

CIRCULAR 28/2023 • FISCAL

11 DE DICIEMBRE DE 2023

OPERACIONES INMOBILIARIAS EXENTAS DE IVA

Estimados señores:

Las exenciones en el IVA en entregas de bienes y prestaciones de servicios están reguladas en el artículo 20 de la Ley 37/1992 del IVA (LIVA). Se trata de exenciones limitadas puesto que los empresarios o profesionales que realizan estas entregas de bienes o prestaciones de servicios no repercuten IVA, pero tampoco pueden deducir el IVA soportado en las compras.

En la presente circular nos centraremos concretamente en algunas operaciones inmobiliarias que, de acuerdo con la Ley del IVA, están exentas del impuesto.

Exenciones inmobiliarias

Dentro de estas exenciones, podemos destacar que la norma recoge un amplio régimen de exenciones en materia inmobiliaria en los números 20.º, 22.º y 23.º del artículo 20.º de la LIVA. Veamos a continuación estas operaciones exentas del IVA:

1. Exención en el IVA de las entregas de terrenos no edificables

Están exentas 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 esta 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:

- Las de terrenos urbanizados o en curso de urbanización, excepto los destinados exclusivamente a parques y jardines públicos o a superficies viales de uso público.
- 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.

2. Exención en el IVA de las segundas y posteriores entregas de edificaciones

De igual forma, conforme establece la LIVA, se encuentran exentas del IVA las segundas y posteriores entregas de edificaciones, incluidos los terrenos en que se hallen enclavadas, cuando tengan lugar después de terminada su construcción o rehabilitación.

A efectos del IVA se considera **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.
- Las transmisiones no sujetas al impuesto en virtud de lo establecido en el número 1.º del artículo 7 de la LIVA (La transmisión de un conjunto de elementos corporales y, en su caso, incorporeales que, formando parte del patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo, constituyan o sean susceptibles de constituir una unidad económica autónoma en el transmitente, capaz de desarrollar una actividad empresarial o profesional por sus propios medios, con independencia del régimen fiscal que a dicha transmisión le resulte de aplicación

en el ámbito de otros tributos y del procedente conforme a lo dispuesto en el artículo 4, apartado cuatro, de esta Ley).

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.

Esta exención no se aplica 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. Los contratos de arrendamiento financiero tendrán una duración mínima de 10 años.
- Las entregas de edificaciones para su rehabilitación por el adquirente, siempre que se cumplan los requisitos que reglamentariamente se establezcan.
- Las entregas de edificaciones que sean objeto de demolición con carácter previo a una nueva promoción urbanística.

Concepto de rehabilitación de edificaciones:

Se considerarán 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 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) Que el coste total de las obras a que se refiera el proyecto exceda del 25 por ciento de uno de los siguientes importes:
- Del precio de adquisición, si se hubiese adquirido la edificación durante los dos años inmediatamente anteriores al inicio de las obras de rehabilitación.
 - Del valor de mercado que tuviera la edificación o parte de la misma en el momento del inicio de las obras de rehabilitación, si dicho inicio se efectúa una vez transcurridos 2 años desde la adquisición de la edificación.

En ambos casos, 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:**

1. Las de adecuación estructural que proporcionen a la edificación condiciones de seguridad constructiva, de forma que quede garantizada su estabilidad y resistencia mecánica.
2. Las de refuerzo o adecuación de la cimentación, así como las que afecten o consistan en el tratamiento de pilares o forjados.
3. Las de ampliación de la superficie construida, sobre y bajo rasante.
4. Las de reconstrucción de fachadas y patios interiores.
5. 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:

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

Ahora bien, la exención no se aplica a entregas realizadas por empresas de arrendamiento financiero en el ejercicio de la opción de compra inherente a estos contratos, siempre que tengan una duración mínima de 10 años ni a las entregas para su inmediata rehabilitación o demolición y posterior promoción.

