



## 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 29 de octubre**, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la **prevención y lucha contra el fraude**, la cual introduce importantes modificaciones, interesando aquí destacar la regulación de nuevos supuestos de **inversión del sujeto pasivo en el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA)**, entre otras, en el siguiente supuesto:

- **En las ejecuciones de obras inmobiliarias que sean consecuencia de contratos directamente formalizados entre promotor y contratista, y siempre que se cumplan determinados requisitos regulados en el art. 84. Uno. 2º letra f) de la Ley de IVA.**

### **Nueva redacción establecida para el artículo 84. Uno 2º de la Ley de IVA**

*“Artículo 84 Sujetos pasivos*

*Uno. Serán sujetos pasivos del Impuesto:*

*2.º 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 y otros subcontratistas en las condiciones señaladas.”***

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. Por tanto, la inversión del sujeto pasivo **se aplicará a toda la cadena de intervinientes en las ejecuciones de obra**, para las operaciones devengadas **desde el 31 de octubre de 2012 (inclusive)**.

En resumen, **si resulta de aplicación la regla de inversión del sujeto pasivo**, implica que, **desde el 31 de octubre de 2012, será sujeto pasivo el empresario o profesional destinatario de la operación y no quien realice o ejecute los trabajos**.

#### **REQUISITOS PARA LA APLICACIÓN DE ESTA INVERSIÓN DEL SUJETO PASIVO:**

Deben cumplirse todos y cada uno de los requisitos que se indican a continuación:

- ✓ **El destinatario de la operación debe ser un empresario o profesional.** Se excluyen los supuestos en los que el destinatario sea una persona física que actúe como particular.

Si la obra se ejecuta para una administración pública, debe tenerse en cuenta que, por norma general, las Administraciones Públicas NO actúan con carácter empresarial salvo excepciones. En caso de duda, conviene la remisión al organismo público contratante, de una comunicación solicitando que indiquen si actúan o no con carácter empresarial.

- ✓ **Ejecuciones de obra, con o sin aportación de materiales, realizadas entre promotor y contratista, o entre contratista principal y otros subcontratistas.** Quedan excluidos los encargos de suministro de materiales exclusivamente. Sin embargo, si se verán afectados aquellos subcontratistas que realicen y facturen conjuntamente prestaciones mixtas (ejecución de obra y suministro de materiales).

- ✓ **Que tengan por objeto la urbanización de terrenos o la construcción o rehabilitación de edificaciones.** 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.

Si estamos ante otro tipo de obra que no sea ninguna de las anteriores, por ejemplo, una reparación/actualización de una vivienda, no será aplicable la inversión del sujeto pasivo.

- ✓ **También opera la inversión del sujeto pasivo en las cesiones de personal (mano de obra)** para la ejecución de los contratos que cumplan los requisitos anteriormente descritos.

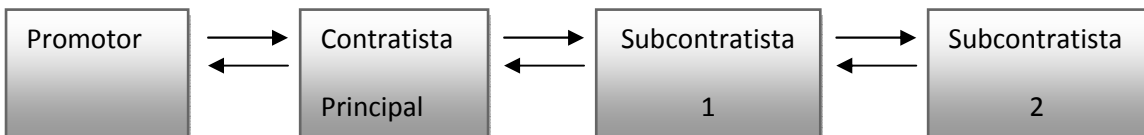
La necesidad de que se cumplan todos estos requisitos para poder aplicar la inversión del sujeto pasivo en el IVA, puede dar lugar a importantes problemas en su aplicación práctica, ya que, para una correcta aplicación de la normativa vigente se hace necesario el conocimiento por parte de los subcontratistas del tipo de ejecución de obra que está realizando su cliente. Por este motivo, en caso de duda, habrá que solicitar esta información al promotor o contratista.

En el ANEXO adjunto se indica con más detalle los criterios establecidos por la Administración Tributaria para que una obra sea considerada “urbanización de terrenos”, “construcción de edificaciones” o “rehabilitación”.

### Aplicación práctica

Si se cumplen todos los requisitos, debe aplicarse la *inversión del sujeto pasivo*. Esto implica que **quien realiza la obra deberá emitir una factura sin repercutir cuota alguna de IVA**, y que el empresario o profesional que la recepciona, deberá, auto-repercutirse la cuota correspondiente de IVA, haciéndola figurar en su declaración-liquidación como cuota devengada, y al mismo tiempo, auto-soportarse dicha cuota, teniendo derecho a practicar su deducción de acuerdo a las normas generales.

### Ejemplo



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.

- De esta forma, el subcontratista 2 emitirá la factura sin IVA al subcontratista 1 y en la misma **hará constar el siguiente concepto:**  
*“Operación de inversión del sujeto pasivo de acuerdo al art. 84., apartado uno, número 2º f) de la Ley 37/92 de IVA”*
- 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 haciendo constar:

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

- 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 al promotor su factura sin IVA:

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

En estos primeros meses de aplicación de la norma es posible que se tengan que realizar abonos y modificaciones de facturas necesarias para adecuarse a la nueva normativa.

**En los supuestos generales, en los que el contribuyente tiene derecho a deducirse el 100% del IVA soportado derivado de su actividad empresarial o profesional, la inversión del sujeto pasivo (auto repercusión y auto-deducción del IVA) le resulta neutral.**

- Hay que recordar que **desde el 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.

**Sí que se mantiene la obligación de consignar en los libros registros del IVA estas operaciones de 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 y se registrará la cuota resultante de aplicar el tipo.

En Madrid a 15 de noviembre de 2012

Sara Sala Alcaide  
Departamento Fiscal  
AGM ABOGADOS Y CONSULTORES DE MADRID

## **ANEXO**

- 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.

En particular, tendrán la consideración de edificaciones toda construcción permanente, separada e independiente; las instalaciones industriales, las plataformas para exploración y explotación de hidrocarburos, los puertos, aeropuertos y mercados, las instalaciones de recreo y deportivas, las instalaciones fijas de transporte por cable...

No tendrán la consideración de edificaciones las construcciones accesorias de explotaciones agrícolas.

- 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, 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 no hubiesen transcurrido 2 años desde su construcción. A estos efectos, se descontará del “precio de adquisición” la parte proporcional correspondiente al valor del 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 obras destinadas a la mejora y adecuación de cerramientos, **instalaciones eléctricas, agua y climatización** y protección contra incendios y también las **obras de rehabilitación energética**.
- Se consideran 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 quipos que utilicen fuentes de energía renovables.