



En virtud de la modificación introducida en el artículo 84.Uno.2º.f) de la normativa del IVA por 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 (BOE 30 de octubre de 2012), son sujetos pasivos del IVA los empresarios o profesionales para quienes se realicen ejecuciones de obra, con o sin aportaciones 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, así como, ejecuciones de obra y cesiones de personal efectuadas para el contratista principal u otros subcontratistas en las condiciones señaladas.

Para la aplicación de la inversión del sujeto pasivo contenida en el citado artículo deben cumplirse los siguientes requisitos:

- a) El destinatario de las operaciones sujetas al Impuesto debe actuar con la condición de empresario o profesional.
- b) Las operaciones realizadas deben tener por objeto la urbanización de terrenos o la construcción o rehabilitación de edificaciones.
- c) Las operaciones realizadas deben tener la naturaleza jurídica de ejecuciones de obra, con o sin aportación de materiales, incluida la cesión de personal necesario para su realización.
- d) Tales operaciones deben ser consecuencia de contratos directamente formalizados entre el promotor y el o los contratistas principales, si bien, la inversión del sujeto pasivo también se producirá, en los casos de ejecuciones de obra y cesiones de personal efectuadas para el contratista principal u otros subcontratistas, cuando las mismas sean consecuencia o traigan causa en un contrato principal, que tenga por objeto la urbanización de terrenos o la construcción o rehabilitación de edificaciones.

**1.- La condición de empresario o profesional** se define expresamente en el artículo 5 de la normativa del IVA:

“a) Las personas o entidades que realicen las actividades empresariales o profesionales definidas en el apartado siguiente de este artículo. No obstante, no tendrán la consideración de empresarios o profesionales quienes realicen exclusivamente entregas de bienes o prestaciones de servicios a título gratuito, sin perjuicio de lo establecido en la letra siguiente.

b) Las sociedades mercantiles, salvo prueba en contrario.

c) Quienes realicen una o varias entregas de bienes o prestaciones de servicios que supongan la explotación de un bien corporal o incorporeal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo. En particular, tendrán dicha consideración los arrendadores de bienes.

d) Quienes efectúen la urbanización de terrenos o la promoción, construcción o rehabilitación de edificaciones destinadas, en todos los casos, a su venta, adjudicación o cesión por cualquier título, aunque sea ocasionalmente.

...

Son actividades empresariales o profesionales las 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.



En particular, tienen esta consideración las actividades extractivas, de fabricación, comercio y prestación de servicios, incluidas la artesanía, agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras, de construcción, mineras y el ejercicio de profesiones liberales y artísticas.

A efectos de este Impuesto, las actividades empresariales o profesionales se considerarán iniciadas desde el momento en que se realice la adquisición de bienes o servicios con la intención, confirmada por elementos objetivos, de destinarlos al desarrollo de tales actividades, incluso en los casos a que se refieren las letras b), c) y d) del apartado anterior. Quienes realicen tales adquisiciones tendrán desde dicho momento la condición de empresarios o profesionales a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido.”

Este precepto es de aplicación general y, por tanto, también se aplicará a los entes públicos, a las personas físicas, a las asociaciones, cooperativas y demás entidades sin ánimo de lucro o a las sociedades mercantiles que, tendrán la condición de empresarios cuando ordenen un conjunto de medios personales y materiales, con independencia y bajo su responsabilidad, para desarrollar una actividad empresarial o profesional, sea de fabricación, comercio, de prestación de servicios, etc., mediante la realización continuada de entregas de bienes o prestaciones de servicios, asumiendo el riesgo y ventura que pueda producirse en el desarrollo de la actividad.

**2.- Las operaciones deben realizarse en el marco de un proceso de urbanización de terrenos o de construcción o rehabilitación de edificaciones:**

a) En cuanto al concepto de urbanización de terrenos, ha de considerarse el proceso de urbanización de un terreno como aquel que comprende 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 etc.

Debe entenderse que forman parte de las obras de urbanización, entre otras, aquellas que tienen por objeto el abastecimiento, la evacuación de aguas, el suministro de energía eléctrica, las redes de distribución de gas, las instalaciones telefónicas, los accesos, las calles y las aceras.

