

31976 *RESOLUCION de 11 de noviembre de 1986, de la Dirección General de Tributos, relativa a la consulta formulada con fecha 20 de mayo de 1986 por la Asociación Gallega de Centros de Reconocimiento Médico Psicotécnicos (AGACERMEP), al amparo de lo dispuesto en el artículo 53 de la Ley 46/1985, de 27 de diciembre.*

Visto el escrito presentado por la Asociación Gallega de Centros de Reconocimiento Médico Psicotécnicos, por el que se formula consulta vinculante relativa al Impuesto sobre el Valor Añadido, en virtud de lo establecido en el artículo 53 de la Ley 46/1985, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1986 («Boletín Oficial del Estado» del 28);

Resultando que la citada Asociación está autorizada para formular a la Administración Tributaria consultas vinculantes sobre la aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido, en virtud de lo dispuesto en dicha Ley;

Resultando que los Centros de Reconocimiento Médico Psicotécnico tienen por objeto la prestación de servicios de reconocimiento médico y psicotécnico y la expedición de certificados, ajustados a modelo oficial, a fin de obtener y renovar ante la Dirección General de Tráfico permisos para conducir vehículos a motor;

Resultando que en la expedición de los mencionados certificados ha de intervenir necesariamente un Médico especialista en Medicina General o Internista, un Médico Oftalmólogo y un Psicólogo;

Resultando que el titular de la actividad puede ser una comunidad de bienes integrada por los profesionales que intervienen en la expedición de los citados certificados o bien un profesional persona física que contrate con los otros profesionales la prestación de los servicios necesarios;

Resultando que el precio a satisfacer por los demandantes del servicio, fijado administrativamente, incluye la contraprestación de los servicios prestados por profesionales médicos y de los servicios prestados por un Psicólogo;

Considerando que de conformidad con lo dispuesto en el artículo 24 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por Real Decreto 2028/1985, de 30 de octubre («Boletín Oficial del Estado» del 31), son sujetos pasivos del mismo tanto las personas físicas o jurídicas que tengan la condición de empresarios o profesionales como las comunidades de bienes y demás entidades que, careciendo de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptible de imposición, cuando realicen operaciones sujetas al Impuesto;

Considerando que en virtud de lo establecido en el artículo 4, número 1, del citado Reglamento, están sujetas al Impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas por empresarios o profesionales en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional;

Considerando que la expedición de certificados médico-psicotécnicos comporta la prestación conjunta de servicios prestados por profesionales sanitarios (Médicos) y otros distintos prestados por profesionales que no tienen tal naturaleza (Psicólogos);

Considerando que el artículo 13, número 1, apartado 3.º del citado Reglamento prescribe que están exentos del Impuesto los servicios de asistencia a personas físicas en el ejercicio de profesiones médicas y sanitarias definidas como tales en el ordenamiento jurídico, cualquiera que sea la persona a cuyo cargo se realice la prestación de servicios, sin que la exención se extienda a servicios prestados por Psicólogos;

Considerando que por interpretación analógica de lo dispuesto en el artículo 31, número 2, del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, cuando en una misma operación, y por precio único, se presten servicios de diversa naturaleza que no tengan carácter de prestaciones accesorias, la base imponible de cada uno de ellos se fijará en proporción al valor en el mercado de dichos servicios;

Considerando que de conformidad con lo dispuesto en el artículo 4.º, número 6, del Real Decreto 2402/1985, de 18 de diciembre («Boletín Oficial del Estado» del 30), por el que se regula el deber de expedir y entregar facturas que incumbe a los empresarios y profesionales, los profesionales que realicen las operaciones exentas a que se refiere el artículo 13, número 1, apartado 3.º del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido deberán expedir y entregar facturas por las operaciones que efectúen;

Considerando que el artículo 3.º del citado Real Decreto 2402/1985 enumera los requisitos y datos que deben reunir las facturas, entre los cuales, y cuando se trate de operaciones sujetas y no exentas, figura la expresión de la base imponible, tipo impositivo y de la cuota repercutida.

