

R

Referencias

CONSULTAS OCTE

CONSULTA 2011.2.3.1 IS Aplicación de la deducción por inversión en activos no corrientes - placas fotovoltaicas - utilización previa por parte del transmitente

HECHOS PLANTEADOS

La consultante es una entidad dedicada a la promoción de parques solares. Dentro del proceso de expansión en el que se encuentra, contempla la posibilidad de adquirir placas fotovoltaicas a otro constructor de parques de esta naturaleza, con la intención de transmitir las posteriormente a terceros compradores, en la medida en que la situación del mercado lo permita. Según indica, estas placas serán adquiridas al constructor-vendedor antes de que entren en funcionamiento, y las incorporará a su balance como existencias, y no como activos no corrientes, al consistir su objeto social, precisamente, en la venta de este tipo de bienes. En la operativa seguida hasta la fecha, la compareciente ha vendido las placas solares a sus clientes mucho antes de la terminación de los parques en los que se encontraban (y, por lo tanto, mucho antes de su entrada en funcionamiento). No obstante, el artículo 8 del Real Decreto 1578/2008, de 26 de septiembre, actualmente en vigor, determina que las instalaciones inscritas en el Registro de Preasignación de Retribución en Régimen Especial disponen de un máximo de doce meses para comenzar a vender energía eléctrica, transcurridos los cuales pierden el derecho a la retribución reconocida en la convo-

ocatoria a través de la que hayan accedido a dicho Registro. Así las cosas, la empresa plantea la posibilidad de que, si no encuentra comprador antes de que finalice ese plazo, tenga que ser ella misma la que ponga en marcha las instalaciones y comience a producir energía eléctrica, con objeto de cumplir la obligación establecida en el artículo 8 del Real Decreto 1578/2008, de 26 de septiembre, y de mantener el derecho a la asignación reconocida a dichas instalaciones. Asimismo, informa de que entre el momento en que se formalizan los contratos de venta de las placas y la fecha en que se produce el cambio de titularidad de las mismas frente a la Administración y frente a las compañías eléctricas pueden transcurrir varios meses, a lo largo de los cuales es posible que deban instalarse los contadores y haya que comenzar a producir energía eléctrica.

CUESTIÓN PLANTEADA

Desea saber si sus clientes (a quienes venderá las placas por ella adquiridas) podrán aplicar la deducción por inversión en activos no corrientes nuevos regulada en el artículo 37 de la Norma Foral 3/1996, de 26 de junio, del Impuesto sobre Sociedades, en la medida en que adquirirán unos bienes que, aun cuando puedan encontrarse en funcionamiento por los motivos señalados, no habrán sido incorporados al activo no corriente de ninguna otra persona o entidad (ni al suyo, ni

al del constructor a quien tiene intención de adquirir las placas).

Asimismo, quiere conocer si los rendimientos generados por las instalaciones fotovoltaicas deben ser atribuidos a los compradores desde el momento en que adquieran la propiedad jurídica y económica sobre ellas, o, si ya estuvieran en funcionamiento, desde que comenzaron a producir electricidad.

CONTESTACIÓN

1. En relación con la primera de las cuestiones planteadas en el escrito de consulta, es de aplicación el artículo 37 de la Norma Foral 24/1996 del Impuesto sobre Sociedades (NFIS), de conformidad con el cual: "1. Las inversiones que se realicen en activos no corrientes nuevos, que formen parte del inmovilizado material o de las inversiones inmobiliarias, afectos al desarrollo de la explotación económica de la entidad, sin que se consideren como tales los terrenos, darán derecho a practicar una deducción de la cuota líquida del 10 por 100 del importe de dichas inversiones. Se entenderá que un activo no corriente no es nuevo si previamente ha sido utilizado por otra persona o entidad, en el sentido de haber sido incorporado a su inmovilizado o debiese haberlo sido de conformidad con el Plan General de Contabilidad, pese a que no hubiese entrado en funcionamiento. (...) 4. Las inversiones mencionadas en los apartados anteriores deberán reunir las características y cumplir los requisitos siguientes: a) Que se contabilicen dentro del activo no corriente las cantidades invertidas. A los efectos previstos en esta letra, no se tendrán en cuenta los activos que se pongan de manifiesto con ocasión de una inversión realizada por el arrendatario en el elemento arrendado o cedido en uso en los supuestos de arrendamientos operativos. b) Que los activos en que consistan tales inversiones, a excepción de los equipos informáticos, tengan establecido, al menos, un período mínimo de amortización de cinco años, calculado en los términos que

se establezca reglamentariamente. c) Que los elementos en que consistan las inversiones se encuentren en alguna de las siguientes situaciones: i) Que no tributen por el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte, bien porque no estén sujetos o porque, estándolo, estén exentos, ii) o que se trate de inversiones en vehículos automóviles de turismo adquiridos por entidades que, aun tributando por el citado Impuesto, se dediquen con habitualidad al arrendamiento, sin posibilidad de opción de compra "renting", de esos vehículos automóviles por tiempo superior a tres meses a una misma persona o entidad, durante un período de doce meses consecutivos, excepto que los mismos sean objeto de cesión a personas o entidades vinculadas en los términos previstos en el apartado Cinco del artículo 79 del Decreto Foral Normativo 12/1993, de 19 de enero, del Impuesto sobre el Valor Añadido, y siempre que esos vehículos automóviles se afecten exclusivamente al desarrollo de las actividades de alquiler referidas. d) Que el importe del conjunto de activos objeto de la inversión supere en cada ejercicio la cifra de 60.101,21 euros y que cumpla uno de los dos requisitos siguientes: -Superar el 10 por 100 del importe de la suma de los valores contables preexistentes del activo no corriente que forme parte del inmovilizado material e inversiones inmobiliarias y del inmovilizado intangible correspondiente a aplicaciones informáticas, deduciendo las amortizaciones, o -Superar el 15 por 100 del importe total del valor contable del activo no corriente de la misma naturaleza, sin deducir las amortizaciones. A los efectos de determinar el valor contable, se atenderá al balance referido al último día del período impositivo inmediato anterior al del ejercicio en que se realice la inversión, sin computar el correspondiente al activo no corriente objeto de la inversión que se encuentre en curso a la mencionada fecha. Se entenderá por activo no corriente de la misma naturaleza, el que se incluya o vaya a incluir en la misma cuenta, de tres dígitos, del

