los requisitos previstos en el artículo 6 del Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación y se modifica el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, y, entre otros, se consignará la fecha en que se hayan efectuado las operaciones que se documentan o en la que, en su caso, se haya recibido el pago anticipado, siempre que se trate de una fecha distinta a la de la expedición de la factura.

A efectos de determinar la cuantía del importe que se devenga con los pagos anticipados, se tendrán en cuenta los importes efectivamente percibidos, sin que se consideren a tales efectos efectivamente cobradas las cantidades retenidas en garantía. En el momento del cobro efectivo de dichas retenciones en garantía se entenderá producido un pago anticipado con los efectos de devengo del Impuesto anteriormente mencionados, si dicho cobro se produce con anterioridad a la realización del hecho imponible de la ejecución de obra.

En su caso, el derecho a la deducción de las cuotas soportadas por el sujeto pasivo contratante de la ejecución de obra nacerá en el momento en que se devengan las cuotas deducibles, y sólo se podrá ejercitar dicho derecho cuando se esté en posesión del documento justificativo del mismo, en este supuesto, la factura original, todo ello de acuerdo con los artículos 32.1 y 31.1 de la Ley 20/1991.

Visto escrito presentado en la Consejería de Economía y Hacienda por la entidad, en el que se formula consulta tributaria en relación al Impuesto General Indirecto Canario (IGIC), esta Dirección General de Tributos, en uso de la atribución conferida en la Disposición Adicional Décima Tres de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias (en adelante, Ley 20/1991), en relación con el artículo 23.2.t) del Decreto 12/2004, de 10 de febrero, por el que se aprueba el Reglamento Orgánico de la Consejería de Economía y Hacienda, emite la siguiente contestación:

PRIMERO.- Los miembros de la asociación empresarial consultante son empresarios del sector de la construcción y de la promoción inmobiliaria. Como consecuencia de su actividad habitual, muchos de los empresarios que son miembros de la Asociación contratan con las Administraciones Públicas la realización de obra civil y de otros tipos. Adicionalmente, y al margen de esta área de negocio, se realizan ejecuciones de obra contratadas por entidades jurídicas privadas y personas físicas.

Con carácter general para todas las obras realizadas, sean éstas públicas o privadas y debido a la larga duración de las mismas, los constructores van emitiendo a lo largo de la duración de la obra, a medida que se van ejecutando las mismas, un documento denominado "certificación de obra". Este documento es una certificación emitida por el director de la obra en el que se detalla y valora la realización de una parte de la obra en curso. La certificación de esa parte de la obra en curso, en virtud de lo dispuesto en los respectivos contratos, da lugar a que, según la valoración de lo realizado, surja una obligación de pago del contratante al contratista de una parte del precio total de la obra. En la práctica habitual, y muy especialmente en el caso de las obras públicas, se produce un lapso de tiempo entre el momento en el que se emite la certificación y el pago de la misma. Sin embargo, salvo en casos muy específicos (p.e., recepción parcial de obra), la emisión de las certificaciones no supone una entrega o una puesta a disposición de la obra, porque no está terminada y no es susceptible de uso público (o de aprovechamiento privado).

Respecto de la operativa habitual de las empresas constructoras e inmobiliarias se van a consultar los siguientes aspectos respecto de la tributación en el Impuesto General Indirecto Canario:

– Sobre el momento del devengo del IGIC en las ejecuciones de obra inmobiliaria, con o sin aportación de materiales, en los casos en los que el destinatario sea una persona física o jurídica privada, o bien sea un contrato público sometido a la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas, con especial incidencia en relación con las certificaciones de obra.

– Sobre el momento de devengo del IGIC en el caso de las cantidades retenidas en garantía por la propiedad, que no son percibidas hasta un momento que en ocasiones puede ser posterior a la propia entrega de la obra.

– Sobre los requisitos formales y de facturación que se deben cumplir cuando se emitan certificaciones de obra que no supongan puesta a disposición parcial o total de la obra, y que sean cobradas con posterioridad a la emisión de las mismas. En particular, interesa conocer si las certificaciones de obra se pueden considerar una factura válida o si, en el caso de que el devengo del IGIC se produjera en un momento posterior al de su emisión (p.e. en el momento de su cobro efectivo), es necesario emitir adicionalmente una factura para documentar el devengo del impuesto.

Por último, interesa a la Asociación conocer cuándo nace el derecho a la deducción del IGIC soportado por las certificaciones de obras subcontratadas, si en el momento de recibir la certificación o bien en el momento del pago efectivo. Asimismo, interesa saber si la certificación es un documento que justifique el derecho a la deducción, aunque sea emitida con anterioridad al devengo del Impuesto (pago efectivo posterior a la emisión de la certificación).

En relación con estas cuestiones, en los puntos siguientes se hacen una serie de consideraciones:

l. Analizando la situación de hecho anteriormente descrita a la luz de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de Modificación de los Aspectos Fiscales del Régimen Económico-Fiscal de Canarias (en adelante, Ley del IGIC), sería preciso realizar con carácter previo unas consideraciones sobre la consideración a efectos tributarios de los contratos de ejecución de obra con o sin aportación de materiales. En este sentido, hay que recordar, a tenor de lo dispuesto en el artículo 6.2.4º de la Ley del IGIC, que se considerará entrega de bienes,

"4° Las ejecuciones de obra que tengan por objeto la construcción o rehabilitación de una edificación, cuando el empresario que ejecute la obra aporte una parte de los materiales utilizados, siempre que el coste de los mismos exceda el 20 por 100 de la base imponible".

