CIRCULAR 9/13

LA REGLA DE INVERSIÓN DEL SUJECTO PASIVO EN EL SUPUESTO DE EJECUCIONES DE OBRA

(Análisis de la consulta DGT V2583-12, de 27/12/2012)

La Ley 7/2012, 29 de octubre, introdujo, ***con efectos desde 31/10/2012***, una serie de medidas destinadas a la prevención del fraude en determinadas operaciones inmobiliarias, entre las cuales destaca la introducción de la **nueva letra f) del artículo 84.uno.2º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del IVA (en adelante, LIVA).**

Esta nueva letra supone la **extensión de la regla de inversión del sujeto pasivo (en adelante, ISP) a tota la cadena de la actividad de construcción** entendida en el sentido amplio, puesto que esta normativa deberá ser aplicada a todas las ejecuciones de obra, con o sin aportación de materiales, así como a las cesiones de personal para su implantación, consecuencia de contratos formalizados entre el promotor y el contratista que tengan por objeto la urbanización de terrenos o la construcción o rehabilitación de edificios, resultando –la regla de la inversión– igualmente aplicable en los casos donde los destinatarios de las operaciones sean al mismo tiempo el contratista principal u otros subcontratistas en las condiciones mencionadas.

Con el fin de aclarar algunos conceptos, la **Dirección General de Tributos (DGT) ha publicado la consulta vinculante V2583-12, de fecha 27/12/2012**, mediante la cual se abordan distintos aspectos que afectan a este nuevo supuesto de ISP.

En primer lugar, la DGT destaca que para que resulte de aplicación el mecanismo de ISP establecido en la nueva letra f) del artículo 84.uno.2º LIVA, resultará necesario que se cumplan los siguientes requisitos –subjetivos y objetivos-:

1) El destinatario de las operaciones sujetas al IVA debe actuar en su condición de empresario o profesional –EoP- (requisito subjetivo):

   - ✓ Este requisito también se aplica a los entes públicos, personas físicas, asociaciones, cooperativas y otras entidades sin ánimo de lucro, por lo que será necesario que éstos comuniquen, de forma expresa y fehaciente, al contratista principal que están adquiriendo el bien o servicio, producto de la ejecución de obra en su calidad de EoP.
   - ✓ Cuando existan varios contratistas principales, lo relevante a estos efectos es que la ejecución de obra llevada a cabo en su conjunto por todos ellos tenga la consideración de urbanización, construcción o rehabilitación.
   - ✓ En cuanto a las infracciones y sanciones, la DGT recuerda que el artículo 179 de la LGT señala que no se entenderá cometida una infracción en aquellos supuestos en los que el sujeto pasivo haya puesto toda la diligencia necesaria para el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, resaltando a estos efectos la importancia de que el

empresario que ha efectuado las obras haya percibido -del destinatario- una comunicación que explicite que dichas operaciones se integran en el ámbito de un contrato principal, promotor/contratista, que tiene por objeto la urbanización de terrenos o la construcción o rehabilitación de edificaciones.

- ✓ La regla ISP también se aplica a las ejecuciones de obra de un subcontratista, que tengan como destinatario a un contratista principal, aunque este contratista principal ejecute la obra para una persona o entidad que no actúe como EoP y, en esta última operación, no resulte de aplicación la regla de ISP.

2) Las operaciones realizadas deben tener por objeto la urbanización del suelo, o la construcción o rehabilitación de edificaciones (requisito objetivo):

   - ✓ El proceso de urbanización incluye ejecuciones de obra como son el suministro y evacuación de aguas, el suministro de energía eléctrica, las redes de distribución de gas, las instalaciones telefónicas, etc.
   - ✓ Respecto al concepto de construcción o rehabilitación de edificaciones se debe atender a las definiciones recogidas en los artículos 6 y 20.uno.22 LIVA.

