

Jornada informativa

**OBLIGACION DE NO REPERCUTIR IVA
EN EJECUCIONES DE OBRA
INMOBILIARIA**

Pablo Filiu Rodríguez
Consultor y Auditor de Cuentas

El artículo 84 de la Ley 37/1992 del IVA, según redacción dada por la ley 7/2012, (efectos 31/10/2012) establece:

“Uno. Serán **sujetos pasivos** del Impuesto:

2. **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.”

La Inversión del Sujeto Pasivo (No el emisor de la factura, sino el destinatario de las operaciones), se aplicará cuando se reúnan los siguientes requisitos:

- 1.- El destinatario de las operaciones debe actuar con la condición de **empresario o profesional**.
- 2.- Las operaciones realizadas deben tener por **objeto** la urbanización de terrenos o la construcción o rehabilitación de edificaciones.
- 3.- las operaciones realizadas debe tener la **naturaleza de ejecución de obra**, con o sin aportación de materiales, incluida la cesión de personal necesario para su ejecución.
- 4.- Consecuencia de **contratos** directamente formalizados entre el promotor y el contratista principal, si bien la inversión del sujeto pasivo también se aplica **en toda la cadena de subcontratación**, cuando la ejecución de obra sea consecuencia de un contrato directamente concertado (puede ser verbal) entre estos sujetos y tenga el objeto descrito en punto 2.- anterior.

PRECISIONES

1.- Empresario o profesional destinatario de las operaciones

Sólo se produce la inversión del sujeto pasivo si el destinatario actúa realizando actividades como empresario o profesional en los términos establecidos en el artículo 5 de la ley del IVA, por tanto será de aplicación también a entes públicos como Ayuntamientos, personas físicas, asociaciones, cooperativas, etc. Esto es, las actividades que impliquen la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios, así como la urbanización de terrenos o la promoción, construcción o rehabilitación de edificaciones. Asumiendo el riesgo y ventura que pueda producirse.

2.- Comunicación Sujeto Pasivo

Según contestación DGT reciente, los Entes Públicos, las personas físicas, las asociaciones, cooperativas y demás entes sin ánimo de lucro, tendrán que comunicar de forma expresa y fehacientemente al contratista principal que están adquiriendo el bien o servicio en su calidad de empresario o profesional.

No será necesaria dicha comunicación en los supuestos en los que dichas personas o entidades no actúen como empresario o profesional, en cuyo caso no opera la ISP, y por lo tanto se factura con IVA.

La DGT considera sólo un elemento a tener en consideración a efectos de responsabilidades y sanciones, el hecho de recibir dicha comunicación, y no propone otra solución para exonerar de dicha carga al que ejecuta obras inmobiliarias.

La Administración tributaria debería regular mediante norma este extremo para evitar la indefensión del contribuyente en caso de liquidaciones y sanciones.

3.- Concepto de Urbanizador de terrenos

Doctrina de la DGT: se considera que los propietarios de suelo adquieren la condición de empresario a efectos del IVA, desde el momento en que comiencen a serles imputados los correspondientes costes de urbanización en forma de derramas, siempre que abonaran las mismas con la intención de afectar el suelo resultante de la reparcelación a una actividad empresarial o profesional (caso de Juntas de Compensación).

Tiene que haber intención de venta, cesión o adjudicación por cualquier título de los terrenos que se urbanizan. A falta de esta intención, las operaciones realizadas quedan al margen del IVA.

4.- Concepto de Promotor de edificaciones

Es el propietario de los inmuebles que construye (figura del promotor-constructor) o contrata la construcción (promotor) de los mismos para destinarlos a la venta, el alquiler o el uso propio, con los siguientes rasgos:

- Intervención decisiva en el proceso de construcción.
- La obra se realiza en su beneficio y se encamina a la venta a terceros que confían en su prestigio comercial.
- Actúa como garante de la correcta construcción, obligándose frente a los compradores.
- Contrata y elige a los técnicos

A modo de ejemplo, son promotores a estos efectos:

- * La empresa que encarga la construcción de su propia nave u oficina.
- * La comunidad de propietarios que encarga la construcción o rehabilitación de su edificio.
- * Personas físicas o jurídicas que participan en una actuación urbanística.