Por lo tanto, existen determinados contratos de ejecución de obra que, a efectos del IGIC, se consideran entregas de bienes. En este sentido, hay que tener en cuenta que el concepto de edificaciones se detalla en el artículo 6 del Real Decreto 2538/1994, de 29 de diciembre, al que en adelante nos referiremos como Reglamento del IGIC. Según dicho artículo serán edificaciones con carácter general las construcciones, unidas permanentemente al suelo o a otros inmuebles, efectuadas sobre la superficie o el subsuelo, susceptibles de utilización autónoma e independiente. Adicionalmente, la norma relaciona una lista de construcciones que se considerarán edificaciones siempre que estén unidas a un inmueble de manera fija, sin poder separarse sin deterioro:

- Los edificios considerados como construcción permanente, separada e independiente, concebida para ser utilizada como vivienda o para el desarrollo de una actividad económica.
- Las instalaciones industriales no habituales, como diques, tanques o cargaderos.
- Las plataformas para la exploración y explotación de hidrocarburos.
- Puertos, aeropuertos y mercados.
- Instalaciones de recreo y deportivas que no sean accesorias de otras edificaciones.
- Caminos, carreteras, autopistas y demás vías de comunicación terrestres, así como puentes, viaductos y túneles.
- Las instalaciones fijas de transporte por cable.

Por el contrario, no se considerarán edificaciones:

- Las obras de urbanización de terrenos, en particular las de abastecimiento y evacuación de aguas, suministro de energía eléctrica, redes de distribución de gas, instalaciones telefónicas, accesos, calles y aceras.
- Las construcciones accesorias de explotaciones agrícolas que tengan relación con la naturaleza y destino de la finca en explotación.

- Los objetos de uso y ornamentación, como máquinas, instrumentos y utensilios y demás inmuebles por destino a los que se refiere el artículo 334.4 y 334.5 del Código Civil.

En consecuencia, en todos los casos en que una ejecución de obra en inmueble de las señaladas anteriormente lleve aparejada la aportación de materiales por parte del contratista que suponga más del 20% de la base imponible, ésta se considerará una entrega de bienes. Por el contrario todas las demás ejecuciones de obra inmobiliaria que no cumplan las condiciones anteriores (que no se produzcan sobre edificaciones, o que no se aporten materiales por valor de más del 20% de la base imponible), se considerarán prestación de servicios.

Esta diferenciación entre prestación de servicios y entrega de bienes puede ser relevante en los casos en los que se produzca el pago de certificaciones, por cuanto la Ley del IGIC realiza una distinción respecto del devengo del IGIC en ambos casos, que se explica en los dos apartados siguientes.

2. Devengo del IGIC con carácter general en las ejecuciones de obra inmobiliaria que se consideran entrega de bienes.

En virtud de lo dispuesto en el artículo 18 de la Ley del IGIC, se devenga el IGIC en las entregas de bienes "*cuando tenga lugar su puesta a disposición o, en su caso, cuando se efectúen conforme a la legislación que les sea aplicable".*

No obstante lo anterior, el apartado l.f) de este mismo articulo establece que en las "*operaciones sujetas a gravamen que originen pagos anticipados anteriores a la realización del hecho imponible del Impuesto se devengará en el momento del cobro total o parcial del precio por los importes efectivamente percibidos".*

3 Devengo del IGIC con carácter general en las restantes ejecuciones de obra (prestaciones de servicios):

El articulo 18 de la Ley del IGIC también contempla esta cuestión en los siguientes términos: *"(...) se devengará el impuesto (...) en las prestaciones de servicios cuando se presten, ejecuten o efectúen o, en su caso, cuando tenga lugar la puesta a disposición de los bienes sobre los que recaigan".*

A las prestaciones de servicios también se les aplica la regla del apartado 1.f) de la Ley respecto al devengo en el momento del cobro total o parcial del precio en las operaciones sujetas a gravamen que originen pagos anticipados anteriores a la realización del hecho imponible

4. Problemática del devengo en las certificaciones de obra

Teniendo en cuenta lo expuesto en los dos puntos anteriores, las reglas generales del devengo del IGIC se pueden resumir en:

- El IGIC se devenga cuando se produce la puesta disposición (entregas de bienes) o, si se trata de ejecuciones de obra que deban considerarse presentaciones de servicios, cuando se presten, efectúen, o se pongan a disposición los bienes sobre los que recaigan los mismos. Al conjunto de estos conceptos lo denominaremos "entrega".
- Sin embargo, si hubiera un pago anticipado en cualquiera de las operaciones mencionadas, antes de la "entrega", se producirá el devengo total o parcial del IGIC en el momento del cobro efectivo.

En función de cómo se interprete la naturaleza de las certificaciones de obra, se producirá el devengo en un momento u otro. Así, si se considerara que las certificaciones suponen una

puesta a disposición, se produciría el devengo del IGIC en el momento de su emisión. Por el contrario, si se considerase que la certificación no supone una entrega por no haber puesta a disposición, no se produciría el devengo del impuesto hasta el momento en el que se produzca el pago efectivo de la misma, constituyendo dicho pago un pago anticipado anterior al devengo del impuesto.