3. Exención en el IVA de los arrendamientos y constitución y transmisión de derechos reales de goce y disfrute

De acuerdo con la LIVA, están exentos los arrendamientos que tengan la consideración de servicios con arreglo a lo dispuesto en el artículo 11 de esta Ley y la constitución y

transmisión de derechos reales de goce y disfrute, que tengan por objeto los siguientes bienes:

- Terrenos, incluidas las construcciones inmobiliarias de carácter agrario utilizadas para la explotación de una finca rústica.

Se exceptúan las construcciones inmobiliarias dedicadas a actividades de ganadería independiente de la explotación del suelo.

- Los edificios o partes de los mismos destinados exclusivamente a viviendas o a su posterior arrendamiento por entidades gestoras de programas públicos de apoyo a la vivienda o por sociedades acogidas al régimen especial de Entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas establecido en el Impuesto sobre Sociedades. La exención se extenderá a los garajes y anexos accesorios a las viviendas y los muebles, arrendados conjuntamente con aquéllos.

La exención no comprenderá:

- Los arrendamientos de terrenos para estacionamientos de vehículos.
- Los arrendamientos de terrenos para depósito o almacenaje de bienes, mercancías o productos, o para instalar en ellos elementos de una actividad empresarial.
- Los arrendamientos de terrenos para exposiciones o para publicidad.
- Los arrendamientos con opción de compra de terrenos o viviendas cuya entrega estuviese sujeta y no exenta al impuesto.
- Los arrendamientos de apartamentos o viviendas amueblados cuando el arrendador se obligue a la prestación de alguno de los servicios complementarios propios de la industria hotelera, tales como los de restaurante, limpieza, lavado de ropa u otros análogos.

- Los arrendamientos de edificios o parte de los mismos para ser subarrendados, con excepción de los realizados de acuerdo con lo dispuesto en la letra b) anterior.
- Los arrendamientos de edificios o parte de los mismos asimilados a viviendas de acuerdo con lo dispuesto en la Ley de Arrendamientos Urbanos.
- La constitución o transmisión de derechos reales de goce o disfrute sobre los bienes a que se refieren las letras a'), b'), c'), e') y f') anteriores.
- La constitución o transmisión de derechos reales de superficie.

Renuncia a la exención en el IVA en operaciones inmobiliarias

Con el fin de mantener la neutralidad del impuesto, el artículo 20.Dos de la LIVA establece la posibilidad de renunciar a las exenciones relativas a las operaciones inmobiliarias (de entregas de terrenos no edificables, y segundas y ulteriores entregas de edificaciones) siempre y cuando se cumplan los siguientes requisitos:

- 1) Que el adquirente sea un sujeto pasivo con derecho a la deducción de las cuotas soportadas y presente comunicación suscrita por él mismo, haciendo constar tal condición.
- 2) Que la renuncia sea previa o simultánea a la entrega.
- 3) Que el transmitente sea empresario o profesional.

Cuando se proceda a la renuncia a la exención, se convertirá en sujeto pasivo de la operación el destinatario de la misma (inversión del sujeto pasivo), en lugar de serlo el empresario que realiza la entrega como correspondería por aplicación de la regla general. Conforme a lo dispuesto en el artículo 8 del Reglamento del IVA, deberán cumplirse además las siguientes obligaciones formales:

- La renuncia a la exención deberá comunicarse fehacientemente al adquirente con carácter previo o simultáneo a la entrega de los bienes.

- La renuncia se practicará por cada operación realizada por el sujeto pasivo y, en todo caso, deberá justificarse con una declaración suscrita por el adquirente en la que este haga constar su condición de sujeto pasivo con derecho a la deducción total del IVA soportado por la adquisición de los correspondientes bienes inmuebles.

Como de costumbre, quedamos a su disposición para aclarar o ampliar cualquiera de los puntos comentados con anterioridad.

Sin otro particular y aprovechando la ocasión para saludarles.



www.varona.es

VARONA ASESORES, S.L.P. – C/ Pascual y Genís 17-1 Valencia 46002
Tel.: (+34) 96 337 43 65 // varona@varona.es