

RESUMEN CV-V2583 SOBRE INVERSIÓN SUJETO PASIVO EN IVA

Con respecto al sujeto pasivo de las ejecuciones de obra inmobiliaria, se debe tener en consideración lo establecido por el artículo 84 de la Ley 37/1992, en su redacción dada por Ley 7/2012, de 29 de octubre, el cual establece, con efectos desde el 31 de octubre de 2012, lo siguiente:

"Artículo 84. Sujetos pasivos. Uno. Serán sujetos pasivos del Impuesto:

1.º 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.

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 u otros subcontratistas en las condiciones señaladas."

En base a la consulta CV2583, la DGT indica que, "resultará de aplicación el mecanismo conocido como inversión del sujeto pasivo, cuando se reúnan los siguientes requisitos:

a) El destinatario de las operaciones sujetas al Impuesto 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, 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.

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."

ANÁLISIS DE LOS PRINCIPALES REQUISITOS SEGUN LA DGT

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

Lo más significativo es la consideración de promotor de edificaciones. Se considera promotor 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**. De acuerdo con lo anterior, se incluyen, a modo de ejemplo, dentro del concepto de promotor los siguientes supuestos:

- **Empresa que encarga la construcción de su propia oficina o nave.**

- Comunidad de propietarios que encarga la construcción o rehabilitación de su edificio.

- Personas físicas y jurídicas que participan como propietarios en una actuación urbanística pagando las correspondientes derramas de urbanización.

Por lo que respecta, en particular, a los entes públicos, las personas físicas, las asociaciones, **las cooperativas y las demás entidades sin ánimo de lucro, será necesario que éstos comuniquen expresa y fehacientemente al contratista principal que están adquiriendo el bien o servicio en su calidad de empresario o profesional.**

B) Las operaciones realizadas deben tener por objeto la urbanización de terrenos o la construcción o rehabilitación de edificaciones

1. Urbanización de terrenos.

Se considera como tal aquel proceso que comprende todas las actuaciones que se realizan para dotar a un terreno de los elementos necesarios para servir a la edificación que sobre ellos exista o vaya a existir.

Respecto a las ejecuciones de obras de urbanización, como las de 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, cuando puede que no se lleven a cabo en el marco de una urbanización de terrenos, construcción o rehabilitación de edificaciones, si las citadas operaciones se realizan en el seno de un proceso de urbanización de un terreno o de construcción o rehabilitación de una edificación, procederá aplicar el mecanismo de inversión del sujeto pasivo, siempre y cuando se reúnan los demás requisitos previstos en el artículo 84.Uno.2º.f) de la Ley 37/1992. Pero si estas operaciones se realizan de forma aislada a los procesos anteriormente señalados no tendrá que aplicarse la ISP, salvo que dichas ejecuciones, en sí mismas, constituyan un proceso de urbanización o de rehabilitación.

Además el concepto de urbanización excluye todos aquellos estadios previos que, si bien son necesarios para llevar a cabo las labores de urbanización, no responden estrictamente a la definición indicada. No se considera "en curso de urbanización" un terreno respecto del que se han realizado estudios o trámites administrativos, en tanto que a dicho terreno no se le empiece a dotar de los elementos que lo convierten en urbanizado. Por tanto, un terreno no deberá considerarse "en curso de urbanización", a efectos del IVA, hasta que no se haya iniciado sobre el mismo la ejecución propiamente dicha de las obras de urbanización..

2. Construcción y rehabilitación de edificaciones

Por obras de construcción debe entenderse que se trata de ejecuciones de obra que tienen por objeto la obtención de un resultado o de un bien nuevo y distinto a los bienes que se hayan utilizado para su realización. De esta forma, quedarían fuera de este concepto las operaciones de mantenimiento, reparación y conservación de una edificación. No obstante, quedarían incluidas las adiciones y mejoras que incrementen el valor de tales edificaciones, si este tipo de operaciones quedan englobadas dentro del concepto de rehabilitación.