5. Como precedente interpretativo de esta cuestión, en el ámbito del Impuesto sobre el Valor Añadido se han producido recientemente dos novedades significativas que hay que tener en cuenta:

- Modificación del articulo 75 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, por la Ley 24/2001, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social para el año 2002. El artículo 75 de la Ley del IVA regula el devengo del impuesto de una forma muy similar al IGIC:

  "*Uno. Se devengará el impuesto.*

  1° En las entregas de bienes, cuando tenga lugar su puesta a disposición del adquirente o, en su caso, cuando se efectúen conforme a la legislación que les sea aplicable

  (...)

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

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

  La modificación consistió en introducir un apartado 2° bis al apartado Uno de este artículo sobre el momento del devengo, en los siguientes términos:

  "Cuando se trate de ejecuciones de obra, con o sin aportación de materiales, cuyos destinatarios sean las Administraciones públicas, en el momento de su recepción, conforme a lo dispuesto en el articulo 147 del texto refundido de la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas, aprobado por el Real Decreto legislativo 2/2000, de 16 de junio "

  En este sentido, el mencionado artículo 147 del Texto Refundido de la 1a Ley de Contratos de las Administraciones Públicas (en adelanto, LCAP) establece que (el subrayado es nuestro):

  "Articulo 147.Recepción y plazo de garantía.

  1. A la recepción de las obras a su terminación y a los efectos establecidos en el artículo 110.2 concurrirá un facultativo designado por la Administración, representante de ésta, el facultativo encargado de la dirección de las obras y el contratista asistido, si lo estima oportuno, de su facultativo.

  Dentro del plazo de dos meses, contados a partir de la recepción, el órgano de contratación deberá aprobar la certificación final de las obras ejecutadas, que será abonada al contratista a cuenta de la liquidación del contrato.

  2. Si se encuentran las obras en buen estado y con arreglo a las prescripciones previstas, el funcionario técnico designado por la Administración contratante y representante de ésta las dará por recibidas, levantándose la correspondiente acta y comenzando entonces el plazo de garantía.

Cuando las obras no se hallen en estado de ser recibidas, se hará constar así en el acta y el director de las mismas señalará los defectos observados y detallará las instrucciones precisas fijando un plazo para remediar aquéllos. Si transcurrido dicho plazo el contratista no lo hubiere efectuado, podrá concedérsele otro nuevo plazo improrrogable o declarar resuelto el contrato.

3. El plazo de garantía se establecerá en el pliego de cláusulas administrativas particulares, atendiendo a la naturaleza y complejidad de la obra y no podrá ser inferior a un año, salvo casos especiales.

Dentro del plazo de quince días anteriores al cumplimiento del plazo de garantía, el director facultativa de la obra, de oficio o a instancia del contratista, redactará un informe sobre el estado de la obras. Si éste fuera favorable, el contratista quedará relevado de toda responsabilidad, salvo lo dispuesto en el artículo 148, procediéndose a la devolución o cancelación de la garantía, a la liquidación del contrato y, en su caso al pago de las obligaciones pendientes, aplicándose a este último lo dispuesto en el artículo 99.4. En el caso de que el informe no fuera favorable y los defectos observados se debiesen a deficiencias en la ejecución de la obra y no al uso de lo construido, durante el plazo de garantía, el director facultativo procederá a dictar las oportunas instrucciones al contratista para la debida reparación de lo construido, concediéndole un plazo para ello durante el cual continuará encargado de la conservación de las obras, sin derecho a percibir cantidad alguna por ampliación del plazo de garantía.

4 No obstante, en aquellas obras cuya perduración no tenga finalidad práctica como las de sondeos y prospecciones que hayan resultado infructuosas o que por su naturaleza exijan trabajos que excedan el concepto de mera conservación como los de dragados no se exigirá plazo de garantía.

5. Podrán ser objeto de recepción parcial aquellas partes de obra susceptibles de ser ejecutadas por fases que puedan ser entregadas al uso público, según lo establecido en el contrato

6. Siempre que por razones excepcionales de interés público, debidamente motivadas en el expediente, el órgano de contratación acuerde la ocupación efectiva de las obras o su puesta en servicio para el uso público, aun sin el cumplimiento del acto formal de recepción, desde que concurran dichas circunstancias se producirán los efectos y consecuencias propios del acto de recepción de las obras y en los términos en que reglamentariamente se establezcan. "

Por lo tanto, a los efectos del IVA se ha aclarado mediante la modificación de la Ley que la puesta a disposición o ejecución de las obras se consuma en el momento en que se produzca la recepción de la obra. Según se desprende del texto del artículo 147 de la LCAP reproducido, la recepción sólo se puede producir cuando la obra realizada sea susceptible de entrega al uso público. El momento de la recepción, en principio, sólo coincidirá con la emisión de la certificación final o, en determinados casos, con certificaciones que documenten la recepción parcial de una fase de la obra susceptible de ser entregada al aprovechamiento público

De acuerdo con la normativa del IVA, por lo tanto, la mera emisión de una certificación que no vaya acompañada de recepción parcial o final no supondrá el devengo del impuesto. Cuando se produzca el cobro de las certificaciones citadas se producirá el devengo del IVA por tratarse de un pago anticipado.