Plan General de Contabilidad o, en su caso, de los planes sectoriales oficialmente aprobados. A los efectos del cómputo de la cifra de 60.101,21 euros y del cumplimiento de los requisitos a que se refiere esta letra, se tendrán en cuenta exclusivamente los importes de las inversiones efectuadas en activos que reúnan las características y cumplan los requisitos a los que se refieren los apartados 1, 2, 3 y las letras anteriores del presente apartado de este artículo, no computándose las cantidades excluidas en virtud de lo dispuesto en las reglas 1ª, 2ª y 3ª del apartado 6 del presente artículo. e) No obstante lo dispuesto en la letra anterior, aquellas empresas que, habiendo cumplido los requisitos previstos en la misma, no superen el importe de 60.101,21 euros en el conjunto de los activos objeto de la inversión, podrán aplicar la deducción contemplada en el apartado 1 anterior, siempre que formalicen al menos un contrato laboral indefinido durante el ejercicio que suponga un incremento de la plantilla media y lo mantengan durante los dos años siguientes. 5. Con carácter general las inversiones en elementos de activo no corriente previstas en este artículo, así como las previstas en el resto de esta Norma Foral, se entenderán realizadas en el momento de su puesta en funcionamiento. (...) 6. Para el disfrute de la deducción contemplada en este artículo deberán observarse las siguientes reglas: 1ª En las adquisiciones de activos, formará parte de la base para la deducción la totalidad de la contraprestación convenida, con exclusión de los intereses, tributos indirectos y sus recargos y los costes correspondientes a las obligaciones asumidas derivadas del desmantelamiento o retiro, que no se computarán en aquella, con independencia de su consideración a efectos de la valoración de los activos. En el supuesto de que las inversiones consistan en bienes inmuebles se excluirá de la base de la deducción, en todo caso, el valor del suelo. (...) 2ª La base de la deducción no podrá resultar superior al precio que hubiera sido acordado en condiciones nor-

males de mercado entre sujetos independientes. 3ª La aplicación de la deducción será incompatible con cualesquiera otros beneficios tributarios relacionados con las mismas inversiones, excepto en lo que se refiere a la libertad de amortización y a la amortización acelerada. 4ª La transmisión, arrendamiento o cesión a terceros para su uso de los bienes en que se materialice la inversión durante el plazo a que se refiere el apartado 4 del artículo 46 de esta Norma Foral, determinará la obligación de ingresar las cuotas no satisfechas en su momento por las deducciones aplicadas y los correspondientes intereses de demora, importe que deberá sumarse a la cuota resultante de la declaración del impuesto correspondiente al ejercicio en que se produzca la desafectación. Si como consecuencia de la indicada desafectación, se redujese la cuantía de las inversiones a límites inferiores a los establecidos para tener acceso al disfrute de las deducciones se perderán éstas en su integridad, originándose la obligación de ingreso antes señalada. Del mismo modo se procederá cuando no se mantuviera el empleo creado durante el plazo fijado en la letra e) del apartado 4 anterior. Se exceptúan de lo previsto en los párrafos anteriores los supuestos en los que, por una sola vez y en el plazo máximo de un mes, se afecte nuevamente el bien o se reponga éste por otro de similar importe y características".

Para tener derecho a la práctica de la deducción por la que se pregunta, los activos en los que se materialice la inversión tienen que reunir las siguientes características básicas: a) ha de tratarse de activos no corrientes; b) han de formar parte del inmovilizado material o de las inversiones inmobiliarias de la entidad; c) deben quedar afectos al desarrollo de las explotaciones económicas de la empresa; y d) tienen que ser nuevos. Los terrenos quedan excluidos en todo caso del ámbito de la deducción.

En lo que se refiere al requisito señalado en el punto d) del párrafo anterior, de que los activos sean nuevos, el propio artículo 37 de la NFIS establece que se entiende que un activo no es nuevo si previamente ha sido utilizado por otra persona o entidad, en el sentido de tener que haber sido incorporado a su inmovilizado, aunque no haya llegado a entrar en funcionamiento. Con lo que, si una entidad debe incorporar un activo a su inmovilizado y, posteriormente, lo transmite a una segunda compañía, ninguna de las dos sociedades podrá beneficiarse de la deducción objeto de consulta, incluso aun cuando dicha transmisión se produzca antes de que llegue a entrar en funcionamiento. Por el contrario, ha de entenderse que un activo no corriente es nuevo cuando previamente no haya tenido que incorporarse al inmovilizado de otra persona o entidad. A todos estos efectos, el término inmovilizado debe interpretarse como comprensivo de todos los elementos del activo no corriente (incluidas las inversiones inmobiliarias).

La NFIS no contiene ninguna definición ni de inmovilizado ni de activo no corriente, por lo que procede acudir a lo dispuesto en la normativa mercantil. Así, el artículo 35 del Código de Comercio preceptúa que: "1. En el balance figurarán de forma separada el activo, el pasivo y el patrimonio neto. El activo comprenderá con la debida separación el activo fijo o no corriente y el activo circulante o corriente. La adscripción de los elementos patrimoniales del activo se realizará en función de su afectación. El activo circulante o corriente comprenderá los elementos del patrimonio que se espera vender, consumir o realizar en el transcurso del ciclo normal de explotación, así como, con carácter general, aquellas partidas cuyo vencimiento, enajenación o realización, se espera que se produzca en un plazo máximo de un año contado a partir de la fecha de cierre del ejercicio. Los demás elementos del activo deben clasificarse como fijos o no corrientes. (...)".

Adicionalmente, la Norma 6ª de Elaboración de las Cuentas Anuales del Plan General de Contabilidad (PGC), aprobado mediante Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, indica que: "El balance, que comprende, con la debida separación, el activo, el pasivo y el patrimonio neto de la empresa, se formulará teniendo en cuenta que: 1. La clasificación entre partidas corrientes y no corrientes se realizará de acuerdo con los siguientes criterios: a) El activo corriente comprenderá: - Los activos vinculados al ciclo normal de explotación que la empresa espera vender, consumir o realizar en el transcurso del mismo. Con carácter general, el ciclo normal de explotación no excederá de un año. A estos efectos se entiende por ciclo normal de explotación el período de tiempo que transcurre entre la adquisición de los activos que se incorporan al proceso productivo y la realización de los productos en forma de efectivo o equivalentes al efectivo. Cuando el ciclo normal de explotación no resulte claramente identificable, se asumirá que es de un año. (...)".

Asimismo, en la Parte Quinta del PGC (Definiciones y relaciones contables), se define el activo no corriente (Grupo 2), señalando que: "Comprende los activos destinados a servir de forma duradera en las actividades de la empresa, incluidas las inversiones financieras cuyo vencimiento, enajenación o realización se espera habrá de producirse en un plazo superior a un año". Mientras que, con respecto a las existencias (Grupo 3), se prevé que: "Son activos poseídos para ser vendidos en el curso normal de la explotación, en proceso de producción o en forma de materiales o suministros para ser consumidos en el proceso de producción o en la prestación de servicios".

De donde se deduce que la calificación de un elemento como activo no corriente o como activo corriente depende, no de su propia naturaleza, sino de su afectación o destino económico. El activo no corriente

comprende los elementos destinados a servir de forma duradera en las actividades de la empresa, mientras que en el circulante se incluyen los bienes que se espera vender, consumir o realizar en el ciclo normal de explotación de la compañía (así como aquellos otros cuyo ciclo, vencimiento, enajenación o realización, se cree tendrá lugar en un plazo máximo de un año contado a partir de la fecha de cierre del ejercicio). Concretamente, los activos poseídos para ser vendidos, consumidos o realizados en el curso normal de las explotaciones de la empresa constituyen las existencias.

