

Resultados

SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA
DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS
Consultas Vinculantes

Documento seleccionado

Nº de consulta	V1497-25
Órgano	SG de Impuestos sobre el Consumo
Fecha salida	12/08/2025
Normativa	Ley 37/1992 art. 84-Uno-2º-f)
Descripción de hechos	La sociedad consultante gestiona residuos y va a promover la construcción de una planta de biogás. Ha firmado un contrato con un contratista, mediante el modelo llave en mano, en virtud del cual éste se encarga de la ejecución de la obra, así como de la entrega e instalación de equipos. A su vez el contratista subcontrata toda la ejecución material de la obra con otra empresa.
Cuestión planteada	Si resulta aplicable el supuesto de inversión del sujeto pasivo a la operación consultada.
Contestación completa	1.- El artículo 4, apartado uno de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre), establece que “estarán sujetas al impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, incluso si se efectúan en favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen.”. El apartado dos, letras a) y b), del mismo precepto señala que “se entenderán realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional: a) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por las sociedades mercantiles, cuando tengan la condición de empresario o profesional. b) Las transmisiones o cesiones de uso a terceros de la totalidad o parte de cualesquiera de los bienes o derechos que integren el patrimonio empresarial o profesional de los sujetos pasivos, incluso las efectuadas con ocasión del cese en el ejercicio de las actividades económicas que determinan la sujeción al Impuesto.”. Por otra parte, de acuerdo con lo establecido en el artículo 5.uno de la citada Ley 37/1992, se reputarán empresarios o profesionales, a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido: “a) Las personas o entidades que realicen las actividades empresariales o profesionales definidas en el apartado siguiente de este artículo. No obstante, no tendrán la consideración de empresarios o profesionales quienes realicen exclusivamente entregas de bienes o prestaciones de servicios a título gratuito, sin perjuicio de lo establecido en la letra siguiente. b) Las sociedades mercantiles, salvo prueba en contrario. c) Quienes realicen una o varias entregas de bienes o prestaciones de servicios que supongan la explotación de un bien corporal o incorporeal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo. En particular, tendrán dicha consideración los arrendadores de bienes. (...)”. En este sentido, el apartado dos, de este artículo 5, establece que “son actividades empresariales o profesionales las que impliquen la ordenación por cuenta propia de factores de producción

materiales y humanos o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

En particular, tienen esta consideración las actividades extractivas, de fabricación, comercio y prestación de servicios, incluidas las de artesanía, agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras, de construcción, mineras y el ejercicio de profesiones liberales y artísticas.

(...).".

En consecuencia, tanto la consultante como el contratista de la planta de biogás tienen la condición de empresario o profesional y estarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido las entregas de bienes y prestaciones de servicios que en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional realicen en el territorio de aplicación del Impuesto.

2.- Por otra parte, con respecto al sujeto pasivo de las ejecuciones de obra inmobiliaria, se debe tener en consideración lo establecido por el artículo 84 de la Ley 37/1992 que dispone lo siguiente:

"Uno. Serán sujetos pasivos del Impuesto:

1º. Las personas físicas o jurídicas que tengan la condición de empresarios o profesionales y realicen las entregas de bienes o presten los servicios sujetos al Impuesto, salvo lo dispuesto en los números siguientes.

2º. Los empresarios o profesionales para quienes se realicen las operaciones sujetas al Impuesto en los supuestos que se indican a continuación:

(...)

f) Cuando se trate de ejecuciones de obra, con o sin aportación de materiales, así como las cesiones de personal para su realización, consecuencia de contratos directamente formalizados entre el promotor y el contratista que tengan por objeto la urbanización de terrenos o la construcción o rehabilitación de edificaciones.

Lo establecido en el párrafo anterior será también de aplicación cuando los destinatarios de las operaciones sean a su vez el contratista principal u otros subcontratistas en las condiciones señaladas.

(...).".

De acuerdo con lo anterior, resultará de aplicación el mecanismo conocido como inversión del sujeto pasivo, cuando se reúnan los siguientes requisitos:

a) El destinatario de las operaciones sujetas al Impuesto debe actuar con la condición de empresario o profesional.

b) Las operaciones realizadas deben tener por objeto la urbanización de terrenos o la construcción o rehabilitación de edificaciones. Tal concepto se encuentra regulado por el artículo 6 de la Ley 37/1992 que establece lo siguiente:

"Uno. A los efectos de este impuesto, se considerarán edificaciones las construcciones unidas permanentemente al suelo o a otros inmuebles, efectuadas tanto sobre la superficie como en el subsuelo, que sean susceptibles de utilización autónoma e independiente.