- Informe de 22 de mayo de 2002 del Subdirector General de Impuestos sobre el Consumo de la Dirección General de Tributos del Ministerio de Hacienda, del cual se adjunta copia como Anexo. En este Informe, emitido a instancias de la Agencia Estatal de

Administración Tributaria (AEAT), se analiza la modificación del artículo 75 de la Ley del IVA que anteriormente se ha comentado.

Tras analizar la Sexta Directiva de la Unión Europea, reguladora del IVA, la doctrina emitida por el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, así como la propia doctrina emanada de la Dirección General de Tributos del Ministerio de Hacienda Español, se llegan a las siguientes conclusiones:

- El concepto de entrega de bienes a electos del IVA es un concepto de Derecho Comunitario. El impuesto se devengará en el momento a partir del cual el destinatario de la operación tenga la posesión completa e inmediata del resultado de la ejecución de la obra, quedando ésta a su entera disposición, entendida ésta tanto como la facultad de usar o disfrutar como relativa a la facultad de disponer, el que determine la entrega de la misma. En relación con las ejecuciones de obra, "*el hecho de que el promotor o dueño de la mismas sea propietario desde un punto de vista estrictamente jurídico, de acuerdo al derecho nacional, a medida que éstas se van ejecutando, no puede implicar el devengo del Impuesto sin más, por cuanto no se ha producido la entrega y puesta a disposición de aquél, entendida esta disposición, de acuerdo con las consideraciones anteriores, como posibilidad material de uso o destino efectivo al fin para el que se construyan".*
- La doctrina de la Dirección General de Tributos sobre el momento del devengo del IVA en las ejecuciones de obras inmobiliarias es la siguiente (entre otras, en las Consultas de 7 de mayo y 12 de diciembre de 1986, 15 de abril de 1993, 30 de marzo de 1995 y 2 de agosto de 2001):
- El devengo del impuesto se produce, en las ejecuciones de obra con aportación de materiales, cuando los bienes a que se refieren se pongan a disposición del dueño de la obra; en las ejecuciones de obra sin aportación de materiales, cuando se efectúan las operaciones gravadas; en las operaciones que originan pagos anticipados, cuando se produzca el cobro total o parcial.
- No se considerarán efectivamente cobradas (por lo tanto, no se producirá el devengo) las cantidades retenidas como garantía de la correcta ejecución de las obras, hasta que el importe de las mismas no hubiera sido hecho efectivo al empresario. En buena lógica, habría que señalar que, estando pendientes de cobro certificaciones o cantidades retenidas, en el momento en el que se produzca la recepción de la obra se devengaría el IGIC de todas las cantidades pendientes, aunque estas se cobren con posterioridad.
- La presentación o expedición de las certificaciones de obra no dará lugar al devengo del impuesto, salvo en los casos de pago anticipado del precio.
- A efectos civiles, la Dirección General de Tributos considera, en su Informe de 22 de mayo de 2002, que la naturaleza jurídica del contrato de ejecución de obra con aportación de materiales es la de un contrato u operación única. Es decir, no hay una prestación de servicios y una compraventa, sino que hay una operación única. A los efectos del IVA, el devengo se producirá en el momento en el que el destinatario de la operación en que consiste la ejecución de la obra se convierta en propietario de la misma, "en cuanto adquiera el total de las facultades que corresponden al propietario de un bien, el momento que determinará el devengo del Impuesto, en tanto que en aquél se debe tener por producida la entrega del resultado de la obra".

- En las obras públicas, habrá que considerar como momento del devengo el momento en que las obras recibidas puedan afectarse al uso o destino efectivo para el que se construyan (afección al uso público de toda o una parte de una obra, tal y como se explicó anteriormente), excepto en el caso de devengo anticipado por certificaciones emitidas cuyo cobro efectivo se produce con anterioridad a la recepción o entrega de la obra. Según la Dirección General de Tributos, la modificación introducida en la Ley del IVA en el articulo 75.Uno.2° por la Ley 24/2001 *"fue una modificación meramente aclaratoria*", esto es, se seguían aplicando las reglas generales del Impuesto mencionadas anteriormente aunque aclarando que en las obras públicas se aplicaría la normativa sectorial. La Dirección General de Tributos hace una referencia expresa a la Sentencia del Tribunal Supremo de 5 de marzo de 2001 que expone una regla totalmente contraria a las analizadas hasta ahora. Según esta Sentencia del Supremo, las certificaciones de obra, en tanto que indicativas de la realización de entregas parciales de la parte de la obra ejecutada, determinaba igualmente el devengo del Impuesto. Según la Dirección General de Tributos, al ser esta sentencia una desestimatoria dictada en un recurso de casación en interés de Ley, no tiene un efecto vinculante para la Dirección General de Tributos y se debe aplicar la doctrina expuesta anteriormente.

