

Inversión del sujeto pasivo (IVA) en operaciones inmobiliarias

- **Estado:** Redacción actual **VIGENTE**
- **Orden:** Fiscal
- **Fecha última revisión:** 30/01/2020

La inversión del sujeto pasivo consiste en el cambio de la condición de sujeto pasivo en el IVA, que pasará a ser el destinatario de la operación. En una compra de un bien o en la realización de un servicio, el que compra o recibe ese bien o servicio, pasará a ser sujeto pasivo, en vez del que vende o realiza ese bien o servicio.

Podrán ser objeto de renuncia por el sujeto pasivo (transmitente) las exenciones relativas a:

- Entregas de terrenos no edificables
- Segundas y ulteriores entregas de edificaciones.

Desde 1 de enero de 2015, la renuncia a la exención procederá cuando el adquirente sea un empresario o profesional que tenga derecho a la deducción total o parcial del impuesto soportado al realizar la adquisición o en función del destino previsible del inmueble adquirido.

NOVEDADES:

→ [RD 1512/2018, de 28 de diciembre](#), modifica la letra b) del apartado 7 del artículo [24](#) quáter del [RIVA](#), con entrada en vigor desde el 01/01/2019.

→ El DOUE del 27/12/2018, publica la [Directiva \(UE\) 2018/2057 del Consejo, de 20 de diciembre de 2018](#), entrando en vigor a los 20 días de su publicación, siendo **de aplicación hasta el 30/06/2022**.

Esta nueva directiva es publicada dentro del Plan de Acción del IVA de la Comisión Europea para presentar una propuesta relativa a un **sistema definitivo del impuesto sobre el valor añadido (IVA)** para el **comercio transfronterizo entre empresas de los Estados miembros sobre la base de la tributación de las entregas transfronterizas de bienes y las prestaciones transfronterizas de servicios**.

A través de ella se regula un **procedimiento temporal para aquellos Estados miembros que quieran aplicar un mecanismo generalizado de inversión del sujeto pasivo, denominado "GRCM"** por encima del umbral determinado por transacción que constituiría una excepción respecto de uno de los principios generales del actual sistema del IVA en lo que respecta al sistema de pago fraccionado, con el fin de luchar contra el fraude en cascada endémico.

El apartado f).Uno del [Art. 84](#) [LIVA](#) indica que serán **sujetos pasivos del IVA los empresarios o profesionales** para quienes se realicen las operaciones sujetas al Impuesto:

- 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. También aplicaremos este punto cuando los destinatarios de las operaciones sean a su vez el contratista principal u otros subcontratistas en las condiciones señaladas.

Por tanto, las empresas o profesionales que realizan ejecuciones de obra descritas en dicho precepto, deben emitir sus facturas **sin IVA**, independientemente de que facturan al promotor, al contratista principal o a los subcontratistas.

El destinatario de la factura (sin IVA) se convertirá en sujeto pasivo del impuesto, auto-repercutiéndose y deduciéndose (en caso de tener derecho a ello) el IVA de dicha factura. Por su parte el emisor de la factura podrá seguir deduciéndose el IVA (si tiene derecho) de las compras y/o adquisiciones de bienes y servicios.

Es importante aclarar que este supuesto de inversión del sujeto pasivo en el IVA **es para las ejecuciones de obra, no para la prestación de servicios**.

Aplicación de las reglas de inversión del sujeto pasivo

En relación con esta cuestión dispone el **artículo 24 quáter del RIVA** lo siguiente: **(artículo modificado en la letra b) del apartado 7 por el RD 1512/2018, de 28 de diciembre, en vigor a partir del 01/01/2019)**

1. El empresario o profesional que realice la entrega a que se refiere el [Art. 84](#) [LIVA](#), apartado uno, número 2.º, letra

e), segundo guión, deberá comunicar expresa y fehacientemente al adquirente la renuncia a la exención por cada operación realizada.

Sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado cinco del [Art. 163 sexies ,LIVA](#), el transmitente sólo podrá efectuar la renuncia a que se refiere el párrafo anterior cuando el adquirente le acredite su condición de sujeto pasivo en los términos a que se refiere el apartado 1 del artículo 8 de este Reglamento.

2. Los destinatarios de las operaciones a que se refiere el [Art. 84 ,LIVA](#), apartado uno, número 2.º, letra e), tercer guión, de la Ley del Impuesto, deberán comunicar expresa y fehacientemente al empresario o profesional que realice la entrega, que están actuando, con respecto a dichas operaciones, en su condición de empresarios o profesionales.

3. Los destinatarios de las operaciones a que se refiere el [Art. 84 ,LIVA](#), apartado uno, número 2.º, letra f), párrafo primero, de la Ley del Impuesto, deberán, en su caso, comunicar expresa y fehacientemente al contratista o contratistas principales con los que contraten, las siguientes circunstancias:

a) Que están actuando, con respecto a dichas operaciones, en su condición de empresarios o profesionales.

b) Que tales operaciones se realizan en el marco de un proceso de urbanización de terrenos o de construcción o rehabilitación de edificaciones.

4. Los destinatarios de las operaciones a que se refiere el [Art. 84 ,LIVA](#), apartado uno, número 2.º, letra f), párrafo segundo, de la Ley del Impuesto, deberán, en su caso, comunicar expresa y fehacientemente a los subcontratistas con los que contraten, la circunstancia referida en la letra b) del apartado anterior de este artículo.

