



Jornadas Anuales del REAF

Granada

14 y 15 de noviembre · 2024

*Un espacio con historia
para impulsarnos al futuro*



La inversión del sujeto pasivo en el IVA: análisis en el sector inmobiliario.

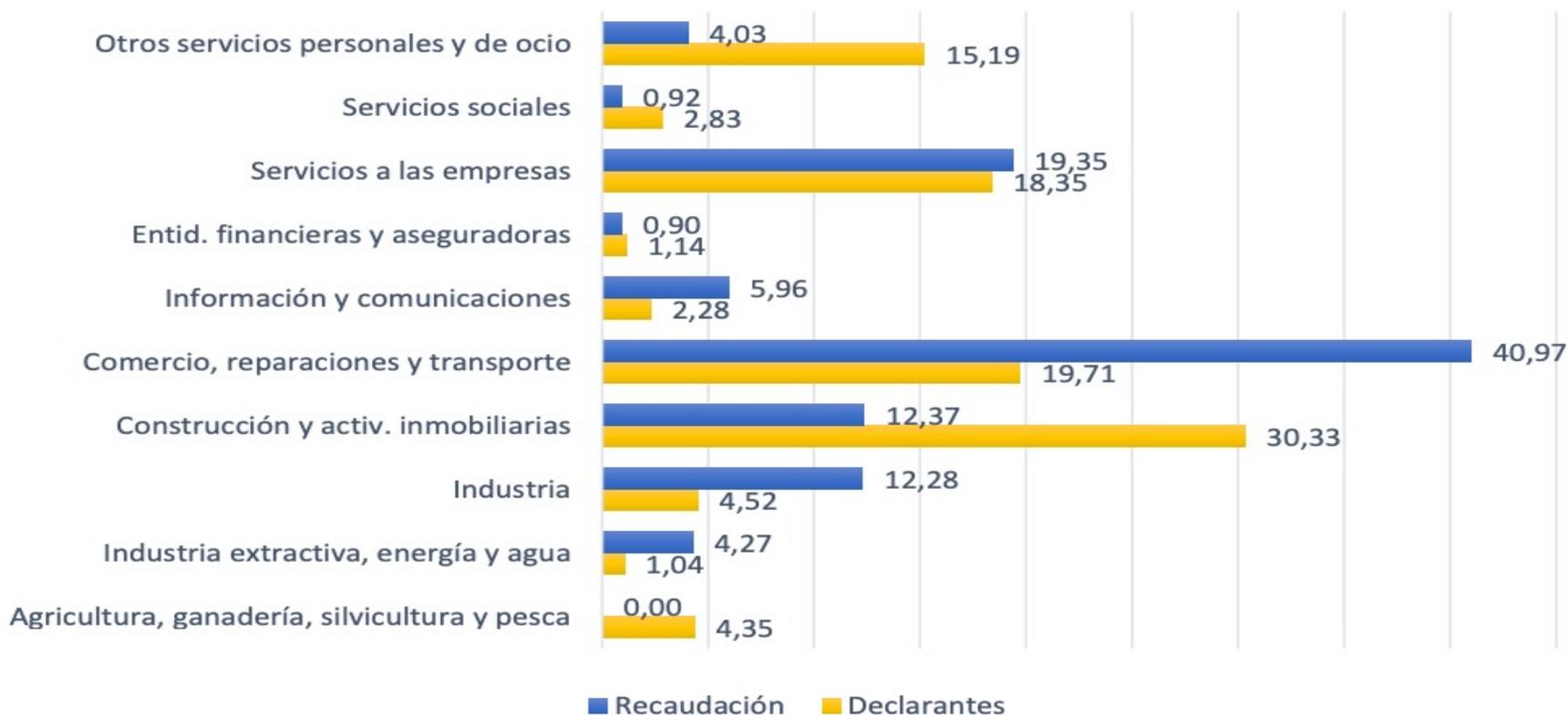
Antonio Longás Lafuente.



1.- CUESTIONES GENERALES.

1.1.- El sector inmobiliario en el IVA (datos AEAT).

Declarantes y recaudación según sector económico (%)





1.- CUESTIONES GENERALES.

1.1.- El sector inmobiliario en el IVA (datos AEAT).