- En el caso concreto de las obras privadas, la Consulta de la Dirección General de Tributos de 7 de julio de 2000 establece que, para determinar el momento en el que se producirá la puesta a disposición de las obras privadas, habrá que estar a las condiciones pactadas entre las partes y a la normativa vigente. La Dirección General de Tributos se remite a la Ley 38/1999, de 5 de noviembre, de Ordenación de 1a Edificación, y fija como momento del devengo (en ausencia de otros actos u otros medios de prueba) la firma del acta de recepción por el promotor o, en su caso, el transcurso del plazo de 30 días desde la emisión de la certificación final de obra sin que el promotor haya presentado escrito de reservas o de rechazo de la recepción (articulo 6.4 de la Ley 38/1999). Adicionalmente, habrá que tener en cuenta, al igual que en el punto anterior, el caso de devengo anticipado por certificaciones emitidas cuyo cobro efectivo se produce con anterioridad a la recepción o entrega de la obra.

6. Sobre los requisitos formales de las certificaciones de obra y su posible consideración como facturas.

El Real Decreto 1426/2003, de 28 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, adapta al ordenamiento español los mandatos contenidos en la normativa comunitaria en materia de obligaciones formales relativas a la facturación, siendo aplicables sus reglas tanto al IVA como al IGIC.

De acuerdo con este Real Decreto, las facturas deben cumplir una serie de requisitos formales en cuanto a su contenido y numeración. Por otra parte, los únicos documentos sustitutivos que se admiten son los tiques, y únicamente respecto de operaciones interiores a 3.000 €, impuestos indirectos incluidos. En consecuencia, la certificación de obras sólo podría considerarse una factura propiamente dicha si contiene todos los datos y formalidades exigidas en el Reglamento. Y no es que la certificación de obra sea una factura, sino que sería a la vez una certificación de obras y una factura.

Sin embargo, y a tenor de lo dispuesto en el artículo 9.1 del Reglamento de Facturación, el momento en el que se deben emitir las facturas es el momento en el que se realicen las operaciones (o, si el destinatario es un empresario o profesional, dentro del plazo de un mes). Según el apartado 2 del articulo 9, *"las operaciones se entenderán realizadas en la fecha en que se*

haya producido el devengo del impuesto correspondiente". A mayor abundamiento, el artículo 6 del Reglamento de Facturación, que regula el contenido de la factura, establece que en las facturas obligatoriamente constará la fecha de expedición, así como *"la fecha en que se hayan efectuado las operaciones que documenten o en la que, en su caso, se haya recibido el pago anticipado, siempre que se trate de una fecha distinta a la de la expedición de la factura*". Entendemos que esta regla se refiere a los casos en los que la entidad destinataria de la factura es un empresario o profesional y la factura se expide dentro del plazo de un mes permitido en el Reglamento.

En consecuencia, la normativa de rango reglamentario parece establecer la obligación de emitir una factura en el momento de devengarse el IGIC anticipadamente con ocasión de un pago anticipado

Según el análisis realizado en los puntos anteriores, el devengo del IGIC no se produciría en el momento de la emisión de la certificación, sino en el momento del cobro o en el momento de una entrega parcial o total de la obra. Por lo tanto, aun cuando una certificación cumpliera todos los requisitos formales para ser considerada factura, podría resultar extemporánea a tenor de lo dispuesto en el artículo 9 del Reglamento de Facturación. Por otra parte, parece que sería necesario emitir una nueva factura cuando se produjera el devengo efectivo del Impuesto (por cobro o por recepción parcial o total de la obra). Adicionalmente, quisiéramos señalar que la Ley del IGIC, Ley 20/1991, establece en su articulo 34 que "*si el devengo del Impuesto se produjese en un momento posterior al de la emisión de la factura, dichas cuotas se entenderán soportadas cuando se devenguen*.". Es decir, que aunque el Reglamento de Facturación no dice nada al respecto, la Ley del IGIC sí prevé casos en los que el devengo del impuesto se produce con posterioridad a la emisión de la factura.

En consecuencia, interesa a esta Asociación obtener una aclaración sobre si las certificaciones de obra pueden ser facturas válidamente emitidas si contienen todos los datos y menciones exigidas, o si son un documento no válido como factura, debiéndose emitir una factura cada vez que se produzca el devengo del IGIC, tanto en el caso de que la emisión de la certificación y el devengo del IGIC sean simultáneos (p.e., una certificación final de obra que lleve aparejada la recepción definitiva de la obra), como en momentos distintos (por certificación anterior al pago), teniendo en cuenta la aparente contradicción entre el Reglamento de Facturación y la Ley del IGIC, que expresamente contempla estos casos.

7. Sobre el nacimiento del derecho a deducir las cuotas de IGIC soportadas en las subcontratas.

Adicionalmente a todo lo anterior, interesa a esta Asociación obtener de la Administración un pronunciamiento vinculante sobre el nacimiento del derecho a deducir en las obras subcontratadas. Es práctica habitual en el sector de la construcción, así como en la promoción inmobiliaria, que la ejecución al menos parcial de una obra se subcontrata a otra empresa constructora, que a medida que va ejecutando la obra va emitiendo sus correspondientes certificaciones con sus calendarios de pago. Los destinatarios de las certificaciones normalmente son las empresas constructoras, y no la propiedad.

