

Fiscalidad sobre el consumo

Alejandro García Heredia

PID_00195553



Los textos e imágenes publicados en esta obra están sujetos –excepto que se indique lo contrario– a una licencia de Reconocimiento-NoComercial-SinObraDerivada (BY-NC-ND) v.3.0 España de Creative Commons. Podéis copiarlos, distribuirlos y transmitirlos públicamente siempre que citéis el autor y la fuente (FUOC. Fundació para la Universitat Oberta de Catalunya), no hagáis de ellos un uso comercial y ni obra derivada. La licencia completa se puede consultar en <http://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/3.0/es/legalcode.es>

Índice

Introducción	5
Objetivos	6
1. Impuesto sobre el valor añadido	7
1.1. Hecho imponible	7
1.1.1. El concepto de empresario o profesional	8
1.1.2. Edificaciones	9
1.1.3. Entregas de bienes y prestaciones de servicios	10
1.2. Delimitación entre el IVA y el ITP y AJD	12
1.3. Exención de las entregas de terrenos	14
1.4. Exención de las entregas de edificaciones	16
1.5. Exenciones de los arrendamientos inmobiliarios	19
1.6. Exención de las transmisiones de valores	20
1.7. Tipos de gravamen de las operaciones inmobiliarias	21
1.8. Otras cuestiones sobre el régimen fiscal de las operaciones inmobiliarias en el IVA	23
Actividades	27
Ejercicios de autoevaluación	27
Solucionario	29

Introducción

En este módulo se analiza la fiscalidad de las operaciones inmobiliarias en el IVA. En este impuesto no existe un régimen especial para las operaciones inmobiliarias, sin embargo, encontramos varios preceptos que se refieren expresamente a este tipo de operaciones, tales como los relativos a exenciones y tipos de gravamen reducidos. Al igual que en los módulos anteriores, se parte de un conocimiento general del impuesto en cuestión, pues no se trata de estudiar todos los aspectos relativos al mismo, sino aquellos que son objeto de una regulación específica para el tráfico inmobiliario, o que, sin serlo, pueden tener una mayor incidencia en el mismo.

En primer lugar, se analiza el hecho imponible del IVA en relación con el tráfico inmobiliario para delimitar varios conceptos fundamentales y analizar los posibles supuestos de no sujeción. En segundo lugar, se delimita el IVA respecto del ITP y AJD y se analiza al respecto la posibilidad de renunciar a las exenciones del IVA. En tercer lugar, se dedican varios epígrafes a estudiar las exenciones aplicables a las operaciones inmobiliarias, fundamentalmente, entregas de terrenos y edificaciones, arrendamientos o determinadas transmisiones de valores sobre bienes inmuebles. En cuarto lugar, se analiza la aplicación de los tipos de gravamen reducidos del IVA a las distintas operaciones inmobiliarias que no se han beneficiado de las exenciones. Finalmente, se apuntan algunos aspectos de la regulación general del IVA que, sin estar específicamente dirigidos a este tipo de operaciones, pueden tener incidencia sobre las mismas.

Objetivos

1. Delimitar el hecho imponible del IVA en relación con las operaciones inmobiliarias.
2. Distinguir entre el ámbito de aplicación del IVA y el ITP y AJD.
3. Comprender las exenciones del IVA aplicables a las operaciones inmobiliarias.
4. Entender los tipos de gravamen reducidos que se aplican a las operaciones inmobiliarias.
5. Identificar otras cuestiones del régimen general del IVA que pueden incidir en la fiscalidad inmobiliaria.

1. Impuesto sobre el valor añadido

El impuesto sobre el valor añadido (IVA) es un tributo de naturaleza indirecta que recae sobre el consumo y grava las siguientes operaciones¹:

⁽¹⁾Artículo 1 LIVA.

- Entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por empresarios o profesionales.
- Adquisiciones intracomunitarias de bienes.
- Importaciones de bienes.

En este módulo nos centraremos en las primeras, también conocidas como operaciones interiores, ya que las adquisiciones intracomunitarias y las importaciones se refieren a la entrada en el territorio de aplicación del impuesto de bienes procedentes de países miembros de la UE o de otros países, por lo que en el ámbito de las operaciones inmobiliarias la cuestión se centra en las operaciones interiores.

Por otro lado, en el IVA no existe propiamente un régimen especial para las operaciones inmobiliarias, sin embargo, existen preceptos que se refieren específicamente a las mismas y que afectan a la mayoría de los elementos esenciales del impuesto, por lo que el tráfico inmobiliario está muy presente en la regulación de este impuesto.

1.1. Hecho imponible

Están **sujetas al IVA** las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, incluso si se efectúan en favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen².

⁽²⁾Artículo 4 LIVA.

Con carácter general, en las operaciones interiores, son sujetos pasivos las personas físicas o jurídicas que tengan la condición de empresarios o profesionales y realicen las entregas de bienes o presten los servicios sujetos al IVA (artículo 84.Uno.1 LIVA). Por tanto, el hecho imponible de las operaciones interiores consiste en entregas de bienes o prestaciones de servicios (artículos 8-12 LIVA) que se realicen cumpliendo los siguientes requisitos:

- En el ámbito espacial del IVA.
- Por empresarios o profesionales.
- A título oneroso.

- Con carácter habitual u ocasional.
- En el desarrollo de su actividad empresarial o profesional.

En relación con la fiscalidad inmobiliaria, debemos tener en cuenta el desarrollo de los siguientes conceptos:

- Empresario o profesional.
- Edificaciones.
- Entregas de bienes y prestaciones de servicios.

Por último, nos referiremos a los supuestos de no sujeción que pueden afectar a las operaciones inmobiliarias.

1.1.1. El concepto de empresario o profesional

El concepto de empresario o profesional³ es un concepto muy amplio, ya que prácticamente cualquier persona puede tener dicha condición a efectos del IVA, aunque no tengan necesariamente tal carácter desde una perspectiva mercantil del término. En general, son empresarios o profesionales a efectos del IVA las personas o entidades que realicen actividades empresariales o profesionales.

⁽³⁾Artículo 5 LIVA.

Concepto de actividades empresariales o profesionales

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 las de artesanía, agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras, de construcción, mineras y el ejercicio de profesiones liberales y artísticas.

Momento en el que se inician las actividades empresariales o profesionales

Las actividades empresariales o profesionales se consideran 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. Quienes realicen tales adquisiciones tienen desde dicho momento la condición de empresarios o profesionales a efectos del IVA.

Aplicado al ámbito de las operaciones inmobiliarias, definimos como empresarios o profesionales a quienes realicen una o varias entregas de bienes o prestaciones de servicios que supongan la explotación de un bien corporal o incorporal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo. En particular, tienen dicha consideración los **arrendadores de bienes**.