No obstante, si este tipo de operaciones se realiza de forma aislada a los procesos anteriormente señalados no tendrá que aplicarse el citado mecanismo, con carácter general, salvo que dichas ejecuciones, en sí mismas, constituyan un proceso de urbanización o de rehabilitación.

Cumpléndose el resto de requisitos es de aplicación la inversión del sujeto pasivo en actuaciones de nueva urbanización, en actuaciones de urbanización que tengan por objeto la reforma o renovación sustancial de suelo ya urbanizado, así como en actuaciones de dotación que incrementen las dotaciones públicas, de un suelo urbanizado.

b) Por obras de construcción de edificaciones debe entenderse que se trata de ejecuciones de obra que tienen por objeto la obtención de un resultado o de un bien nuevo y distinto a los bienes que se hayan utilizado para su realización. De esta forma, quedarían fuera de este concepto las operaciones de mantenimiento, reparación y conservación de una edificación. No obstante, quedarían incluidas las



adiciones y mejoras que incrementen el valor de tales edificaciones, si este tipo de operaciones quedan englobadas dentro del concepto de rehabilitación.

c) Por lo que respecta al concepto de rehabilitación de edificaciones, el artículo 20.Uno.22º del Decreto Foral 102/1992, señala que, a los efectos del Decreto Foral del Impuesto, son obras de rehabilitación de edificaciones las que reúnan los siguientes requisitos:

*“1.º 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.*

*2.º 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.*

*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.*

*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 indisociable y no consistan en el mero acabado u ornato de la edificación ni en el simple mantenimiento o pintura de la fachada:*

- a) Las obras de albañilería, fontanería y carpintería.*
- b) Las destinadas a la mejora y adecuación de cerramientos, instalaciones eléctricas, agua y climatización y protección contra incendios.*
- c) Las 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.”*

Cabe aclarar que las obras de rehabilitación podrán llevarse a cabo en edificaciones que sea propiedad tanto del rehabilitador como de terceros.



d) El concepto de edificaciones, aparece en el artículo 6 del Decreto Foral del IVA, considerando como tales las construcciones unidas permanentemente al suelo o a otros inmuebles, efectuadas tanto sobre la superficie como en el subsuelo, cuando son susceptibles de utilización autónoma o independiente.

3.- Por otro lado, cabe analizar la naturaleza jurídica de **ejecuciones de obra**, con o sin aportación de materiales, incluida la cesión de personal necesario para su realización:

El Decreto Foral del IVA no contiene una definición del concepto de ejecución de obra; Su determinación habrá que establecerla atendiendo a lo establecido en el artículo 11, de la Norma Foral 2/2005, General Tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa, que preceptúa que:

*“1. Las normas tributarias se interpretarán con arreglo a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 3 del Código Civil.*

*2. En tanto no se definan por la normativa tributaria, los términos empleados en sus normas se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda.*

*(...) “*

En relación con lo anterior, hay que considerar que la calificación de una operación como de ejecución de obra resultará de que la relación establecida entre los contratantes responda, jurídicamente, al concepto de arrendamiento de obra regulada en el Derecho Civil.

A estos efectos, el artículo 1.544 de dicha norma establece que *“en el arrendamiento de obras o servicios, una de las partes se obliga a ejecutar una obra o a prestar a la otra un servicio por precio cierto”*. Por tanto, atendiendo a dicha definición, lo propio del arrendamiento de obra es la obligación de ejecutar o realizar una obra, es decir, obtener un resultado, pudiendo acordarse que el ejecutante ponga solamente su trabajo o que también aporte los materiales correspondientes (artículo 1.588 Código Civil). Por otro lado, en el arrendamiento de servicios lo fundamental es la prestación del servicio concreto, con independencia del resultado final.

Podemos indicar que, la ejecución de obra persigue un resultado futuro sin tomar en consideración el trabajo que lo crea, en tanto que el arrendamiento de servicios se instrumenta de forma continuada en el tiempo, atendiendo a la prestación en sí misma y no a la obtención del resultado que la prestación produce, siendo la continuidad y periodicidad las notas esenciales de ese tipo de operaciones.

