

LA INVERSIÓN DEL SUJETO PASIVO EN EL IVA, EN LAS EJECUCIONES DE OBRA.

ARTÍCULO 84. SUJETOS PASIVOS

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:

a) Cuando las mismas se efectúen por personas o entidades no establecidas en el territorio de aplicación del Impuesto.

b)

.....

Cuando se trate de las siguientes entregas de bienes inmuebles:

- ✓ Las entregas efectuadas como consecuencia de un proceso concursal.
- ✓ Las entregas exentas a que se refieren los apartados 20º y 22º del art. 20.Uno en las que el sujeto pasivo hubiera renunciado a la exención.
- ✓ Las entregas efectuadas en ejecución de la garantía constituida sobre los bienes inmuebles, entendiéndose, asimismo, que se ejecuta la garantía cuando se transmite el inmueble a cambio de la extinción total o parcial de la deuda garantizada o de la obligación de extinguir la referida deuda por el adquirente.

.....

1º. 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.

1. CUESTIONES A TENER EN CUENTA PARA LA APLICACIÓN DE LA INVERSIÓN DEL SUJETO PASIVO.

De acuerdo con los criterios de la DGT para que resulte de aplicación el mecanismo de Inversión del Sujeto Pasivo establecido en la nueva letra f) del artículo 84. Uno.2º LIVA, resultará necesario que se cumplan los siguientes requisitos:

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

2. Las operaciones realizadas **deben tener por objeto la urbanización de**

terrenos o la construcción o rehabilitación de edificaciones.

3. 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.
4. 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. En este sentido, 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.

En base a los diferentes conceptos teóricos que juegan en cada uno de los requisitos anteriormente citados, la DGT realiza las siguientes consideraciones:

- 1.1. Sobre la condición de empresario o profesional del destinatario de las operaciones**, presentan especial relevancia dos conceptos: el de urbanizador de terrenos y el de promotor de edificaciones.

1.1.1. Promotor de edificaciones

Tiene la condición de promotor de edificaciones al propietario de los inmuebles que construye (promotor-constructor) o contrata la construcción (promotor) de los mismos para destinarlos a la venta, el alquiler o el uso propio.

La Ley 38/1999, de 5 de noviembre, de Ordenación de la Edificación, define "legalmente" al promotor como "cualquier persona, física o jurídica, pública o privada, que, individual o colectivamente, decide, impulsa, programa y financia, con recursos propios o ajenos, las obras de edificación para sí o para su posterior enajenación, entrega o cesión a terceros bajo cualquier título" (artículo 9.1), precisando en su artículo 9.2.a) que el promotor debe ostentar sobre el solar la titularidad de un derecho que le faculte para construir en él).

Tradicionalmente se equipara la condición de promotor con la de propietario de la obra. En el ámbito del IVA, la condición de promotor debe venir acompañada necesariamente de un título de propiedad que se refiera a la obra concernida, ya que, de otra forma, las previsiones que la Ley establece en relación con aspectos tales como ejecución de obra inmobiliaria (artículo 8.Dos.1º), primera entrega o exención de segundas y ulteriores entregas (artículo 20.Uno.22º), entre otras, perderían su virtualidad y se afectaría al carácter plurifásico que tiene el impuesto.

- 1.2 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.**

1.2.1. Edificaciones.

En referencia al concepto de edificaciones la DGT remite, sin más comentario, al art.6 LIVA, recordando que 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 independiente¹.

1.2.2. Rehabilitación de edificaciones.

A efectos del IVA se consideraran obras de rehabilitación de edificaciones, exclusivamente, las que reúnan los requisitos establecidos en el artículo 20.Uno.22º LIVA².