3) Las operaciones deben tener la naturaleza jurídica de ejecuciones de obra, con o sin aportación de materiales, incluidas las cesiones de personal necesarias para su realización (requisito objetivo):

   - ✓ Concepto de ejecución de obra según definición de arrendamiento de obra regulado en el artículo 1.544 del Código Civil.
   - ✓ La ejecución de obra no debe confundirse con el contrato de arrendamiento de servicios, puesto que en el primero lo que prima es la obtención de un resultado (la obra), mientras que en el segundo el objeto que se persigue es la prestación continuada en el tiempo y, por tanto, el trato sucesivo. Sólo a los contratos de ejecución de obra (arrendamiento de obra) les resultará aplicable el mecanismo de ISP.
   - ✓ El concepto ejecución de obra comprende las instalaciones de electricidad, fontanería, calefacción, la instalación de muebles de cocina, de puertas y ventanas, ascensores, sanitarios, la construcción de depuradoras, carreteras, aparcamientos, jardinería y la demolición de edificaciones. A dichas ejecuciones de obra también se les aplicará la regla de la ISP siempre y cuando las mismas estén inmersas en un proceso de urbanización de terrenos, construcción o rehabilitación de edificaciones.

     Por el contrario, no son consideradas como ejecuciones de obra, entre otras, el arrendamiento de maquinaria o medios de transporte, con o sin conductor (con la excepción de que exista el compromiso de que estos arrendadores ejecuten toda o parte de la obra), ni el mantenimiento de instalaciones o vías públicas.

   - ✓ En los contratos mixtos, en los que un mismo contratista se obliga a prestar servicios y a realizar ejecuciones de obra por un precio único, operará la ISP siempre que la obligación de prestación de servicios se inserte en el contrato de ejecución de una

obra consistente en la urbanización de terrenos o la construcción o rehabilitación de edificaciones.

4) Estas operaciones han de ser consecuencia de contratos directamente formalizados entre el promotor y el/los contratistas principales, si bien la ISP també se producirá en los casos de ejecuciones de obra y cesiones de personal efectuadas para el contratista principal u otros subcontratistas, cuando las mismas tengan por objeto la urbanización del suelo o la construcción o rehabilitación de edificaciones. En este sentido, la expresión "formalizados directamente" deberá ser considerada equivalente a "concertados directamente" entre el promotor y el contratista, cualquiera que sea la forma oral o escrita de los contratos celebrados (requisito objetivo).

Otras consideraciones:

Tal y como se ha indicado anteriormente, la aplicación práctica de esta nueva regla de ISP se produce para las operaciones devengadas a partir del 31/10/2012 (fecha de entrada en vigor de la Ley 7/2012), por lo que la DGT recuerda cuándo se produce el devengo en los contratos de ejecución de obra, tanto en obra pública como privada.

En el supuesto de certificaciones de obra emitidas antes del 31/10/2012 (sin que a esa fecha se haya producido el pago de la certificación), el cobro posterior a 31/10/2012 supondrá el devengo del IVA (art. 75.dos LIVA) y, por tanto, tener que aplicar obligatoriamente la regla de ISP respecto a estas operaciones. Por tanto, en la factura que haya de expedir el prestador del servicio no habrá de incluirse ninguna cuota IVA repercutida, sin perjuicio de las rectificaciones que en su caso se deban efectuar en la certificación de obra expedida, a efectos de la propia contabilidad del prestador y de otros tributos.

Por último, la DGT recuerda que la emisión de la factura deberá producirse aunque se produzca la ISP, incluyendo en la misma la mención expresa de los preceptos de la Directiva, o la norma nacional o, simplemente, que el destinatario de la operación es el sujeto pasivo y, a partir del 1/01/2013, en consonancia con el nuevo Reglamento de facturación, explicitar la mención “inversión del sujeto pasivo”.

A los efectos de profundizar más en este tema, **adjuntamos** Nota Técnica elaborada, por un colaborador de nuestro despacho, para la Asociación Española de Asesores Fiscales (AEDAF).

Como siempre, deseando que la presente información resulte de su interés, quedamos a su entera disposición para resolver cualquier cuestión o duda adicional que se le plantee.