4.- Las operaciones han de ser consecuencia de **contratos directamente formalizados entre el promotor y el, o los contratistas principales:**

El mecanismo de inversión del sujeto pasivo también se aplicará a las ejecuciones de obra, con o sin aportación de materiales, cuyos destinatarios sean, a su vez, el contratista principal u otros subcontratistas involucrados en el contrato principal formalizado entre el promotor y el contratista o contratistas principales.

En el caso de que 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 esta consideración, sin que



haya que atender a que cada una de las ejecuciones de obra llevadas a cabo por cada uno de los contratistas sean aisladamente consideradas como de urbanización, construcción o rehabilitación.

En contratos o subcontratos mixtos en virtud de los cuales se realicen ejecuciones de obra a favor del contratista o promotor y otras prestaciones de servicios o entregas de bienes, se aplicará la inversión del sujeto pasivo si quedan encuadrados dentro de ejecuciones de obra inmobiliaria que supongan la realización de un proceso de urbanización de terrenos o de construcción o rehabilitación de edificaciones, con independencia de la ponderación en el contrato mixto de la parte correspondiente a la prestación de servicios y de la parte correspondiente a la ejecución de obra, con o sin aportación de materiales, salvo que esta última fuera notablemente irrelevante respecto de la primera.

Nota aclaratoria: En la cadena de empresarios o profesionales que actúen en obras de construcción o rehabilitación de edificaciones o de urbanización de terrenos aplicarán la inversión del sujeto pasivo aquellos que facturen ejecuciones de obra o, dentro de contratos mixtos ejecuciones de obra acompañadas de otros servicios o entregas.

El artículo 84.Uno.2º.f) resultará igualmente aplicable a las ejecuciones de obra y cesiones de personal efectuadas para el contratista principal u otros subcontratistas, cuando las mismas sean consecuencia o traigan causa en un contrato principal, que tenga por objeto la urbanización de terrenos o la construcción o rehabilitación de edificaciones. **Lo anterior se producirá con independencia de que el promotor actúe o no con la condición de empresario o profesional, es decir, sin que resulte relevante, a estos efectos, que se produzca o no la inversión del sujeto pasivo en las operaciones efectuadas entre el contratista principal y el promotor.**

Los entes públicos, las personas físicas, las asociaciones, las cooperativas y las demás entidades sin ánimo de lucro, será necesario que éstos comuniquen expresa y fehacientemente al contratista principal que están adquiriendo el bien o servicio en su calidad de empresario o profesional. No será necesaria, sin embargo, dicha comunicación en los supuestos en los que las citadas personas o entidades no actúen con la condición de empresario o profesional, en cuyo caso no operará el supuesto de inversión del sujeto pasivo.

Con respecto a la responsabilidad por las infracciones que pudieran cometerse como consecuencia de una incorrecta aplicación del mecanismo de inversión del sujeto pasivo, cabe señalar que según el artículo 179.2.d) de la Ley General Tributaria (Artículo 184.2.d) NFGT), las acciones u omisiones tipificadas en las Leyes no darán lugar a responsabilidad por infracción tributaria “cuando se haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias [...]”.

A estos efectos, será un elemento a tener en consideración el hecho de que el empresario o profesional que ejecute las obras o ceda personal haya recibido del destinatario una comunicación expresa y fehacientemente de que dichas operaciones 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.



Por último, cabe indicar que el IVA correspondiente a las ejecuciones de obra inmobiliarias se devengará:

- Si se trata de ejecuciones de obras con aportación de materiales, cuando los bienes a que se refieren se pongan a disposición del dueño de la obra.
- En las ejecuciones de obra sin aportación de materiales, cuando se efectúan las operaciones gravadas.
- En las operaciones que originen pagos anticipados anteriores a la puesta a disposición de los bienes o a la realización de la operación, en el momento del cobro total o parcial, por los importes efectivamente percibidos. No se considerarán a estos efectos efectivamente cobradas las cantidades retenidas como garantía de la correcta ejecución de los trabajos objeto del contrato hasta que el importe de las mismas no hubiera sido hecho efectivo al empresario.