En consecuencia, y asumiendo que es correcto el criterio expuesto en los puntos anteriores, el devengo del IGIC para la empresa subcontratista se producirá cuando se obtenga en el cobro de la certificación si es anterior a la entrega. Por su parte, la empresa constructora (la que lleva la dirección de la obra y externaliza parte del trabajo), habrá soportado efectivamente el IGIC cuando lo haya pagado. A estos efectos es relevante la modificación introducida en la Ley del IGIC por la Ley 53/2002, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, de 30 de diciembre, que,

como se ha mencionado anteriormente, introduce el siguiente párrafo en el articulo 33.4 de la Ley 20/1991, del IGIC:

"Si el devengo del Impuesto se produjese en un momento posterior al de la emisión de la factura, dichas cuotas se entenderán soportadas cuando se devenguen."

En la opinión de su representada, esta regla se refiere a un caso como el expuesto en esta Consulta, ya que en el caso de las certificaciones de obra (que no supongan una entrega parcial), la repercusión y devengo del Impuesto se producen en un momento posterior al de la emisión de la certificación. No obstante la claridad de esta regla, el texto de la Ley del IGIC se refiere únicamente al caso de las facturas, y se plantea la contradicción mencionada en el punto anterior. Si la certificación de obra no se considera una factura por extemporánea, y de acuerdo con las reglas del IGIC es necesario estar en poder de una factura que cumpla todos los requisitos para poder deducir el IGIC', esta parte entiende que el derecho a deducir el IGIC nacería en el momento de pagar la certificación de obra (pago que podría llevar aparejado la emisión de una factura), y no en el momento de la emisión de la certificación. Sin embargo, en la medida en que la literalidad de la norma no contempla el supuesto de las certificaciones de obra, interesa a esta parte conocer si este es el criterio de la Dirección General de Tributos para este supuesto o si es posible considerar, ateniéndose a la Ley del IGIC, que una certificación de obra emitida con todos los requisitos de una factura es documento válido para deducir el Impuesto, pero queda diferido el nacimiento del derecho a deducir hasta el momento en el que se produzca el pago de la certificación y el devengo del IGIC.

Con base en todo lo anterior, el interesado consulta, con los efectos vinculantes prevenidos en el artículo 89 de la Ley 58/2003, General Tributaria sobre los siguientes extremos:

1. Momento del devengo en el Impuesto General Indirecto Canario de las ejecuciones de obra inmobiliaria con o sin aportación de materiales, en los casos en los que el destinatario sea una entidad privada o bien una entidad pública sujeta al Texto Refundido de la Ley de Contratos con las Administraciones Públicas. En particular, interesa a su representada clarificar cuándo se produce el devengo en el supuesto de emisión de certificaciones de obras que no supongan puesta a disposición total o parcial de la obra (bien en el momento de emitir la certificación o bien en el momento de su cobro), así como cuándo se produce el devengo al entregar la obra: si en la certificación final de obra, o en el acta de recepción o recepción tácita. Adicionalmente, en este apartado interesaría aclarar si la recepción de la obra implica el devengo de toda la base imponible del IGIC pendiente en ese momento, incluyendo certificaciones de obra pendientes de pago.

2. En relación con el punto anterior, resulta relevante conocer cuándo se devenga el IGIC en el caso de las cantidades retenidas como garantía. Se pueden dar tres posibilidades: el momento en el que se conoce por el contratista que la propiedad ha retenido las cantidades correspondientes, el momento en el que se produce la recepción de la obra, o bien en el momento en el que, habiendo trascurrido el periodo de garantía, efectivamente se cobran estos importes

3. También interesa a esta Asociación conocer el momento y cuáles son los requisitos formales de las facturas que deben emitir los contratistas y subcontratistas de obras inmobiliarias cuando se producen devengos anticipados del IGIC al cobrar certificaciones de obras. En particular, interesa conocer si la certificación de obra emitida antes de que se produzca el devengo del IGIC (por pago anticipado) puede considerarse factura válida si contiene todos los datos y menciones exigidas.

4. Por último, interesa a esta parte conocer cuándo nace el derecho a la deducción del IGIC soportado por las certificaciones de obras subcontratadas, si en el momento de recibir la

certificación de obra o bien en el momento de su pago efectivo al subcontratista. Asimismo, interesa saber si la certificación es un documento que justifique el derecho a la deducción, aunque sea emitida con anterioridad al devengo del Impuesto (pago efectivo posterior a la emisión de la certificación).

SEGUNDO.- El artículo 6, número 1, de la Ley 20/1991 de la Ley 20/1991 define el concepto de entrega de bienes en el IGIC como "*la transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales*…", particularizándose en el número 2 del mismo articulo como tales a "*las ejecuciones de obra que tengan por objeto la construcción o rehabilitación de una edificación, cuando el empresario que ejecute la obra aporte una parte de los materiales utilizados, siempre que el coste de los mismos exceda el 20 por 100 de la base imponible*". Asimismo, el concepto de prestación de servicios se delimita negativamente en el artículo 7.1 del mismo texto legal, entendiéndose como tal "*toda operación sujeta al mismo que no tenga la consideración de entrega de bienes ni de importación de bienes*", particularizando como tales a aquellas "*ejecuciones de obra que no tengan la consideración de entregas de bienes, con arreglo a lo dispuesto en el apartado 4º del número 2 del artículo 6º de esta Ley.*" A efectos del IGIC, se consideran edificaciones las definidas en el artículo 5.5 de la Ley 20/1991.