	SECTOR INMOBILIARIO (construcción y actividades inmobiliarias)	TOTAL
DECLARANTES	1.392.083 (38,1 %)	3.657.404
RECAUDACIÓN	10.813 millones (12,4 %)	87.443 millones



1.- CUESTIONES GENERALES.

1.3.- Sector inmobiliario e IVA.

¿LA PROBLEMÁTICA QUE SUSCITA EL SECTOR INMOBILIARIO SE ENCUENTRA RESUELTA ADECUADAMENTE EN LA LIVA?

- Hecho imponible y concepto de empresario o profesional.
- Operaciones no sujetas.
- Exenciones.
- Base imponible.
- Sujeto pasivo.



1.- CUESTIONES GENERALES.

1.4.- Normativa reguladora sujeto pasivo / inversión sujeto pasivo.

Regla general	Arts 84.Uno.1º y Tres LIVA y 193 y 203 Directiva 2006/112/CE
Inversión del sujeto pasivo	Arts 84.Uno.2º y 3º LIVA, 24 quater RIVA y 194 a 199 bis Directiva 2006/112/CE
Delimitación de establecido	Arts 84.Dos LIVA y 192 bis Directiva 2006/112/CE; y arts 11, 53 y 54 Reglamento UE/282/2011



1.- CUESTIONES GENERALES.

1.5.- Sujeto pasivo en IVA.

REGLA GENERAL (artículo 84.Uno.1º LIVA):

Serán sujetos pasivos las **PERSONAS FÍSICAS O JURÍDICAS** que tengan la condición de empresarios o profesionales y realicen las entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetos al IVA.



2.- INVERSIÓN SUJETO PASIVO.

2.1.- Deudores frente a la Hacienda Pública: destinatarios operaciones.

SERÁN SUJETOS PASIVOS LOS EMPRESARIOS O PROFESIONALES PARA QUIENES SE REALICEN LAS OPERACIONES SUJETAS AL IVA (los destinatarios de las operaciones) en las operaciones que se delimitan en las letras A) a G) del art. 84.Uno.2º LIVA.



2.- INVERSIÓN SUJETO PASIVO.

2.2.- Letra a): empresarios o profesionales no establecidos.

A).- Delimitación positiva: Cuando las operaciones se efectúen por personas o entidades no establecidas en el T.A.I. (entendiéndose que el destinatario si se encuentra establecido en este territorio).

B).- Delimitación negativa / exclusiones:

- El precepto establece 5 excepciones a la regla anterior.
- **Efectos:** volverá a aplicarse la regla general del sujeto pasivo y lo será el proveedor de los bienes o el prestador del servicio, aunque no esté establecido en el territorio de aplicación del impuesto español (TAI).
- **Relacionadas con sector inmobiliario:** letras a'), d') y e').



2.- INVERSIÓN SUJETO PASIVO.

2.2.- Letra a), a’): empresarios o profesionales no establecidos.

C).- Letra a’): Cuando se trate de **prestaciones de servicios en las que el destinatario tampoco esté establecido en el TAI** (ambas partes no se encuentran establecidas en el TAI y se trata de prestaciones de servicios).

- **Prestaciones de servicios del art. 69.Uno.1º:** no se aplicará esta regla especial de la letra a’). El hecho imponible, generalmente, se localizará en sede del destinatario (si aplicamos la normativa IVA).
- **Servicios a los que resultará de aplicación:** los previstos en el art. 70, de forma que la regla de inversión del sujeto pasivo no se aplicará cuando se utilicen las reglas de localización previstas en el artículo 70 de la LIVA, por lo que será sujeto pasivo el prestador y no el destinatario, teniendo en cuenta que ambos no están establecidos en el TAI.
- **Sector inmobiliario:** esencialmente afectará cuando se utilice la regla del art. 70.Uno.1º (servicios relacionados con bienes inmuebles).



2.- INVERSIÓN SUJETO PASIVO.

2.2.- Letra a), d’): empresarios o profesionales no establecidos.

D).- Letra d’): Prestaciones de servicios de arrendamientos de bienes inmuebles que estén sujetas y no exentas del IVA.

-- **Finalidad según Ley 31/2022:** facilitar que puedan acogerse al régimen general de deducción y devolución de la LIVA ya que en determinadas circunstancias habían quedado excluidos del régimen de devolución a no establecidos; garantizándose la neutralidad del IVA y se reducen las cargas administrativas para la obtención de la devolución.

