

INVERSIÓN DEL SUJETO PASIVO EN OPERACIONES INMOBILIARIAS

El pasado 27 de diciembre la Dirección General de Tributos ha emitido una consulta vinculante nº V2583-12 aclarando los criterios de aplicación de las modificaciones legislativas publicadas el 29 de octubre que cambiaban la regulación de la inversión del sujeto pasivo.

Texto literal de la Ley

La modificación legislativa del pasado 29 de octubre del 2012 del artículo 84 de la Ley del IVA dice literalmente lo siguiente:

“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:*

(...)

*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.”

Para poder interpretar el texto, la Dirección General de Tributos, en su consulta vinculante. Realiza una serie de definiciones de los términos marcados en negrita, así como una aclaración del último párrafo para acotar la aplicación de la norma.

Empresarios o profesionales

No suele haber demasiadas dificultades para saber si un cliente de una empresa de construcción ejerce una actividad económica.

En los casos dudosos, el contratista principal deberá pedir, según la Agencia Tributaria, que el destinatario final le comunique expresa y fehacientemente (mediante burofax o notificación notarial) que están adquiriendo el bien o servicio en su calidad de empresario o profesional. Veamos los casos más conflictivos:

- Un comerciante empresario individual encarga a un constructor la construcción de su casa particular. En este caso, aunque sea empresario, actúa como particular y, por lo tanto, el constructor facturará con IVA.
- El mismo comerciante encarga la construcción de un almacén para su actividad empresarial. En este caso actúa como empresario y la factura se emitirá sin IVA (ver el siguiente punto sobre promotores). El comerciante persona física debería notificar al constructor que el almacén es para su actividad empresarial.

- Tres hermanos heredan unos campos que el ayuntamiento ha declarado urbanizables. Encargan a un constructor su urbanización para dividirlos en tres parcelas, una para cada uno, donde más tarde se construirán su vivienda. En este caso, aunque la intención de los tres hermanos no sea la de vender las parcelas, la ley del IVA reputa expresamente como empresarios a efecto de IVA a los urbanizadores de terrenos. Por lo tanto la factura del constructor por la urbanización debería ser sin IVA
- Un constructor realiza una edificación para un ente público, asociación, cooperativa u otra entidad sin ánimo de lucro. Para poder emitir la factura sin IVA, estos deberán comunicar expresa y fehacientemente al constructor que están adquiriendo la obra en su calidad de empresario.

En cuanto a los subcontratistas, como su nombre indica, son siempre contratados por otros empresarios, por lo que siempre que intervengan en urbanización de terrenos o en construcción o rehabilitación de edificaciones deberán facturar sin IVA.

Promotor de edificaciones o terrenos

Es promotor de edificaciones o terrenos el propietario de los inmuebles que construye o contrata la construcción de los mismos para destinarlos a la venta, el alquiler o el uso propio.

Por lo tanto, la administración tributaria considera promotores, entre otros casos, a:

- Una empresa que encarga la construcción de su propia oficina o nave (como el caso del comerciante comentado en el punto anterior).
- Una 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.

En el primer y tercer caso, la factura emitida por el constructor deberá ir sin IVA. En el caso de la comunidad de propietarios, dependerá de si esta ejerce una actividad empresarial o no. Si se trata de una comunidad de propietarios de viviendas, al no tener la condición de empresario o profesional la factura debería ir con IVA.

Urbanización de terrenos

Se consideran obras de urbanización de terrenos las instalaciones de abastecimiento y evacuación de aguas, suministro de energía eléctrica, redes de distribución de gas, instalaciones telefónicas, accesos, calles y aceras.

No obstante, a los efectos de la aplicación de la inversión del sujeto pasivo, estas obras han de realizarse en el marco de un proceso de urbanización de un terreno. Es decir, el cambio de una acera, o del piso de una calle en unos terrenos ya urbanizados no se considera urbanización de terrenos y, por lo tanto, la factura será siempre con IVA.