Cabe incidir en que la mera expedición de certificaciones de obra en las que se documenten el estado de avance de las obras, en cuanto aquéllas, en principio, no determinan que se cumplan las condiciones requeridas en la normativa para el devengo del Impuesto, ya que su simple expedición no puede calificarse como entrega de bienes por no haber transmisión del poder de disposición, tal y como ésta se configura en el Impuesto, salvo los casos de pago anticipado del precio anteriormente indicados.

No obstante, la puesta a disposición de las obras podrá producirse parcialmente, cuando el dueño se apropie de las obras a medida que el contratista las realiza o bien cuando se emitan certificaciones de obra mediante las cuales se ponga a disposición del dueño de la obra la parte de la obra certificada (“fase completa y terminada de la misma”).

El IVA correspondiente a las certificaciones de obra de trabajos en curso relativas a obras de construcción o rehabilitación de edificaciones y urbanizaciones de suelo, habrá de liquidarse atendiendo a las reglas de devengo del Impuesto, de manera que, si el devengo correspondiente a las ejecuciones documentadas en las certificaciones se produce a partir del 31 de octubre de 2012, dará lugar a la inversión del sujeto pasivo. Si se han emitido certificaciones de obra repercutiendo expresamente IVA, con anterioridad al devengo del impuesto, y se produce este devengo con posterioridad al 31 de octubre dicho documento habrá de ser rectificado atendiendo a la normativa aplicable en el devengo siendo el empresario o profesional destinatario de las operaciones quién liquide el IVA.

Una vez reseñados los puntos más significativos respecto a este nuevo supuesto de inversión de sujeto pasivo, trataremos de exponer una serie de casos con las que se pueden encontrar los empresarios y profesionales en sus operaciones habituales y, sobre las que podría cuestionarse la aplicación o no, de este nuevo supuesto tipificado de inversión de sujeto pasivo.



### **Ejemplo 1**

- Trabajos consistentes en derribo o demolición de edificaciones:

Dado que dichas operaciones tienen consideración de ejecuciones de obra a efectos del IVA, el empresario que las ejecute, en cada caso, deberá conocer si entra o no dentro de ámbito subjetivo y objetivo de aplicación de la letra f) del artículo 84.Uno 2º: calificación como empresario del promotor y/o contratista y, que se integren el seno de un contrato principal, promotor-contratista, que tiene por objeto la urbanización de terrenos o la construcción o rehabilitación de edificaciones.

### **Ejemplo 2**

- Empresa contratada por entidades constructoras para efectuar instalaciones de, protección detección y extinción de incendios, seguridad en edificios, así como instalación de alarmas contra robo y control de acceso en obras, de edificaciones nuevas y/o en rehabilitación, así como servicios de mantenimiento de las mencionadas instalaciones.

Tendrán la consideración de ejecuciones de obra las instalaciones de los distintos sistemas aludidos, siempre que impliquen la obtención de un bien distinto a los bienes que utilicen para su realización, en cuyo caso, dará lugar a la inversión de sujeto pasivo, siempre que se cumplan el resto de los requisitos exigidos por el Art. 84.Uno.2º f): calificación de empresario de la entidad que le contrata y, que dichas ejecuciones se integren el seno de un contrato principal, promotor-contratista, que tiene por objeto la construcción o rehabilitación de edificaciones.

Estaríamos ante un caso distinto en el supuesto de los servicios de mantenimiento de mencionadas instalaciones, cuya realización no suponen ejecuciones de obra a efectos del IVA, condición indispensable para la valoración de la aplicación del nuevo supuesto de inversión el sujeto pasivo.

### **Ejemplo 3**

- Sociedad que es contratada por un promotor o contratista para prestar servicio de bombeo de hormigón a través de camión especializado, sin que se responsabilice de que el forjado se realice correctamente o no.

En el supuesto planteado no parece existir una obra o resultado concreto respecto del que el ejecutante se responsabilice, por lo que, en lo que aquí nos interesa, dicha operación no tendría la consideración de ejecución de obra, sin que sea necesario analizar el resto de los requisitos exigidos para la aplicación del mecanismo de ISP.