Conforme a las disposiciones legales mencionadas en el párrafo anterior, ha sido criterio reiterado de este Centro Directivo que tienen la consideración de entregas de bienes aquellas ejecuciones de obra que tengan por objeto la construcción o rehabilitación de una edificación - entendida ésta como aquella construcción definida en el artículo 5.5 de la Ley 20/1991 - cuando el empresario que ejecute la obra aporte una parte de los materiales utilizados, siempre que el coste de los mismos exceda el 20 por 100 de la base imponible. Toda ejecución de obra que no tenga la consideración de entrega de bienes conforme a la definición anterior deberá ser considerada como prestación de servicios en el IGIC.

El devengo del IGIC en las entregas de bienes, conforme al artículo 18.1.a) de la Ley 20/1991, se producirá "*cuando tenga lugar su puesta a disposición o, en su caso, cuando se efectúen conforme a la legislación que les sea aplicable.*

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, en las entregas de bienes efectuadas en virtud del contrato de ventas a plazos con pacto de reserva de dominio o de arrendamiento de bienes con cláusula de transferencia de la propiedad vinculante para ambas partes se devengará el Impuesto cuando los bienes que constituyan su objeto se pongan en posesión del adquirente."

Respecto a las prestaciones de servicio, la letra b) del artículo 18.1 de la Ley 20/1991 establece que el devengo del Impuesto se producirá "*cuando se presten, ejecuten o efectúen o, en su caso, cuando tenga lugar la puesta a disposición de los bienes sobre los que recaigan*". Añade el artículo 40.1.2º del Real Decreto 2538/1994, de 29 de diciembre, por el que se dictan normas de desarrollo relativas al Impuesto General Indirecto Canario y al Arbitrio sobre la Producción e Importación en las islas Canarias, creados por la Ley 20/1991, de 7 de junio, lo siguiente:

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

Por último, la letra f) del artículo 18.1 de la Ley 20/1991 añade que, "*en las operaciones sujetas a gravamen que originen pagos anticipados anteriores a la realización del hecho imponible, el Impuesto se devengará en el momento del cobro total o parcial del precio por los importes efectivamente percibidos."*

En lo que se refiere a la incidencia del documento justificativo de las operaciones, en especial de la factura, el artículo 20 de la Ley 20/1991 establece los requisitos para la repercusión del IGIC, que sucintamente suponen la obligación del sujeto pasivo de repercutir íntegramente el importe del impuesto sobre aquel para quien se realice la operación gravada, mediante la expedición y entrega de factura, pero sin obligación por parte del adquirente de soportar la repercusión con anterioridad al momento del devengo del impuesto. Formalmente la factura se constituye como el instrumento para el ejercicio del derecho a la deducción, al establecer el artículo 31.1 de la Ley 20/1991 que "*sólo podrán ejercer el derecho a la deducción los sujetos pasivos que estén en posesión del documento justificativo de su derecho*", documento que, en el marco del supuesto planteado en la presente consulta tributaria, es la factura original.

Entre las obligaciones propias de los sujetos pasivos del IGIC, enumeradas en el artículo 59 de la Ley 20/1991, en su número 1, letra b) expresamente se establece la consistente en "*expedir y entregar factura facturas de las operaciones en que intervienen, adaptados a las normas generales que regulan el deber de expedir y entregar factura que incumbe a los empresarios y profesionales.*" Las citadas normas generales de facturación – Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación y se modifica el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido – disponen, conforme al artículo 9.1, que "*las facturas o documentos sustitutivos deberán ser expedidos en el momento de realizarse la operación.*

No obstante, cuando el destinatario de la misma sea un empresario o profesional que actúe como tal, deberán expedirse dentro del plazo de un mes contado a partir del citado momento.

En todo caso, las facturas o documentos sustitutivos deberán ser expedidos antes del día 16 del mes siguiente al período de liquidación del Impuesto en el curso del cual se hayan realizado las operaciones."

Añade el número 2 del citado artículo 9 del Real Decreto 1496/2003 lo siguiente:

"A los efectos de este reglamento, las operaciones se entenderán realizadas en la fecha en que se haya producido el devengo del Impuesto correspondiente a las citadas operaciones."

De conformidad con lo expuesto en el punto segundo anterior, puede sintetizarse que, en el supuesto de ejecuciones de obra, tanto si tienen la consideración de entregas de bienes o de prestaciones de servicio a efectos del IGIC, el devengo se producirá con la puesta a disposición de los bienes a que se refieran, sin perjuicio de la existencia de pagos anticipados de los que resulte el devengo del Impuesto.

Dentro del marco del Texto Refundido de la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas, y en el supuesto de ejecuciones de obra cuyas destinatarias sean Administraciones Públicas y sean aplicables las normas contenidas en el citado texto legal, el devengo de las operaciones se producirá en el momento de la recepción de la obra. Sin perjuicio de lo mencionado con anterioridad, en el supuesto de recepciones parciales, o, por razones excepcionales de interés público, cuando se acuerde la ocupación efectiva de las obras o su puesta en servicio para el uso público, todo ello de acuerdo con lo previsto en el artículo 147 del mencionado Texto Refundido, también se producirá el devengo del IGIC.

