

PREGUNTAS FRECUENTES BASADAS EN LOS CRITERIOS ESTABLECIDOS POR LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS EN LA CONSULTA N° V2583-12, DE 27 DE DICIEMBRE DE 2012, EN RELACIÓN CON LA INVERSIÓN DEL SUJETO PASIVO (ARTÍCULO 84.UNO.2º.F) LIVA)

1. ¿A qué operaciones se aplica el nuevo supuesto de inversión de sujeto pasivo introducido en la letra f) del artículo 84.Uno.2º LIVA por la Ley 7/2012?

Resultará de aplicación cuando se reúnan los siguientes requisitos:

- a. El destinatario de las operaciones 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.
- 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, cualquiera que sea la forma oral o escrita de los contratos celebrados. 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.

2. ¿Quién debe ingresar el IVA cuándo se aplica el nuevo supuesto de inversión de sujeto pasivo previsto en el artículo 84.Uno.2º.f) LIVA?

En los casos de contratos directamente formalizados entre promotor y contratista, el promotor.

En los casos de contratos formalizados entre contratista principal y subcontratista, el contratista principal.

3. ¿Cómo se documentan las operaciones realizadas entre promotor y contratista en las que se produce la inversión de sujeto pasivo?

El contratista emitirá factura sin IVA, debiendo hacer constar en la misma que el sujeto pasivo del impuesto es el destinatario de la operación o, a partir del 1 de enero de 2013, la mención "inversión del sujeto pasivo".

El promotor no tendrá que emitir factura alguna. Al recibir la factura del contratista, incluirá en su declaración el IVA devengado y soportado de la operación.

4. En el caso de autopromoción de una vivienda por un particular, ¿se produce inversión del sujeto pasivo en el contrato formalizado entre el contratista y el particular? Si el contratista subcontrata ejecuciones de obra con otras empresas, por ejemplo, fontanería, albañilería, pintura, etc. ¿se produce inversión del sujeto pasivo en los contratos formalizados entre el contratista principal y los subcontratistas?

En el contrato formalizado entre el particular, promotor de la obra, y el contratista principal no se producirá inversión del sujeto pasivo ya que el destinatario de la obra no tiene la condición de empresario o profesional. La condición de empresario o profesional está íntimamente ligada a la intención de venta, cesión o adjudicación por cualquier título de la promoción, inexistentes en el caso de autopromoción de vivienda.

En los contratos formalizados entre el contratista principal y los subcontratistas sí se producirá la inversión del sujeto pasivo.

5. ¿Cuándo se considera que los propietarios de suelo adquieren la condición de empresario o profesional (cuando no tuvieran previamente tal condición) como urbanizadores?

Desde el momento en que comiencen a serles imputados los correspondientes costes de urbanización en forma de derramas, siempre que abonen las mismas con la intención de afectar el suelo resultante de la reparcelación a una actividad empresarial o profesional.

6. En relación con la nueva letra f) del artículo 84.Uno.2º LIVA introducido por la Ley 7/2012, ¿qué debemos entender por urbanización de terrenos?

Forman parte de las obras de urbanización, entre otras, aquellas que tienen por objeto el abastecimiento, la evacuación de aguas, el suministro de energía eléctrica, las redes de distribución de gas, las instalaciones telefónicas, los accesos, las calles y las aceras.

Se excluyen aquellos estadios previos como estudios o trámites administrativos.

La inversión del sujeto pasivo se aplicará a las actuaciones de nueva urbanización y a las actuaciones de urbanización que tengan por objeto la reforma o renovación sustancial o el incremento de dotaciones públicas de suelo ya urbanizado.

7. En relación con la nueva letra f) del artículo 84.Uno.2º LIVA introducido por la Ley 7/2012, ¿qué debemos entender por edificación?

El concepto de edificaciones se define en el artículo 6 LIVA como 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.

A título de ejemplo, tendrán la consideración de edificaciones: las viviendas, locales, instalaciones industriales, instalaciones deportivas no accesorias de otras edificaciones, puertos, aeropuertos, carreteras, autopistas y demás vías de comunicación terrestres o fluviales.

No tendrán la consideración de edificaciones, entre otros, las obras de urbanización de terrenos, las construcciones accesorias de explotaciones agrícolas y los lugares de extracción de productos naturales (minas, canteras, pozos de petróleo o de gas).

8. En relación con la nueva letra f) del artículo 84.Uno.2º LIVA introducido por la Ley 7/2012, ¿qué debemos entender por rehabilitación?

El concepto "rehabilitación" se encuentra definido por la Ley del impuesto en el artículo 20.Uno.22º.B) que establece los siguientes requisitos:

1º Más del 50% 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.

2º El coste total de las obras exceda del 25% del precio de adquisición de la edificación si se hubiese efectuado durante los dos años inmediatamente anteriores al inicio de las obras de rehabilitación o, en otro caso, del valor de mercado (descontado en ambos casos la parte correspondiente al suelo)

9. ¿Se aplica la inversión del sujeto pasivo en los casos de rehabilitación de un local de negocios por parte del arrendatario?

Sí. Las obras de rehabilitación podrán llevarse a cabo en edificaciones que sean propiedad tanto del rehabilitador como de terceros.

10 ¿Se aplica la inversión del sujeto pasivo en los casos de subcontratación, cuando cada parte de la obra subcontratada no reúna por separado los requisitos para calificarse como "urbanización, construcción o rehabilitación"? ¿y cuándo existan varios contratistas principales cuyas obras de forma aislada no reúnan tales requisitos?

Lo relevante 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 o subcontratistas sea aisladamente consideradas como de urbanización, construcción o rehabilitación.

Será necesario que el contratista principal y 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 un contrato principal, promotor-contratista, que tiene por objeto la urbanización de terrenos o la construcción o rehabilitación de edificaciones.

