

La inversión del sujeto pasivo en las ejecuciones de obra

El pasado 30 de octubre se publicó en el BOE la Ley 7/2012, de modificación de la normativa tributaria, prevención y lucha contra el fraude, la cual introduce importantes modificaciones que afectan a los diferentes impuestos, destacando en el IVA la regulación de tres nuevos supuestos de **inversión del sujeto pasivo**, los cuales detallamos a continuación:

- Entregas de bienes inmuebles cuando se renuncie a la exención del art. 20.Uno. 20º y 22º (Entrega de terrenos no edificables y segundas y ulteriores entregas de edificaciones)
- Entregas efectuadas en ejecución de la garantía constituida sobre los bienes inmuebles, supuesto que se extiende expresamente a las operaciones de dación en pago y cuando el adquirente asume la obligación de extinguir la deuda tributaria.
- Ejecuciones de obras inmobiliarias que sean consecuencia de contratos directamente formalizados entre promotor y contratista, cumpliendo determinados requisitos.

De especial trascendencia resulta el nuevo supuesto de **inversión del sujeto pasivo en las ejecuciones de obra**, regulado en el art. 84.Uno.2º letra f), por lo que a sus especialidades vamos a dedicar esta nota informativa.

En dicho supuesto se establece que, para las operaciones devengadas **a partir del 31 de octubre de 2012**, (inclusive) en las ejecuciones de obra detalladas anteriormente será sujeto pasivo el empresario o profesional destinatario de la operación y no quien la realice. Esto implica que quien efectúa la obra deberá emitir una factura sin repercutir cuota alguna de IVA y que el empresario o profesional que la recepciona deberá, en su condición de sujeto pasivo, ingresar la cuota correspondiente, haciéndola figurar en su declaración-liquidación como cuota devengada, teniendo a la par derecho a practicar su deducción de acuerdo a las normas generales.

A tales efectos, es aconsejable que se solicite al promotor o contratista que manifieste por escrito que la ejecución de obra que se contrata es 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.

Ámbito subjetivo de aplicación

La inversión del sujeto pasivo opera tanto en los contratos celebrados entre promotor y contratista, como en los que se celebren entre contratista principal y otros subcontratistas, cuando se cumplan los requisitos para su aplicación. Por tanto, la inversión del sujeto pasivo se aplicará a toda la cadena de intervinientes en las ejecuciones de obra.

Debe tenerse en cuenta que el destinatario de la operación debe ser un empresario o profesional. Cabe puntualizar que por norma general las Administraciones Públicas no actúan con carácter empresarial salvo excepciones y que las sociedades mercantiles, salvo prueba en contrario, se presume que actúan con carácter empresarial. Respecto a esto, y en caso de duda, conviene la remisión a las Administraciones Públicas que sean clientes en este tipo de contratos, de una comunicación solicitando que indiquen si actúan con carácter empresarial o no. En caso de que la Administración no acreditase fehacientemente que actúa en su condición de empresario, la factura deberá emitirse repercutiendo el IVA correspondiente.

El hecho de que la inversión del sujeto pasivo afecte a todos los agentes intervinientes en la operación puede dar lugar a importantes problemas en su aplicación práctica, ya que, para una correcta aplicación de la normativa vigente se hace necesario el conocimiento por parte de los subcontratistas del tipo de ejecución de obra que está realizando su cliente. Es decir, el subcontratista debe conocer que la ejecución de obra entra dentro del ámbito subjetivo y objetivo de aplicación de la letra f) del art. 84.Uno.2º (calificación como empresario del promotor y/o contratista y que se trata de obras de urbanización, construcción y rehabilitación de edificaciones).

Ámbito objetivo de aplicación

La inversión del sujeto pasivo opera en las siguientes ejecuciones de obras:

a) Ejecuciones de obra, con o sin aportación de materiales, realizadas entre promotor y contratista o entre contratista principal y otros subcontratistas.

