



INVERSIÓN DEL SUJETO PASIVO

Pasamos a detallar los pormenores de la figura de la "Inversión del Sujeto Pasivo" así como las implicaciones legales y formales que existen y algunos ejemplos prácticos que confiamos les sean de utilidad.

1. En qué consiste la Inversión del Sujeto Pasivo.

La figura de Inversión del Sujeto Pasivo supone la traslación de la calidad de sujeto pasivo del IVA de quien realiza la operación sujeta al impuesto (Emisor de la factura) hacia el destinatario de la operación (Pagador de la factura).

2. Requisitos de facturación. Autofactura.

El *Real Decreto 1789/2010, de 30 de diciembre, por el que se modifica el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido y el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, en relación con el cumplimiento de determinadas obligaciones formales*, dispuso la **eliminación de la obligación legal de expedir una autofactura en los supuestos de inversión del sujeto pasivo**, afectando dicho ajuste tanto al Reglamento del Impuesto como al Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, con el doble objetivo de reducir en lo posible el cumplimiento de las cargas administrativas y, a la vez, asumir la jurisprudencia más reciente al respecto del Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

3. Libro de Registro de Facturas Recibidas.

Como consecuencia de la eliminación de la obligatoriedad de emitir una autofactura se actualizaron los medios de prueba necesarios para la acreditación de determinadas operaciones exentas relativas al tráfico internacional de bienes, con base en el principio de libertad de prueba, sustituyendo, adicionalmente y en este mismo ámbito, la declaración al sujeto pasivo que debía realizar determinadas operaciones exentas por una comunicación que deberá dirigirse a la Administración tributaria..



De esta manera, en los casos de inversión del sujeto pasivo, se incluirá en el libro registro de facturas recibidas, la factura original o el justificante contable de la operación expedido por quien realice una entrega de bienes o una prestación de servicios.

Cuando quien realice la operación sea un empresario o profesional no establecido en la Comunidad, el destinatario deberá conservar cualquier documento que sirva de soporte a la anotación contable de la operación; si la operación se realizase por un sujeto pasivo establecido en la Comunidad, el destinatario tendrá que estar en posesión de la factura original que deberá contener los requisitos recogidos en el artículo 226 de la Directiva 2006/112/CE, del Consejo, de 28 de noviembre de 2006 (Directiva IVA).

Las cuotas tributarias correspondientes a las operaciones anteriores documentadas en las facturas o justificantes contables, habrán de calcularse y consignarse en la anotación relativa a dichas facturas o justificantes contables.

4. Inversión del Sujeto Pasivo. Entre otros, quiénes están incluidos.

4.1. No establecidos en el territorio de aplicación del impuesto.

Cuando las mismas se efectúen por personas o entidades no establecidas en el territorio de aplicación del Impuesto.

4.2. Entregas de desechos de todo tipo de metales y su manipulación

Entregas de desechos nuevos de la industria, desperdicios y desechos de fundición, residuos y demás materiales de recuperación constituidos por metales férricos y no férricos, sus aleaciones, escorias, cenizas y residuos de la industria que contengan metales o sus aleaciones.

Las operaciones de selección, corte, fragmentación y prensado que se efectúen sobre los productos citados en el guión anterior.

Entregas de productos semielaborados resultantes de la transformación, elaboración o fundición de los metales no férricos referidos en el primer guión, con excepción de los compuestos por níquel. En particular, se considerarán productos semielaborados los lingotes, bloques, placas, barras, grano, granalla y alambrón.

4.3. Entregas de desperdicios o desechos de papel, cartón o vidrio.

4.4. Derechos de emisión, reducciones certificadas de emisiones y unidades de reducción de emisiones de gases de efecto invernadero.

Se incluyen las 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 a que se refieren la *Ley 1/2005, de 9 de marzo, por la que se regula el régimen del comercio de derechos de emisión de gases de efecto invernadero* y el *Real Decreto 1031/2007, de 20 de julio, por el que se desarrolla el marco de participación en los mecanismos de flexibilidad del Protocolo de Kioto*.