5. Los destinatarios de las operaciones a que se refiere el [Art. 84 ,LIVA](#), apartado uno, número 2.º, letra g), segundo y tercer guiones, de la Ley del Impuesto, deberán, en su caso, comunicar expresa y fehacientemente al empresario o profesional que realice la entrega las siguientes circunstancias:

a) Que están actuando, con respecto a dichas operaciones, en su condición de empresarios o profesionales.

b) Que están actuando, con respecto a dichas operaciones, en su condición de revendedores, lo que deberán acreditar mediante la aportación de un certificado específico emitido a estos efectos a través de la sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria a que se refiere el [Art. 24 quinquies ,RIVA](#)

6. Las comunicaciones a que se refieren los apartados anteriores deberán efectuarse con carácter previo o simultáneo a la adquisición de los bienes o servicios en que consistan las referidas operaciones.

7. Los destinatarios de las operaciones a que se refieren los apartados anteriores podrán acreditar bajo su responsabilidad, mediante una declaración escrita firmada por los mismos dirigida al empresario o profesional que realice la entrega o preste el servicio, que concurren, en cada caso y según proceda, las siguientes circunstancias:

a) Que están actuando, con respecto a dichas operaciones, en su condición de empresarios o profesionales.

b) Que tienen derecho a la deducción total o parcial del Impuesto soportado por las adquisiciones de los correspondientes bienes inmuebles.

c) Que las operaciones se realizan en el marco de un proceso de urbanización de terrenos o de construcción o rehabilitación de edificaciones.

8. De mediar las circunstancias previstas en el apartado uno del [Art. 87 ,LIVA](#), los citados destinatarios responderán solidariamente de la deuda tributaria correspondiente, sin perjuicio, asimismo, de la aplicación de lo dispuesto en los números 2.º, 6.º y 7.º del apartado dos del [Art. 170 ,LIVA](#)

La acreditación de que se han iniciado obras de urbanización se produce con la prueba de que se ha Soportado costes afectos a la actividad urbanizadora; adquiriéndose el carácter de empresario, a los efectos del IVA, desde que se tienen costes afectos a la actividad urbanizadora.

La actividad económica se inicia desde el momento en que se adquieren bienes o servicios, con la intención confirmada por elementos objetivos, de destinarlos al desarrollo de la actividad de urbanización de terrenos. Los costes afectos a la actividad urbanizadora no son necesaria y únicamente los que se refieren a la ejecución material de las obras, sino todos aquellos que contribuyan a la realización de tal actividad, como costes técnicos y administrativos, con independencia de que en el momento en que tales costes se produzcan las obras se hayan iniciado. *Ver resolución TEAC [TEAC 00/4690/2011, de 20/06/2013](#)*

La inversión del sujeto pasivo consiste en el cambio de la condición de sujeto pasivo en el IVA, que pasará a ser el destinatario de la operación. En una compra de un bien o en la realización de un servicio, el que compra o recibe ese bien o servicio, pasará a ser sujeto pasivo, en vez del que vende o realiza ese bien o servicio.

Es requisito necesario para la aplicación de la regla de inversión del sujeto pasivo, que el destinatario de los bienes o servicios sea un empresario o profesional y que actúe conforme a ello.

OPERACIONES EN LAS QUE SE PRODUCE LA INVERSIÓN DEL SUJETO PASIVO

- Entregas de oro sin elaborar o de productos semielaborados de oro, de ley igual o superior a 325 milésimas, y cuando se trate de entregas de oro de inversión en las que se haya renunciado a la exención.
- Operaciones que se realicen por personas o entidades no establecidas en el territorio de aplicación del impuesto
- Materiales de recuperación, como entregas de desechos nuevos de la industria, desperdicios y desechos.
- Entregas bienes inmuebles efectuadas como consecuencia de un proceso concursal
- Entregas exentas a que se refieren los apartados 20.º y 22.º del artículo 20.1, de la Ley de IVA en las que el sujeto pasivo hubiera renunciado a la exención.
- Garantía sobre bienes inmuebles:
 1. Entregas de solares.
 2. Entregas de terrenos respecto de los que haya sido otorgada la correspondiente licencia de edificación.
 3. Entregas de terrenos urbanizados o en curso de urbanización realizadas por el promotor de dicha urbanización.
 4. Entrega de edificaciones en curso de construcción.
 5. Entrega de edificaciones cuya construcción o rehabilitación esté terminada siempre que dicha entrega se realice por el promotor y aquéllas no hayan sido utilizadas ininterrumpidamente por un plazo igual o superior a dos años por el transmitente 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.
- En 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.

La **reforma fiscal** de finales del año 2014, realizada por la [Ley 26/2014, de 27 de noviembre](#), introdujo unos **nuevos supuestos de aplicación de la regla de inversión del sujeto pasivo** a la entrega de determinados productos, en particular, los teléfonos móviles, consolas de videojuegos, ordenadores portátiles y tabletas digitales, en las entregas a un empresario revendedor o que excedan de 10.000 euros, así como plata, platino y paladio.

Como también creó un **nuevo tipo de infracción** relativo a la falta de comunicación o la comunicación incorrecta por parte de los empresarios o profesionales destinatarios de determinadas operaciones a las que resulta **aplicable la regla de inversión del sujeto pasivo**, tratándose de ejecuciones de obra para la construcción o rehabilitación de edificios o urbanización de terrenos y transmisiones de inmuebles en ejecución de garantía, dada la transcendencia de dichas comunicaciones para la correcta aplicación del Impuesto y por la incidencia que puede tener respecto a otros sujetos pasivos del impuesto; la conducta se sanciona con el 1% de las cuotas devengadas respecto a las que se ha producido el incumplimiento en la comunicación, con un límite mínimo y máximo.

VER: [Caso práctico: Inversión sujeto pasivo en supuestos de reforma o rehabilitación de un edificio destinado a dependencias municipales](#)

[Caso práctico: Consulta vinculante DGT VI037-15: Inversión de sujeto pasivo: comercialización de consolas y videojuegos](#)

[Caso práctico: Facturación por servicios realizados a empresa canaria desde la Península](#)