No afecta por tanto a los proveedores que no realicen en modo alguna ejecución de obra (proveedores que única y exclusivamente suministren materiales, alquileres, otros servicios, etc.).

Sin embargo, sí se verán afectados aquellos proveedores-subcontratistas que realicen y facturen conjuntamente prestaciones mixtas (ejecución de obra y suministro de materiales).

b) Que tengan por objeto la urbanización de terrenos o la construcción o rehabilitación de edificaciones.

- Se consideran obras de urbanización de terrenos según la doctrina de la **DGT**:

Todas las actuaciones que se realizan para dotar a dicho terreno de los elementos previstos por la legislación urbanística, como acceso rodado, abastecimiento y evacuación de agua, suministro de energía eléctrica, etc., para servir a la edificación que sobre ellos exista o vaya a existir, ya sea para viviendas, otros locales o edificaciones de carácter industrial.

- Se consideran edificaciones según lo dispuesto en el **art. 6 de la LIVA**:

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.

- Según lo establecido en el art. 20.Uno.22º se considerarán **obras de rehabilitación** de edificaciones las que reúnan los siguientes requisitos:

- 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.
- 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:

- Las de adecuación estructural que proporcionen a la edificación condiciones de seguridad constructiva, de forma que quede garantizada su estabilidad y resistencia mecánica.
- Las de refuerzo o adecuación de la cimentación así como las que afecten o consistan en el tratamiento de pilares o forjados.
- Las de ampliación de la superficie construida, sobre y bajo rasante.

- Las de reconstrucción de fachadas y patios interiores.
 - 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:
- Las obras de albañilería, fontanería y carpintería.
 - Las destinadas a la mejora y adecuación de cerramientos, instalaciones eléctricas, agua y climatización y protección contra incendios.
 - 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) También opera la inversión del sujeto pasivo en las cesiones de personal (mano de obra) para la ejecución de los contratos descritos, siendo sujeto pasivo el empresario o profesional que recibe el personal.

Aplicación práctica

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

Como hemos expresado anteriormente, la inversión del sujeto pasivo se aplica a toda la cadena de intervinientes en la operación de ejecución de obra.

1º 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 del IVA”

2º El subcontratista 1, empresario o profesional, recibe la factura sin IVA del subcontratista 2 y se auto-repercute y deduce el IVA. 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 del IVA”

3º El contratista principal, empresario o profesional, recibe la factura sin IVA del subcontratista 1 y se auto-repercute y se deduce el IVA. A su vez, emitirá una factura sin IVA al promotor 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”

4º El promotor recibe la factura sin IVA del contratista principal y se auto-repercute y deduce el IVA. 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, se factura con IVA.

Hemos de tener presente que se producirá la inversión del sujeto pasivo exclusivamente cuando los destinatarios de las ejecuciones de obras sean empresarios o profesionales a efectos del IVA.

Queremos recordarles que a partir del 1 de enero de 2011 se eliminó la obligación de emitir “autofactura”, por lo que no será necesario cumplir con este requisito formal para ejercitar el derecho a la deducción de las cuotas soportadas de IVA. Esta eliminación no afecta a la obligación de consignar en los libros registros del IVA las operaciones con inversión del sujeto pasivo. Por tanto resulta necesario incluir en el libro registro de facturas recibidas la factura original o el justificante contable de la operación expedido por quien realice la ejecución de la obra. La factura recibida se registrará en el libro registro de facturas recibidas consignando la base de la factura que emite el proveedor y a dicha base se le aplicará el tipo impositivo que corresponda, relacionándose la cuota resultante de aplicar el tipo.

PGA le ofrece un servicio integral de calidad en el ámbito del asesoramiento empresarial, especialmente en las áreas fiscal, laboral, jurídico, mercantil y económico.

PROVENÇA GRUP D'ASSESSORS, S.L.

Provença, 286, 5º2ª 08008 BARCELONA telf. 93.488.04.50 e-mail: pga@pgrup.com