4.5. Cuando se trate de las siguientes entregas de bienes inmuebles:

- ✓ Las entregas efectuadas como consecuencia de un **proceso concursal**.
- ✓ Las **entregas exentas** a que se refieren los apartados 20.º y 22.º del artículo 20.Uno en las que el sujeto pasivo hubiera **renunciado a la exención**.

*20º Las entregas de **terrenos rústicos y demás que no tengan la condición de edificables**, incluidas las construcciones de cualquier naturaleza en ellos enclavadas, que sean indispensables para el desarrollo de una explotación agraria, y los destinados exclusivamente a parques y jardines públicos o a superficies viales de uso público.*

A estos efectos, se consideran edificables los terrenos calificados como solares por la Ley sobre el Régimen del Suelo y Ordenación Urbana y demás normas urbanísticas, así como los demás terrenos aptos para la edificación por haber sido ésta autorizada por la correspondiente licencia administrativa.

La exención no se extiende a las entregas de los siguientes terrenos, aunque no tengan la condición de edificables:

- a. Las de terrenos urbanizados o en curso de urbanización, realizadas por el promotor de la urbanización, excepto los destinados exclusivamente a parques y jardines públicos o a superficies viales de uso público.*
- b. Las de terrenos en los que se hallen enclavadas edificaciones en curso de construcción o terminadas cuando se transmitan conjuntamente con las mismas y las entregas de dichas edificaciones estén sujetas y no exentas al impuesto. No obstante, estarán exentas las entregas de terrenos no edificables en los que se hallen enclavadas construcciones de carácter agrario indispensables para su explotación y las de terrenos de la misma naturaleza en los que existan construcciones paralizadas, ruinosas o derruidas.*

22º

A. Las segundas y ulteriores entregas de edificaciones, incluidos los terrenos en que se hallen enclavadas, cuando tengan lugar después de terminada su construcción o rehabilitación.

A los efectos de lo dispuesto en esta Ley, se considerará primera entrega la realizada por el promotor que tenga por objeto una edificación cuya construcción o rehabilitación esté terminada. No obstante, no tendrá la consideración de primera entrega la realizada por el promotor después de la utilización ininterrumpida del inmueble por un plazo igual o superior a dos años por su propietario o por titulares de derechos reales de goce o disfrute o en virtud de contratos de arrendamiento sin opción de compra, salvo que el adquirente sea quien utilizó la edificación durante el referido plazo. No se computarán a estos efectos los períodos de utilización de edificaciones por los adquirentes de los mismos en los casos de resolución de las operaciones en cuya virtud se efectuaron las correspondientes transmisiones.

Los terrenos en que se hallen enclavadas las edificaciones comprenderán aquéllos en los que se hayan realizado las obras de urbanización accesorias a las mismas. No obstante, tratándose de viviendas unifamiliares, los terrenos urbanizados de carácter accesorio no podrán exceder de 5.000 metros cuadrados.

Las transmisiones no sujetas al Impuesto en virtud de lo establecido en el número 1 del artículo 7 de esta Ley no tendrán, en su caso, la consideración de primera entrega a efectos de lo dispuesto en este número.

La exención prevista en este número no se aplicará:

- a. A las entregas de edificaciones efectuadas en el ejercicio de la opción de compra inherente a un contrato de arrendamiento, por empresas dedicadas habitualmente a realizar operaciones de arrendamiento financiero. A estos efectos, el compromiso de ejercitar la opción de compra frente al arrendador se asimilará al ejercicio de la opción de compra.*
- b. A las entregas de edificaciones para su rehabilitación por el adquirente, siempre que se cumplan los requisitos que reglamentariamente se establezcan.*
- c. A las entregas de edificaciones que sean objeto de demolición con carácter previo a una nueva promoción urbanística.*

B. A los efectos de esta Ley, son obras de rehabilitación de edificaciones las que reúnan los siguientes requisitos:

- 1. Que su objeto principal sea la reconstrucción de las mismas, entendiéndose cumplido este requisito cuando más del 50 % 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. Que el coste total de las obras a que se refiera el proyecto exceda del 25 % 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 indisoluble 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.