-- **Sujeto pasivo:** prestador del servicio, generalmente propietario.



2.- INVERSIÓN SUJETO PASIVO.

2.2.- Letra a), e'): empresarios o profesionales no establecidos.

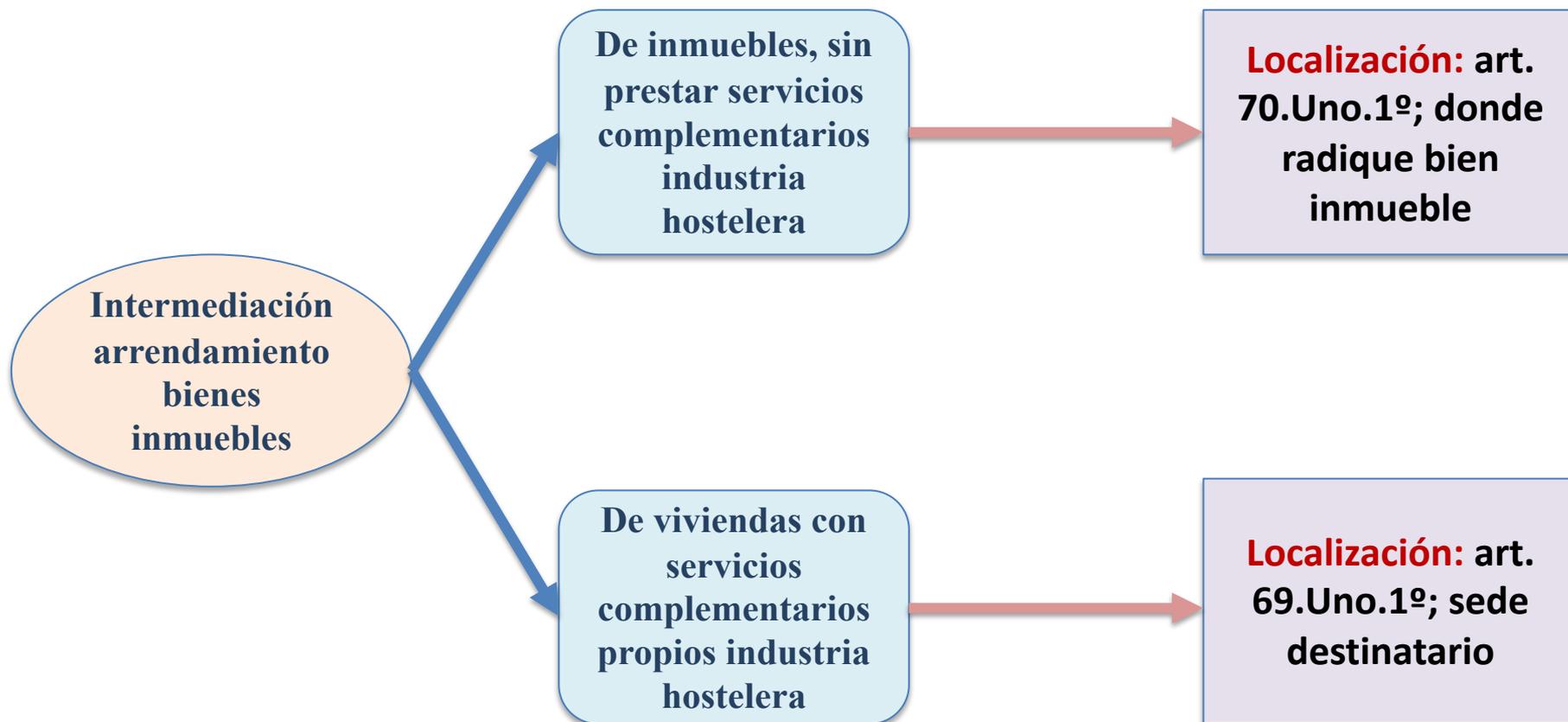
D).- Letra e'): Prestaciones de servicios de **intermediación en el arrendamiento** de bienes inmuebles.

- **Finalidad según Ley 31/2022**: evitar situaciones de elusión fiscal. En particular, cuando el arrendador presta servicios de arrendamiento exentos del IVA, se garantiza la recaudación del IVA correspondiente a los servicios de mediación y se reducen las cargas administrativas derivadas de la declaración e ingreso del IVA por estos arrendadores que, con carácter general, no deben presentar declaraciones-liquidaciones del IVA.
- **Sujeto pasivo**: intermediario que presta el servicio y que no esté establecido.