El concepto de rehabilitación son las obras que reúnan los siguientes requisitos:

"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."*

La ISP es también aplicable a las obras conexas a las de rehabilitación. Las obras conexas son 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."

Respecto al concepto de edificaciones está contenido en el artículo 6 de la Ley del Impuesto. En base a lo citado por la DGT en la consulta:

"Se consideran edificaciones, entre otras, las siguientes:

- *Los elementos que componen un parque solar, incluidas, entre otras, las instalaciones fotovoltaicas (placas solares), líneas de conexión o evacuación de la energía producida, centros de entrega y transformación de energía, y las líneas de conexión de generación (véase contestación a consulta vinculante V0023-10, de 18 de enero).*
- *Los aerogeneradores, que constituyen instalaciones especiales para la producción de electricidad y que se encuentran unidos al terreno donde se cimientan de forma fija (V1921-09, de 1 de septiembre).*
- *Los depósitos de agua (véase contestación a consulta 0711-02, de 13 de mayo).*
- *Instalaciones industriales, tales como las subestaciones y centros de transformación, cuando estén unidas permanentemente al suelo o a otro inmuebles y sean susceptibles de utilización autónoma e independiente.*
- *Las casas prefabricadas y otras construcciones modulares que se unan permanentemente al suelo y que, objetiva y legalmente consideradas, sean susceptibles de ser utilizadas como vivienda (es indiferente a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido el hecho de vender la casa prefabricada a un consumidor final o a un distribuidor que luego la revenderá).*

Lo mismo resultaría de aplicación a las construcciones modulares que, cumpliendo los requisitos citados, sirvan al desarrollo de una actividad económica, como puede ser el caso de aulas para colegios prefabricadas.

No obstante lo anterior, en el supuesto de que la casa prefabricada pueda ser objeto de traslado a otro lugar, sin quebranto de la materia ni menoscabo del objeto, no se estaría ante una edificación (véase contestación a consulta 0821-04, de 30 de marzo).

Por el contrario, no se consideran edificaciones, entre otras, las siguientes:

- *Las obras de urbanización de terrenos, tales como abastecimiento y evacuación de aguas, suministro de energía eléctrica, redes de distribución de gas, instalaciones telefónicas, accesos, calles y aceras.*
- *Las acequias, desagües y zonas de servidumbre (véase contestación a consulta vinculante V0989-11, de 14 de abril)*
- *Las placas solares que puedan ser desmontadas sin menoscabo o quebranto para su ubicación en un lugar diferente de su emplazamiento original (véase contestación a consulta vinculante V0023-10, de 18 de enero).*
- *Los viveros flotantes (bateas) de cultivo de mejillón."*

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

Reciben dicha consideración, las ejecuciones de obra que tengan por objeto la construcción o rehabilitación de una edificación, en el sentido del artículo 6 de la Ley de IVA, cuando el empresario que ejecute la obra aporte una parte de los materiales utilizados, siempre que el coste de los mismos exceda del 40 por ciento de la base imponible. En consecuencia, las ejecuciones de obra con aportación de materiales tendrán la consideración de entregas de bienes o de prestaciones de servicios, a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, según que el coste de tales materiales exceda o no del 40 por ciento de la base imponible del Impuesto correspondiente a la ejecución de obra en la que se utilicen los mismos.

De acuerdo con el criterio de la DGT, *"tienen la consideración de 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 (véase, entre otras, contestación a consulta vinculante con número de referencia V2275-11, de 27 de septiembre).*
- *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."*

Sin embargo, *"no tendrán la consideración de ejecuciones de obra, entre otras:*

- *Arrendamiento de grúas y demás maquinaria pesada con operarios especializados así como el arrendamiento de medios de transporte con o sin conductor, salvo que de conformidad con los acuerdos contractuales el prestador del servicio se comprometa a ejecutar la totalidad o parte de una obra, responsabilizándose del resultado de la misma (véase, entre otras, contestación a consulta vinculante con número de referencia V2658-07, de 10 de diciembre)*
- *Operaciones de mantenimiento de instalaciones en cualquiera de las modalidades contractuales bajo las que se realicen (véase contestación a consulta vinculante con número de referencia V1772-11, de 7 de julio).*