1.3. Las operaciones realizadas deben tener la naturaleza jurídica de ejecuciones de obra

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 (art. 1.544 del

¹ 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.
- b) Las instalaciones industriales no habitables, tales como diques, tanques o cargaderos.
- c) Las plataformas para exploración y explotación de hidrocarburos.
- d) Los puertos, aeropuertos y mercados.
- e) Las instalaciones de recreo y deportivas que no sean accesorias de otras edificaciones.
- f) Los caminos, canales de navegación, líneas de ferrocarril, carreteras, autopistas y demás vías de comunicación terrestre o fluvial, así como los puentes o viaductos y túneles relativos a las mismas.
- g) Las instalaciones fijas de transporte por cable.

² 1.º Que su objeto principal sea la reconstrucción de las mismas, entendiéndose cumplido este requisito cuando más del 50 por ciento del coste total del proyecto de rehabilitación se corresponda con obras de consolidación o tratamiento de elementos estructurales, fachadas o cubiertas o con obras análogas o conexas a las de rehabilitación.

2.º Que el coste total de las obras a que se refiera el proyecto exceda del 25 por ciento del precio de adquisición de la edificación si se hubiese efectuado aquélla durante los dos años inmediatamente anteriores al inicio de las obras de rehabilitación o, en otro caso, del valor de mercado que tuviera la edificación o parte de la misma en el momento de dicho inicio. A estos efectos, se descontará del precio de adquisición o del valor de mercado de la edificación la parte proporcional correspondiente al suelo.

Se considerarán **obras análogas** a las de Rehabilitación las siguientes:

- a) Las de adecuación estructural que proporcionen a la edificación condiciones de seguridad constructiva, de forma que quede garantizada su estabilidad y resistencia mecánica.
- b) Las de refuerzo o adecuación de la cimentación así como las que afecten o consistan en el tratamiento de pilares o forjados.
- c) Las de ampliación de la superficie construida, sobre y bajo rasante.
- d) Las de reconstrucción de fachadas y patios interiores.
- e) Las de instalación de elementos elevadores, incluidos los destinados a salvar barreras arquitectónicas para su uso por discapacitados.

Se considerarán **obras conexas** a las de rehabilitación las que se citan a continuación cuando su coste total sea inferior al derivado de las obras de consolidación o tratamiento de elementos estructurales, fachadas o cubiertas y, en su caso, de las obras análogas a éstas, siempre que estén vinculadas a ellas de forma indisoluble y no consistan en el mero acabado u ornato de la edificación ni en el simple mantenimiento o pintura de la fachada:

- a) Las obras de albañilería, fontanería y carpintería.
- b) Las destinadas a la mejora y adecuación de cerramientos, instalaciones eléctricas, agua y climatización y protección contra incendios.
- c) Las obras de rehabilitación energética.

Se considerarán obras de rehabilitación energética las destinadas a la mejora del comportamiento energético de las edificaciones reduciendo su demanda energética, al aumento del rendimiento de los sistemas e instalaciones térmicas o a la incorporación de equipos que utilicen fuentes de energía renovables.

C. Civil).

De acuerdo con dicha norma, lo propio del arrendamiento de obra es la obligación de ejecutar o realizar una obra, es decir, obtener un resultado, pudiendo acordarse que el ejecutante ponga solamente su trabajo o que también aporte los materiales correspondientes (artículo 1.588 Código Civil).

El concepto de ejecución de obra no debe confundirse con el de arrendamiento de servicios, pues en este lo fundamental es la prestación del servicio concreto, con independencia del resultado final.

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; 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.

La DGT ha considerado como 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.
- ✓ 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.

1.4. Que dichas operaciones sean consecuencia de contratos directamente formalizados entre el promotor y el o los contratistas principales.

Destacar que el art. 84.Uno,2º.f) LIVA determina que el mecanismo de la 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 la consideración de urbanización, construcción o rehabilitación.

Por el contrario, no resultará de aplicación el mecanismo de la 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.

2. Que dichas operaciones sean consecuencia de contratos directamente formalizados entre el promotor y el o los contratistas principales. La regla de inversión deberá ser aplicada también a los sucesivos contratistas.