2.- INVERSIÓN SUJETO PASIVO.

2.2.- Letra a), d' y e'): intermediación arrendamiento bienes inmuebles.





2.- INVERSIÓN SUJETO PASIVO.

2.2.- Letra a), e'): efectos.

- **Sujeto pasivo:** intermediario.
- **Facturación:** deberá repercutir el IVA español.
- **Modelo informativo 349:** el destinatario español no debe suministrar esta información, puesto que no es el sujeto pasivo.
- **NIF a efectos de IVA:** no resulta obligatoria su obtención ni suministro por el destinatario español, ya que no es el sujeto pasivo de la operación.



2.- INVERSIÓN SUJETO PASIVO.

2.3.- Letra e): entregas bienes inmuebles.

A).- Cuestiones generales:

- **Naturaleza de las operaciones:** se trata de **entregas de bienes inmuebles.**
- **Marco objetivo:** comprende tres operaciones (guiones):
 - entregas efectuadas como consecuencia de un **proceso concursal.**
 - **entregas exentas**, siempre que el sujeto pasivo hubiera **renunciado** a la exención, del art. 20.Uno.20º y 22º.
 - entregas efectuadas **en ejecución de la garantía constituida sobre los bienes inmuebles.**



2.- INVERSIÓN SUJETO PASIVO.

2.3.- Letra e), primer guion: concurso.

B).- Entregas efectuadas como consecuencia de un proceso concursal:

i).- Normativa / jurisprudencia de la UE:

a).- **Art. 199.1, g) Directiva IVA:** se refiere a *“la entrega de bienes inmuebles vendidos por el deudor judicial en un procedimiento obligatorio de liquidación”*.

b).- **St. TJUE de 13-06-2013, asunto C-215/12:** *“el concepto de procedimiento obligatorio de liquidación engloba cualquier venta de un bien inmueble realizada por el deudor de un crédito ejecutivo no sólo en el marco de un proceso de liquidación del patrimonio de éste, sino también en el marco de un proceso concursal anterior a tal procedimiento de liquidación, siempre y cuando la citada venta sea necesaria para satisfacer a los acreedores o reanudar la actividad económica o profesional de dicho deudor”*.



2.- INVERSIÓN SUJETO PASIVO.

2.3.- Letra e), primer guion: concurso.

B).- Entregas efectuadas como consecuencia de un proceso concursal:

ii).- Finalidad:

- *“La intención del legislador europeo no era limitar la aplicación del mecanismo de autoliquidación a los procesos de liquidación de los activos del deudor en sentido estricto, sino, al contrario, darle un ámbito de aplicación más amplio”.*
- *“Es conveniente que los EEMM puedan recurrir al mecanismo de la autoliquidación a fin de simplificar las normas y luchar contra la evasión y el fraude fiscales en sectores específicos y en relación con determinados tipos de operaciones”.*
- El supuesto *“permite a las autoridades fiscales percibir el IVA aplicado a las operaciones de que se trata cuando la capacidad del deudor para abonar el impuesto está comprometida”.*



2.- INVERSIÓN SUJETO PASIVO.

2.3.- Letra e), primer guion: concurso.

B).- Entregas efectuadas como consecuencia de un proceso concursal:

iii).- Interpretación administrativa:

- **Marco objetivo:** abarca todas las transmisiones de inmuebles que tengan lugar en el ámbito de un proceso concursal.
- **Marco temporal:** es preciso que se haya declarado el procedimiento (auto de admisión).
- **Ámbito del procedimiento concursal:** comprende tanto la fase común como la de convenio (ejecución de convenio) y la fase de liquidación.
- **Marco subjetivo:** es preciso que el adquirente sea también empresario o profesional y que actúe en condición y calidad de tal.
- **Formas de transmisión:** comprende cualquier tipo de transmisión, venta, subasta judicial o cualquier otro como la dación en pago.



2.- INVERSIÓN SUJETO PASIVO.

2.3.- Letra e), segundo guion: entregas exentas con renuncia.