Dos. En particular, tendrán la consideración de edificaciones las construcciones que a continuación se relacionan, siempre que estén unidas a un inmueble de una manera fija, de suerte que no puedan separarse de él sin quebranto de la materia ni deterioro del objeto:

a) Los edificios, considerándose como tales toda construcción permanente, separada e independiente, concebida para ser utilizada como vivienda o para servir al desarrollo de una actividad económica.

(...).".

c) Las operaciones realizadas deben tener la naturaleza jurídica de ejecuciones de obra, con o sin aportación de materiales, incluida la cesión de personal necesario para su realización.

d) Tales operaciones deben ser consecuencia de contratos directamente formalizados entre el promotor y el o los contratistas principales, si bien, la inversión del sujeto pasivo también se producirá, en los casos de ejecuciones de obra y cesiones de personal efectuadas para el contratista principal u otros subcontratistas, cuando las mismas sean consecuencia o traigan causa en un contrato principal, que tenga por objeto la urbanización de terrenos o la construcción o rehabilitación de edificaciones.

La expresión "directamente formalizados" debe considerarse equivalente a "directamente concertados" entre el promotor y el contratista, cualquiera que sea la forma oral o escrita de los contratos celebrados.

3.- De conformidad con numerosas contestaciones vinculantes, entre otras, la contestación vinculante número V0436-18, de 20 de febrero de 2018, que cita la contestación vinculante número V0581-13, de 25 de febrero de 2013, esta Dirección General de Tributos reitera el siguiente criterio:

“4.1. Sobre la condición de empresario o profesional del destinatario de las operaciones.

Para que resulte de aplicación el mecanismo de inversión del sujeto pasivo en el supuesto referido en el artículo 84.Uno.2º.f) de la Ley del Impuesto es necesario que el destinatario de las operaciones referidas en el mismo actúe con la condición de empresario o profesional en los términos señalados en el artículo 5 de la misma Ley, referido en el apartado 1 de la presente contestación.

(...)

4.2. Sobre el ámbito objetivo de aplicación del artículo 84.Uno.2º.f) de la Ley 37/1992.

Tal y como se ha señalado previamente, para la aplicación del supuesto de inversión del sujeto pasivo del artículo 84.Uno.2º.f) de la Ley del Impuesto es necesario que concurren, además del requisito subjetivo señalado en el apartado anterior, tres requisitos objetivos, a saber:

1. Que se trate de operaciones que se realicen en el marco de un proceso de urbanización de terrenos o de construcción o rehabilitación de edificaciones.
2. Que las operaciones realizadas tengan la naturaleza jurídica de ejecuciones de obra, con o sin aportación de materiales, incluida la cesión de personal necesario para su realización.
3. Que dichas operaciones sean consecuencia de contratos directamente formalizados entre el promotor y el o los contratistas principales.

Adicionalmente, y reuniéndose los requisitos anteriores, el mecanismo de inversión del sujeto pasivo también se aplicará a las ejecuciones de obra, con o sin aportación de materiales, cuyos destinatarios sean, a su vez, el contratista principal u otros subcontratistas involucrados en el contrato principal formalizado entre el promotor y el contratista o contratistas principales.

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

Así por ejemplo, si un sujeto pasivo pretende rehabilitar un edificio para lo cual contrata individualmente con un encofrador, un ferrallista y una empresa que le realice el bombeo de hormigón, dicha actuación debe calificarse como rehabilitación a efectos de la aplicación del artículo 84.Uno.2º.f) de la Ley, sin perjuicio de que tales ejecuciones de obra, de forma aislada no reúnan los requisitos para calificarse como obras de rehabilitación.

Por otro lado, y de acuerdo con lo señalado previamente, no resultará de aplicación el mecanismo de inversión del sujeto pasivo, aun tratándose de ejecuciones de obra o cesiones de personal, cuando tales servicios se presten al contratista o contratistas principales u otros subcontratistas en el marco de un contrato principal que no tenga por objeto la urbanización de terrenos o la construcción o rehabilitación de edificaciones.

A modo de ejemplo, un contrato principal que tenga por objeto la conservación y mantenimiento de carreteras, en cuya virtud se presten servicios tales como limpieza, recogida de materiales, viabilidad invernal, segado de cunetas, etc. no dará lugar a la inversión del sujeto pasivo, en ninguna de las fases de la cadena, aun cuando en cumplimiento de dicho contrato principal deban tener lugar determinadas ejecuciones de obra inmobiliaria, todo ello siempre y cuando dicho contrato no pueda considerarse como de urbanización de terrenos o de construcción o rehabilitación de edificaciones.