2.1. El promotor no tiene porqué tener la condición de Empresario o Profesional.

Aclara la DGT que el mecanismo de la Inversión del Sujeto Pasivo resultará de aplicación a las ejecuciones de obra y cesiones de personal efectuadas para el contratista principal u otros subcontratistas, 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.

3. CUESTIONES RELATIVAS A LA FACTURACIÓN DE ESTAS OPERACIONES

De acuerdo con lo previsto tanto en el Reglamento de Facturación vigente hasta 31/12/2012 (Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre), como fruto de lo que establece el nuevo Reglamento (artículo 1 Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre) en vigor desde 1/1/2013, las entidades contratistas –incluidos los Empresarios o Profesionales acogidos a los regímenes especiales del IVA, por ejemplo, aquellos sujetos pasivos del impuesto que vengán tributando por el régimen especial simplificado del impuesto- deberán:

Expedir factura en el momento en que se produzca el devengo del Impuesto, ya sea como consecuencia de la puesta a disposición o recepción total o parcial de la obra por parte de la destinataria, o bien cuando se produzca el cobro de las correspondientes certificaciones por parte de los contratistas o subcontratistas, cuando aquél se produzca con anterioridad a la citada puesta a disposición o recepción total o parcial.

Hacer constar en la factura que el sujeto pasivo del Impuesto es el destinatario de la operación, mediante la leyenda “inversión del sujeto pasivo”, a partir del 1 de enero de 2013, cuando proceda la aplicación del artículo 84.Uno.2º.f) de la Ley del Impuesto.

Especificar por separado la parte de base imponible correspondiente a cada una de las operaciones que se documenten en una misma factura en los

siguientes casos:

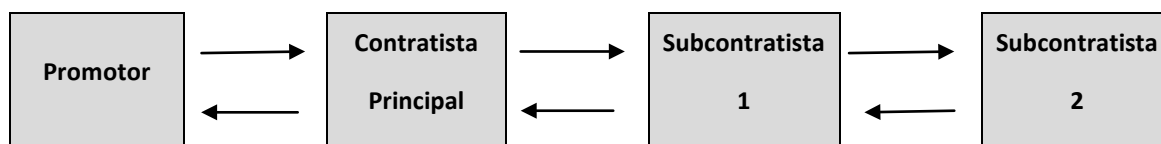
- a) Cuando se incluyan diferentes operaciones, con contraprestación única, en las que en unas el sujeto pasivo del IVA sea el destinatario de la operación mientras que en otras no.
- b) Cuando se comprendan operaciones sujetas a diferentes tipos del IVA.

Sobre la responsabilidad en la inadecuada aplicación del mecanismo de la Inversión del Sujeto Pasivo.

Como hemos podido comprobar a lo largo del análisis del contenido de la consulta, una de las premisas prácticas reiteradas por la DGT, al objeto incluso de evitar la responsabilidad en la aplicación incorrecta de la regla de ISP, consiste en la necesidad de 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 ámbito de un contrato principal promotor-contratista que tiene por objeto la urbanización de terrenos o la construcción o rehabilitación de edificaciones.

Por otro lado, desde el punto de vista de la exoneración de responsabilidad del prestador en el caso de una incorrecta aplicación de la regla de ISP, debe tenerse presente que la citada exoneración se enmarca exclusivamente en el ámbito del régimen sancionador (179 LGT), por lo que, en caso de comprobación administrativa, no cabe duda que la Administración Tributaria estaría en condiciones de reclamar al prestador el montante de la cuota de IVA dejada de ingresar y en su caso, los correspondientes intereses de demora.

4.- SUPUESTO PRÁCTICO



Entre promotor y contratista existe un contrato de ejecución de obra cuyo objeto es la urbanización de terrenos, construcción o rehabilitación de edificaciones.