C).- Entregas exentas, siempre que el sujeto pasivo haya renunciado a la exención.

i).- Marco objetivo:

a).- Entregas del art. 20.Uno.20º de la LIVA: terrenos rústicos.

b).- Entregas del art. 20.Uno.22º de la LIVA: segundas o ulteriores entregas de edificios o de parte de los mismos.



2.- INVERSIÓN SUJETO PASIVO.

2.3.- Letra e), segundo guion: entregas exentas con renuncia.

C).- Entregas exentas, siempre que el sujeto pasivo haya renunciado a la exención.

ii).- Obligaciones formales (art. 24 quater, apart. 1, del RIVA):

- Comunicación:** El empresario que realice la entrega del inmueble deberá comunicar expresa y fehacientemente al adquirente la renuncia a la exención por cada operación realizada.
- Régimen de grupo de entidades:** sin perjuicio de lo dispuesto en el art. 163 sexies, apart quinto, de la LIVA, el transmitente sólo podrá efectuar la renuncia cuando el adquirente le acredite su condición de sujeto pasivo en los términos a que se refiere el artículo 8.1 del RIVA.



2.- INVERSIÓN SUJETO PASIVO.

2.3.- Letra e), tercer guion: ejecución de garantías.

D).- Entregas efectuadas en ejecución de garantías:

i).- **Directiva IVA:** se aplica el supuesto a *“la entrega de bienes entregados como garantías por un sujeto pasivo a otro en ejecución de dicha garantía”*.

ii).- **LIVA, operaciones comprendidas en el supuesto de inversión del sujeto pasivo:**

a).- Las **entregas efectuadas en ejecución de la garantía** constituida sobre los bienes inmuebles.

b).- **Se entiende, 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.



2.- INVERSIÓN SUJETO PASIVO.

2.3.- Letra e), tercer guion: ejecución de garantías.

D).- Entregas efectuadas en ejecución de garantías:

iii).- Condiciones formales (art. 24 quater, apart. 2, del RIVA):

a).- **Comunicación:** los destinatarios de las operaciones **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.**



2.- INVERSIÓN SUJETO PASIVO.

2.3.- Letra e), tercer guion: ejecución de garantías.

D).- Entregas efectuadas en ejecución de garantías:

iv).- Doctrina administrativa:

a).- **TEAC:** en principio exigía como elemento esencial para aplicar la regla la existencia de una ejecución de garantía, ampliando después la misma a los supuestos de transmisión de inmuebles afectos al pago de las cargas urbanísticas.

b).- **DGT:** aplica la regla de manera amplia, comprendiendo todas las operaciones que cita el precepto.



2.- INVERSIÓN SUJETO PASIVO.

2.4.- Letra f) : ejecuciones de obra.

A).- SUPUESTO: Cuando se trate de ejecuciones de obra, con o sin aportación de materiales, así como las cesiones de personal para su realización:

- i).- Consecuencia de contratos directamente formalizados (concertados) entre el promotor y el contratista.**
- ii).- Que tengan por objeto la urbanización de terrenos o la construcción o rehabilitación de edificaciones.**
- iii).- Se aplica también: cuando los destinatarios de las operaciones sean a su vez el contratista principal u otros subcontratistas en las condiciones señaladas.**



2.- INVERSIÓN SUJETO PASIVO.

2.4.- Letra f) : ejecuciones de obra.

B).- Obligaciones formales:

a).- En los supuestos i) e ii): los destinatarios de las operaciones 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.

b).- En el supuesto iii): los destinatarios deberán, en su caso, comunicar expresa y fehacientemente a los subcontratistas con los que contraten, la circunstancia de que tales operaciones se realizan en el marco de un proceso de urbanización de terrenos o de construcción o rehabilitación de edificaciones.



2.- INVERSIÓN SUJETO PASIVO.

2.4.- Letra f) : ejecuciones de obra.

C).- **Ámbito subjetivo:**

- i).- **Promotor o destinatario:** debe tener la condición de empresario o profesional y actuar en calidad de tal.
- ii).- **Administraciones públicas / entes públicos duales / entidades o personas duales:** surge la problemática suscitada por estas situaciones, si bien son los destinatarios quienes deben dar certeza al empresario que ejecuta la obra.



2.- INVERSIÓN SUJETO PASIVO.

2.4.- Letra f) : ejecuciones de obra.