Ejemplo

La Sra. Martínez es inspectora de Hacienda y tiene en propiedad una segunda vivienda que ha alquilado a un despacho de abogados para que instalen allí sus oficinas. ¿Tiene la Sra. Martínez la condición de empresario o profesional a efectos del IVA?

Sí, la Sra. Martínez es empresaria o profesional a efectos del IVA y tiene por tanto la condición de sujeto pasivo en cuanto a arrendador de bienes. No importa que la Sra. Martínez sea funcionaria, desde el punto de vista del IVA el concepto de empresario o profesional es muy amplio, en este caso estamos ante una prestación de servicios (arrendamiento) que supone la explotación de un bien corporal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo. La actividad de arrendamiento de bienes otorga al arrendador la condición de empresario o profesional a efectos del IVA, tanto si es un arrendamiento para negocio como para vivienda, lo que sucede, como veremos más adelante, es que los arrendamientos de vivienda están exentos del IVA.

También son empresarios o profesionales 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.

Lectura recomendada

J. M. Soriano Bel (2006). *Fiscalidad Inmobiliaria. Promotores, constructores y arrendadores de inmuebles*. Valencia: CISS.

1.1.2. Edificaciones

Nos interesa especialmente el **concepto de edificaciones**⁴, ya que aparece en varias ocasiones a lo largo de la regulación del IVA. La LIVA define el concepto de edificaciones con una delimitación positiva y negativa del mismo.

⁽⁴⁾Artículo 6 LIVA.

Regla general

Se consideran edificaciones las construcciones unidas permanentemente al suelo o a otros inmuebles, efectuadas tanto sobre la superficie como en el subsuelo, que sean susceptibles de utilización autónoma e independiente.

En particular, **tienen la consideración de edificaciones** las construcciones que a continuación se relacionan, siempre que estén unidas a un inmueble de una manera fija, de suerte que no puedan separarse de él sin quebranto de la materia ni deterioro del objeto:

- Edificios, considerándose como tales toda construcción permanente, separada e independiente, concebida para ser utilizada como vivienda o para servir al desarrollo de una actividad económica.
- Instalaciones industriales no habitables, tales como diques, tanques o cargaderos.
- Plataformas para exploración y explotación de hidrocarburos.

- Puertos, aeropuertos y mercados.
- Instalaciones de recreo y deportivas que no sean accesorias de otras edificaciones.
- Caminos, canales de navegación, líneas de ferrocarril, carreteras, autopistas y demás vías de comunicación terrestres o fluviales, así como los puentes o viaductos y túneles relativos a las mismas.
- Instalaciones fijas de transporte por cable.

No tienen la consideración de edificaciones las siguientes:

- Obras de urbanización de terrenos y en particular de abastecimiento y evacuación de aguas, suministro de energía eléctrica, redes de distribución de gas, instalaciones telefónicas, accesos, calles y aceras.
- Construcciones accesorias de explotaciones agrícolas que guarden relación con la naturaleza y destino de la finca aunque el titular de la explotación, sus familiares o las personas que con él trabajen tengan en ellas su vivienda.
- Objetos de uso y ornamentación, tales como máquinas, instrumentos y utensilios y demás inmuebles por destino a que se refiere los apartados 4 y 5 del artículo 334 del Código civil.
- Minas, canteras o escoriales, pozos de petróleo o de gas u otros lugares de extracción de productos naturales.

1.1.3. Entregas de bienes y prestaciones de servicios

Para delimitar correctamente el hecho imponible es necesario definir también los **conceptos de entregas de bienes y prestaciones de servicios**. La LIVA se refiere expresamente a ellos y a las operaciones asimiladas a los mismos (autoconsumo de bienes y servicios), por lo que es necesario el estudio de estos preceptos para determinar la sujeción al IVA de una determinada operación. A título de ejemplo, podemos destacar lo siguiente:

Tienen la consideración de **entrega de bienes** las ejecuciones de obra que tengan por objeto la construcción o rehabilitación de una edificación cuando el empresario que ejecute la obra aporte una parte de los materiales utilizados, siempre que el coste de los mismos exceda del 40% de la base imponible. También se consideran entregas de bienes las transmisiones de bienes en virtud de una norma o de una resolución administrativa o jurisdiccional, incluida la expropiación forzosa. Igualmente, se consideran entregas de bienes otras operaciones que pueden darse en el tráfico inmobiliario, como las cesiones

Lectura recomendada

Artículo 8-12 LIVA en los que se regulan los conceptos de entrega de bienes y prestaciones de servicios y las operaciones asimiladas a los mismos.

de bienes en virtud de contratos de venta con pacto de reserva de dominio o condición suspensiva o las cesiones de bienes en virtud de contratos de arrendamiento-venta y asimilados (artículo 8 LIVA).

Arrendamientos asimilados a los contratos de arrendamiento-venta

Se asimilan a los contratos de arrendamiento-venta los de arrendamiento con opción de compra desde el momento en que el arrendatario se comprometa a ejercitar dicha opción y, en general, los de arrendamiento de bienes con cláusula de transferencia de la propiedad vinculante para ambas partes.

En cuanto al concepto de **prestaciones de servicios**, debemos señalar, a título de ejemplo, que tienen dicha consideración los arrendamientos de bienes, las ejecuciones de obra que no tengan el carácter de entrega de bienes o los trasposos de locales de negocio (artículo 11 LIVA).

La delimitación del hecho imponible del IVA se debe completar con los **supuesto de no sujeción**⁵. Desde el punto de vista de las operaciones inmobiliarias, debemos destacar que no están sujetas al IVA las siguientes:

- 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 una unidad económica autónoma 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. Sin embargo, están excluidas de la no sujeción a que se refiere el párrafo anterior (y por tanto están sujetas) las siguientes transmisiones:
 - Las realizadas por quienes exploten un bien con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo (ej.: arrendadores de bienes), cuando dichas transmisiones tengan por objeto la mera cesión de bienes. A estos efectos, se considera como mera cesión de bienes la transmisión de bienes arrendados cuando no se acompañe de una estructura organizativa de factores de producción materiales y humanos, o de uno de ellos, que permita considerar a la misma constitutiva de una unidad económica autónoma.
 - Las efectuadas por quienes tengan la condición de empresario o profesional exclusivamente por la realización ocasional de la urbanización de terrenos o promoción de edificaciones (artículo 5.1 d LIVA). A estos efectos, resulta irrelevante que el adquirente desarrolle la misma actividad a la que estaban afectos los elementos adquiridos u otra diferente, siempre que se acredite por el adquirente la intención de mantener dicha afectación al desarrollo de una actividad empresarial o profesional.