- ✓ 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.

4.6. Ejecuciones de Obra. (Más detalle en el punto 6)

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.



5. Ejemplos.

Pasamos a detallar paso a paso cómo declarar las operaciones cuando hay una Inversión del Sujeto Pasivo.

5.1. Caso 1. El pagador de la factura es un empresario español.

Una prestación de servicios entre un francés (emisor de la factura) y un español (pagador de la factura) de 10.000 euros y cuyo tipo de IVA en España corresponde al 21%. Ambos tienen un NIF inscrito en el Registro de Operadores Intracomunitarios.

5.1.1. Contabilización

10.000 Servicios de profesionales		
2.100 IVA soportado ISP	a	Acreeedores de Servicios 10.000
		IVA repercutido ISP 2.100

Como vemos monetariamente es totalmente neutro.

5.1.2. Declaración importes del Modelo 303.

El adquirente, sujeto pasivo por inversión, tendrá que declarar esta operación:

IVA Devengado en las casillas que procedan del 01 a 09. Régimen General.

I.V.A. Devengado		
Régimen General		
Base imponible	Tipo %	Cuota
[01] <input type="text"/>	[02] <input type="text"/>	[03] <input type="text"/>
[04] <input type="text"/>	[05] <input type="text"/>	[06] <input type="text"/>
[07] 10.000,00	[08] 21,00	[09] 2.100,00
Recargo equivalencia		
[10] <input type="text"/>	[11] <input type="text"/>	[12] <input type="text"/>
[13] <input type="text"/>	[14] <input type="text"/>	[15] <input type="text"/>
[16] <input type="text"/>	[17] <input type="text"/>	[18] <input type="text"/>
Adquisiciones intracomunitarias		
[19] <input type="text"/>		[20] <input type="text"/>
Total cuota devengada (03+06+09+12+15+18+20)		[21] 2.100,00



IVA Soportado. En su caso, en las casillas 22 a 25. Régimen General.

I.V.A. Deducible		
	Base imponible	Cuota
Por cuotas soportadas en operaciones interiores corrientes.	[22] 10.000,00	[23] 2.100,00
Por cuotas soportadas en operaciones interiores con bienes de inversión.	[24]	[25]
Por cuotas devengadas en las importaciones de bienes corrientes.	[26]	[27]
Por cuotas devengadas en las importaciones de bienes de inversión.	[28]	[29]
En adquisiciones intracomunitarias de bienes de corrientes.	[30]	[31]
En adquisiciones intracomunitarias de bienes de inversión.	[32]	[33]
Compensaciones Régimen Especial A.G. y P.		[34]
Regularización inversiones.		[35]
Regularización por aplicación del porcentaje definitivo de prorrata (sólo 4T o mes 12).		[36]
Total a deducir (23+25+27+29+31+33+34+35+36)		[37] 2.100,00

5.1.3. Modelo 349.

De los proveedores de prestaciones intracomunitarias de servicios.

En el Modelo 349 se informarán dichas operaciones con la **Clave I.**

5.2. Caso 2. El cobrador de la factura es un empresario español.

Una prestación de servicios entre un español (emisor de la factura) y un francés (pagador de la factura) de 10.000 euros. Ambos tienen un NIF inscrito en el Registro de Operadores Intracomunitarios.