C).- **Ámbito subjetivo:**

iii).- Promotor o destinatario no empresario, efectos: el hecho de que el promotor no actúe como empresario o profesional no incide en la aplicación de la regla de inversión respecto de la relación entre el contratista principal y los subcontratistas.

iv).- Existencia de varios contratistas principales: lo esencial es que la ejecución de obra llevada a cabo por el conjunto de todos ellos tenga la consideración de proceso de urbanización, construcción o rehabilitación de edificaciones.



2.- INVERSIÓN SUJETO PASIVO.

2.4.- Letra f) : ejecuciones de obra.

D).- **Ámbito objetivo:**

- i).- **Ejecuciones de obra con o sin aportación de materiales:** comprende tanto las entregas de bienes como las prestaciones de servicios.
- ii).- **Urbanización de terrenos:** proceso que comprende todas las actuaciones para dotar a un terreno de los elementos necesarios para servir a la edificación que sobre ellos exista o vaya a existir.
- iii).- **Construcción:** obtención de un resultado o de un bien nuevo y distinto a los bienes que se hayan utilizado para su realización.



2.- INVERSIÓN SUJETO PASIVO.

2.4.- Letra f) : ejecuciones de obra.

D).- **Ámbito objetivo:**

iv).- Rehabilitación: se delimita esta noción en el art. 20.Uno.22º, letra B), de la LIVA.

v).- Edificaciones: el art. 6 de la LIVA da este concepto, si bien debe tenerse en cuenta lo dispuesto en el art. 13 ter del Reglamento de ejecución 282/2011.

vi).- Cesión de personal: lo esencial es que se produzca para la realización de operaciones que tengan la naturaleza jurídica de ejecuciones de obra de construcción o rehabilitación de edificaciones o de urbanización de terrenos.



2.- INVERSIÓN SUJETO PASIVO.

3.- Responsabilidad / Infracciones tributarias.

A).- Responsabilidad y comisión de infracciones en los supuestos de inversión del sujeto pasivo previstos en las letras e), segundo y tercer guion, y f) (art. 24 quater, apart. 8 RIVA):

i).- Responsabilidad solidaria: De mediar las circunstancias previstas en el art. 87 LIVA, los destinatarios de las operaciones referidas en estos supuestos de inversión del sujeto pasivo, responderán solidariamente de la deuda tributaria correspondiente.

ii).- Infracciones: Lo anterior, sin perjuicio, asimismo, de la posible comisión de las infracciones previstas en el art. 170.Dos, número 2º LIVA, donde se recogen las infracciones tributarias específicas en relación con este impuesto.



2.- INVERSIÓN SUJETO PASIVO.

3.- Responsabilidad / Infracciones tributarias.

B).- Infracciones art. 170.Dos, nº 6º y 7º LIVA (comunicación del destinatario):

6º.- La falta de comunicación en plazo o la comunicación incorrecta, por parte de los destinatarios de las operaciones a que se refiere el artículo 84.Uno, nº 2º, letra e), tercer guion, a los empresarios o profesionales que realicen las correspondientes operaciones, de la circunstancia de estar actuando, con respecto a dichas operaciones, en su condición de empresarios o profesionales, en los términos que se regulan reglamentariamente.

7º.- La falta de comunicación en plazo o la comunicación incorrecta, por parte de los destinatarios de las operaciones a que se refiere el artículo 84.Uno, nº 2º, letra f), a los empresarios o profesionales que realicen las correspondientes operaciones, de las siguientes circunstancias, en los términos que se regulan reglamentariamente: 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.



2.- INVERSIÓN SUJETO PASIVO.

3.- Responsabilidad / Infracciones tributarias.

B).- Infracciones art. 170.Dos, nº 4º LIVA (no declaración):

4º.- La no consignación en la autoliquidación que se debe presentar por el periodo correspondiente de las cantidades de las que sea sujeto pasivo el destinatario de las operaciones conforme a los números 2.º, 3.º y 4.º del artículo 84.uno, del artículo 85 o del artículo 140 quinque de esta Ley.

Jurisprudencia:

- **Sts TS** de 25 de julio de 2023 (rec. 5234/2021) y de 26 de julio de 2023 (rec. 8620/2021).
- **Sts TJUE** de 26 de abril de 2017, asunto C-564/15, Farkas; y de 15 de abril de 2021, asunto C-935/19, Grupa Warzywna.



MUCHAS GRACIAS.

COLOQUIO