



Noviembre -2012

Estimado cliente,

Le informamos que según lo previsto en la **Ley 7/2012, de 29 de octubre** de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude introduce importantes modificaciones en el ámbito del Impuesto sobre el Valor Añadido, con el fin de evitar comportamientos fraudulentos, en especial en las operaciones de entregas de inmuebles y en situaciones en las que se ha producido una declaración de concurso.

Entre esas medidas destaca la ampliación de los supuestos en los que opera la **“inversión del sujeto pasivo”**, mecanismo por el cual éste será el adquirente del bien o servicio y no quien lo presta o entrega, que es la regla general.

Con ello se pretende evitar el perjuicio que se produce a la Hacienda Pública cuando el IVA no se ingresa en el Tesoro y, a continuación, se solicita el aplazamiento o se declara el concurso de la entidad transmitente. El daño a la Hacienda Pública es doble, pues el IVA no ingresado es deducido por el adquirente. Con el mecanismo de la inversión del sujeto pasivo se garantiza el ingreso del IVA en la Hacienda Pública, pues es la misma persona quien repercute y soporta el impuesto.

1. ENTREGAS DE INMUEBLES.

Se establecen nuevos supuestos de inversión del sujeto pasivo, por tanto, será sujeto pasivo quien adquiere el inmueble y no quien lo entrega, en las siguientes operaciones:

- 1.1. Las entregas de bienes inmuebles efectuadas como consecuencia de un proceso concursal.
- 1.2. Las entregas de bienes inmuebles exentas en las que el sujeto pasivo hubiera renunciado a la exención, referidas a:
 - Entregas de terrenos rústicos y demás que no tengan la condición de edificables y
 - Segundas y ulteriores entregas de edificaciones.
- 1.3. Las entregas efectuadas en ejecución de la garantía constituida sobre los bienes inmuebles, entendiéndose, asimismo, que se ejecuta la garantía cuando se transmite el inmueble a cambio de la extinción total o parcial de la deuda garantizada o de la obligación de extinguir la referida deuda por el adquirente (dación en pago).

2. EJECUCIONES DE OBRA.

De especial trascendencia resulta el nuevo supuesto de inversión del sujeto pasivo en las ejecuciones de obra, por lo que a sus especialidades vamos a dedicar esta circular.

2.1. NUEVA NORMATIVA

La letra f) del apartado 2ª del art. 84 de la Ley de IVA, establece que también, se aplicará la “inversión del sujeto pasivo” y, por tanto lo será el destinatario, en las **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.

Por tanto, para las operaciones devengadas **a partir del 31 de octubre de 2012**, (inclusive) en las ejecuciones de obra a las que hace referencia la letra f) del art. 84.Uno.2º, será sujeto pasivo el empresario o profesional destinatario de la operación y no quien las entregue. **Esto implica que quien realiza la obra deberá emitir una factura sin repercutir el IVA correspondiente, y que el empresario o profesional que reciba la factura deberá, en su condición de sujeto pasivo, ingresar la cuota correspondiente, haciéndola figurar en su declaración-liquidación como cuota devengada, teniendo, al mismo tiempo, derecho a practicar su deducción de acuerdo a las normas generales.**

2.2. REQUISITOS

Para que opere este nuevo supuesto de inversión de sujeto pasivo deben **cumplirse simultáneamente los tres requisitos** que se indican a continuación:

- Destinatario de la operación
- Tipo de obra
- Cadena de intervinientes

2.2.1. Destinatario de la operación

Debe tenerse en cuenta que **el destinatario de la operación de ejecución de obra debe ser un empresario o profesional** a efectos del IVA. Esta nueva regla **no** es de aplicación si la obra se ejecuta para **un particular**.

Por lo tanto, es **muy importante conocer** por parte de todos los agentes que intervienen en la operación de ejecución de obra (desde el contratista principal hasta el último subcontratista) si el destinatario de la misma es empresario o profesional que actúa como promotor o por el contrario es un particular. Es decir, y a modo de ejemplo práctico:

- Supongamos el supuesto de un subcontratista que realiza los trabajos de instalación eléctrica de una vivienda cuyo destinatario de la operación de ejecución de obra es un empresario o profesional que actúa como promotor: en este caso, opera el nuevo supuesto de inversión de sujeto pasivo de IVA y por lo tanto, este subcontratista deberá emitir la factura **SIN IVA REPERCUTIDO**.
- Supongamos el supuesto de un subcontratista que realiza los trabajos de instalación eléctrica de una vivienda cuyo destinatario de la operación de ejecución de obra es un particular: en este caso, **NO** opera el supuesto de inversión de sujeto pasivo de IVA y por lo tanto, este subcontratista deberá emitir la factura **CON IVA REPERCUTIDO**.