5.2.1. Contabilización

10.000 Clientes		
	a	Prestación de Servicios 10.000

5.2.2. Declaración importes del Modelo 303.

Diferencia (21-37)	[38]	0	,00
Atribuible a la Administración del Estado.	[39]		
Cuotas a compensar de periodos anteriores.	[41]		
Entregas intracomunitarias.	[42]		
Exportaciones y operaciones asimiladas.	[43]		
Operaciones no sujetas o con <u>inversión del sujeto pasivo</u> que originan el derecho a deducción.	[44]	10.000	,00
Exclusivamente para sujetos pasivos que tributan conjuntamente a la Administración del Estado y a las Diputaciones Forales.			
Resultado de la regularización anual.	[45]		
Resultado (40-41+45)	[46]		
A deducir (exclusivamente en caso de autoliquidación complementaria): Resultado de la anterior o anteriores declaraciones del mismo concepto, ejercicio y periodo.	[47]		
* Resultado de la autoliquidación (46-47)	[48]		

5.2.3. Modelo 349.

Prestaciones intracomunitarias de servicios por empresarios o profesionales establecidos en otros estados miembros

En el Modelo 349 se informarán dichas operaciones con la **Clave S**.



6. Ejecuciones de Obra.

Por **ejecución de obra** se entiende la relación jurídica que se define por el artículo 1544 CC como aquel contrato por el cual uno de los contratantes se obliga frente al otro a ejecutar una obra por precio cierto.

6.1. Legislación.

Ejecuciones de obra inmobiliarias: se añade una *letra f) al artículo 84.Uno.2º* para incluir un nuevo supuesto de inversión del sujeto pasivo 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.

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.

6.2. ¿A qué parte de la cadena de ejecución de obra afecta esta normativa?

En el caso de las ejecuciones de obra, la inversión del sujeto pasivo se aplicará a toda la cadena que interviene en ella (y en las cesiones de personal para su realización) siempre que el destinatario sea un empresario o profesional en el ejercicio de su actividad (por regla general las Administraciones Públicas no actúan con carácter empresarial, salvo excepciones y las sociedades mercantiles, salvo prueba en contrario, se presume que actúan con carácter empresarial).

6.3. Inversión Sujeto Pasivo. Inicio del devengo de las operaciones.

Se establece que en aquellas operaciones devengadas a partir del 31/10/2012, incluido el mismo día 31, en las ejecuciones de obra a las que hace referencia, la letra f del artículo 84. Uno. 2º, será sujeto pasivo el empresario o profesional destinatario de la operación y no quien las entregue.



Como hemos comentado anteriormente quien realiza la prestación del servicio, deberá emitir una factura sin repercutir el IVA, y que el empresario o profesional que recepciona dicha prestación, en su condición de sujeto pasivo, ingresar la cuota correspondiente, haciéndola figurar en su declaración como cuota devengada, teniendo de igual modo derecho a practicar su deducción de acuerdo a las normas generales.

6.4. Deben ser ejecuciones de obra con o sin aportaciones de materiales, realizadas entre promotor o contratista o entre contratista principal y otros subcontratistas. ¿Qué o quienes se encuentran afectados?

Por **ejecución de obra** se entiende la relación jurídica que se define por el artículo 1544 CC como aquel contrato por el cual uno de los contratantes se obliga frente al otro a ejecutar una obra por precio cierto.

La DGT y el TEAC han excluido del concepto mencionado, en relación con la aplicación del tipo reducido en contratos directamente celebrados entre promotor y contratista para la construcción o rehabilitación de edificaciones, a operaciones tales como los servicios prestados por arquitectos o aparejadores, entregas de materiales o servicios de control de calidad.

Por otro lado el objeto de las obras ha de ser la **urbanización de terrenos o la construcción o rehabilitación de edificaciones.**

IMPORTANTE.- Si el objeto de la obra es otro no habrá inversión del sujeto pasivo.

Será preciso que se trate de obra nueva o, al menos, de rehabilitación de una edificación preexistente. Ahora bien, las obras de ampliación de la superficie de un edificio sí serán construcción de obra nueva.