#### **Ejemplo 4**

-Trabajos consistentes en “quitar hierba, rebajar y rellenar con todo uno y gravilla hasta llegar a la cota existente”

De acuerdo con los criterios señalados en el cuerpo de la consulta, podemos concluir que dichas operaciones, en su conjunto, pueden calificarse como ejecuciones de obra. No obstante, resultara necesario que quien las ejecuta tenga los elementos de prueba que acrediten la condición de empresario de quien contrata las indicadas ejecuciones y, que las mismas, se integren en el marco de un proceso de urbanización de terrenos o de construcción o rehabilitación de edificaciones, en los términos ya analizados, a efectos de la posible aplicación del nuevo supuesto de inversión de sujeto pasivo.

#### **Ejemplo 5**

Empresa que ejecuta obras de construcción a empresarios y en ocasiones a particulares contrata con sus proveedores las siguientes operaciones:

- suministro de hormigón para obra en la que la constructora actúa como contrata general.
- el alquiler de excavadoras; en algunos casos con maquinista.
- el alquiler de andamios, incluyendo el montaje y desmontaje de los mismos.

El mero suministro de materiales, en nuestro caso hormigón, no constituye una ejecución de obra. El proveedor, en cualquier caso, deberá repercutir en la factura que documenta la operación la cuota de IVA correspondiente.

Las operaciones relativas al alquiler de excavadora y demás maquinaria con o sin operarios especializados, efectuadas por distintas entidades, no constituyen ejecuciones de obra a efectos del IVA (no se puede decir que exista obra o resultado concreto), por lo que dichas operaciones no se ven afectadas por el nuevo supuesto de inversión de sujeto pasivo.

Lo mismo cabe indicar del contrato de arrendamiento de andamios. Dichos contratos suelen tratarse de un modelo mediante el cual se transmite el uso y disfrute por tiempo determinado de unos andamios perfectamente identificados a cambio e una renta previamente acordada entre las partes, quedando, por lo tanto, fuera de la consideración de ejecuciones de obra a efectos del IVA, no produciéndose la inversión del sujeto pasivo.

No obstante conviene precisar que, el hecho de que el constructor incluya en el presupuesto y en la factura correspondiente a determinada obra, una cantidad en concepto de arrendamiento de bienes o maquinaria diversa, no supone, a efectos del IVA, que este realizando a favor del promotor, tantas operaciones distintas como conceptos en los que se desglosa el importe total de la contraprestación de la obra. Sobre el referido importe total, de





las ejecuciones de obra, (base imponible única), operará, cumplidos los requisitos, la inversión de sujeto pasivo contemplada en el Art. 84.Uno 2º f).

Por ultimo, si las posibles ejecuciones de obra van dirigidas a particulares que no tienen condición de sujetos pasivos del IVA, se facturará la ejecución de obra aplicando el tipo impositivo correspondiente.

### **Ejemplo 6**

- Empresa promotora que adquiere a sus proveedores armarios de cocina, de baño y armarios empotrados, con su correspondiente instalación. La instalación de dichos armarios conlleva obras complementarias de albañilería, fontanería, electricidad, etc. que son contratadas por la empresa promotora. Las mencionadas operaciones, instalación y trabajos complementarios, se pueden efectuar, en algunos casos, durante la construcción del edificio y, en otros, una vez finalizado el edificio y obtenida la licencia de primera utilización.

Tendrán la consideración de ejecuciones de obra, las entregas con instalación de los bienes citados, efectuados por los proveedores de la promotora de las viviendas en las que se instalan. Lo mismo cabe indicar de los trabajos complementarios necesarios para la instalación, de los distintos gremios, siempre que se ajusten a los criterios establecidos al efecto *“prestación distinta de las de tracto sucesivo, que persigue un resultado futuro sin tener en consideración el trabajo que los crea”*

En las distintas ejecuciones de obras efectuadas por los distintos proveedores, el sujeto pasivo, por inversión, será la promotora, siempre que se efectúen en el marco global del proceso de construcción de las edificaciones.

No obstante cuando las mismas ejecuciones de obra se lleven a cabo una vez finalizada la construcción del inmueble y, obtenida la licencia de utilización, no resultará aplicable la inversión del sujeto pasivo, en tanto que no traen causa un contrato que tenga por objeto *“la urbanización de terrenos o, la construcción o rehabilitación de edificaciones.*