Esta Dirección General considera ajustada a derecho la siguiente contestación a la consulta formulada por la Asociación Gallega de Centros de Reconocimiento Médico Psicotécnico:

Primero.—Están sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido los servicios de reconocimiento médico y psicotécnico prestados por los Centros dedicados a esta actividad.

No obstante, estarán exentos del Impuesto los servicios prestados por profesionales médicos y sanitarios al efectuar dichos reconocimientos, sin que dicha exención se extienda a los servicios prestados por Psicólogos.

Segundo.—Cuando en una misma operación, y por precio único, se presten servicios de reconocimiento médico exentos del Impuesto y otros prestados por Psicólogos no exentos del mismo, la base imponible correspondiente a cada uno de ellos se determinará en proporción al valor en el mercado de los servicios prestados.

Tercero.—Las personas o entidades que presten servicios de reconocimiento médico-psicotécnico y emitan los correspondientes certificados están obligados a expedir y entregar facturas por los servicios que presten, repercutiendo el Impuesto sobre el Valor Añadido por la parte de contraprestación correspondiente a los servicios no exentos del Impuesto.

Cuarto.—Esta Dirección General no es competente para determinar si en los precios fijados administrativamente debe entenderse incluido el Impuesto sobre el Valor Añadido.

Madrid, 11 de noviembre de 1986.—El Director general, Francisco Javier Eiroa Villarnovo.

31977 *RESOLUCION de 12 de noviembre de 1986, de la Dirección General de Tributos, relativa al escrito de fecha 5 de junio de 1986 por el que la Asociación de Fabricantes de Persianas y Similares de Cataluña formula consulta vinculante en relación al Impuesto sobre el Valor Añadido, al amparo de lo dispuesto en el artículo 53 de la Ley 46/1985, de 27 de diciembre.*

Visto el escrito de fecha 5 de junio de 1986 por el que la Asociación de Fabricantes de Persianas y Similares de Cataluña formula consulta vinculante en relación al Impuesto sobre el Valor Añadido;

Resultando que la Asociación consultante está autorizada para formular consultas vinculantes relativas al mencionado tributo, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 53 de la Ley 46/1985, de 27 de diciembre («Boletín Oficial del Estado» del 28);

Resultando que se formula consulta sobre el tipo impositivo aplicable a las operaciones consistentes en la venta e instalación de persianas a promotores de edificios destinados principalmente a viviendas;

Resultando que igualmente es objeto de consulta la determinación del momento del devengo del Impuesto sobre el Valor Añadido en los supuestos de operaciones en las que se efectúe por el dueño de la obra una retención de parte del precio convenido como garantía de la correcta ejecución del contenido del contrato, siendo abonadas las cantidades retenidas después de la ejecución del mismo si ésta se ha realizado con arreglo a las condiciones pactadas;

Considerando que el artículo 56 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por Real Decreto 2028/1985, de 30 de octubre («Boletín Oficial del Estado» del 31), dispone que el mencionado tributo se exigirá al tipo del 12 por 100, salvo lo dispuesto en los artículos 57 y 58 del propio Reglamento;

Considerando que, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 57, número 3, del mismo Reglamento, se aplicará el tipo impositivo del 6 por 100 a las ejecuciones de obra, con o sin aportación de materiales, consecuencia de contratos directamente formalizados entre el promotor y el contratista, que tengan por objeto la construcción o rehabilitación de edificios o partes de los mismos destinados principalmente a viviendas, incluidos los locales, anejos, garajes, instalaciones y servicios complementarios en ellos situados.

A estos efectos se considera rehabilitación de viviendas las obras destinadas a la reconstrucción de las mismas, mediante la consolidación y el tratamiento de las estructuras, fachadas y otras análogas, siempre que el coste global de las operaciones de rehabilitación exceda del 25 por 100 del precio de adquisición si se hubiese efectuado durante los dos años inmediatamente anteriores o, en otro caso, del verdadero valor que tuviera la edificación o parte de la misma antes de su rehabilitación;

Considerando que del precepto anterior se desprenden las siguientes condiciones para la procedencia de la aplicación del tipo reducido del 6 por 100:

Primero.—Que las operaciones realizadas tengan la naturaleza jurídica de ejecuciones de obra.