Recordamos que el destinatario de la operación debe ser un empresario o profesional, excluyendo de este concepto a las Administraciones públicas, las cuales con carácter general no actúan con carácter empresarial.

A modo de resumen:

No se verán afectados (Facturación con IVA):

- ✓ A los proveedores que no realicen en modo alguno ejecución de obra, es decir de proveedores que única y exclusivamente suministren alquileres, materiales y otros servicios, etc.
- ✓ Transportistas de la construcción.



Si se verán afectados (Facturación sin IVA):

Únicamente afecta a industriales que participan en una construcción o en una ejecución de obra, como por ejemplo:

- ✓ Todos los proveedores/subcontratistas que realicen y facturen conjuntamente ejecuciones de obra y suministros de materiales.
- ✓ También operará 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.

6.5. Certificaciones de obra anteriores a 30 de Octubre de 2012.

Recordamos que **las certificaciones de obra no devengan IVA hasta que se produce el pago.**

Ejemplo:

Una certificación de obra emitida el 22 de octubre de 2012, refleja la oportuna repercusión de obra, e indica que la fecha de pago se producirá un mes después (el 22 de noviembre de 2012).

Cuestión 1. Qué debe hacer el emisor de la factura.

El día 22 de noviembre, en el momento del pago de la factura, se produce el devengo del IVA, y, por tanto, se cumplen los requisitos para la inversión del sujeto pasivo. Se debe emitir una "certificación rectificativa" que anule el IVA repercutido.

Cuestión 2. Qué debe hacer el emisor de la factura si ya ingresó el IVA, mediante el modelo 303.

Debe solicitar la devolución de ese IVA a la AEAT.

7. ¿Interesa a las empresas que realizan, contratan o subcontratan ejecuciones de obra estar incluidos en Devolución Rápida de IVA?.

Toda empresa que recibe más facturas con IVA Soportado que el que repercute debería valorar las ventajas o desventajas de estar incluido en el Registro de Devolución Rápida.



MORERA BARGUES ASESORES, S.L.

Recordamos que las características para estar incluidos en el Registro de Devolución Rápida son las siguientes:

- 1.- Solicitar la devolución rápida es voluntario.
- 2.- Se debe estar *previamente inscrito* en el Registro de Devolución mensual. (Mediante el modelo 036)
- 3.- Se debe estar dispuesto a presentar una declaración mensual (Modelo 303).
- 4.- Para empresarios y profesionales: Se debe estar dispuesto a presentar telemáticamente las declaraciones (*Las SA y SL en todo caso ya están obligadas a presentar telemáticamente sus impresos*) **mensuales modelo 303**.
- 5.- Se debe estar dispuesto a presentar telemáticamente la declaración Modelo 340 del registro de las facturas emitidas y recibidas, **en el mismo plazo mensual**.

7.1. Forma de presentación:

Se envía un fichero de forma telemática. El diseño del fichero que se envía telemáticamente a la AEAT debe ajustarse a estos "diseños lógicos".

En dicho fichero se identifica la declaración de IVA presentada con anterioridad.

Esto implica que se debe tener al día los programas de contabilidad, que en teoría, teniendo en cuenta que la normativa del modelo 340 es del año 2008, deberían estar actualizados para poder elaborar este fichero.

También la Agencia Tributaria ha facilitado un programa denominado *Convertor de Libros Registro*, volcados en Hoja Excel, que una vez tratados permite obtener el fichero para su envío telemático.

El plazo para inscribirse o darse de baja del Registro de Devolución rápida concluye el 30 de Noviembre de cada año.

Quedamos, como siempre, a su disposición para aclararles cualquier duda sobre el particular o cualquier otro tema que sea de su interés.

MORERA BARGUES ASESORES, S.L.

Gran Vía Carlos III, 94 3ª Planta.

08028 Barcelona.

Tel.: 933 308 051. Fax: 934 112 807.

E-mail : info@moreraasesores.com

Web: <http://moreraasesores.com>