- Operaciones de mantenimiento periódico de ascensores, cerrajería, calderas y sistemas de calefacción, limpieza, video porteros, instalaciones de TV, bombas de grupos de presión de agua, placas solares, puertas de garaje, piscinas, jardines, grupos de incendios, extintores, tuberías de desagüe, desinfecciones, y de canales de tejados en edificio, aun cuando se produzca la sustitución o reparación de los materiales en mal estado o averiados, (véase, entre otras, contestación a consulta vinculante con número de referencia V1557-11, de 16 de junio).
- Actividades de viabilidad, mantenimiento y vigilancia de vías públicas, realizadas en el marco de un contrato de conservación y mantenimiento, incluyendo la retirada de objetos de la calzada, la reparación de defectos en la calzada, la señalización de situaciones de peligro, la señalización y regulación del tráfico, la inspección de elementos de la carretera, los bacheos y regularizaciones de firmes, las pequeñas reparaciones de obras de fábrica, la limpieza de desagües, juntas, señales, etc. (véase contestación a consulta vinculante con número de referencia V1827-11, de 18 de julio).
- Servicios de seguridad y vigilancia de la obra, dirección de obras, redacción de proyectos, servicios de arquitectos, ingenieros o asistencia técnica de seguridad en la obra (véase, entre otras, contestación a consulta vinculante con número de referencia V0966-12, de 7 de mayo).
- Gestión de residuos.
- Suministro e instalación de equipos que no forman parte de la propia obra ejecutada, tales como casetas de obra, elementos de protección o andamios (véase, entre otras, contestación a consulta vinculante con número de referencia V0325-11, de 14 de febrero).
- Suministro de materiales que no sean objeto de instalación y montaje."

D) Tales operaciones deben ser consecuencia de contratos directamente formalizados entre el promotor y el o los contratistas principales

En caso de que existan varios contratistas, lo relevante es que la obra reúna en su conjunto las características de ISP, con independencia de que las obras individuales aisladamente no lo sean. Así por ejemplo, si un sujeto pasivo pretende rehabilitar un edificio para lo cual contrata individualmente con un encofrador, un ferrallista y una empresa que le realice el bombeo de hormigón, dicha actuación debe calificarse como rehabilitación a efectos de la aplicación del artículo 84.Uno.2º.f) de la Ley, sin perjuicio de que tales ejecuciones de obra, de forma aislada no reúnan los requisitos para calificarse como obras de rehabilitación.

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

EXPEDICION DE FACTURAS

Establece la DGT que las entidades contratistas deberán expedir factura en el momento en que se produzca el devengo del Impuesto, o bien en el momento del cobro si es anterior, haciéndose constar la mención "INVERSIÓN DEL SUJETO PASIVO POR APLICACIÓN DEL ARTÍCULO 84.UNO.2º.F) LIVA."

Cuando se documenten operaciones que estén exentas o no sujetas y otras en las que no se den dichas circunstancias deberá especificarse por separado la parte de base imponible correspondiente a cada una de las operaciones.

CRITERIOS DE INTERPRETACIÓN

Con respecto a la responsabilidad por las infracciones, la LGT cita que las acciones u omisiones tipificadas en las Leyes no darán lugar a responsabilidad por infracción tributaria "cuando se haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias". A estos efectos, se debe tener en consideración si el proveedor ha recibido del destinatario una comunicación de que las operaciones se integran en el seno de un contrato principal, promotor-contratista, que tiene por objeto la urbanización de terrenos o la construcción o rehabilitación de edificaciones.

Las dudas que puedan existir en ejecuciones de obras de urbanización, como las de 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, sobre si efectivamente se llevan a cabo en el marco de una urbanización de terrenos, construcción o rehabilitación de edificaciones, deben resolverse teniendo en cuenta que será necesario que el receptor de la obra, comunique al proveedor que los servicios se integran en el seno de un contrato principal que tiene por objeto la urbanización de terrenos.