Como hemos expresado anteriormente, y así lo ha interpretado la DGT, la regla de inversión del sujeto pasivo se aplica con independencia de la condición de empresario o profesional del promotor, aunque esta condición o requisito si deberá cumplirse en la secuencia contratista principal-subcontratistas.

De esta forma, el subcontratista 2 emitirá la factura sin IVA al subcontratista 1 y en la misma hará constar la siguiente leyenda:

“Operación de inversión del sujeto pasivo de acuerdo al art. 84., apartado uno, número 2º f) de la Ley 37/92 de IVA”

Por su parte, el subcontratista 1 deberá comunicar expresa y fehacientemente al subcontratista 2 que la operación se integra en el ámbito de un contrato principal promotor-contratista que tiene por objeto la urbanización de terrenos o la construcción o rehabilitación de edificaciones

El subcontratista 1, empresario o profesional, recibe la factura sin IVA del subcontratista 2, procede a declarar la cuota como devengada en su declaración- liquidación y la deduce como soportada. A su vez, el subcontratista 1 emitirá la factura sin IVA al contratista principal y en la misma hará constar la siguiente leyenda:

“Operación de inversión del sujeto pasivo de acuerdo al art. 84., apartado uno, número 2º f) de la Ley 37/92 de IVA”

Por su parte, el contratista principal deberá comunicar expresa y fehacientemente que al subcontratista 1 que la operación se integra en el ámbito de un contrato principal promotor-contratista que tiene por objeto la urbanización de terrenos o la construcción o rehabilitación de edificaciones.

El contratista principal, empresario o profesional, recibe la factura sin IVA del subcontratista 1 y procede a declarar la cuota como devengada en su declaración- liquidación y la deduce como soportada. En cuanto a la remisión de la factura al promotor, cabe distinguir:

a) Si el promotor tiene la condición de empresario o profesional, se produce

la inversión del sujeto pasivo y el contratista principal le emitirá la factura sin IVA, en la que hará constar la siguiente leyenda:

“Operación de inversión del sujeto pasivo de acuerdo al art. 84., apartado uno, número 2º f) de la Ley 37/92 de IVA”

El promotor recibe la factura sin IVA del contratista principal y procede a declarar la cuota como devengada en su declaración-liquidación y la deduce como soportada. El promotor emitirá factura al cliente (consumidor final) tal y como se venía operando hasta ahora, dado que en este caso no afecta la modificación, es decir, dicho promotor es el sujeto pasivo del impuesto.

- b) Si el promotor no tiene la condición de empresario o profesional, no operará la regla de la inversión del sujeto pasivo y, por lo tanto, en la factura que el contratista principal emita al promotor se deberá repercutir el IVA.

OBSERVACIONES:

Para no tener problemas de interpretación, lo primero que debemos plantearnos es:

- 1º. En calidad de que actuamos, promotor, contratista principal o subcontratista.
- 2º. La obra a ejecutar o a promover, es obra nueva, rehabilitación o reforma.
- 3º. Si somos el contratista principal, y hemos sido contratados por el promotor, determinar cuál es el destino de la obra, -si el promotor la va a destinar a la venta, si el propietario de la finca promueve para sí como consumidor final-, recordar que el promotor no necesariamente tiene que ser empresario o profesional.
- 4º. Si se trata de una rehabilitación, hay que tener en cuenta si ésta reúne los requisitos para ser considerada como tal (art. 20. Uno.22º LIVA).
- 5º. Si se trata de ejecución de obra que tengan por objeto la construcción o rehabilitación de una edificación, en el sentido del art. 6 de esta ley, hay que tener presente que las ejecuciones de obra con aportación de materiales tendrán la consideración de entregas de bienes (Art. 8. Dos. 1º LIVA) o de prestaciones de servicios según que el coste de tales materiales exceda o no del 40% de la base imponible de la ejecución de obra.

José Camero Espinosa
Abogado y Economista