Por otra parte, conviene hacer la siguiente aclaración cuando el destinatario de este tipo de operaciones sea una Administración Pública: las Administraciones Públicas, como norma general, no actúan como empresario o profesionales salvo excepciones. En caso de duda, conviene solicitar a la Administración Pública que sea cliente en este tipo de contratos que indiquen si actúan con carácter empresarial o no.

En caso de que la Administración no acredite fehacientemente que actúa en su condición de empresario, la factura deberá emitirse repercutiendo el IVA correspondiente.

2.2.2. Tipo de obra

La inversión del sujeto pasivo opera en las siguientes operaciones:

1.- **Ejecuciones de obra con o sin aportación de materiales**, realizadas entre promotor y contratista, o entre contratista principal y otros subcontratistas, **que tengan por objeto la urbanización de terrenos o la construcción o rehabilitación de edificaciones.**

2.- **O las cesiones de personal (mano de obra) para la ejecución de las obras descritas en el punto anterior siendo el sujeto pasivo el empresario o profesional que recibe el personal.**

Respecto del primer punto, conviene hacer las siguientes **precisiones**:

- A los proveedores que **única y exclusivamente** suministren materiales, alquileres, y otros servicios y que de ningún modo realicen ejecución de obra: no les es de aplicación este nuevo supuesto de inversión de sujeto pasivo y deberán seguir emitiendo sus facturas repercutiendo el IVA correspondiente.
- Sin embargo, a aquellos proveedores que realicen conjuntamente ejecución de obra y suministro de materiales (**prestaciones mixtas**), sí les serán de aplicación esta nueva regla.

Por ejemplo:

- Venta de ventanas con su colocación: se trata de una prestación mixta, por lo que la factura se emitiría sin IVA repercutido
- Trabajo de colocación de ventanas sin su suministro: la factura se emitiría sin IVA repercutido
- Venta de ventanas, única y exclusivamente: la factura se emitiría con el correspondiente IVA Repercutido.

2.2.3. Cadena de intervinientes

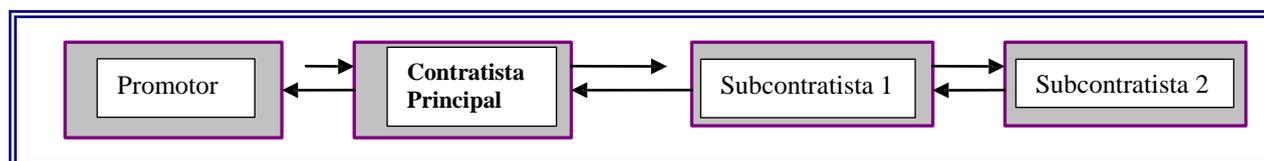
Si se cumplen simultáneamente los dos requisitos indicados anteriormente, esto es, calificación como empresario del promotor y/o contratista y que se trata de obras de urbanización, construcción y rehabilitación de edificaciones, la inversión del sujeto pasivo se **aplicará a toda la cadena de intervinientes en la ejecución de la obra**, es decir, operará tanto en los contratos celebrados entre promotor y contratista, como en los que se celebren entre contratista principal y otros subcontratistas, y por lo tanto, tanto el contratista principal como los subcontratistas emitirán su facturas sin repercutir el IVA correspondiente.

En caso contrario, de no cumplirse simultáneamente los dos requisitos indicados anteriormente, este nuevo supuesto de inversión de sujeto pasivo no operará para ningún interviniente de la cadena. Es decir, si por ejemplo, la persona destinataria de la ejecución de obra es un particular, o no se está ejecutando el tipo de obra descrito, todos los intervinientes en la operación, tanto contratista principal como subcontratistas emitirán sus facturas repercutiendo el IVA correspondiente.

Por lo tanto, el hecho de que la inversión del sujeto pasivo afecte a todos los agentes intervinientes en la operación puede dar lugar a importantes problemas en su aplicación práctica, por lo que resulta **fundamental y necesario**, para una correcta aplicación de la normativa vigente el **conocimiento por parte de todos los subcontratistas del tipo de ejecución de obra que está realizando su cliente.**

A tales efectos, es aconsejable que se solicite al promotor o contratista que manifieste por escrito que la ejecución de obra que se contrata, es 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.

2.3. SUPUESTO PRÁCTICO



Ejemplo: el subcontratista 2 es un albañil que realiza los trabajos de albañilería (tabiques...) para una vivienda siendo el destinatario de la ejecución de la obra un promotor que actúa como empresario o profesional. Como hemos expresado anteriormente, la inversión del sujeto pasivo se aplica a toda la cadena de intervinientes en la operación de ejecución de obra.

■ El **subcontratista 2** (por ejemplo, el albañil):

- emitirá la factura sin IVA al subcontratista 1 y en la misma hará constar lo siguiente: "Operación de inversión del sujeto pasivo de acuerdo al art. 84., apartado uno, número 2º f) de la Ley 37/92 de IVA"

■ El **subcontratista 1**, empresario o profesional:

- recibe la factura sin IVA del subcontratista 2 y se auto-repercute y deduce el IVA.
- A su vez, el subcontratista 1 emitirá la factura sin IVA al contratista principal y en la misma hará constar: "Operación de inversión del sujeto pasivo de acuerdo al art. 84., apartado uno, número 2º f) de la Ley 37/92 de IVA"

■ El **contratista principal**, empresario o profesional:

- recibe la factura sin IVA del subcontratista 1 y se auto-repercute y se deduce el IVA.
- A su vez, emitirá una factura sin IVA al promotor en la que hará constar: "Operación de inversión del sujeto pasivo de acuerdo al art. 84., apartado uno, número 2º f) de la Ley 37/92 de IVA"

■ El **promotor**:

- recibe la factura sin IVA del contratista principal y se auto-repercute y deduce el IVA.
- El promotor emitirá factura al cliente (consumidor final) tal y como se venía operando hasta ahora, dado que en este caso no afecta la modificación, es decir, se factura **con IVA**.

2.4. ENTRADA EN VIGOR

Este nuevo supuesto de inversión de sujeto pasivo se aplicará a las **ejecuciones de obra** que cumplan los requisitos descritos **devengan a partir del 31 de octubre de 2012 (inclusive)**.

En consecuencia, hay que estar al devengo del IVA para saber si esta regla es o no de aplicación. En este sentido, hay que recordar que las ejecuciones de obra, por sí solas, no devengan el IVA, ya que el IVA se devenga:

- Con la entrega de la obra, lo que normalmente se produce al final del contrato.
- Con el cobro o pago de anticipos.

Por lo tanto, ejecuciones de obra:

1. Si no están devengadas (no ha existido ni cobro ni entrega)

- Las facturas emitidas por ejecuciones de obra que no se encuentren entregadas o recepcionadas al 30 de octubre de 2012 y no se haya producido su cobro anticipado a dicha fecha, procederá su **anulación y nueva emisión sin repercusión de IVA**.

- Las facturas recibidas de subcontratistas hasta el 30 de octubre por ejecuciones de obra, si no se han realizado pagos o no se ha entregado la obra, se debe producir la modificación de la factura.

2. Si ya están devengadas (por entrega o cobro anticipado)

- Las facturas emitidas por ejecuciones de obra que se encuentren entregadas o recepcionadas al 30 de octubre de 2012 o se haya producido su cobro anticipado a dicha fecha, no procederá actuación alguna.

- Las facturas recibidas de subcontratistas hasta el 30 de octubre por ejecuciones de obra, si se han realizado pagos o entregado la obra, no procede modificación alguna.

2.5. ANEXO I

A la presente circular se adjunta el Anexo I en el que se definen los conceptos de:

- Obras urbanización
- Edificaciones
- Obras de rehabilitación

3. CONSIDERACIONES GENERALES A TODOS LOS SUPUESTOS

1.- En todos estos supuestos en los que se produce inversión del sujeto pasivo, el **destinatario de la operación será quien deberá autorrepercutirse el impuesto**.

2.- En los supuestos generales, en los cuales las entidades tienen derecho a deducir el IVA soportado al 100%, el resultado es económicamente **neutro** (la auto repercusión y deducción resulta neutral)

3.- Única y exclusivamente se producirá la inversión del sujeto pasivo cuando los **destinatarios sean empresarios o profesionales a efectos del IVA**.

4.- Desde el **1 de enero de 2011**, los sujetos pasivos por inversión (el adquirente) ya no tienen obligación de expedir una "**autofactura**" por las operaciones de las que sean destinatarios. Desde esta fecha, la factura original o justificante contable será el documento justificativo para ejercitar la deducción del IVA y auto-repercusión del impuesto. Sin embargo, y por otra parte, subsiste la obligación de incluir en el libro registro de facturas recibidas la factura original o el justificante contable de la operación, expedido por quien realice la ejecución de la obra. La factura recibida se registrará en el libro registro de facturas recibidas consignando la base de la factura que emite el proveedor y a dicha base se le aplicará el tipo impositivo que corresponda y se registrará la cuota resultante de aplicar el tipo.

4. NORMATIVA

Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude. BOLETÍN OFICIAL DEL ESTADO Núm. 261. Martes 30 de octubre de 2012.

Aunque no se ha publicado la correspondiente norma foral, por aplicación del Concierto Económico este cambio normativo se entiende también de **aplicación en territorio foral desde el 31 de octubre de 2012**.

ANEXO I CONCEPTO DE OBRAS DE URBANIZACIÓN Y OTROS

1. OBRAS DE URBANIZACIÓN

Se consideran obras de urbanización de terrenos según la doctrina de la **Dirección General de Tributos**:

Todas las actuaciones que se realizan para dotar a dicho terreno de los elementos previstos por la legislación urbanística, como acceso rodado, abastecimiento y evacuación de agua, suministro de energía eléctrica, etc., para servir a la edificación que sobre ellos exista o vaya a existir, ya sea para viviendas, otros locales o edificaciones de carácter industrial.

2. EDIFICACIONES

Se consideran edificaciones según lo dispuesto en el **art. 6 de la LIVA**:

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.

En particular, tendrán la consideración de edificaciones las construcciones que a continuación se relacionan, siempre que estén unidas a un inmueble de una manera fija, de suerte que no puedan separarse de él sin quebranto de la materia ni deterioro del objeto:

- ✓ Los edificios, considerándose como tales toda construcción permanente, separada e independiente, concebida para ser utilizada como vivienda o para servir al desarrollo de una actividad económica.
- ✓ Las instalaciones industriales no habitables, tales como diques, tanques o cargaderos.
- ✓ Las plataformas para exploración y explotación de hidrocarburos.
- ✓ Los puertos, aeropuertos y mercados.
- ✓ Las instalaciones de recreo y deportivas que no sean accesorias de otras edificaciones
- ✓ Los caminos, canales de navegación, líneas de ferrocarril, carreteras, autopistas y demás vías de comunicación, terrestres o fluviales, así como los puentes o viaductos y túneles relativos a las mismas.
- ✓ Las instalaciones fijas de transporte por cable.

No tendrán la consideración de edificaciones exclusivamente las siguientes:

- ✓ Las construcciones accesorias de explotaciones agrícolas que guarden relación con la naturaleza y destino de la finca aunque el titular de la explotación, sus familiares o las personas que con él trabajen tengan en ellas su vivienda.
- ✓ Los objetos de uso y ornamentación, tales como máquinas, instrumentos y utensilios y demás inmuebles por destino a que se refiere el artículo 334, números 4 y 5 del

Código Civil: Las estatuas, relieves, pinturas u otros objetos de uso u ornamentación, colocados en edificios o heredades por el dueño del inmueble en tal forma que revele el propósito de unirlos de un modo permanente al fondo, y las máquinas, vasos, instrumentos o utensilios destinados por el propietario de la finca a la industria o explotación que se realice en un edificio o heredad, y que directamente concurren a satisfacer las necesidades de la explotación misma.

- ✓ Las minas, canteras o escoriales, pozos de petróleo o de gas u otros lugares de extracción de productos naturales.

3. OBRAS DE REHABILITACIÓN

3.1 Obras de rehabilitación

Según lo establecido en el art. 20.Uno.22° de la Ley del IVA se considerarán **obras de rehabilitación** de edificaciones las que reúnan los siguientes requisitos:

- ✓ 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.
- ✓ 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.

3.2 Obras análogas de rehabilitación

Se considerarán obras análogas a las de rehabilitación las siguientes:

- ✓ Las de adecuación estructural que proporcionen a la edificación condiciones de seguridad constructiva, de forma que quede garantizada su estabilidad y resistencia mecánica.
- ✓ Las de refuerzo o adecuación de la cimentación así como las que afecten o consistan en el tratamiento de pilares o forjados.
- ✓ Las de ampliación de la superficie construida, sobre y bajo rasante.
- ✓ Las de reconstrucción de fachadas y patios interiores.
- ✓ Las de instalación de elementos elevadores, incluidos los destinados a salvar barreras arquitectónicas para su uso por discapacitados.

3.3 Obras conexas de rehabilitación

Se considerarán obras conexas a las de rehabilitación 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:

- ✓ Las 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.

3.4 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.

Para cualquier aclaración al respecto, no dude en ponerse en contacto con su responsable Fiscal y Contable.

Atentamente,