En caso de que los bienes y derechos transmitidos, o parte de ellos, se desafecten posteriormente de las actividades empresariales o profesionales

⁽⁵⁾Artículo 7 LIVA.

Lectura recomendada

P. Blázquez Castillo (2010). "Comentarios al artículo 7.1 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido: la no sujeción al impuesto sobre el valor añadido de las transmisiones del patrimonio empresarial". *Revista Aranzadi Doctrinal* (núm. 9).

que determinan la no sujeción, la referida desafectación queda sujeta al IVA.

Los adquirentes de los bienes y derechos comprendidos en las transmisiones que se beneficien de la no sujeción se subrogan, respecto de dichos bienes y derechos, en la posición del transmitente en cuanto a la aplicación de las siguientes normas: 1) exención de las segundas y ulteriores entregas de edificaciones (artículo 20.1.22 LIVA) y 2) la aplicación de la prorrateo y de la regularización de la cuotas soportadas por bienes de inversión.

Ejemplo

El Sr. Fernández es propietario de un local de negocio que ha vendido a la Sra. Rodríguez para que abra una peluquería. ¿Está sujeta al IVA la transmisión del local de negocio?

En este caso no estamos ante un traspaso de negocio sino simplemente de local de negocio, sin que ello implique transmitir una actividad empresarial o profesional. En consecuencia, la operación está sujeta al IVA, ya que se trata de una mera entrega de bienes que no se acompaña de una estructura organizativa de medios de producción materiales y/o humanos y por tanto no constituye una unidad económica autónoma.

- Las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas directamente por los **entes públicos** sin contraprestación o mediante contraprestación de naturaleza tributaria.

Excepción

La regla de la no sujeción no se aplica cuando los referidos entes actúen por medio de empresa pública, privada, mixta o, en general, de empresas mercantiles. Además, en todo caso, están sujetas al IVA determinadas entregas de bienes y prestaciones de servicios que los entes públicos realicen en el ejercicio de las actividades que se indican expresamente en el artículo 7.8 LIVA.

- Las concesiones y autorizaciones administrativas

Excepción

La norma sobre no sujeción no se aplica a las concesiones y autorizaciones administrativas que tengan por objeto la cesión del derecho a utilizar el dominio público portuario; la cesión de los inmuebles e instalaciones en aeropuertos; la cesión del derecho a utilizar infraestructuras ferroviarias; la prestación de servicios al público y para el desarrollo de actividades comerciales o industriales en el ámbito portuario.

1.2. Delimitación entre el IVA y el ITP y AJD

Las operaciones sujetas al IVA no están sujetas al ITP y AJD en la modalidad de TPO. Sin embargo, debemos tener en cuenta una excepción a esta regla en relación con las **operaciones inmobiliarias**: las entregas y arrendamientos de bienes inmuebles, así como la constitución o transmisión de derechos reales de goce o disfrute que recaigan sobre los mismos, están sujetas a TPO cuando estén exentas del IVA, salvo en los casos en que el sujeto pasivo haya renunciado a dicha exención (artículo 4.4 LIVA).

Con carácter general, en cuanto a la compatibilidad entre el IVA y el ITP y AJD, podemos decir que el IVA es incompatible con la modalidad de TPO, pero perfectamente compatible con las modalidades de OS y AJD. A continuación distinguimos dos supuestos para apreciar las relaciones entre el IVA y TPO en el ámbito de las operaciones inmobiliarias:

- **Entrega de bienes inmuebles.** Las primeras entregas están sujetas y no exentas del IVA por lo que no llevan TPO. Las segundas y posteriores entregas están sujetas al IVA pero exentas, por lo que se gravan en la modalidad de TPO, salvo que el sujeto pasivo renuncie a la exención del IVA, en cuyo caso quedan gravadas por este impuesto.
- **Arrendamiento de bienes inmuebles.** Todos los arrendadores de bienes son sujetos pasivos del IVA al tener la condición de empresarios o profesionales. Sin embargo, si el arrendamiento es para vivienda, la operación está exenta y por tanto se grava en TPO (además esta exención del IVA no es renunciable). Si el arrendamiento es para un uso distinto, por ejemplo, para oficinas, locales de negocio, talleres, etc., la operación lleva IVA y no TPO.

Las exenciones relativas a las entregas de terrenos y edificaciones (artículo 20.1, apartados 20, 21 y 22) pueden ser objeto de renuncia por el sujeto pasivo, cuando el adquirente cumpla dos requisitos:

- Que sea un sujeto pasivo que actúe en el ejercicio de sus actividades empresariales o profesionales.
- Que en función de su destino previsible, tenga derecho a la deducción total del IVA, soportado por las correspondientes adquisiciones.

Derecho a la deducción total del IVA soportado

Se considera que el adquirente tiene derecho a la deducción total cuando el porcentaje de deducción provisionalmente aplicable en el año en el que se haya de soportar el IVA permita su deducción íntegra, incluso en el supuesto de cuotas soportadas con anterioridad al comienzo de la realización de entregas de bienes o prestaciones de servicios correspondientes a actividades empresariales o profesionales.

La renuncia a las exenciones se debe comunicar fehacientemente al adquirente con carácter previo o simultáneo a la entrega de los correspondientes bienes. La renuncia se debe practicar por cada operación realizada por el sujeto pasivo y, en todo caso, se debe justificar 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 las adquisiciones de los correspondientes bienes inmuebles (artículo 8 RIVA).

Ejemplo

La empresa Pisos, S. A. se dedica a la venta de pisos nuevos y de segunda mano. La empresa ha obtenido 2 millones de euros por la venta de pisos nuevos, 3 millones por la venta de pisos de segunda mano a particulares y 3 millones por la venta de pisos de segunda mano a empresas para instalar oficinas. Pisos, S. A. debe aplicar la regla de prorrata, ya

Lectura recomendada

J. Rodríguez Márquez (2002). *El impuesto sobre el valor añadido en las operaciones inmobiliarias*. Cizur Menor: Aranzadi.

Lectura recomendada

R. Galapero Flores (2007) "Renuncia improcedente a la exención en operaciones inmobiliarias en el IVA. Sujeción al ITPO". *Jurisprudencia Tributaria* (núm. 4).

que realiza operaciones con derecho a deducción (venta de pisos nuevos, operación no exenta del IVA) y otras de análoga naturaleza que no habilitan para el ejercicio del citado derecho (venta de pisos usados, operación exenta del IVA). La empresa aplica la prorrata general. ¿Resulta más ventajoso para la empresa renunciar a la exención?