Fuera del ámbito de la obra pública, en el contexto mencionado en el párrafo anterior, el momento en que se produce la puesta a disposición del cliente las obras que se ejecutan depende de las condiciones pactadas entre las partes y de la normativa legal que le sea aplicable. A estos

efectos, se entenderá producido el devengo con la recepción de la obra en los términos previstos en el artículo 6.1 de la Ley 38/1999, de 5 de noviembre, de Ordenación de la Edificación, siempre respecto a su ámbito de aplicación, que define el concepto de recepción de la obra – artículo 6.1 - como "*el acto por el cual el constructor, una vez concluida ésta, hace entrega de la misma al promotor y es aceptada por éste. Podrá realizarse con o sin reservas y deberá abarcar la totalidad de la obra o fases completas y terminadas de la misma, cuando así se acuerde por las partes"*

La mera expedición de certificaciones de obra en las que se documente el estado de avance de las obras y las unidades de obra ejecutadas en función de proyecto correspondiente, no suponen necesariamente la entrega parcial o total del resultado de la ejecución de obra y, en consecuencia, no pueden calificarse como la documentación formal de una operación sujeta al Impuesto ante la inexistencia de transmisión del poder de disposición sobre la obra ejecutada. No obstante, en la medida en que la emisión de dichas certificaciones de obra den lugar al cobro efectivo por parte del contratista de la parte de la obra ejecutada, se producirá el devengo del Impuesto en concepto de pagos anticipados, operación que se devengará en el momento del cobro total o parcial del precio por los importes efectivamente percibidos, siendo ese el momento en que debe de emitirse la correspondiente factura, sin que pueda tener tal consideración la propia certificación de obra, en la medida en que se emite necesariamente con anterioridad al devengo de la operación de pago anticipado.

En consecuencia, es criterio de esta Dirección General de Tributos lo siguiente:

En las ejecuciones de obra de edificaciones, con o sin aportación de materiales, en que sean aplicables las normas de recepción de la obra a que se refiere el artículo 147 del Texto Refundido de la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas, el devengo de las operaciones se producirá en el momento de la recepción de la obra. Sin perjuicio de lo mencionado con anterioridad, en el supuesto de recepciones parciales, o, por razones excepcionales de interés público, cuando se acuerde la ocupación efectiva de las obras o su puesta en servicio para el uso público, todo ello de acuerdo con lo previsto en el artículo 147 del mencionado Texto Refundido, también se producirá el devengo del IGIC.

Fuera del ámbito de la obra pública, en el contexto mencionado en el párrafo anterior, el devengo se entenderá producido en el momento en que se produce la puesta a disposición del cliente de las obras que se ejecutan conforme a las condiciones pactadas entre las partes y, en especial, cuando se produzca la recepción de la obra en la forma definida en el artículo 6.1 de la Ley 38/1999, de 5 de noviembre, de Ordenación de la Edificación, y se adjunte el certificado final de obra a que se refiere el número 2 del citado artículo.

Los criterios detallados con anterioridad para determinar el devengo del Impuesto serán aplicables tanto a las ejecuciones de obra que tengan la consideración de entregas de bienes como de prestaciones de servicio.

En el momento del devengo de la operación, es decir, de la puesta a disposición del bien resultante de la ejecución de obra, la base imponible se cuantificará de conformidad con lo establecido en el artículo 22 y siguientes de la Ley 20/1991, sin que minoren la citada base imponible las retenciones en garantía que pudieran existir.

En el supuesto de la existencia de pagos anticipados anteriores a la realización del hecho imponible, el Impuesto se devengará en el momento del cobro total o parcial del precio por los importes efectivamente satisfechos. Si dichos pagos anticipados son consecuencia de certificaciones de obra, el contratista deberá emitir factura en el momento de realizarse la

operación, en este supuesto, en el momento del cobro que ha producido su devengo, sin que, a tal efecto, pueda considerarse como factura un documento anterior al devengo tal como la propia certificación de obra. La factura deberá reunir los requisitos previstos en el artículo 6 del Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación y se modifica el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, y, entre otros, se consignará la fecha en que se hayan efectuado las operaciones que se documentan o en la que, en su caso, se haya recibido el pago anticipado, siempre que se trate de una fecha distinta a la de la expedición de la factura.

A efectos de determinar la cuantía del importe que se devenga con los pagos anticipados, se tendrán en cuenta los importes efectivamente percibidos, sin que se consideren a tales efectos efectivamente cobradas las cantidades retenidas en garantía. En el momento del cobro efectivo de dichas retenciones en garantía se entenderá producido un pago anticipado con los efectos de devengo del Impuesto anteriormente mencionados, si dicho cobro se produce con anterioridad a la realización del hecho imponible de la ejecución de obra.

En su caso, el derecho a la deducción de las cuotas soportadas por el sujeto pasivo contratante de la ejecución de obra nacerá en el momento en que se devengan las cuotas deducibles, y sólo se podrá ejercitar dicho derecho cuando se esté en posesión del documento justificativo del mismo, en este supuesto, la factura original, todo ello de acuerdo con los artículos 32.1 y 31.1 de la Ley 20/1991.

Lo que, de conformidad con lo establecido en la Disposición Adicional Décima, número tres, de la Ley 20/1991, y con el alcance previsto en el articulo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, le comunico para su conocimiento y demás efectos.

Las Palmas de Gran Canaria, 25 de abril de 2005

EL DIRECTOR GENERAL DE TRIBUTOS

Alberto Génova Galván