5.- Comunicación Objeto del contrato

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 de servicios, 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 (con o sin aportación de materiales) o rehabilitación de edificaciones.

Ejemplos:

* El contrato de conservación y mantenimiento de carreteras, aun debiendo realizar obra en un momento dado, es un contrato de servicios, no de ejecución, por lo que no hay ISP en toda la cadena de subcontratación.

* Los subcontratos de obra se registrarán por esta nueva regla de ISP, a pesar de que el promotor último no reúna las condiciones para ser considerado empresario o profesional a efectos de IVA.

6.- Concepto de Subcontratista

Todas las empresas y profesionales que participan en la ejecución de obra y sea cual sea su posición en la cadena, contratando con el contratista principal o con otro subcontratista.

Resulta indiferente que el empresario o profesional que ejecuta las obras subcontratadas sea una Sociedad o profesional encuadrado en el régimen de autónomo de la S.S.

Aclaraciones pendientes por parte de la Administración: ¿Cómo afecta la ISP a los trabajadores autónomos que tributan por el sistema de módulos? ¿se tiene que hacer el pago trimestral del IVA? ¿se va a tener que pagar un IVA trimestral por aplicación de los módulos cuando en la facturación no se cobra IVA?. Si no se cambia la norma, deberán sumar las cuotas devengadas en operaciones en las que se aplique ISP (sin cobrar dicha cuota), y solo podrán deducirse la cuota soportada de estas operaciones cuando no le sea aplicable la cuota mínima.

7.- Caso de Varios contratistas principales

Según criterio de la DGT lo relevante a estos efectos es que la ejecución de obra llevada a cabo en su conjunto por todos ellos tenga esta consideración, sin tener que atender a cada trabajo aislado llevado a cabo por cada uno de los contratistas. Volvemos a tener que realizar una función investigadora para la cual, normalmente no tenemos preparación, medios o simplemente asignación de prioridades, que nos permita definir si estamos ante la figura del ISP o no.

Así como ejemplo, a criterio de la Dirección General de Tributos, en la rehabilitación de un edificio para lo cual se contrata con un encofrador, un ferrallista y una empresa que le realice el bombeo de hormigón, debe considerarse esta actuación, sujeta a la ISP, sin perjuicio de que de forma aislada no reúna los requisitos para calificarse como obra de rehabilitación.

8.- Ejecuciones de obra posteriores

Esta norma debe también aplicarse a las ejecuciones de obra tales como reparación de humedades, alicatados y trabajos similares realizados tras la entrega de la obra final, pero en periodo de garantía, siempre que dichos trabajos se deriven directamente del contrato principal de urbanización, construcción o rehabilitación.

(Una vez mas, los subcontratistas, deberán ponerse la gabardina y coger la lupa y la pipa -sin tabaco-, para no caer en responsabilidades tributarias)

9.- Concepto de Urbanización de terrenos

A efectos de la ISP, se considera urbanización de terrenos, las actuaciones de nueva urbanización, o de urbanización que tenga por objeto la reforma o renovación sustancial del suelo ya urbanizado o actuaciones que incrementen las dotaciones públicas de un suelo urbanizado.

Se incluyen ejecuciones de abastecimiento, evacuación de aguas, suministro de energía eléctrica, redes de distribución de gas, instalaciones telefónicas, los accesos, calles y las aceras.

No obstante, si estas actuaciones se realizan de forma aislada, con carácter general, no constituyen por si solas un proceso de urbanización o rehabilitación.

Será necesario que el contratista principal y sucesivos subcontratistas comuniquen expresa y fehacientemente al prestador de tales servicios que los mismos se integran en el seno de un contrato principal promotor-contratista, que tiene por objeto la urbanización de terrenos, para que se aplique la ISP.

10.- Concepto de Edificaciones.