Hay que destacar que todos los preparativos anteriores al inicio de las obras de urbanización (proyectos, estudios, trámites, etc.) no se consideran labores de urbanización y deberán ir siempre con IVA.

Edificaciones

Se consideran edificaciones las construcciones unidas permanentemente al suelo o a otros inmuebles, efectuadas tanto en la superficie como en el subsuelo, que sean susceptibles de utilización autónoma e independiente.

Por lo tanto son edificaciones entre otras:

- Los edificios, incluidas las casas prefabricadas que se unan permanentemente al suelo, sin que puedan separarse sin quebranto.
- Instalaciones industriales no habitables, como diques, tanques, cargaderos, aerogeneradores fijos, parques solares, etc.
- Puertos, aeropuertos y mercados
- Instalaciones de recreo y deportivas que no sean accesorias de otras edificaciones
- Caminos, canales, líneas de ferrocarril, carreteras, autopistas, puentes, viaductos, etc.
- Instalaciones fijas de transporte por cable.

Por el contrario, no se consideran edificaciones:

- Las acequias y desagües
- Las obras de urbanización (entran en el apartado anterior)
- En general cualquier instalación susceptible de ser desmontada y instalada en otro sitio sin menoscabo o quebranto. (mobile homes, generadores solares desmontables, etc.)

Rehabilitación de edificaciones

Son obras de rehabilitación de edificaciones las que cumplan los siguientes requisitos:

1. Que su objeto principal sea la reconstrucción de las mismas, entendiéndose cumplida esta condición cuando más del 50% del coste total del proyecto de rehabilitación se corresponda con obras de consolidación o tratamiento de elementos estructurales, fachadas, cubiertas o con obras análogas o conexas a las de rehabilitación.
2. Que el coste total de las obras exceda del 25% del precio de adquisición o mercado de la edificación, según si se hubiese adquirido el inmueble durante los dos años inmediatamente anteriores al inicio de las obras o no. Del precio de adquisición o del valor de mercado se descontará la parte proporcional correspondiente al suelo.

Se consideran obras análogas a la rehabilitación las siguientes:

- Las de adecuación estructural. (P.E. Refuerzo de vigas)

- Las de refuerzo de la cimentación, así como el tratamiento de pilares o forjados.
- Las de ampliación de superficie construida.
- Las de reconstrucción de fachadas y patios interiores.
- Las de instalación de ascensores.

Se consideran obras conexas a las de rehabilitación las que se citan a continuación cuando su coste sea inferior al derivado de las obras de rehabilitación y análogas antes enumeradas, 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:

- 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

Por lo tanto, en un supuesto de rehabilitación de la fachada de un hotel, si se aprovecha dicha rehabilitación y se cambian todas las ventanas y la climatización del edificio, si el coste de las nuevas ventanas y el de la climatización es inferior al coste de la renovación de la fachada, todas las obras efectuadas serán rehabilitación y deberán facturarse sin IVA. En caso de que el coste de los nuevos cerramientos y de la climatización sea superior, entonces sólo la parte correspondiente a la renovación de la fachada tendrá que facturarse con inversión del sujeto pasivo.

Ejecución de obras

Se deben diferenciar los conceptos de ejecución de obras y de prestación de servicios, ya que sólo el primero puede ser objeto de inversión del sujeto pasivo.

En la ejecución de obras, una de las partes se obliga a ejecutar una obra o prestar un servicio con objeto de obtener un resultado, mientras que en el arrendamiento de servicios lo fundamental es la prestación del servicio concreto con independencia del resultado final. Veamos un ejemplo.

Imaginemos que un constructor contrata a una empresa excavadora para que le haga las zanjas para la cimentación de un nuevo edificio. La contratación de ese servicio puede hacerse de dos maneras:

- Se contrata la realización de las zanjas determinadas en un plano con fecha de finalización en un mes.
- Se contrata la maquinaria de excavación junto con el personal técnico para su manejo durante un periodo de un mes, para ponerse a las órdenes del constructor.