11. ¿Se produce inversión del sujeto pasivo en las ejecuciones de obra para la construcción de obra civil realizadas por el contratista principal? ¿y en las efectuadas por los subcontratistas?

En los contratos formalizados entre un ente público, promotor de la obra, y el contratista principal no se producirá inversión del sujeto pasivo cuando el ente público no actúe como empresario.

En los contratos formalizados entre el contratista principal y los subcontratistas sí se producirá la inversión del sujeto pasivo, debiendo ingresar el IVA el contratista principal.

12. ¿Se produce inversión del sujeto pasivo cuando un Ayuntamiento lleva a cabo la promoción de viviendas?

Sí. El Ayuntamiento deberá comunicar expresa y fehacientemente al contratista principal que está adquiriendo el bien o servicio en calidad de empresario o profesional.

13. En relación con la nueva letra f) del artículo 84.Uno.2º LIVA introducido por la Ley 7/2012, ¿qué debemos entender por ejecución de obra? ¿cómo se delimita frente al arrendamiento de servicios?

La ejecución de obra persigue un resultado futuro sin tomar en consideración el trabajo que lo crea, en tanto que el arrendamiento de servicios se instrumenta de forma continuada en el tiempo, atendiendo a la prestación en sí misma y no a la obtención del resultado que la prestación produce, siendo la continuidad y periodicidad sus notas esenciales.

Las ejecuciones de obra con aportación de materiales tendrán la consideración de entregas de bienes 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.

Tienen la consideración de ejecuciones de obras, entre otras:

- Instalación de fontanería, calefacción, electricidad, etc., así como la instalación de muebles de cocina y baño.
- Suministro de bienes objeto de instalación y montaje, tales como puertas, ventanas, ascensores, sanitarios, calefacción, aire acondicionado, equipos de seguridad, telecomunicaciones así como el vibrado y extendido de hormigón.
- Movimiento de tierras y demolición de edificaciones.
- La construcción de carreteras y autopistas.

No tienen la consideración de ejecuciones de obras, entre otras:

- Arrendamiento de grúas y demás maquinaria pesada con operarios especializados salvo que el prestador del servicio se comprometa a ejecutar la totalidad o parte de una obra, responsabilizándose del resultado de la misma.
- Operaciones de mantenimiento de instalaciones.
- Actividades de viabilidad, mantenimiento y vigilancia de vías públicas.
- Servicios de seguridad y vigilancia de la obra, dirección de obras, redacción de proyectos, servicios de arquitectos, ingenieros o asistencia técnica de seguridad.
- Gestión de residuos.
- Suministro e instalación de casetas de obra, elementos de protección o andamios.

14. ¿Es aplicable el supuesto de inversión del sujeto pasivo del artículo 84.Uno.2º.f) LIVA a un contrato que tenga por objeto la construcción de una nave cuando se incluyan, por un mismo precio, otros servicios tales como la redacción del proyecto de obra o la supervisión de las obras?

Sí, los servicios de la redacción del proyecto y supervisión de la obra son accesorios a la ejecución inmobiliaria, aplicándose la inversión del sujeto pasivo a la totalidad de la operación.

15. ¿Es aplicable el supuesto de inversión del sujeto pasivo del artículo 84.Uno.2º.f) LIVA a las ejecuciones de obras tales como la reparación de humedades, alicatados y trabajos similares realizados tras la entrega de la obra final en periodo de garantía?

Sí, siempre que dichos trabajos se deriven directamente del contrato principal de urbanización, construcción o rehabilitación.

16. ¿Es aplicable la inversión del sujeto pasivo a un contrato principal que tenga por objeto la conservación y mantenimiento de carreteras?

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 inmobiliarias.

17. ¿A partir de qué fecha se aplica el nuevo supuesto de inversión de sujeto pasivo introducido en la letra f) del artículo 84.Uno.2º LIVA por la Ley 7/2012?

Se aplicará exclusivamente a aquellas operaciones cuyo devengo se produzca a partir del 31 de octubre de 2012, incluyéndose este mismo día.

Debe tenerse en cuenta:

- El devengo se produce con la puesta a disposición o recepción total o parcial de la obra por

parte del destinatario, o bien en el momento del cobro de las certificaciones de obra por parte de los contratistas o subcontratistas si éste fuera anterior.

- La mera expedición de certificaciones de obra en las que se documenten el estado de avance de las obras no determinará por sí mismas dicho devengo.

- El mero endoso, descuento o pignoración de la certificación de obra no puede considerarse como pago anticipado.

18. Una certificación de obra emitida antes del 31 de octubre de 2012 cuyo pago se produzca con posterioridad a dicha fecha, ¿debe incluir la repercusión del IVA?

No, ya que el devengo del impuesto se produce tras la entrada en vigor del nuevo supuesto de inversión de sujeto pasivo introducido en la letra f) del artículo 84.Uno.2º LIVA por la Ley 7/2012.

19. En el caso de una certificación de obra cuyo pago se instrumenta a través de pagaré emitido antes del 31 de octubre de 2012 sea cobrado por el contratista con posterioridad a dicha fecha ¿debe aplicarse la inversión del sujeto pasivo?

El devengo de la operación se produce en la fecha de cobro por parte del contratista, por lo que procederá aplicar la inversión del sujeto pasivo y será el promotor quien debe ingresar el IVA de la operación.

20. ¿Es aplicable el supuesto de inversión del sujeto pasivo del artículo 84.Uno.2º.f) LIVA cuando el contratista se encuentra acogido al régimen simplificado?

Sí es aplicable. El promotor deberá ingresar el IVA sin que suponga modificación de la cuota del impuesto a ingresar por el contratista acogido al régimen simplificado.