En primer lugar debemos señalar que la empresa realiza dos operaciones exentas: venta de pisos usados a particulares (3 millones) y venta de pisos usados a empresas (3 millones). De las operaciones exentas, solamente podría renunciar a la exención de la venta de pisos a empresas, ya que uno de los requisitos de la renuncia es que el adquirente sea sujeto pasivo del IVA con derecho a deducción total del IVA soportado. Por tanto, la empresa Pisos, S. A. no podría renunciar a la exención aplicable a la venta de pisos usados a particulares. En segundo lugar, el porcentaje deducible aplicando la prorrata general (artículo 104 LIVA) es el resultado de dividir los ingresos procedentes de operaciones con derecho a deducción entre el total de los ingresos y multiplicar dicho cociente por 100. De este modo, si Pisos, S. A. renuncia a la exención, la operación sería 2 millones (pisos nuevos) + 3 millones (pisos usados a empresas, ya que renuncia a la exención) / 8 millones (total operaciones) = 62,5%. Por el contrario, si Pisos, S. A. no renuncia a la exención, la operación sería 2 millones / 8 millones = 25%. Por tanto, a la empresa Pisos, S. A. le interesa renunciar a la exención, ya que se podría deducir un mayor porcentaje del IVA soportado.

1.3. Exención de las entregas de terrenos

Están exentas del IVA 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 público⁶.

⁶Artículo 20.1.20 LIVA.

Concepto de terrenos edificables

- Terrenos calificados como solares por la normativa urbanística (ved Real Decreto Legislativo 2/2008, de 20 de junio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Suelo, así como la normativa autonómica correspondiente en esta materia).
- Los demás terrenos aptos para la edificación por haber sido esta autorizada por la correspondiente licencia administrativa.

De acuerdo con la **normativa urbanística**, todo suelo se encuentra en una de las dos situaciones básicas: suelo rural o suelo urbanizado (artículo 12 RDL 2/2008, de 20 de junio).

- **Suelo rural.** Dentro del suelo rural podemos distinguir dos situaciones:
 - El suelo preservado por la ordenación territorial y urbanística de su transformación mediante la urbanización. Este suelo debe incluir, como mínimo, los terrenos excluidos de dicha transformación por la legislación de protección o policía del dominio público, de la naturaleza o del patrimonio cultural, los que deban quedar sujetos a tal protección conforme a la ordenación territorial y urbanística por los valores en ellos concurrentes, incluso los ecológicos, agrícolas, ganaderos, forestales y paisajísticos, así como aquellos con riesgos naturales o tecnológicos, incluidos los de inundación o de otros accidentes graves, y cuantos otros prevea la legislación de ordenación territorial o urbanística.

- El suelo para el que los instrumentos de ordenación territorial y urbanística prevean o permitan su paso a la situación de suelo urbanizado. Este suelo tiene la consideración de rural hasta que termine la correspondiente actuación de urbanización.
- **Suelo urbanizado.** Es el integrado de forma legal y efectiva en la red de dotaciones y servicios propios de los núcleos de población. Se entiende que así ocurre cuando las parcelas, estén o no edificadas, cuenten con las dotaciones y los servicios requeridos por la legislación urbanística o puedan llegar a contar con ellos sin otras obras que las de conexión de las parcelas a las instalaciones ya en funcionamiento.

En suma, de acuerdo con el artículo 20.1.20 LIVA están exentas del impuesto las siguientes entregas de terrenos:

- Terrenos rústicos y demás que no tengan la condición de edificables (incluidas las construcciones de cualquier naturaleza enclavadas en ellos que sean indispensables para una explotación agraria). De acuerdo con la terminología actual de la normativa urbanística, consideramos que la exención se aplica solamente al suelo rural, en particular, a la primera de las situaciones de dicho suelo, es decir, la excluida de toda urbanización.
- Terrenos destinados exclusivamente a parques y jardines públicos o a superficies viales de uso público.

Ejemplo

La empresa Terrenos, S. A. ha vendidos dos solares a Construcciones Inmobiliarias, S. A., en los que se van a construir varias viviendas. ¿Está exenta del IVA la venta de solares?

Este supuesto no estaría cubierto por la exención, ya que no se trata de la entrega de terrenos rústicos y demás que no tenga la condición de edificables, sino al contrario, de la entrega de un solar que tiene la condición de edificable.

Permutas de fincas rústicas (artículo 12 Ley 19/1995, de 4 de julio, de Modernización de las Explotaciones Agrarias)

También están exentas del IVA y de la modalidad de TPO del ITP y AJD, las permutas voluntarias de fincas rústicas autorizadas por el Ministerio de Agricultura, Pesca y Alimentación o por los organismos correspondientes de las comunidades autónomas con competencias en esta materia, siempre que, al menos, uno de los permutantes sea titular de una explotación agraria prioritaria, y la permuta, que debe realizarse en escritura pública, tenga alguna de las siguientes finalidades:

- Eliminar parcelas enclavadas, entendiéndose por tales las así consideradas en la legislación general de reforma y desarrollo agrario.
- Suprimir servidumbres de paso.
- Reestructurar las explotaciones agrarias, incluyendo en este supuesto las permutas múltiples que se produzcan para realizar una concentración parcelaria de carácter privado.

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

Obligación de facturación

Aunque se trata de una operación exenta, existe obligación de expedir factura. Lo mismo sucede en las exenciones que comentaremos a continuación, salvo la relativa a los arrendamientos inmobiliarios (artículo 3.1 RD 1496/2003).

- Terrenos urbanizados o en curso de urbanización, entregados por el promotor de la urbanización.

Terrenos destinados exclusivamente al uso público

Están exentos los destinados exclusivamente a parques y jardines públicos o a superficies viales de uso público.

- 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 del IVA.

Terrenos con construcciones agrarias y con construcciones ruinosas o derruidas

Están 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.

Están exentas del IVA las entregas de terrenos que se realicen como consecuencia de la aportación inicial a las **juntas de compensación** por los propietarios de terrenos comprendidos en polígonos de actuación urbanística y las adjudicaciones de terrenos que se efectúen a los propietarios citados por las propias juntas en proporción a sus aportaciones. La exención se extiende igualmente a las entregas de terrenos a que dé lugar la reparcelación⁷.

⁽⁷⁾Artículo 20.1.21 LIVA.

Nota

Esta exención está condicionada al cumplimiento de los requisitos exigidos por la normativa urbanística.

1.4. Exención de las entregas de edificaciones

Están exentas del IVA⁸ **la segunda y posteriores entregas de edificaciones**, incluidos los terrenos en que se hallen enclavadas, cuando tengan lugar después de terminada su construcción o rehabilitación.