En el primer caso se está contratando un resultado, es decir, se trata de una ejecución de obra y tendrá que ser facturada con inversión de sujeto pasivo.

En el segundo caso se trata de un arrendamiento de servicios y se deberá facturar con IVA.

La Administración Tributaria considera ejecuciones de obra, entre otras, a:

- Las instalaciones de fontanería, calefacción, electricidad, etc. así como la instalación de muebles de cocina y baño, incluida las bancadas o encimeras de los mismos, y armarios empotrados.
- Suministro de bienes objeto de instalación y montaje, tales como puertas, ventanas, ascensores, sanitarios, calefacción, aire acondicionado, equipos de seguridad, de telecomunicaciones, etc.
- Movimientos de tierras para la ejecución de cualquier obra de construcción o urbanización.
- La demolición de edificaciones.

Por otro lado, no considera ejecuciones de obra, entre otras, a:

- 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.
- Contratos de mantenimiento de instalaciones (ascensores, caldera, instalaciones de TV, de seguridad, etc.)
- 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.
- 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, andamios, etc.
- Suministro de materiales que no sean objeto de instalación y montaje.

Sin embargo, si en un mismo contrato hay, por ejemplo, la construcción de una nave, pero que en el mismo precio se incluyan otros servicios como la redacción del proyecto y la supervisión de las obras, podrá considerarse que estos servicios son accesorios a la ejecución inmobiliaria aplicándose, por tanto, la inversión del sujeto pasivo a la totalidad de la operación.

Subcontratistas

Uno de los temas más conflictivos en la interpretación de la Ley era si los subcontratistas que contrataban una ejecución de obra con el contratista principal o con otros subcontratistas debían facturar con inversión del sujeto pasivo cuando el cliente final no era empresario o profesional. La interpretación de la Agencia Tributaria es que sí, es decir, que sólo se tiene en cuenta la relación entre el subcontratista y el que lo contrata. Cómo quien contrata a un subcontratista siempre será un empresario, entonces el subcontratista deberá facturar sin IVA independientemente de quien sea el cliente final (y siempre que se trate de

ejecuciones de obras en el marco de urbanización de terrenos, o de construcción o rehabilitación de edificaciones).

Se trata del caso, por ejemplo, en el que un particular contrata a un constructor para levantar su nueva vivienda. El constructor contrata un carpintero para que le confeccione e instale los cerramientos. La factura del constructor al particular debe ir con IVA, la factura del carpintero al constructor sin IVA.

Recomendación de la Agencia Tributaria

La Agencia Tributaria recomienda que el contratista o subcontratista obtenga de su cliente (sea el usuario final u otro contratista) una comunicación expresa y fehaciente de que las operaciones contratadas 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.

De esta manera se exime de responsabilidad al contratista-subcontratista sobre la aplicación o no de la inversión del sujeto pasivo. Esta comunicación es independiente de la que hemos comentado en el apartado “Empresarios o profesionales”.

Resumen

Por lo tanto, si somos contratistas o subcontratistas, para que podamos facturar sin IVA debemos hacernos 3 preguntas.

1. ¿Facturamos a un empresario o profesional en el ejercicio de su actividad?
2. ¿Lo que facturamos se considera una ejecución de obra?
3. ¿Los trabajos realizados se han hecho en un contexto de urbanización de terrenos o de construcción o rehabilitación de edificaciones?

Si la respuesta es afirmativa en las tres preguntas, debemos facturar sin IVA.

Si en alguna pregunta la respuesta es negativa, debemos facturar con IVA.

Si en las preguntas 1 o 3 tenemos dudas o, aunque lo tengamos claro queremos curarnos en salud, deberemos pedir que nuestro cliente nos de una comunicación expresa y fehaciente respondiendo a dichas preguntas.

En las facturas que se emitan con inversión del sujeto pasivo, deberá especificarse el siguiente texto:

“Operación con inversión del sujeto pasivo en aplicación del artículo 84.2.f de la Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido”