

La inversión del sujeto pasivo

Antes de nada recordemos que en el IVA el sujeto pasivo es la persona física o jurídica que la ley designa como obligada a cumplir las prestaciones tributarias; es decir, a declarar y pagar los impuestos correspondientes, ya sea como contribuyente o como sustituto del contribuyente. Y que la figura de la inversión del sujeto pasivo supone la traslación de la calidad de sujeto pasivo del IVA de quien realiza la operación sujeta al impuesto hacia el destinatario de la operación, que deberá liquidar el impuesto por sí mismo.

El mecanismo conocido como “inversión del sujeto pasivo” se introdujo en nuestra legislación mediante la aprobación de la Ley 30/1985, de 2 de agosto, del Impuesto sobre el Valor Añadido, lo que supuso la transposición de la sexta Directiva comunitaria al ordenamiento jurídico español.

En el Art. 15 de esta primera norma que regulaba el IVA –y siguiendo lo establecido en el propio Art. 21 de la sexta Directiva– se determinaba que, por regla general, el sujeto pasivo sería la persona física o jurídica que desarrollando actividades empresariales o profesionales, realizase entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetos al impuesto.

Ahora bien, para el caso de que la persona o entidad que realizase la operación no estuviese establecido en España, se trasladaba la condición de sujeto pasivo al receptor de los bienes o servicios sujetos al IVA, excepto cuando este estuviese sujeto al Régimen Especial del recargo de equivalencia.

A este mecanismo para evitar que la tributación de una operación que se entendía realizada en España escapase de la Hacienda española se le denominó: “inversión del sujeto pasivo”.

Con la aprobación de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, y la derogación de la Ley 30/1985, la inversión del sujeto pasivo se mantuvo con

pequeñas modificaciones, haciendo referencia a que se aplicaría cuando la persona o entidad que realizase la operación no estuviese establecido en el territorio de aplicación del impuesto, cuando antes se hablaba de España e introduciendo algunas excepciones no contempladas en la anterior normativa.

Posteriormente, y en diversas modificaciones del Art. 84 de la Ley 37/1992, se fueron introduciendo casos adicionales en los que sería de aplicación la Inversión del sujeto pasivo: entregas de oro sin elaborar o productos semielaborados de oro, de ley igual o superior a 325 milésimas; algunas operaciones de entrega o tratamiento de desechos de la industria, desperdicios y residuos metálicos de papel, cartón o vidrio y prestaciones de servicios que tengan por objeto derechos de emisión, reducciones certificadas de emisiones y unidades de reducción de emisiones de gases de efecto invernadero.

La última modificación realizada hasta el 29 de octubre de este año en el Art. 84 de la Ley 37/1992, venía dada por la Ley 38/2011, de 10 de octubre y supuso el establecimiento de la inversión del sujeto pasivo para las entregas de bienes inmuebles efectuadas como consecuencia de un proceso concursal.

Pero el pasado 30 de octubre se publicó en el BOE 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; y entre las muchas novedades y modificaciones que incorpora esta ley destaca la que se recoge en su Art. 5 y afecta al Impuesto sobre el Valor Añadido, concretamente me refiero, por su especial trascendencia, al nuevo supuesto de inversión del sujeto pasivo en las ejecuciones de obra.

Concretamente al apartado 2º del Art. 84 de la Ley del IVA se le ha añadido la letra f), por lo que dicho apartado queda de esta manera:

IVA

Art. 84.- Sujetos pasivos: Uno. Serán sujetos pasivos del Impuesto: (...)

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.”

Por tanto, se establece que, para las operaciones devengadas a partir del 31 de octubre de 2012, en las ejecuciones de obra a las que hace referencia la letra f) del Art. 84.Uno.2º LIVA, será sujeto pasivo el empresario o profesional destinatario de la operación y no quien las realice y entregue.

Esto implica que quien realiza la obra deberá emitir una factura sin repercutir cuota alguna de IVA indicando que se produce una “inversión del sujeto pasivo, en función del Art. 84.2.f)” y por lo tanto, no incluirá el IVA repercutido en su libro de facturas; y que el empresario o profesional que recibe como destinatario dicha factura en este caso deberá, en su condición de sujeto pasivo por la figura de la inversión, ingresar la cuota correspondiente en hacienda, haciéndola figurar en su declaración-liquidación de IVA como cuota devengada, teniendo obviamente el derecho a practicar su correspondiente deducción de acuerdo a las normas generales.

La contabilización de lo antedicho para el caso de una prestación de servicios entre subcontratista y contratista por un importe de 1.000 euros, sería:

1.- Asiento en la contabilidad del subcontratista que emite la factura:

1.000,00 (430) Clientes a (705) Prestación de servicios 1.000,00

2.- Asiento en la contabilidad del contratista que recibe la factura:

1.000,00 (607) Trabajos ROE a (400) Proveedores 1.000,00

210,00 (472) HP IVA soportado a (477) HP IVA repercutido 210,00

Como vemos, desde la aprobación de esta ley la inversión del sujeto pasivo opera tanto en los

contratos celebrados entre promotor y contratista, como en los que se celebren entre contratista principal y otros subcontratistas. Por tanto, la inversión del sujeto pasivo se aplicará a toda la cadena de intervinientes en las ejecuciones de obra. Debe tenerse en cuenta que para que se dé la figura de la inversión del sujeto pasivo el destinatario de la operación debe ser siempre un empresario o profesional nunca un particular, destacando que por norma general las administraciones públicas no actúan con carácter empresarial.

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, ya que, para una correcta aplicación de la normativa vigente, se hace necesario el conocimiento por parte de los subcontratistas del tipo de ejecución de obra que está realizando su cliente; es decir, el subcontratista debe conocer que la ejecución de obra entra dentro del ámbito subjetivo y objetivo de aplicación de la letra f) del Art. 84.Uno.2º LIVA: la 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 opera en las siguientes ejecuciones de obras: en las ejecuciones de obra con o sin aportación de materiales, realizadas entre promotor y contratista, o entre contratista principal y otros subcontratistas. No afecta por tanto a los proveedores que no realicen o participen específicamente en una ejecución de obra –proveedores que única y exclusivamente suministren materiales, alquileres, otros servicios, etc.–; sin embargo, sí que se verán afectados aquellos proveedores-subcontratistas que realicen y facturen conjuntamente prestaciones mixtas –ejecución de obra y suministro de materiales– y siempre y cuando estas tengan por objeto exclusivamente la urbanización de terrenos o la construcción o rehabilitación de edificaciones.

Aclarando cuestiones, se consideran obras de urbanización de terrenos según la doctrina de la DGT: 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.

Y 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:

- a) 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.
- b) Las instalaciones industriales no habitables, tales como diques, tanques o cargaderos.
- c) Las plataformas para exploración y explotación de hidrocarburos.
- d) Los puertos, aeropuertos y mercados.
- e) Las instalaciones de recreo y deportivas que no sean accesorias de otras edificaciones
- f) 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.
- g) Las instalaciones fijas de transporte por cable.

No tendrán la consideración de edificaciones exclusivamente las siguientes:

- a) 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.
- b) Los objetos de uso y ornamentación, tales como máquinas, instrumentos y utensilios y demás inmuebles por destino a que se refiere el Art. 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 fundo, 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.

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

Se considerarán obras de rehabilitación de edificaciones las que reúnan los siguientes requisitos:

- a) 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.
- b) Que el coste total de las obras a que se refiere el proyecto exceda del 25 por ciento del precio de adquisición de la edificación si se hubiese efectuado aquella 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.

Y, por último, en relación con esta letra f) del Art. 84.Uno.2º LIVA no olvidemos que también opera la inversión del sujeto pasivo en las cesiones de personal (mano de obra) para la ejecución de los contratos descritos siendo sujeto pasivo el empresario o profesional que recibe el personal.

Desde la aprobación de la Ley 7/2012, de 29 de octubre, la inversión del sujeto pasivo opera tanto en los contratos celebrados entre promotor y contratista, como en los que se celebren entre contratista principal y otros subcontratistas