Segundo.—Que sean consecuencia de contratos concertados directamente con el promotor de la edificación y no con otro contratista.

Tercero.—Que tales contratos tengan por objeto la construcción o rehabilitación de edificios destinados fundamentalmente a viviendas, incluidos los locales, anejos, garajes, instalaciones y servicios complementarios en ellos situados y la preparación del terreno para el ajardinamiento y cerrado de la parcela.

Cuarto.—Que las referidas ejecuciones de obra consistan materialmente en la construcción o rehabilitación, al menos parcial, de los citados edificios o en instalaciones realizadas en los mismos directamente por el sujeto pasivo que las efectúe.

Considerando que la concurrencia de las condiciones que determinan la aplicación del tipo impositivo reducido en las operaciones citadas podrá probarse por cualquiera de los medios de prueba admisibles en derecho;

Considerando que, en virtud de lo dispuesto en el artículo 23, número 1, del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, se devengará el Impuesto citado en las entregas de bienes cuando éstos se pongan en posesión del adquirente, y en las prestaciones de servicios cuando se presten, ejecuten o efectúen las operaciones gravadas, si bien, cuando se trate de ejecuciones de obras con aportación de materiales, el Impuesto se devengará cuando los bienes entregados se pongan en posesión del dueño de la obra;

Considerando que, no obstante, 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, según preceptúa el artículo 23, número 2, del Reglamento citado,

Esta Dirección General considera ajustada a derecho la siguiente contestación a la consulta formulada por la Asociación de Fabricantes de Persianas y Similares de Cataluña:

Primero.—El tipo impositivo aplicable con carácter general a las ventas de persianas y a las ejecuciones de obra para la instalación de las mismas será el del 12 por 100.

Dicho tipo impositivo se aplicará en todo caso a las siguientes operaciones:

a) Las entregas de persianas, cuando el sujeto pasivo que las efectúe no realice directamente su instalación y, en general, cualesquiera otras operaciones relativas a los citados bienes que no tengan, en sentido jurídico, la consideración de ejecuciones de obra, aunque los destinatarios de las mismas sean promotores de edificios destinados a viviendas.

b) Las ejecuciones de obra que consistan en la instalación de persianas en edificios destinados principalmente a viviendas cuando no se contraten directamente con el promotor del edificio o, cualquiera que sea la condición del destinatario, cuando se realicen en edificios que no estén en fase de construcción o de rehabilitación definidas en el Reglamento del Impuesto.

Segundo.—No obstante, será de aplicación el tipo impositivo del 6 por 100 a las ejecuciones de obra que consistan en la instalación de persianas en edificios destinados principalmente a viviendas que se encuentren en fase de construcción o rehabilitación, siempre que dichas operaciones sean consecuencia de contratos formalizados directamente entre el promotor y el contratista que realice la instalación.

Tratándose de ejecuciones de obra con aportación de materiales a las que resulte aplicable el tipo impositivo reducido, dicho tipo se aplicará sobre el importe total de la contraprestación que constituya la base imponible, incluyendo el valor de los materiales aportados.

La concurrencia de las condiciones de hecho que determinan la aplicación del tipo impositivo reducido en las operaciones citadas, incluida la condición del destinatario y la finalidad de las obras a ejecutar, podrá probarse por los medios de prueba admisibles en derecho.

Tercero.—El Impuesto sobre el Valor Añadido que grava las entregas de bienes y prestaciones de servicios se devengará en su totalidad en las entregas de bienes cuando los mismos se pongan en poder y posesión del adquirente, y en las prestaciones de servicios cuando se presten, ejecuten o efectúen las operaciones gravadas, con independencia de que el destinatario de las referidas operaciones practique la retención de una parte del precio convenido como garantía de la correcta ejecución del contenido del contrato.