⁽⁸⁾Artículo 20.1.22 LIVA.

Terrenos en los que hallen enclavadas las edificaciones

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

Para determinar el ámbito de aplicación de esta exención debemos analizar tres cuestiones. En primer lugar, una delimitación negativa, es decir, señalar los supuestos expresamente excluidos por la ley del ámbito de la exención. En segundo lugar, analizar el concepto de primera entrega y, finalmente, concretar el concepto de rehabilitación.

- **Supuestos expresamente excluidos de la exención.** La LIVA señala que esta exención no se aplica en los siguientes supuestos:

Lectura recomendada

C. Lozano Serrano (2001). "¿A quién incumbe la prueba de los hechos en las operaciones inmobiliarias sujetas y exentas del IVA?". *Jurisprudencia Tributaria* (núm. 5).

- 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 asimila al ejercicio de la opción de compra.
 - Entregas de edificaciones para su rehabilitación por el adquirente.
 - Entregas de edificaciones que sean objeto de demolición con carácter previo a una nueva promoción urbanística.
- **Concepto de primera entrega.** La exención se aplica solamente a la segunda y posteriores entregas, por lo que es necesario delimitar el concepto de primera entrega. Se considera primera entrega la realizada por el promotor que tenga por objeto una edificación cuya construcción o rehabilitación esté terminada.

No obstante, no tienen la consideración de primera entrega las siguientes:

- Entrega realizada por el promotor después de la utilización ininterrumpida del inmueble por un plazo igual o superior a dos años, salvo que el adquirente sea quien utilizó la edificación durante el referido plazo. No se computan 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.
- Transmisiones del patrimonio empresarial o profesional no sujetas al IVA (artículo 7.1 LIVA).

Ejemplo

El Sr. Rodríguez ha comprado un piso a la Sra. García, que esta había adquirido hace unos años directamente al constructor. ¿Están exentas estas entregas del IVA?

La entrega de la vivienda del constructor a la Sra. García es primera entrega y por tanto no está exenta del IVA, en cambio, cuando la Sra. García vende el piso al Sr. Rodríguez, se trata de una segunda entrega exenta del IVA y gravada por TPO.

- **Concepto de rehabilitación.** A efectos del IVA son obras de rehabilitación de edificaciones las que reúnan los siguientes requisitos:
 - Que su objeto principal sea la reconstrucción de las mismas. Este requisito se cumple 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.
 - 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 aquella 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 di-

cho inicio. A estos efectos, se debe descontar del precio de adquisición o del valor de mercado de la edificación la parte proporcional correspondiente al suelo.

Obras análogas a las de rehabilitación

- Obras de adecuación estructural que proporcionen a la edificación condiciones de seguridad constructiva, de forma que quede garantizada su estabilidad y resistencia mecánica.
- Obras de refuerzo o adecuación de la cimentación así como las que afecten o consistan en el tratamiento de pilares o forjados.
- Obras de ampliación de la superficie construida, sobre y bajo rasante.
- Obras de reconstrucción de fachadas y patios interiores.
- Obras de instalación de elementos elevadores, incluidos los destinados a salvar barreras arquitectónicas para su uso por discapacitados.

Obras conexas a las de rehabilitación

Son 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 estas, 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:

- Obras de albañilería, fontanería y carpintería.
- Obras destinadas a la mejora y adecuación de cerramientos, instalaciones eléctricas, agua y climatización y protección contra incendios.
- Obras de rehabilitación energética. Son las destinadas a la mejora del comportamiento energético de las edificaciones reduciendo su demanda energética, así como las destinadas al aumento del rendimiento de los sistemas e instalaciones térmicas o a la incorporación de equipos que utilicen fuentes de energía renovables.

Ejemplo

La empresa Renovación, S. A. ha rehabilitado varias viviendas y las ha vendido a particulares. ¿Está exenta esta operación del IVA?

No, puesto que la exención es para las segundas y ulteriores entregas de edificaciones rehabilitadas, en cambio, la primera entrega de una edificación rehabilitada no está exenta del IVA.

Régimen transitorio (Real Decreto-Ley 6/2010, de 9 de abril)

En relación con la aplicación la exención a las edificaciones rehabilitadas debemos tener en cuenta los siguientes criterios establecidos en la DT 3.^a del Decreto-Ley:

- El concepto de rehabilitación es aplicable a las entregas de edificaciones o partes de las mismas que pasen a tener la condición de primeras entregas y se produzcan a partir del 14 de abril del 2010 (fecha de entrada en vigor del Decreto-Ley 6/2010) con independencia de que se hayan recibido pagos anticipados, totales o parciales, con anterioridad a dicha fecha.
- La aplicación del tipo impositivo reducido a las ejecuciones de obra que pasen a tener la condición de obras de rehabilitación, no teniéndola con anterioridad, es procedente en la medida en que el IVA correspondiente a dichas obras se devengue a partir del 14 de abril del 2010, aun cuando se hayan recibido pagos anticipados, totales o parciales, con anterioridad a dicha fecha. Los sujetos pasivos deben rectificar las cuotas repercutidas correspondientes a los pagos anticipados cuyo cobro se hubiera percibido con anterioridad a dicha fecha, aun cuando hubieran transcurrido más de cuatro años desde que tuvo lugar dicho cobro.

- Los empresarios o profesionales pueden deducir íntegramente las cuotas soportadas o satisfechas por los bienes y servicios utilizados directamente en su rehabilitación. A tales efectos, el derecho a la deducción de dichas cuotas nace el 14 de abril del 2010. En caso de que las citadas cuotas se hubieran deducido con anterioridad, aunque sea parcialmente, los empresarios o profesionales deben regularizar las deducciones practicadas en la declaración-liquidación correspondiente al último período de liquidación del 2010.

1.5. Exenciones de los arrendamientos inmobiliarios

Están exentos del IVA⁹ los arrendamientos de terrenos y viviendas así como la constitución y transmisión de derechos reales de goce y disfrute sobre los mismos.

⁽⁹⁾Artículo 20.1.23 LIVA.

En particular, la **exención se aplica** a los arrendamientos que tengan por objeto los siguientes bienes inmuebles:

- 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.
- Edificios o partes de los mismos destinados exclusivamente a viviendas o a su posterior arrendamiento por determinadas entidades (entidades gestoras de programas públicos de apoyo a la vivienda o entidades acogidas al régimen especial del arrendamiento de viviendas del IS). La exención se extiende a los garajes y anexos accesorios a las viviendas y los muebles, arrendados conjuntamente con aquellos.