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

Cabe aclarar igualmente que el artículo 84.Uno.2º.f) de la Ley del Impuesto resultará igualmente aplicable a las ejecuciones de obra y cesiones de personal efectuadas para el contratista principal u otros subcontratistas, cuando las mismas sean consecuencia o traigan causa en un contrato principal, que tenga por objeto la urbanización de terrenos o la construcción o rehabilitación de edificaciones. Lo anterior se producirá con independencia de que el promotor actúe o no con la condición de empresario o profesional, es decir, sin que resulte relevante, a estos efectos, que se produzca o no la inversión del sujeto pasivo en las operaciones efectuadas entre el contratista principal y el promotor.

Igualmente debe aclararse que dicho artículo también resultará aplicable a las ejecuciones de obra tales como la reparación de humedades, alicatados y trabajos similares realizados tras la entrega de la obra final, pero en periodo de garantía, siempre que dichos trabajos se deriven directamente del contrato principal de urbanización, construcción o rehabilitación.

(...)

4.2.1. Con respecto al primero de los requisitos anteriormente citados, esto es, que las operaciones realizadas tengan por objeto la urbanización de terrenos o la construcción o rehabilitación de edificaciones, conviene aclarar lo siguiente:

B) Concepto de construcción y rehabilitación de edificaciones.

Por obras de construcción debe entenderse que se trata de ejecuciones de obra que tienen por objeto la obtención de un resultado o de un bien nuevo y distinto a los bienes que se hayan utilizado para su realización. De esta forma, como ya se ha indicado, quedarían fuera de este concepto las operaciones de mantenimiento, reparación y conservación de una edificación. No obstante, quedarían incluidas las adiciones y mejoras que incrementen el valor de tales edificaciones, si este tipo de operaciones quedan englobadas dentro del concepto de rehabilitación.

En concreto, el concepto de rehabilitación ha sido definido en el apartado 1.2.C) de la presente contestación, concepto que, como se ha indicado, resulta de aplicación a todo tipo de edificaciones.

Asimismo, cabe recordar de nuevo que será necesario que el contratista principal y, en su caso, los sucesivos subcontratistas destinatarios de las operaciones de ejecución de obra o de cesión de personal, comuniquen expresa y fehacientemente al prestador de tales servicios que los mismos se integran en el seno de un contrato principal, promotor-contratista, que tiene por objeto la construcción o rehabilitación de edificaciones.

C) Concepto de edificaciones:

Como se señalaba en el apartado 1.2.B) de la presente contestación, el concepto de edificaciones está contenido en el artículo 6 de la Ley del Impuesto. De acuerdo con el mismo este Centro Directivo ya ha manifestado con anterioridad que se consideran edificaciones, entre otras, las siguientes:

- Los elementos que componen un parque solar, incluidas, entre otras, las instalaciones fotovoltaicas (placas solares), líneas de conexión o evacuación de la energía producida, centros de entrega y transformación de energía, y las líneas de conexión de generación (véase contestación a consulta vinculante V0023-10, de 18 de enero).
- Los aerogeneradores, que constituyen instalaciones especiales para la producción de electricidad y que se encuentran unidos al terreno donde se cimientan de forma fija (V1921-09, de 1 de septiembre).
- Los depósitos de agua (véase contestación a consulta 0711-02, de 13 de mayo).
- Instalaciones industriales, tales como las subestaciones y centros de transformación, cuando estén unidas permanentemente al suelo o a otros inmuebles y sean susceptibles de utilización autónoma e independiente.
- Las casas prefabricadas y otras construcciones modulares que se unan permanentemente al suelo y que, objetiva y legalmente consideradas, sean susceptibles de ser utilizadas como vivienda (es indiferente a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido el hecho de vender la casa prefabricada a un consumidor final o a un distribuidor que luego la revenderá).

Lo mismo resultaría de aplicación a las construcciones modulares que, cumpliendo los requisitos citados, sirvan al desarrollo de una actividad económica, como puede ser el caso de aulas para colegios prefabricadas.

No obstante lo anterior, en el supuesto de que la casa prefabricada pueda ser objeto de traslado a otro lugar, sin quebranto de la materia ni menoscabo del objeto, no se estaría ante una edificación (véase contestación a consulta 0821-04, de 30 de marzo).