No obstante, en las entregas de bienes o prestaciones de servicios 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, sin que se consideren a tales efectos efectivamente cobradas las cantidades retenidas como garantía de la correcta ejecución del contenido del contrato hasta que el importe de las mismas hubiese sido hecho efectivo.

Cuarto.—El Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente a las ejecuciones de obras inmobiliarias se devengará:

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

2.º En las ejecuciones de obras sin aportación de materiales, cuando se efectúen las operaciones gravadas.

3.º En las operaciones que originen pagos anticipados anteriores a la disposición de los bienes o a la realización de la operación, en el momento del cobro total o parcial, por los importes efectivamente percibidos.

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

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

Madrid, 12 de noviembre de 1986.—El Director general, Francisco Javier Eiroa Villarnovo.

31978 *RESOLUCION de 17 de noviembre de 1986, de la Dirección General de Tributos, relativa a la consulta formulada con fecha 15 de abril de 1986 por el Colegio Oficial de Arquitectos de la Comunidad Valenciana, al amparo de lo dispuesto en el artículo 33 de la Ley 46/1985, de 27 de diciembre.*

Visto el escrito por el que el Colegio Oficial de Arquitectos de la Comunidad Valenciana formula consulta en relación con la aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido, en virtud de lo dispuesto en el artículo 53 de la Ley 46/1985, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1986 («Boletín Oficial del Estado» del 28),

Resultando que el citado Colegio profesional está autorizado para formular consultas vinculantes ante la Administración Tributaria en virtud de lo dispuesto en la citada Ley;

Resultando que la consulta tiene por objeto determinar el momento del devengo del Impuesto sobre el Valor Añadido en los servicios prestados por los Arquitectos,

Considerando que de conformidad con lo dispuesto en el artículo 23, número 1, del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por Real Decreto 2028/1985, de 30 de octubre («Boletín Oficial del Estado» del 31), el citado Impuesto se devengará en las prestaciones de servicios, cuando se presten, ejecuten o efectúen las operaciones gravadas.

En el caso de que se trate de ejecuciones de obra con aportación de materiales que consistan en la construcción o transformación de bienes corporales, el devengo se producirá en el momento en que los bienes a que se refieran se pongan en posesión del dueño de la obra.

Considerando que de acuerdo con lo preceptuado en el número 2, del artículo 23, del citado Reglamento, en las operaciones sujetas a gravamen que originen pagos anticipados anteriores a la realización del hecho imponible, el Impuesto devengará en el momento del cobro total o parcial del precio por los importes efectivamente percibidos;

Considerando que el artículo 11, número 2, apartado primero, del Reglamento del Impuesto, califica como prestación de servicios el ejercicio independiente de una profesión, arte u oficio;

Considerando que las operaciones realizadas por los Arquitectos no pueden incluirse entre las ejecuciones de obra que consistan en la construcción o transformación de bienes corporales concretos,

Esta Dirección General considera ajustada a derecho la siguiente contestación a la consulta formulada por el Colegio Oficial de Arquitectos de la Comunidad Valenciana:

Primero.—Cuando las prestaciones de servicios efectuadas por los Arquitectos consistan en la realización de un proyecto, como trabajo único o autónomo, el Impuesto sobre el Valor Añadido se devengará en el momento en que se ejecute el servicio, es decir, cuando el citado proyecto se ponga a disposición del cliente, pudiendo éste retirarlo de las dependencias administrativas del respectivo Colegio profesional.

Segundo.—En los supuestos en que los servicios prestados por los Arquitectos no se limiten a la realización del proyecto sino que incluyan además la dirección de las obras hasta su terminación, la determinación del momento de devengo del Impuesto estará condicionada por el contenido de los pactos suscritos por las partes interesadas:

a) Si se conciertan distintas prestaciones autónomas, aunque estén relacionadas entre sí, el devengo del Impuesto se entenderá realizado cuando se realicen cada una de dichas prestaciones por la parte de contraprestación correspondiente.

b) Si se concertase una sola prestación configurada unitariamente, aunque su realización se efectúe en diversas fases (confec-