Ejemplo

La Sra. Rodríguez está jubilada y es propietaria de un apartamento que quiere alquilar. A la Sra. Rodríguez le han llamado varias personas interesadas, una de ellas es un particular que quiere el apartamento para vivienda y otra es un empresario que desea utilizar el apartamento como oficina de ventas. ¿Qué diferencia existe a efectos del IVA entre alquilar el apartamento a uno u otro?

La Sra. Rodríguez, aunque esté jubilada, tiene la condición de empresario o profesional a efectos del IVA desde el momento en que realiza una actividad de arrendamiento de bienes con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo (artículo 5.Uno.c LIVA). Ahora bien, si alquila el apartamento a un particular para uso de vivienda la operación estaría exenta del IVA y tributaría en TPO, sin embargo, si el apartamento es para un uso distinto (una oficina), la operación estaría sujeta y no exenta del IVA, por lo que la Sra. Rodríguez debería tributar en este impuesto como sujeto pasivo con todas las obligaciones formales y materiales que ello implica.

Por el contrario, la **exención no resulta aplicable** en los siguientes supuestos:

- Arrendamientos de terrenos para estacionamientos de vehículos.

- Arrendamientos de terrenos para depósito o almacenaje de bienes, mercancías o productos, o para instalar en ellos elementos de una actividad empresarial.
- Arrendamientos de terrenos para exposiciones o para publicidad.
- Arrendamientos con opción de compra de terrenos o viviendas cuya entrega estuviese sujeta y no exenta del IVA.
- 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.
- Arrendamientos de edificios o parte de los mismos para ser subarrendados.
- Arrendamientos de edificios o parte de los mismos asimilados a viviendas de acuerdo con la Ley de Arrendamientos Urbanos.
- 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.
- Constitución o transmisión de derechos reales de superficie.

Ejemplo

El Sr. Fernández es propietario de una vivienda y una plaza de garaje en la misma urbanización. Ha alquilado la vivienda a una familia y la plaza de garaje a uno de los vecinos que ya residía en la urbanización. ¿Están exentas del IVA estas operaciones?

Solamente está exenta del IVA la operación de arrendamiento de la vivienda, sin embargo, el garaje no está exento del IVA, ya que no se alquila junto con la vivienda sino de forma independiente.

1.6. Exención de las transmisiones de valores

El artículo 108 LMV establece una exención de las transmisiones de valores, admitidos o no a negociación en un mercado secundario oficial. No obstante, la exención no resulta aplicable a determinadas transmisiones de valores cuando mediante las mismas se hubiera pretendido eludir el pago de los tributos que habrían gravado la transmisión de los inmuebles propiedad de las entidades a las que representen dichos valores.

Se trata de una medida antielusión fiscal de las posibles transmisiones de valores que en realidad sean una cobertura de una transmisión de inmuebles, mediante la interposición de figuras societarias. Para el estudio de esta exención nos remitimos al análisis realizado en el módulo anterior en relación con el ITP y AJD, ya que dicha exención es igualmente aplicable al IVA.

1.7. Tipos de gravamen de las operaciones inmobiliarias

El tipo de gravamen general del IVA es el 21% (artículo 90 LIVA), no obstante, determinadas operaciones se gravan a tipos reducidos del 10% y 4% (artículo 91 LIVA). En lo referente a bienes inmuebles, es frecuente la aplicación de tipos reducidos para aquellas operaciones que no llegaron a quedar exentas (artículo 20.1, apartados 20, 21, 22, 23).

Devengo y tipos de gravamen

El tipo impositivo aplicable a cada operación es el vigente en el momento del devengo (artículo 90.2 LIVA).

Se aplica el 10% a las operaciones siguientes:

- **Entregas de edificios o partes de los mismos aptos para su utilización como viviendas**, incluidas las plazas de garaje, con un máximo de dos unidades, y anexos situados en ellos que se transmitan conjuntamente.

Ejemplo

La Sra. Martínez es propietaria de varios inmuebles, este año ha vendido una casa y un local de negocio y desea conocer si debe repercutir IVA por dichas operaciones. Por otro lado, va a destinar una parte del importe obtenido a la compra de un apartamento en la playa y de un nuevo local de negocio, dichos inmuebles se adquieren directamente del promotor. ¿Qué tratamiento tienen estas operaciones a efectos del IVA?

La venta de la casa y del local de negocio están exentas del IVA al tratarse de una segunda entrega, por lo que la Sra. Martínez no debe repercutir IVA por dichas operaciones (artículo 20.Uno.22 LIVA). Por el contrario, las ventas del promotor a la Sra. Martínez del apartamento y del local de negocio no están exentas del IVA, ya que son primeras entregas. Así, el apartamento tributa al tipo de gravamen reducido del 10% al ser una edificación apta para vivienda, mientras que el local de negocio va al tipo general del 21%.

- **Servicios de limpieza de vías públicas, parques y jardines públicos.** Téngase en cuenta que están exentas del IVA las entregas de terrenos destinados a parques y jardines públicos o a superficies viales de uso público.

Servicios de recogida de basuras y suministro de agua

El tipo del 10% también se aplica a los servicios de recogida de basuras, aunque si dicho servicio lo presta el ayuntamiento no está sujeto al IVA. Por su parte, el servicio de distribución de agua potable está siempre sujeto al IVA aunque lo preste el ayuntamiento y se grava al 10% (artículo 7.8.º LIVA).

- **Ejecuciones de obra de renovación y reparación** realizadas en edificios o partes de los mismos destinados a viviendas, cuando se cumplan los siguientes requisitos:

Lectura recomendada

J. Calvo Vérguez (2010). "Tipos de gravamen del IVA susceptibles de ser aplicados en las operaciones inmobiliarias: ¿a qué operaciones han de aplicarse los tipos reducido y superreducido?". *Quincena Fiscal* (núm. 9).

Locales de negocio

No tienen la consideración de anexos a viviendas los locales de negocio, aunque se transmitan conjuntamente con los edificios o parte de los mismos destinados a viviendas.

Edificaciones destinadas a su demolición

No tienen la consideración de edificios aptos para su utilización como viviendas las edificaciones destinadas a su demolición.