Por el contrario, no se consideran edificaciones, entre otras, las siguientes:

- Las obras de urbanización de terrenos, tales como abastecimiento y evacuación de aguas, suministro de energía eléctrica, redes de distribución de gas, instalaciones telefónicas, accesos, calles y aceras.
- Las acequias, desagües y zonas de servidumbre (véase contestación a consulta vinculante V0989-11, de 14 de abril)
- Las placas solares que puedan ser desmontadas sin menoscabo o quebranto para su ubicación en un lugar diferente de su emplazamiento original (véase contestación a consulta vinculante V0023-10, de 18 de enero).
- Los viveros flotantes (bateas) de cultivo de mejillón.

(...)

4.2.2. Con respecto al segundo de los requisitos anteriormente citados, esto es, que las operaciones realizadas tengan la naturaleza jurídica de ejecuciones de obra, se debe señalar que, de acuerdo con el criterio de este Centro Directivo, tienen la consideración de ejecuciones de obra, entre otras:

- Instalación de fontanería, calefacción, electricidad etc., así como la instalación de muebles de cocina y baño, incluidas las bancadas o encimeras de los mismos de cualquier material, y armarios empotrados (véase, entre otras, contestación a consulta vinculante con número de referencia V2275-11, de 27 de septiembre).
- Suministro de bienes objeto de instalación y montaje, tales como puertas, ventanas, ascensores, sanitarios, calefacción, aire acondicionado, equipos de seguridad, equipos de telecomunicaciones así como el vibrado y extendido de hormigón u otros materiales.
- Construcción de depuradoras, plantas potabilizadoras, instalaciones solares fotovoltaicas, carreteras, ferrocarriles, ajardinamientos, etc.
- Movimiento de tierras para la ejecución de cualquier tipo de obra de construcción de edificación o urbanización de terrenos.
- La demolición de edificaciones.
- La construcción de carreteras y autopistas, incluyéndose la señalización horizontal, y vertical, la instalación de vallado metálico y de biondas, etc.

Por otro lado, no tendrán la consideración de ejecuciones de obra, entre otras:

- Arrendamiento de grúas y demás maquinaria pesada con operarios especializados, así como el arrendamiento de medios de transporte con o sin conductor, salvo que de conformidad con los acuerdos contractuales el prestador del servicio se comprometa a ejecutar la totalidad o parte de una obra, responsabilizándose del resultado de la misma (véase, entre otras, contestación a consulta vinculante con número de referencia V2658-07, de 10 de diciembre)
 - Operaciones de mantenimiento de instalaciones en cualquiera de las modalidades contractuales bajo las que se realicen (véase contestación a consulta vinculante con número de referencia V1772-11, de 7 de julio).
 - Operaciones de mantenimiento periódico de ascensores, cerrajería, calderas y sistemas de calefacción, limpieza, vídeo porteros, instalaciones de TV, bombas de grupos de presión de agua, placas solares, puertas de garaje, piscinas, jardines, grupos de incendios, extintores, tuberías de desagüe, desinfecciones, y de canales de tejados en edificio, aun cuando se produzca la sustitución o reparación de los materiales en mal estado o averiados, (véase, entre otras, contestación a consulta vinculante con número de referencia V1557-11, de 16 de junio).
 - Actividades de viabilidad, mantenimiento y vigilancia de vías públicas, realizadas en el marco de un contrato de conservación y mantenimiento, incluyendo la retirada de objetos de la calzada, la reparación de defectos en la calzada, la señalización de situaciones de peligro, la señalización y regulación del tráfico, la inspección de elementos de la carretera, los bacheos y regularizaciones de firmes, las pequeñas reparaciones de obras de fábrica, la limpieza de desagües, juntas, señales, etc. (véase contestación a consulta vinculante con número de referencia V1827-11, de 18 de julio).
 - Servicios de seguridad y vigilancia de la obra, dirección de obras, redacción de proyectos, servicios de arquitectos, ingenieros o asistencia técnica de seguridad en la obra (véase, entre otras, contestación a consulta vinculante con número de referencia V0966-12, de 7 de mayo).
 - Gestión de residuos.
 - Suministro e instalación de equipos que no forman parte de la propia obra ejecutada, tales como casetas de obra, elementos de protección o andamios (véase, entre otras, contestación a consulta vinculante con número de referencia V0325-11, de 14 de febrero).
 - Suministro de materiales que no sean objeto de instalación y montaje.
- (...).