Lo regula expresamente el artículo 6 de la ley del IVA, 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. P.ej.:

- Edificios (viviendas o naves industriales).
- Instalaciones industriales no habitables (diques, tanques, cargaderos, depósitos de agua).
- Plataformas de explotación de Hidrocarburos.
- Puertos, aeropuertos y mercados.
- Instalaciones de recreo y deportivas que no sean accesorias de otras edificaciones.
- Caminos, canales, carreteras, líneas de ferrocarril, autopistas, puentes, viaductos, túneles, oleoductos, depuradora de aguas.
- Instalaciones fijas de transporte por cable.
- Elementos de un parque solar, aerogeneradores, subestaciones y centros de transformación.

No se consideran edificaciones, en particular:

- Instalaciones industriales si no están unidas permanentemente al suelo o a otros inmuebles y/o no sean susceptibles de utilización autónoma independiente.
- Las construcciones accesorias de explotaciones agrícolas.
- Minas, canteras o escoriales, pozos de petróleo o de gas u otros lugares de extracción de productos naturales.
- Las acequias, desagües y zonas de servidumbre.
- Placas solares que puedan ser desmontadas.
- Viveros flotantes (bateas de cultivo y mejillón).

11.- Rehabilitación de edificaciones

Obras cuyo objeto principal sea la reconstrucción de edificaciones, se entiende cumplido si más del 50% del coste total del proyecto de rehabilitación se corresponda con obras de consolidación o tratamiento de elementos estructurales, fachadas o cubiertas. El coste de las obras tiene que exceder del 25% del precio de adquisición de la edificación o de su valor de mercado.

Se aplica también al arrendatario de un local de negocios en el que desarrolla su actividad.

Debido a la complejidad para demostrar estos requisitos, será necesario que el contratista principal y sucesivos subcontratistas comuniquen expresa y fehacientemente al prestador de tales servicios que los mismos se integran en el seno de un contrato principal promotor-contratista, que tiene por objeto la construcción o rehabilitación de edificaciones, para que se aplique la ISP.

12.- Ejecuciones de obra

Elemento característico: Obtención de un resultado futuro, que implica la obtención de un bien distinto a los bienes que se hayan utilizado para su realización.

Mientras que en el arrendamiento de servicios, lo fundamental es la prestación de un servicio concreto, con independencia del resultado final, y prestado de forma continuada y periódica.

Por tanto, es el contrato inicial entre el promotor y el contratista principal el que califica si es ejecución o no de obra, y por lo tanto, el que marca al resto de la cadena de subcontratación respecto de aplicación de la ISP.

Si son ejecuciones de obra:

- Instalación de fontanería, calefacción, electricidad, etc., así como 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, ferralla, etc. - Construcción de depuradoras, plantas potabilizadoras, instalaciones solares, fotovoltaicas, ajardinamientos, etc.
- Los trabajos de movimiento de tierras para ejecutar obra de construcción o urbanización.
- Demolición de edificaciones.
- Construcción de carreteras y autopistas, incluyéndose la señalización horizontal y vertical, la instalación de vallado metálico y de biondas, etc. (No se aplicaría en cambio la ISP en caso de restaurar señalizaciones en el marco de un contrato de mantenimiento de viales).
- Servicios profesionales de albañilería, solado, alicatado, instalación de parquet, carpintería, etc.

No son ejecuciones de obra:

- Contrato de obra de adecuación, reforma, etc., de locales dentro de un Centro Comercial, en general no cumple el concepto de rehabilitación, ese local forma parte de un conjunto.
- El arrendamiento de grúas, camiones y demás maquinaria pesada con o sin conductor u operarios especializados, salvo que se obligue a la obtención de un resultado concreto de obra, (p.ej. construcción de un talud o excavación de una zanja de x metros).
- Operaciones de mantenimiento de instalaciones, ascensores, cerrajería, calderas y sistemas de calefacción, limpieza, videoporteros, instalación de televisión, etc.
- Actividades de viabilidad, mantenimiento y vigilancia de vías públicas, realizadas en el marco de un contrato de conservación y mantenimiento, incluyendo reparación de defectos en calzada, o restauración de señalizaciones.