- Que el destinatario sea persona física, no actúe como empresario o profesional y utilice la vivienda a que se refieren las obras para su uso particular. No obstante, también se incluyen aquí las citadas ejecuciones de obra cuando su destinatario sea una comunidad de propietarios.
- Que la construcción o rehabilitación de la vivienda a que se refieren las obras haya concluido al menos dos años antes del inicio de estas últimas.
- Que la persona que realice las obras no aporte materiales para su ejecución o, en el caso de que los aporte, su coste no exceda del 40% de la base imponible de la operación.
- **Arrendamientos con opción de compra** de edificios o partes de los mismos destinados exclusivamente a viviendas, incluidas las plazas de garaje, con un máximo de dos unidades, y anexos en ellos situados que se arrienden conjuntamente.
- **Cesión de los derechos de aprovechamiento por turno** de edificios, conjuntos inmobiliarios o sectores de ellos arquitectónicamente diferenciados cuando el inmueble tenga al menos diez alojamientos, de acuerdo con lo establecido en la normativa reguladora de estos servicios (Ley 4/2012, de 6 de julio, de Contratos de Aprovechamiento por Turno de Bienes de Uso Turístico, de Adquisición de Productos Vacacionales de Larga Duración, de Reventa y de Intercambio y Normas Tributarias).

Contrato de aprovechamiento por turno de bienes de uso turístico

Se entiende por contrato de aprovechamiento por turno de bienes de uso turístico aquel de duración superior a un año en virtud del cual un consumidor adquiere, a título oneroso, el derecho a utilizar uno o varios alojamientos para pernoctar durante más de un período de ocupación (artículo 2 Ley 4/2012, de 6 de julio).

- Construcción o rehabilitación de edificaciones o partes de las mismas destinadas principalmente a vivienda. Dentro de este supuesto debemos distinguir las siguientes operaciones, todas ellas gravadas al 10%:
 - Ejecuciones de obras, con o sin aportación de materiales, consecuencia de contratos directamente formalizados entre el promotor y el contratista que tengan por objeto la construcción o rehabilitación de edificaciones o partes de las mismas destinadas principalmente a viviendas, incluidos los locales, anejos, garajes, instalaciones y servicios complementarios en ellos situados.
 - Ventas con instalación de armarios de cocina y de baño y de armarios empotrados que sean realizadas como consecuencia de contratos directamente formalizados con el promotor de la construcción o rehabilitación de dichas edificaciones.

Edificaciones destinadas a viviendas

Son las edificaciones en las que al menos el 50% de la superficie construida se destine a dicha utilización.

- Ejecuciones de obra, con o sin aportación de materiales, consecuencia de contratos directamente formalizados entre las comunidades de propietarios y el contratista que tengan por objeto la construcción de garajes complementarios de dichas edificaciones, siempre que dichas ejecuciones de obra se realicen en terrenos o locales que sean elementos comunes de dichas comunidades y el número de plazas de garaje a adjudicar a cada uno de los propietarios no exceda de dos unidades.

Se aplica el tipo del 4% a las siguientes operaciones (generalmente relacionadas con viviendas de protección oficial):

- **Entrega de viviendas de protección oficial de régimen especial** o de promoción pública, cuando las entregas se efectúen por sus promotores, incluidos los garajes (hasta un máximo de dos plazas) y anexos situados en el mismo edificio que se transmitan conjuntamente (ej. trasteros).
- **Viviendas adquiridas por las entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas** (régimen especial del IS), siempre que a las rentas derivadas de su posterior arrendamiento les sea aplicable la bonificación establecida en dicho régimen especial. A estos efectos, la entidad adquirente debe comunicar esta circunstancia al sujeto pasivo con anterioridad al devengo de la operación para que le repercuta el tipo reducido del 4%.
- **Arrendamientos con opción de compra** de edificios o partes de los mismos destinados exclusivamente a viviendas de protección oficial de régimen especial o de promoción pública, incluidas las plazas de garaje, con un máximo de dos unidades, y anexos en ellos situados que se arrienden conjuntamente.

Ejecuciones de obra

Las ejecuciones de obra que tengan por objeto la construcción o rehabilitación de viviendas de protección oficial no se benefician del tipo reducido del 4% (artículo 91.Tres *in fine*).

Para todas aquellas operaciones inmobiliarias no comprendidas en los tipos anteriores se aplica el tipo general del 21% (por ejemplo, los arrendamientos de locales de negocio, ya que los arrendamientos de vivienda están exentos del IVA).

1.8. Otras cuestiones sobre el régimen fiscal de las operaciones inmobiliarias en el IVA

Con carácter general, las principales especialidades del IVA en relación con las operaciones inmobiliarias consisten en las exenciones y tipos de gravamen reducidos que hemos analizado. No obstante, en relación con otros elementos esenciales del IVA es posible encontrar algunas normas concretas sobre bienes inmuebles o normas más generales, pero cuya aplicación es frecuente en el ámbito de las operaciones inmobiliarias, como sucede, por ejemplo, con la regla de prorata. Puesto que muchas de estas cuestiones no se corresponden

con una regulación específica de las operaciones inmobiliarias nos referiremos brevemente a ellas y nos remitimos para su estudio a las disposiciones de la LIVA en las que se regulan.

En cuanto al **lugar de realización del hecho imponible**, la LIVA contiene unas reglas para entregas de bienes (artículo 68) y prestaciones de servicios (artículo 69). Además establece también reglas especiales para determinar el lugar de realización del hecho imponible de determinadas prestaciones de servicios, entre las que se encuentran las relativas a bienes inmuebles (artículo 70.Uno.1). De acuerdo con esta regla, se consideran prestados en el territorio de aplicación del IVA los servicios relacionados con bienes inmuebles que radiquen en el citado territorio.

Servicios relacionados con bienes inmuebles

Se consideran relacionados con bienes inmuebles, entre otros, los siguientes servicios:

- El arrendamiento o cesión de uso por cualquier título de dichos bienes, incluidas las viviendas amuebladas.
- Los relativos a la preparación, coordinación y realización de las ejecuciones de obra inmobiliarias.
- Los de carácter técnico relativos a dichas ejecuciones de obra, incluidos los prestados por arquitectos, arquitectos técnicos e ingenieros.
- Los de gestión, relativos a bienes inmuebles u operaciones inmobiliarias.
- Los de vigilancia o seguridad relativos a bienes inmuebles.
- Los de alquiler de cajas de seguridad.
- La utilización de vías de peaje.
- Los de alojamiento en establecimientos de hostelería, acampamiento y balneario.

El **devengo** del IVA se regula en el artículo 75 LIVA, en el que se distingue entre entregas de bienes y prestaciones de servicios. En relación con las primeras, el IVA se devenga, generalmente, cuando tenga lugar la puesta a disposición del adquirente. En las prestaciones de servicios, el IVA se devenga cuando se presten, ejecuten o efectúen las operaciones gravadas. No obstante, en las operaciones sujetas a gravamen que originen pagos anticipados anteriores a la realización del hecho imponible, el IVA se devenga en el momento del cobro total o parcial del precio por los importes efectivamente percibidos. Además, se establecen reglas especiales tanto para entregas de bienes como para determinadas prestaciones de servicios.