4.- Por otro lado, el artículo 24 quater, apartados 3, 4, 6, 7 y 8 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre (BOE del 31 de diciembre), establece lo siguiente:

“3. Los destinatarios de las operaciones a que se refiere el artículo 84, apartado uno, número 2.º, letra f), párrafo primero, de la Ley del Impuesto, deberán, en su caso, comunicar expresa y fehacientemente al contratista o contratistas principales con los que contraten, las siguientes circunstancias:

- a) Que están actuando, con respecto a dichas operaciones, en su condición de empresarios o profesionales.
- b) Que tales operaciones se realizan en el marco de un proceso de urbanización de terrenos o de construcción o rehabilitación de edificaciones.

4. Los destinatarios de las operaciones a que se refiere el artículo 84, apartado uno, número 2.º, letra f), párrafo segundo, de la Ley del Impuesto, deberán, en su caso, comunicar expresa y fehacientemente a los subcontratistas con los que contraten, la circunstancia referida en la letra b) del apartado anterior de este artículo.

(...)

6. Las comunicaciones a que se refieren los apartados anteriores deberán efectuarse con carácter previo o simultáneo a la adquisición de los bienes o servicios en que consistan las referidas operaciones.

7. Los destinatarios de las operaciones a que se refieren los apartados anteriores podrán acreditar bajo su responsabilidad, mediante una declaración escrita firmada por los mismos dirigida al empresario o profesional que realice la entrega o preste el servicio, que concurren, en cada caso y según proceda, las siguientes circunstancias:

a) Que están actuando, con respecto a dichas operaciones, en su condición de empresarios o profesionales.

b) Que tienen derecho a la deducción total o parcial del Impuesto soportado por las adquisiciones de los correspondientes bienes inmuebles.

c) Que las operaciones se realizan en el marco de un proceso de urbanización de terrenos o de construcción o rehabilitación de edificaciones.

8. De mediar las circunstancias previstas en el apartado uno del artículo 87 de la Ley del Impuesto, los citados destinatarios responderán solidariamente de la deuda tributaria correspondiente, sin perjuicio, asimismo, de la aplicación de lo dispuesto en los números 2.º, 6.º y 7.º del apartado dos del artículo 170 de la misma Ley.”.

Adicionalmente, el artículo 170, apartado dos, número 7º, de la Ley 37/1992 declara que:

“Dos. Constituirán infracciones tributarias:

(...).

7.º La falta de comunicación en plazo o la comunicación incorrecta, por parte de los destinatarios de las operaciones a que se refiere el artículo 84, apartado uno, número 2.º, letra f), de esta Ley, a los empresarios o profesionales que realicen las correspondientes operaciones, de las siguientes circunstancias, en los términos que se regulan reglamentariamente:

Que están actuando, con respecto a dichas operaciones, en su condición de empresarios o profesionales.

Que tales operaciones se realizan en el marco de un proceso de urbanización de terrenos o de construcción o rehabilitación de edificaciones.”.

5.- En consecuencia, en relación con la construcción de la planta de biogás consultada, se cumplen los requisitos para aplicar la inversión del sujeto pasivo citada, puesto que el destinatario es un empresario o profesional, la operación se refiere a ejecuciones de obra para la construcción de una edificación, incluyendo el suministro con instalación de los equipos que se incorporan a la planta de biogás, y la operación se produce como consecuencia de un contrato directamente formalizado entre el promotor y el contratista.

Por su parte, en relación con los subcontratistas contratados por la contratista, dado que dicho supuesto también se aplica en toda la cadena de subcontratación de las obras para la construcción de la edificación destinada a planta de biogás, cumplidos los requisitos anteriores será de aplicación la inversión del sujeto pasivo referida el artículo 84.Uno.2.º, letra f) de la Ley 37/1992, en particular cuando tengan la naturaleza de ejecución de obra.

En este sentido, respecto de las actuaciones objeto de consulta:

- El mero suministro de materias primas que no van a ser objeto de instalación o montaje por quien lo efectúa no tiene la naturaleza de ejecución de obra sino de entrega de bienes y, por ello, no será aplicable el supuesto de inversión del sujeto pasivo.

Por el contrario, si el suministro se acompaña con la instalación de dichos materiales sí tendría la condición de ejecución de obra.

- Sin embargo, el suministro de equipos que van a ser objeto de instalación, montaje y puesta en funcionamiento por quien realiza el suministro y se incorporan a la edificación, tendrán la condición de ejecución de obra en la medida en tales equipos formen parte de la propia obra ejecutada.

6.- Lo que comunico a Vd. con efectos vinculantes, conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.