En lo que a esta consulta interesa, ha de tenerse en cuenta que el Real Decreto 1578/2008, de 26 de septiembre, de retribución a la actividad de producción de energía eléctrica mediante tecnología solar fotovoltaica para instalaciones posteriores a la fecha límite de mantenimiento de la retribución del Real Decreto 661/2007, de 25 de mayo, para dicha tecnología, estableció un mecanismo de concurrencia, dirigido a asignar la retribución especial mediante convocatorias trimestrales, en cada una de las cuales se fija el precio de la electricidad a generar por las instalaciones admitidas en ellas, hasta cubrir un cupo máximo de potencia. Concretamente, dicho Real Decreto 1578/2008, de 26 de septiembre, instauró un procedimiento de otorgamiento de retribución mediante la inscripción de los proyectos de instalación, o de las instalaciones, en un Registro de Preasignación de Retribución por convocatorias, de forma que la remuneración especial a percibir por la energía generada mediante cada instalación se hace depender de la convocatoria en la que haya accedido al Registro de Preasignación.

En particular, el artículo 1 del citado Real Decreto 1578/2008, de 26 de septiembre, establece que: "Constituye el objeto de este Real Decreto el establecimiento de un régimen económico para las instalaciones de producción de energía eléctrica de tecnolo-

gía fotovoltaica a las que no les sea de aplicación los valores de la tarifa regulada previstos en el artículo 36 del Real Decreto 661/2007, de 25 de mayo, por el que se regula la actividad de producción de energía eléctrica en régimen especial, por su fecha de inscripción definitiva en la sección segunda del Registro administrativo de instalaciones de producción de energía eléctrica dependiente de la Dirección General de Política Energética y Minas, denominado en lo sucesivo, Registro administrativo de instalaciones de producción en régimen especial, de acuerdo con lo previsto en el 9.1 del Real Decreto 661/2007, de 25 de mayo".

A lo que el artículo 2 de este mismo Real Decreto 1578/2008, de 26 de septiembre, añade que: "El presente Real Decreto será de aplicación a las instalaciones del grupo b.1.1 del artículo 2 del Real Decreto 661/2007, de 25 de mayo, instalaciones de tecnología fotovoltaica, que obtengan su inscripción definitiva en el Registro administrativo de instalaciones de producción en régimen especial dependiente de la Dirección General de Política Energética y Minas con posterioridad al 29 de septiembre de 2008".

Mientras que el artículo 4 del repetido Real Decreto determina que: "1. Para el adecuado seguimiento de los proyectos de instalaciones de producción en régimen especial de tecnología fotovoltaica, se establece una subsección de la sección segunda del Registro administrativo de instalaciones de producción de energía eléctrica a que se refiere el artículo 21.4 de la Ley 54/1997, de 27 de noviembre, del Sector Eléctrico, dependiente del Ministerio de Industria, Turismo y Comercio. Dicha subsección será denominada, en lo sucesivo, Registro de preasignación de retribución. 2. Para tener derecho a retribución recogida en este real decreto, será necesaria la inscripción, con carácter previo, de los proyectos de instalación o instalaciones en el Registro de preasignación de retribución. 3. Las inscripciones en el Registro de

preasignación de retribución, irán asociadas a un periodo temporal que se denominará en lo sucesivo, convocatoria, dando derecho a la retribución que quede fijada en dicho periodo temporal".

Finalmente, el artículo 8 del Real Decreto 1578/2008, de 26 de septiembre, recoge que: "1. Las instalaciones inscritas en el Registro de preasignación de retribución dispondrán de un plazo máximo de doce meses a contar desde la fecha de publicación del resultado en la página web del Ministerio de Industria, Turismo y Comercio, para ser inscritas con carácter definitivo en el Registro administrativo de instalaciones de producción en régimen especial dependiente del órgano competente y comenzar a vender energía eléctrica de acuerdo con cualquiera de las opciones del artículo 24.1 del Real Decreto 661/2007, de 25 de mayo. 2. En caso de incumplimiento de la obligación establecida en el apartado 1 anterior, se procederá, por parte de la Dirección General de Política Energética y Minas, a la cancelación por incumplimiento de la inscripción en el Registro de preasignación de retribución (...) 3. La cancelación por incumplimiento de la inscripción de un proyecto en el Registro de preasignación será comunicada al órgano competente. Esta cancelación supondrá la pérdida de los derechos asociados a la inscripción en dicho registro, sin perjuicio de la posibilidad del titular del proyecto o instalación de volver a solicitar la inscripción en el Registro administrativo de preasignación de retribución comenzando de nuevo el procedimiento. (...) 5. La inscripción definitiva de una instalación en el Registro administrativo de instalaciones de producción en régimen especial dependiente de la Dirección General de Política Energética y Minas supondrá, la cancelación de oficio de su inscripción en el Registro de preasignación de retribución (...)"

De otro lado, el artículo 9 del Real Decreto 661/2007, de 25 de mayo, por el que se regula la actividad de producción de energía

eléctrica en régimen especial, indica que: "1. Para el adecuado seguimiento del régimen especial y específicamente para la gestión y el control de la percepción de las tarifas reguladas, las primas y complementos, tanto en lo relativo a la categoría, grupo y subgrupo, a la potencia instalada y, en su caso, a la fecha de puesta en servicio como a la evolución de la energía eléctrica producida, la energía cedida a la red, la energía primaria utilizada, el calor útil producido y el ahorro de energía primaria conseguido, las instalaciones de producción de energía eléctrica en régimen especial deberán ser inscritas obligatoriamente en la sección segunda del Registro administrativo de instalaciones de producción de energía eléctrica a que se refiere el artículo 21.4 de la Ley 54/1997, de 27 de noviembre, dependiente del Ministerio de Industria, Turismo y Comercio. Dicha sección segunda del Registro administrativo citado será denominada, en lo sucesivo Registro administrativo de instalaciones de producción en régimen especial. 2. El procedimiento de inscripción en este registro constará de una fase de inscripción previa y de una fase de inscripción definitiva". Siendo así que la fase de inscripción previa se encuentra desarrollada en el artículo 11 de este Real Decreto y la de inscripción definitiva en el artículo 12 del mismo texto legal.

Por último, con relación a los efectos de la inscripción, el artículo 14 del Real Decreto 661/2007, de 25 de mayo, preceptúa que: "1. La inscripción definitiva de la instalación en el Registro administrativo de instalaciones de producción en régimen especial será requisito necesario para la aplicación a dicha instalación del régimen económico regulado en este Real Decreto, con efectos desde el primer día del mes siguiente a la fecha del acta de puesta en marcha definitiva de la instalación (...)"

De conformidad con todo lo anterior, las instalaciones de producción de energía eléctrica en régimen especial deben inscribirse en

el Registro Administrativo de Instalaciones de Producción en Régimen Especial, como requisito para poder acogerse a la regulación económica prevista en el Real Decreto 661/2007, de 25 de mayo. No obstante, las instalaciones de tecnología fotovoltaica que obtengan su inscripción definitiva en este Registro Administrativo con posterioridad al 29 de septiembre de 2008, están sujetas a un procedimiento específico de asignación de retribución por convocatorias, en virtud del cual los proyectos de instalación, o las instalaciones, deben inscribirse previamente en el Registro de Preasignación de Retribución, mediante un mecanismo de concurrencia por convocatorias, en las que se reparte un cupo máximo de potencia y a las que se asocia una remuneración preestablecida.