(...continúa)

- Trabajos necesarios para la obra pero que no se incorporan materialmente: Control de calidad, seguridad y vigilancia, dirección de obra, redacción de proyectos, servicios de arquitectos, ingeniería, limpieza final, etc.
- Gestión de residuos.
- Suministros e instalación de equipos que no forman parte de la propia obra, tales como casetas, elementos de protección o andamios, etc.
- Suministros de materiales que no son objeto de instalación y montaje. Por el contrario, si es ejecución p.ej. el abastecimiento de hormigón si es colocado por personal del suministrador.
- Cesión de personal de los socios de una UTE o AIE a ésta, siempre que no se haya constituido precisamente para la ejecución de una obra de construcción o rehabilitación de edificaciones o urbanización de terrenos.

13.- Contratos mixtos o múltiples

Mixto: Son los que a cambio de un precio único, el contratista o subcontratista se obliga a prestar servicios y realizar ejecuciones de obra en el marco de un mismo contrato.

Habrán que estar a la naturaleza conjunta del contrato, de forma que si la mayor parte de la contraprestación corresponde a un contrato de ejecución de obra, todo el contrato se calificará como contrato de ejecución de obras, y se aplicará la inversión del sujeto pasivo respecto de toda la contraprestación del mismo.

En el caso de contratos **múltiples**, en los que en un mismo contrato se recogen prestaciones diferentes con contraprestaciones individualizadas habrá que estar a la calificación jurídica de cada una de las partes (por ejemplo, contrato de redacción de proyecto y ejecución de obra, con contraprestaciones diferenciadas para cada una de las prestaciones, en el que se aplicaría la ISP solo respecto de la parte de ejecución de obra).

14.- Expedición de la factura

Las entidades contratistas deberán expedir factura en el momento en que se produzca el devengo del impuesto debiéndose hacer constar en la misma:

- Anteriores al 2013: “ El sujeto pasivo del impuesto es el destinatario de la operación”
- Posteriores al 01/01/2013: “Operación de inversión del sujeto pasivo de acuerdo al art. 84, apartado uno, número 2ºf) de la ley 37/1992 del IVA”

15.- Devengo del impuesto (Recordatorio)

Si el destinatario es una Adm. Pública, se produce en el momento de la recepción, total o parcial de las obras.

Si no es una A. Pública, en el momento en que los bienes objeto de ejecución se pongan a disposición del dueño de la obra.

No obstante cualquiera de los casos anteriores, se produce el devengo si se procede al pago total o parcial de la obra. El mero endoso, descuento o pignoración de la certificación no se considera pago.

La mera expedición de certificación de obra en la que se documenta el estado de avance de ésta, no determina el devengo del impuesto.

Si el impuesto se ha devengado antes de la entrada en vigor de la norma - 31/10/12 - , no se aplica la ISP.

Caso de que se haya emitido la fra. antes del 31 de octubre, sin que se haya producido el devengo, y su pago se produce después de esta fecha, si opera la ISP y deberá rectificarse la factura inicial.

CERTIFICADO SOBRE LA APLICACIÓN DE LA INVERSIÓN DE SUJETO PASIVO EN OBRAS DE REHABILITACIÓN.

DATOS DE LA OBRA.

Dirección:

Población:

Provincia:

Propietario:

Objeto del

Contrato:

EMPRESA PROMOTORA

Nombre:

CIF:

Domicilio:

EMPRESA CONSTRUCTORA.

Nombre:

CIF:

Domicilio:

SUBCONTRATISTA.

Nombre:

CIF:

Domicilio:

Actividad.

CERTIFICACIÓN

Certifico que la presente obra cumple los requisitos para aplicar la regla de inversión de sujeto pasivo, de acuerdo con el artículo artículo 84.2.e de la Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido"

*Por su parte, el objeto del contrato se clasifica en **Obra de rehabilitación** de acuerdo con artículo 20.1.2 de la Ley de IVA.*

En Murcia, a.....

Fdo.:

Representante de la Empresa Promotora.

Fdo.:

Representante de la Empresa Constructora.