Las instalaciones inscritas en el Registro de Preasignación de Retribución disponen de un plazo de 12 meses, desde que el Ministerio de Industria, Turismo y Comercio publica en su página web el resultado de la convocatoria en la que hayan sido admitidas, para inscribirse con carácter definitivo en el Registro Administrativo de Instalaciones de Producción en Régimen Especial, y comenzar a vender energía eléctrica, si no quieren perder el derecho a la remuneración asignada a su convocatoria (sin perjuicio de la posibilidad de comenzar de nuevo el procedimiento de inscripción en el Registro Administrativo de Preasignación, y obtener así la remuneración que corresponda a una convocatoria posterior).

Según afirma en el escrito presentado, la consultante se dedica exclusivamente a la promoción de parques solares para su posterior venta a terceros, por lo que las placas que desea adquirir al otro constructor tienen para ella la consideración de existencias, al tratarse de activos destinados a la venta en el curso normal de su explotación económica.

El hecho de que estas placas no deban incorporarse al activo no corriente de la entidad (ni al de la entidad a las que desea comprárselas), permitirá, en principio, que puedan ostentar la condición de activos no corrientes nuevos en sede de los inversores adquirentes, de forma que éstos tendrán derecho a beneficiarse de la deducción regulada en el artículo 37 de la NFIS, siempre y cuando, lógicamente, cumplan los demás requisitos exigidos para ello en la normativa reguladora del Impuesto.

Ahora bien, la compañía plantea que, en el proceso de comercialización de estas placas, podrán darse dos hipótesis distintas: 1) que sea ella misma quien, si no encuentra comprador en plazo, instale los contadores y comience a producir energía eléctrica, con objeto de cumplir la obligación impuesta en el artículo 8 del Real Decreto 1578/2008, de 26 de septiembre, y así mantener el derecho a la retribución reconocida; o 2) que sean los inversores los que, una vez formalizado el contrato de compraventa, y adquiridas las placas, instalen los contadores y empiecen a generar energía eléctrica.

En el supuesto de que el cambio de titularidad de las instalaciones se produzca antes de su entrada en funcionamiento, de forma que sean los adquirentes quienes comiencen a producir energía eléctrica con ellas, la previa incorporación de las placas al patrimonio de la compareciente (y al del constructor al que desea comprárselas) como existencias, y no como inmovilizado, determinará su condición de activos nuevos en sede de los compradores. De manera que éstos podrán aplicar la deducción por la que se consulta, en la medida en que cumplan los restantes requisitos exigidos en la normativa reguladora del Impuesto.

Sin embargo, cuando sea la propia consultante quien ponga en funcionamiento las instalaciones, por no haber podido encontrar comprador antes de la finalización del plazo

de 12 meses previsto en el artículo 8 del Real Decreto 1578/2008, de 26 de septiembre, deberá analizarse si dichas instalaciones mantienen para ella la condición de activos no corrientes. Lo cual dependerá de su destino económico real.

Así, aun cuando no se trate de un supuesto exactamente igual al aquí planteado (al versar sobre empresas inmobiliarias), procede hacer referencia a la consulta del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) número 3 de su Boletín Oficial número 52, de diciembre de 2002, relativa a cuándo debe entenderse que un activo inmobiliario ha de considerarse utilizado a efectos de su calificación contable como existencias o como inmovilizado. En ella se señala que: "(...) Por consiguiente, el criterio delimitador aplicable a un elemento para adscribirlo al inmovilizado es el destino al que va a servir de acuerdo con el objeto propio de la actividad de la empresa. En otras palabras, es la función que desempeña en relación con la actividad objeto de explotación, la causa determinante para establecer su pertenencia al inmovilizado, con preferencia sobre la naturaleza del bien concreto u otras consideraciones como pudiera ser el plazo. Posteriormente, las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las empresas inmobiliarias, aprobadas por Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 28 de diciembre de 1994, concretan con mayor detalle el criterio que se entiende aplicable para aquellos elementos que inicialmente calificados como inmovilizados, son enajenados. A este respecto, el criterio general recogido (también ha sido tratado en la consulta 1 del BOICAC 36, de diciembre de 1998), es el de que un elemento del inmovilizado que haya sido objeto de utilización o explotación, no se podrá traspasar al grupo de existencias y, por consiguiente, los resultados producidos por su venta deberán reflejarse en la cuenta de pérdidas y ganancias como resultados extraordinarios. De acuerdo con lo anterior, resulta fundamental determinar en qué situaciones

se entiende que un inmovilizado ha sido utilizado; en concreto, para aquellos activos en que teniendo una utilización mínima o irrelevante, se destinan a ser incorporados al ciclo de comercialización de la actividad ordinaria de la empresa. A este respecto, se entiende que en la medida en que el destino a que se ha hecho referencia anteriormente para calificar los bienes como inmovilizado sea irrelevante respecto a la utilidad del propio bien, en términos cuantitativos y cualitativos, deberá atenderse a la verdadera naturaleza de la operación, circunstancia que supondrá que aquellos activos destinados a la venta como una parte de la actividad de comercialización propia de la sociedad, deberán formar parte, en su caso, de las existencias de las mencionadas empresas, sin que una utilización mínima o accidental debiera limitar ni alterar la verdadera calificación que procediera otorgar al bien".

De donde se deduce que, tal y como se ha adelantado más arriba, con carácter general, la calificación de un elemento como activo no corriente depende del destino al que vaya a servir de acuerdo con el objeto propio de la compañía. Es decir, de la función concreta que desempeñe en relación con la actividad de la empresa. De forma que un elemento del inmovilizado que haya sido objeto de utilización o explotación efectiva no debe ser traspasado al grupo de existencias (hoy en día podría tener que ser traspasado al grupo de activos no corrientes mantenidos para la venta), mientras que los bienes destinados a la venta como una parte de la actividad de comercialización propia de la entidad han de formar parte de las existencias, sin que su utilización mínima o accidental deba limitar o alterar la verdadera calificación que procede otorgarles.

En el supuesto objeto de consulta, nos encontramos ante un promotor de parques solares fotovoltaicos que, si no encuentra compradores en plazo, puede verse obligado a tener que poner en funcionamiento las

instalaciones por él promovidas con anterioridad a su enajenación a terceros, de cara a no perder el derecho a la retribución especial a ellas ya asignada (artículo 8 del Real Decreto 1578/2008, de 26 de septiembre).

Si así fuera, atendiendo a todo lo indicado más arriba, se considera que una utilización mínima o accidental por parte de la consultante de dichas placas, inicialmente calificadas como existencias, no debería limitar o alterar su verdadera naturaleza de activos corrientes. Por lo que, si la enajenación de las mismas a los inversores se produce habiendo sido utilizadas por la consultante de forma irrelevante, cabrá entender que nos encontramos ante una operación de venta de existencias, en el transcurso del ciclo normal del negocio de la compañía. En cuyo caso, la contabilización de estas instalaciones como inmovilizado por primera vez en sede de los inversores, posibilitará que éstos puedan acogerse a la deducción regulada en el artículo 37 de la NFIS, siempre que cumplan los demás requisitos, condiciones y límites exigidos para ello.

Por el contrario, la afectación duradera de las placas al proceso de producción de energía en sede de la consultante determinaría: 1) su desvinculación del ciclo ordinario de negocio de la compañía y su consideración a los efectos que nos ocupan como activos no corrientes; 2) la obtención de un resultado extraordinario como consecuencia de su enajenación; y 3) la imposibilidad por parte de los inversores de acogerse a la deducción por inversión en activos no corrientes materiales nuevos, al no tratarse de activos nuevos en el sentido de lo previsto en el artículo 37 de la NFIS.

Para concretar cuándo nos encontramos ante un uso irrelevante de las placas por las que se pregunta, o ante una explotación duradera de las mismas, deberá atenderse a las circunstancias que concurran en cada supuesto de hecho. En concreto, deberá

atenderse a la utilización que la compareciente pueda haber hecho de las citadas placas, en términos cuantitativos y cualitativos, con respecto a su utilidad propia. A estos efectos, el Servicio de Inspección de Tributos efectuará la comprobación oportuna para determinar si se ha producido, o no, un uso irrelevante de las referidas placas.

2. Respecto a la segunda de las cuestiones planteadas, relativa a la posibilidad de imputar a los inversores los rendimientos derivados de la generación y venta de energía eléctrica con anterioridad al momento en que adquieran la propiedad jurídica y económica de las instalaciones (y, se entiende que, con anterioridad a que ostenten la titularidad de los contratos técnicos con las compañías distribuidoras o transportistas de electricidad), ha de tenerse en cuenta, con relación al Impuesto sobre Sociedades, que en el artículo 10 de la NFIS se establece que: "1. La base imponible estará constituida por el importe de la renta en el período impositivo minorada, en su caso, por la compensación de bases imponibles negativas de períodos impositivos anteriores. (...) 3. En el régimen de estimación directa la base imponible se calculará corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en la presente Norma Foral, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas. (...)".

De manera que la base imponible del Impuesto sobre Sociedades se determina a partir del resultado contable, si bien éste debe ser corregido en aquellos supuestos y operaciones para los que la normativa tributaria establezca un tratamiento específico. En cuyo caso hay que estar a lo indicado en dicha normativa, ya que su contenido primará sobre el previsto a efectos contables, debiéndose practicar, si así procede, los ajustes correspondientes.

Mientras que en el artículo 20 de esta NFIS se recoge que: "1. Los ingresos y los gastos se imputarán en el período impositivo en que se devenguen, atendiendo a la corriente real de bienes y servicios que los mismos representan, con independencia del momento en que se produzca la corriente monetaria o financiera, respetando la debida correlación entre unos y otros. (...) 3. No serán fiscalmente deducibles los gastos que no se hayan imputado contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias o en una cuenta de reservas si así lo establece una norma legal o reglamentaria, a excepción de lo previsto respecto de los elementos patrimoniales que puedan amortizarse libremente o de aquéllos a los que legalmente se les permita una amortización acelerada. Los ingresos y los gastos imputados contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias o en una cuenta de reservas en un período impositivo distinto de aquél en el que proceda su imputación temporal, según lo previsto en los apartados anteriores, se imputarán en el período impositivo que corresponda de acuerdo con lo establecido en dichos apartados. No obstante, tratándose de gastos imputados contablemente en dichas cuentas en un período impositivo posterior a aquél en el que proceda su imputación temporal o de ingresos imputados en la cuenta de pérdidas y ganancias en un período impositivo anterior, la imputación temporal de unos y otros se efectuará en el período impositivo en el que se haya realizado la imputación contable, siempre que de ello no se derive una tributación inferior a la que hubiere correspondido por aplicación de las normas de imputación temporal previstas en los apartados anteriores. (...)".

De otro lado, en lo que hace referencia al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el artículo 12 de la Norma Foral 3/2007, de 29 de enero, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (NFIRPF), preceptúa que: "3. Los rendimientos de las actividades económicas se considerarán obtenidos por quienes realicen de forma habitual, personal

y directa la ordenación por cuenta propia de los medios de producción o de los recursos humanos afectos a las actividades. Se presumirá, salvo prueba en contrario, que dichos requisitos concurren en quienes figuren como titulares de las actividades económicas. (...)".

Por su parte, el artículo 28 de la citada NFIRPF establece que: "En la determinación del rendimiento neto mediante la modalidad normal del método de estimación directa serán de aplicación las reglas generales establecidas en el artículo 26 de esta Norma Foral y lo dispuesto en la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades, teniéndose en cuenta, además, las siguientes reglas especiales: (...)". Y el artículo 29 de la misma NFIRPF regula que: "Para la determinación del rendimiento neto mediante la modalidad simplificada del método de estimación directa se operará de la siguiente forma: a) Se calificarán y cuantificarán los ingresos y gastos, a excepción de las provisiones, las amortizaciones y las ganancias y pérdidas derivadas de los elementos patrimoniales afectos a la actividad, de conformidad con lo dispuesto en la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades y en las reglas del artículo anterior. (...)".

Finalmente, el artículo 59 de la repetida NFIRPF indica que: "1. Con carácter general, los ingresos y gastos que determinan las rentas a incluir en la base del Impuesto se imputarán, sin perjuicio de lo establecido en esta Norma Foral, al período impositivo en que se hubiesen devengado los unos y producido los otros, con independencia del momento en que se realicen los correspondientes cobros y pagos. En particular, serán de aplicación los siguientes criterios: (...) b) Los rendimientos de actividades económicas se imputarán conforme a lo dispuesto en la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades, sin perjuicio de las especialidades que en esta Norma Foral o reglamentariamente puedan establecerse. (...) 2. Reglas especiales: (...) d) Los contribuyentes que desarrollen actividades económicas a las que apliquen para la determinación

de su rendimiento neto la modalidad simplificada del método de estimación directa, podrán optar, para dichas actividades, por el criterio de «cobros y pagos» para efectuar la imputación temporal de los ingresos y los gastos, siempre que se cumplan los siguientes requisitos: Primero: Que no originen alteración alguna en la calificación fiscal de los ingresos o los gastos. Segundo: Que se manifieste al presentar la autoliquidación correspondiente al ejercicio en que deba surtir efectos. Tercero: Que, en ningún caso, los cambios de criterio de imputación temporal comporten que algún gasto o ingreso quede sin computar, debiendo practicar la oportuna regularización con carácter previo al cambio de criterio de imputación. Cuarto: El criterio de imputación ha de ser el mismo para todos los ingresos y gastos de la actividad económica a la que se aplique este criterio. El criterio de cobros y pagos se entenderá aprobado por la Administración tributaria por el solo hecho de así manifestarlo en la correspondiente autoliquidación y deberá mantenerse durante un plazo mínimo de tres años. (...)"

En materia mercantil y contable, el artículo 34 del Código de Comercio señala que: "(...) 2. Las cuentas anuales deben redactarse con claridad y mostrar la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa, de conformidad con las disposiciones legales. A tal efecto, en la contabilización de las operaciones se atenderá a su realidad económica y no sólo a su forma jurídica. (...)".

Además, el apartado 3º del Marco Conceptual del PGC prevé que: "La contabilidad de la empresa y, en especial, el registro y la valoración de los elementos de las cuentas anuales, se desarrollarán aplicando obligatoriamente los principios contables que se indican a continuación: (...) 2. Devengo. Los efectos de las transacciones o hechos económicos se registrarán cuando ocurran, imputándose al ejercicio al que las cuentas anuales se refieran, los gastos y los ingresos que

afecten al mismo, con independencia de la fecha de su pago o de su cobro. (...)".

El apartado 4º de este mismo Marco Conceptual del PGC determina que: "Los elementos que, cuando cumplan los criterios de reconocimiento que se establecen posteriormente, se registran en el balance, son: 1. Activos: bienes, derechos y otros recursos controlados económicamente por la empresa, resultantes de sucesos pasados, de los que se espera que la empresa obtenga beneficios o rendimientos económicos en el futuro. (...) 4. Ingresos. Incrementos en el patrimonio neto de la empresa durante el ejercicio, ya sea en forma de entradas o aumentos en el valor de los activos, o de disminución de los pasivos, siempre que no tengan su origen en aportaciones, monetarias o no, de los socios o propietarios. (...) Los ingresos y gastos del ejercicio se imputarán a la cuenta de pérdidas y ganancias y formarán parte del resultado, excepto cuando proceda su imputación directa al patrimonio neto, en cuyo caso se presentarán en el estado de cambios en el patrimonio neto, de acuerdo con lo previsto en la segunda parte de este Plan General de Contabilidad o en una norma que lo desarrolle".

A su vez, en el apartado 5º del repetido Marco Conceptual se recoge que: "3. El reconocimiento de un ingreso tiene lugar como consecuencia de un incremento de los recursos de la empresa, y siempre que su cuantía pueda determinarse con fiabilidad. Por lo tanto, conlleva el reconocimiento simultáneo o el incremento de un activo, o la desaparición o disminución de un pasivo y, en ocasiones, el reconocimiento de un gasto. (...) Se registrarán en el período a que se refieren las cuentas anuales, los ingresos y gastos devengados en éste, estableciéndose en los casos en que sea pertinente, una correlación entre ambos, que en ningún caso puede llevar al registro de activos o pasivos que no satisfagan la definición de éstos".

Por último, la Norma de Registro y Valoración 14ª del PGC, relativa a los ingresos por ventas prevé que: "Sólo se contabilizarán los ingresos procedentes de la venta de bienes cuando se cumplan todas y cada una de las siguientes condiciones: a) La empresa ha transferido al comprador los riesgos y beneficios significativos inherentes a la propiedad de los bienes, con independencia de su transmisión jurídica. Se presumirá que no se ha producido la citada transferencia, cuando el comprador posea el derecho de vender los bienes a la empresa, y ésta la obligación de recomprarlos por el precio de venta inicial más la rentabilidad normal que obtendría un prestamista. b) La empresa no mantiene la gestión corriente de los bienes vendidos en un grado asociado normalmente con su propiedad, ni retiene el control efectivo de los mismos. c) El importe de los ingresos puede valorarse con fiabilidad. d) Es probable que la empresa reciba los beneficios o rendimientos económicos derivados de la transacción, y e) los costes incurridos o a incurrir en la transacción pueden ser valorados con fiabilidad".

De conformidad con todo lo anterior, la imputación de los rendimientos por los que se pregunta deberá efectuarse atendiendo a la verdadera naturaleza jurídica y económica de los acuerdos alcanzados entre las partes. Así, en la medida en que no se facilitan dichos acuerdos, únicamente cabe indicar, como regla de principio, que los ingresos derivados de la generación de electricidad en régimen especial corresponderán (al menos, con esta consideración) a quienes sean los titulares del producto objeto de aprovechamiento (la energía eléctrica). Concretamente, a quienes exploten las instalaciones en cada momento con objeto de transformar la energía solar en energía eléctrica para su vertido a la red. Tratándose de la explotación de dichas instalaciones a título de propietario, los ingresos provenientes de la comercialización de energía eléctrica difícilmente podrán imputarse, por este mismo concepto, a

quienes aún no ostenten la titularidad sobre las mismas o, en terminología empleada por el PGC, a quienes aún no ostenten su control económico (asumiendo los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad), a la vista de los pactos suscritos entre las partes y de la regulación del sector.

En el escrito de consulta no se aclara el motivo por el cual cabría asignar, de forma retroactiva, a los compradores los ingresos derivados de la comercialización de energía con anterioridad al momento en que adquieran las instalaciones fotovoltaicas. Concretamente, los ingresos generados entre la puesta en funcionamiento de las referidas instalaciones y su adquisición efectiva. Por ello, sólo puede indicarse que, si la consultante reconoce a los compradores alguna participación en los ingresos generados con anterioridad a que se adquieran las placas, este hecho dará lugar, normalmente, a un menor valor de enajenación de dichas placas, y no a una reasignación de los rendimientos ya devengados.

CONSULTA 2011.4.4.1 IVA Tipo impositivo - mantenimiento y reparación de calderas de gas

HECHOS PLANTEADOS

La consultante, domiciliada en Vitoria-Gasteiz, se dedica al mantenimiento y a la reparación de calderas de gas bajo las siguientes modalidades:

- Contratos de mantenimiento con inclusión de material.
- Contratos de mantenimiento con exclusión expresa de piezas de repuesto (en el supuesto de reparación se facturaría el material).
- Reparaciones en clientes no abonados (sin contrato de mantenimiento) con sustitución de piezas.

- Reparaciones en clientes no abonados (sin contrato de mantenimiento) sin sustitución de piezas.

CUESTIÓN PLANTEADA

Desea conocer, a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, el tipo impositivo aplicable a cada uno de los servicios descritos anteriormente.

CONTESTACIÓN

1. De conformidad con lo preceptuado en el artículo 90.Uno del Decreto Foral Normativo 12/1993, de 19 de enero, que aprueba la Norma del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, Norma), el Impuesto se exigirá al tipo del 18 por ciento, salvo lo dispuesto en el artículo siguiente.

El artículo 91.Uno.2.15º de la Norma, en la redacción dada por el Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 3/2010, de 27 de abril, con efectos desde el 14 de abril de 2010 y vigencia hasta el 31 de diciembre de 2012, establece que tributarán al tipo reducido del 8% (vigente a partir del 1 de julio de 2010) las ejecuciones de obra de renovación y reparación realizadas en edificios o partes de los mismos destinados a viviendas, cuando se cumplan los siguientes requisitos:

“a) Que el destinatario sea persona física, no actúe como empresario o profesional y utilice la vivienda a que se refieren las obras para su uso particular.

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, también se comprenderán en este número las citadas ejecuciones de obra cuando su destinatario sea una comunidad de propietarios.

b) Que la construcción o rehabilitación de la vivienda a que se refieren las obras haya concluido al menos dos años antes del inicio de estas últimas.

c) Que la persona que realice las obras no aporte materiales para su ejecución o, en el caso de que los aporte, su coste no exceda del 33 por ciento de la base imponible de la operación.”

La Dirección General de Tributos, en diferentes consultas (entre otras, en la núm. V1195-10), estima que, a efectos de lo dispuesto en el artículo transcrito, deben considerarse “materiales aportados” por el empresario o profesional que ejecuta las obras de renovación o reparación realizadas en edificios o partes de los mismos destinados a viviendas todos aquellos bienes corporales que, en ejecución de dichas obras, queden incorporados materialmente al edificio, directamente o previa su transformación, tales como los ladrillos, piedras, cal, arena, yeso y otros materiales.

En todo caso, como se ha indicado, el coste de dichos materiales no debe exceder del 33 por ciento de la base imponible de la operación. Este límite cuantitativo trae causa de lo dispuesto por la categoría 10 bis del Anexo III de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, donde se dispone la posible aplicación por los Estados miembros de tipos reducidos a la “renovación y reparación de viviendas particulares, excluidos los materiales que supongan una parte importante del valor del servicio suministrado”.

Asimismo, dicho límite debe ponerse en relación con el artículo 8.Dos.1º de la Norma, donde se califica como entregas de bienes a las ejecuciones de obra que tengan por objeto la construcción o rehabilitación de una edificación, en el sentido del artículo 6 de la Norma, cuando el empresario que ejecute la obra aporte una parte de los materiales utilizados, siempre que el coste de los mismos exceda del 33 por ciento de la base imponible.

Si se supera dicho límite, la ejecución de obra de renovación o reparación tendrá la calificación de entrega de bienes y, por consiguiente, tributará, toda ella, al tipo general del Impuesto del 18 por ciento. A estos efectos, no resultaría ajustado a Derecho diferenciar, dentro de una misma ejecución de obra calificada globalmente como de entrega de bienes, la parte correspondiente al servicio que lleve consigo con el objetivo de forzar la tributación de esa parte al tipo reducido del Impuesto.

Por tanto, sólo se aplicará el tipo impositivo del 8 por ciento previsto en el artículo 91.uno.2.15º de la Norma, a las ejecuciones de obra de renovación o reparación que se realicen en las condiciones indicadas por el citado precepto y tengan por destinatario a quien utiliza la vivienda para su uso particular o a una comunidad de propietarios de viviendas o mayoritariamente de viviendas.

En este sentido, la calificación de la ejecución de obra como prestación de servicios resultará esencial para valorar la procedencia del tipo reducido.

A tal efecto, resulta aplicable lo dispuesto en el artículo 26 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Decreto Foral 124/1993, de 27 de abril, que dispone que las circunstancias de que el destinatario no actúa como empresario o profesional, utiliza la vivienda para uso particular y que la construcción o rehabilitación de la vivienda haya concluido al menos dos años antes del inicio de las obras, podrán acreditarse mediante una declaración escrita firmada por el destinatario de las obras dirigida al sujeto pasivo, en la que aquél haga constar, bajo su responsabilidad, las circunstancias indicadas anteriormente.

2. Para la aplicación del tipo impositivo del 8 por ciento previsto en el artículo 91.uno.2.15º de la Norma a los diversas operaciones de mantenimiento consultadas, es preciso de-

terminar si las operaciones relativas a dichos mantenimientos tienen la consideración, a efectos de IVA, de ejecuciones de obra, pues sólo en ese caso podría resultar aplicable dicho precepto, no así, si dichas operaciones tuvieran la consideración de prestaciones de servicios.

Puesto que la Norma no contiene una definición del concepto de ejecución de obra, su determinación habrá que establecerla atendiendo a lo establecido en el artículo 11.1 de la Norma Foral General Tributaria de Álava (Norma Foral 6/2005, de 28 de febrero) que las normas tributarias se interpretarán con arreglo a lo establecido en el apartado 1 del artículo 3 del Código Civil, que establece que las normas se interpretarán según el sentido propio de sus palabras, en relación con el contexto, los antecedentes históricos y legislativos, y a la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas, atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquellas.

En relación con lo anterior, hay que considerar que la calificación de una operación como de ejecución de obra resultará de que la relación establecida entre los contratantes responda, jurídicamente, al concepto de arrendamiento de obra regulada en el Derecho Civil.

Si bien la delimitación del concepto de ejecución de obra respecto de otras figuras de contratos, como es el arrendamiento de servicios, puede resultar, en algunos casos difícil, no se trata de un concepto jurídico indeterminado, puesto que la regulación de dicha figura se encuentra contenida en el Código Civil.

A estos efectos, el artículo 1544 de dicho Código establece que: "En el arrendamiento de obras o servicios, una de las partes se obliga a ejecutar una obra o a prestar a la otra un servicio por precio cierto". Por tanto, atendiendo a dicha definición, lo propio del arrendamiento de obra es la obligación de

ejecutar o realizar una obra, es decir, obtener un resultado, pudiendo acordarse de que ejecutante ponga solamente su trabajo o que también aporte los materiales correspondientes (artículo 1588). Por otro lado, en el arrendamiento de servicios lo fundamental es la prestación del servicio concreto, con independencia del resultado final.

La Secretaría de Estado de Hacienda y Presupuestos del Ministerio de Economía y Hacienda en relación con la distinción entre los conceptos de arrendamiento de obra y de servicios señala lo siguiente:

"La distinción entre el arrendamiento de servicios, *locatio conducto operarum*, y el arrendamiento de obra, *locatio conductio operis*, ex artículo 1544 del Código Civil, como señala el Tribunal Supremo" (...) radica en el objeto inmediato de la obligación del arrendador, de manera que si este se obliga a la prestación de servicios o de trabajo o de una actividad en sí misma, no del resultado que aquella prestación produce, el arrendamiento es de servicios y, en cambio si se obliga a la prestación del resultado, sin consideración al trabajo que lo crea, el arrendamiento es de obra sin que para suponer la existencia de un contrato de ésta última especie sea suficiente que la actividad se prometa en dirección a un resultado determinado (...) (STS de 10 de septiembre de 1975, y en el mismo sentido SSTS de 4 de febrero de 1950, de 19 de junio de 1982, 29 de octubre de 1983, 30 de mayo de 1987 y 25 de marzo de 1988 entre otras muchas).

A diferencia del arrendamiento de obra cuya prestación es un resultado futuro, el arrendamiento de servicios exige que la prestación sea continuada y periódica en el tiempo, es decir de tracto sucesivo.

El negocio de tracto sucesivo exige una duración sostenida en el tiempo, por cuanto las partes sólo alcanzan a satisfacer la necesidad de aquel si la relación se dilata o sostiene

en el tiempo; de modo que la continuidad y la periodicidad de la solutio es una condición esencial de este tipo de negocios, siendo la duración un elemento causal".

De todo lo anterior cabe colegir que la ejecución de obra se caracteriza por ser una prestación distinta de las de tracto sucesivo, que persigue un resultado futuro sin tomar en consideración el trabajo que lo crea, en tanto que el arrendamiento de servicios se instrumenta de forma continuada en el tiempo, atendiendo a la prestación en sí misma y no a la obtención del resultado que la prestación produce, siendo la continuidad y periodicidad las notas esenciales de ese tipo de operaciones.

Los servicios de mantenimiento, en general, consisten en la inspección técnica, revisión, realización de determinadas tareas de conservación y puesta a punto y, en su caso, la sustitución o reparación de determinadas piezas, generalmente no funcionales y previamente no excluidas de las coberturas que contienen los correspondientes contratos de mantenimiento. Dicho servicio se presta de forma continuada en el tiempo, mediante la visita periódica y, generalmente, programada a las correspondientes instalaciones. La contraprestación se articula mediante pagos periódicos, normalmente de carácter mensual, trimestral o anual.

3.- De acuerdo con lo expuesto las operaciones de mantenimiento consultadas en cualquiera de las modalidades contractuales bajo las que se realicen, no tienen la consideración a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido de ejecuciones de obra, condición indispensable para la aplicación del tipo impositivo del 8% previsto en la Norma. Dichas operaciones, que tienen la consideración de prestaciones de servicios, tributan por el Impuesto sobre el Valor Añadido al tipo del 18%.

En este mismo sentido se ha pronunciado la Dirección General de Tributos en consulta de

fecha 14 de marzo de 2011 sobre el tipo impositivo aplicable a los servicios de mantenimiento.

Por su parte, las operaciones de reparación consultadas sin contrato de mantenimiento, con o sin aportación de materiales que se realicen en edificios de viviendas cuya construcción o rehabilitación tengan más de dos años de antigüedad, y que sí tendrán la consideración de ejecución de obra a efectos del IVA, les será de aplicación el tipo impositivo del 8%, cuando el coste de los materiales aportados no exceda del 33 por ciento de la base imponible de la operación, y tengan por destinatario a quien utiliza la vivienda para su uso particular o a una comunidad de propietarios.

Las operaciones de reparación consultadas sin contrato de mantenimiento en las que no concurra lo expuesto, y sean realizadas en la vivienda ya terminada, tributarán al tipo impositivo del 18 por ciento.

CONSULTA 2011.7.4.1 IVA - lugar de realización de las operaciones - operaciones intracomunitarias

HECHOS PLANTEADOS

La consultante que se dedica a la compra-venta y tratamiento de cueros y pieles va a remitir cueros salados frescos a una curtiduría italiana para su curtido.

Los cueros una vez curtidos serán vendidos por la consultante a clientes principalmente italianos, sin que disponga de almacén ni delegación comercial en Italia, puesto que la mercancía permanecerá en la empresa italiana hasta su venta.

CUESTIÓN PLANTEADA

Tributación por IVA de las operaciones mencionadas, especialmente lugar de reali-

zación del hecho imponible y si pueden facturar sin IVA como si se tratara de una venta intracomunitaria o deben facturar con IVA italiano.

CONTESTACIÓN

El artículo 9.3º del Decreto Foral Normativo 12/1993, de 19 enero, que aprueba la Norma del Impuesto sobre Valor Añadido (en adelante, Norma) establece que se considerará asimilada a una entrega de bienes a título oneroso la transferencia por un sujeto pasivo de un bien corporal de su empresa con destino a otro Estado miembro para afectarlo a las necesidades de aquélla en este último, quedando excluidas, entre otras operaciones, las transferencias de bienes que se utilicen para 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 dichos bienes, siempre que éstos, después de los mencionados servicios, se reexpidan con destino al sujeto pasivo en el territorio de aplicación del Impuesto.

En consecuencia, el envío de los cueros para su curtido a Italia dará lugar a la realización de una operación asimilada a una entrega de bienes en el territorio de aplicación del Impuesto siempre que, ultimado dicho tratamiento, los cueros curtidos no sean expedidos de nuevo al territorio de aplicación del Impuesto.

No obstante, los cueros curtidos que no regresen al territorio de aplicación del Impuesto, como parece el caso, aunque constituyen para la consultante la realización de operaciones asimiladas a una entrega intracomunitaria de bienes en origen, y por tanto sujetas al Impuesto, se benefician en el supuesto planteado de la exención prevista en el apartado Tres del artículo 25 de la Norma, que determina la exención de las entregas

de bienes comprendidas en su artículo 9, número 3º.

En consecuencia con lo expuesto las operaciones que va a efectuar la consultante, consistentes en transportar a Italia cueros para una vez tratados comercializarlas allí, constituyen operaciones asimiladas a entregas de bienes realizadas a título oneroso que se encontrarán sujetas pero exentas del IVA en el territorio de aplicación del Impuesto.

Estas operaciones exigirán el cumplimiento de determinadas obligaciones formales, en particular, que su inclusión en la declaración de operaciones intracomunitarias, modelo 349, según lo establecido en los artículos 79 y 80 del Decreto Foral 124/1993, de 27 de abril, que aprueba el Reglamento del Impuesto, y que la consultante disponga de los NIF/IVA de operador intracomunitario otorgados por las administraciones de los dos Estados.

Todo ello sin perjuicio en ese caso de la realización por la consultante de una adquisición intracomunitaria de bienes en el territorio de destino, es decir, en Italia, y que las ventas que tengan lugar en Italia, tengan la consideración de entregas interiores de bienes sujetas al Impuesto en dicho Estado, conforme a la legislación del Impuesto que resulte aplicable en dicho Estado y que en cualquier caso debiera consultarse a la Administración italiana.

Por último, con respecto a los servicios de curtidors prestados por la empresa italiana a la consultante, haya que tener en cuenta lo dispuesto en el artículo 69.Uno de la Norma:

“Las prestaciones de servicios se entenderán realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto, sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado siguiente de este artículo y en los artículos 70 y 72 de esta Norma, en los siguientes casos:

1º. Cuando el destinatario sea un empresario o profesional que actúe como tal y radique en el citado territorio la sede de su actividad económica, o tenga en el mismo un establecimiento permanente o, en su defecto, el lugar de su domicilio o residencia habitual, siempre que se trate de servicios que tengan por destinatarios a dicha sede, establecimiento permanente, domicilio o residencia habitual, con independencia de dónde se encuentre establecido el prestador de los servicios y del lugar desde el que los preste.

2º. Cuando el destinatario no sea un empresario o profesional actuando como tal, siempre que los servicios se presten por un empresario o profesional y la sede de su actividad económica o establecimiento permanente desde el que los preste o, en su defecto, el lugar de su domicilio o residencia habitual, se encuentre en el territorio de aplicación del Impuesto.”

En este caso que no concurre ninguna de las excepciones que prevé el citado precepto, conforme al mismo, los servicios prestados por la empresa italiana a la consultante estarán sujetos en territorio de aplicación del Impuesto, siendo el sujeto pasivo de los mismos, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 84.Uno de la Norma, por inversión la consultante, con lo que deberá consignar en sus declaraciones-liquidaciones de IVA la cuota devengada por dichas operaciones y si procede su deducción, además de su inclusión en la declaración de operaciones intracomunitarias, modelo 349, según lo establecido en los artículos 79 y 80 del citado Reglamento del IVA.