Contratos de venta con pacto de reserva de dominio y arrendamientos-venta

En las entregas de bienes efectuadas en virtud de contratos de venta con pacto de reserva de dominio o cualquier otra condición suspensiva, de arrendamiento-venta de bienes o de arrendamiento de bienes con cláusula de transferencia de la propiedad vinculante para ambas partes, el IVA se devenga cuando los bienes que constituyan su objeto se pongan en posesión del adquirente.

Ejecuciones de obras

Cuando se trate de ejecuciones de obra con aportación de materiales, el IVA se devenga en el momento en que los bienes a que se refiera se pongan a disposición del dueño de la obra. Cuando se trate de ejecuciones de obra, con o sin aportación de materiales, cuyas destinatarias sean las administraciones públicas, el IVA se devenga en el momento de su recepción.

Prestaciones de servicios de tracto sucesivo

En los arrendamientos, en los suministros (luz, agua, etc.) y, en general, en las operaciones de trato sucesivo o continuado, el IVA se devenga en el momento en que resulte exigible la parte del precio que comprenda cada percepción. No obstante, cuando no se haya pactado precio o cuando, habiéndose pactado, no se haya determinado el momento de su exigibilidad, o la misma se haya establecido con una periodicidad superior a un año natural, el devengo del IVA se produce el 31 de diciembre de cada año por la parte proporcional correspondiente al período transcurrido desde el inicio de la operación, o desde el anterior devengo, hasta la citada fecha.

En cuanto a la **base imponible**, la regla general es que está constituida por el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas al IVA procedente del destinatario o de terceras personas (artículo 78 LIVA). Por su parte, la regla especial indica que en las operaciones cuya contraprestación no consista en dinero, la base imponible es la que se hubiese acordado en condiciones normales de mercado, en la misma fase de producción o comercialización, entre partes que fuesen independientes (artículo 79 LIVA).

Contraprestaciones mixtas: en dinero y en especie

Si la contraprestación consiste en un pago en dinero y otro en especie, la base imponible es la mayor de dos cantidades: el valor de mercado del bien que se entrega como contraprestación o el resultado de añadir al valor de mercado del bien el importe de la parte dineraria de la contraprestación.

Contratos mixtos: operaciones de distinta naturaleza

Cuando en una misma operación y por precio único se entreguen bienes o se presten servicios de diversa naturaleza, la base imponible correspondiente a cada uno de ellos se determina en proporción al valor de mercado de los bienes entregados o de los servicios prestados. Esta regla no se aplica cuando dichos bienes o servicios constituyen el objeto de prestaciones accesorias de otra principal sujeta al impuesto.

Igualmente, debemos tener en cuenta las normas que regulan la **deducción de las cuotas soportadas** (artículos 92 y ss. LIVA) y, especialmente, los preceptos sobre la regla de prorrata y regularización de bienes de inversión, ya que los mismos pueden resultar aplicables al tráfico inmobiliario.

La **regla de prorrata** se aplica cuando el sujeto pasivo, en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional, efectúe conjuntamente entregas de bienes o prestaciones de servicios que originen el derecho a la deducción y otras operaciones de análoga naturaleza que no habiliten para el ejercicio del citado derecho (artículo 102.1 LIVA).

Sectores diferenciados

Es necesario también tener en cuenta la Clasificación Nacional de Actividades Económicas (CNAE) para saber si un mismo sujeto pasivo realiza una o varias actividades. A efectos del IVA se consideran actividades distintas cuando tienen asignados grupos diferentes. No obstante, aunque sean actividades distintas, es posible que no se consideren sectores diferenciados si los porcentajes de deducción o el volumen de las operaciones no exceden

Lectura recomendada

Los preceptos que regulan la prorrata general y especial (artículos 103-106 LIVA), el concepto de bienes de inversión y la regularización de deducciones por dichos bienes (artículos 108 y ss. LIVA).

Lectura recomendada

R. Falcón Tella (2007). "Las operaciones financieras e inmobiliarias y la prorrata en el IVA". *Quincena Fiscal* (núm. 11).

de determinados puntos o porcentajes (artículo 9.1 LIVA). La CNAE se encuentra en el RD 475/2007, de 13 de abril. Así, por ejemplo, la compraventa de bienes inmuebles por cuenta propia está en el grupo 68.1 y el alquiler de bienes inmuebles por cuenta propia en el 68.2.

Ejemplo

La empresa Pisos y Negocios, S. A. se dedica conjuntamente al arrendamiento de viviendas y locales comerciales. ¿Está obligada a aplicar la regla de prorata?

Sí, puesto que se trata de un sujeto pasivo que realiza conjuntamente operaciones que dan derecho a deducción (operaciones no exentas del IVA como el arrendamiento de locales comerciales) y otras de análoga naturaleza que no habilitan para el ejercicio de este derecho (operaciones exentas del IVA como el arrendamiento de viviendas).

Por último, no debemos olvidar las normas que regulan las **obligaciones formales** de los sujetos pasivos, tales como las relativas al deber de facturación, la contabilidad o la presentación de autoliquidaciones en la forma y plazos establecidos (artículos 164 y ss. LIVA, 62 y ss. RIVA y RD 1496/2003, de 28 de noviembre en el que se regulan las obligaciones de facturación).

Actividades

1. Definid el hecho imponible del IVA en relación con las operaciones inmobiliarias.
2. Diferenciad entre el IVA y el ITP y AJD en la fiscalidad de las operaciones inmobiliarias.
3. Señalad las operaciones inmobiliarias exentas del IVA.
4. Comentad los tipos de gravamen aplicables a las distintas operaciones inmobiliarias.
5. Enumerad otros aspectos del régimen general del IVA que pueden incidir en la fiscalidad inmobiliaria.

Ejercicios de autoevaluación

De selección

1. La Sra. Durán trabaja en una empresa de telecomunicaciones de la que recibe su principal fuente de ingresos. Además, es propietaria de un apartamento que tiene alquilado al Sr. Pérez. ¿Tiene la Sra. Durán la condición de empresaria o profesional a efectos del IVA?
 - a) No, porque su actividad principal no es el arrendamiento de inmuebles.
 - b) No, porque no está dada de alta como empresaria o profesional, ya que trabaja por cuenta ajena para una empresa.
 - c) Sí.
2. El Sr. Rodríguez tiene alquilado un piso a un despacho de abogados. ¿Debe el Sr. Rodríguez repercutir IVA por el alquiler del piso?
 - a) Sí, el 21%.
 - b) Sí, el 10%.
 - c) No, este alquiler está exento del IVA.
3. El Sr. Rodríguez tiene también otro piso alquilado a un matrimonio que convive con sus hijos. ¿Debe el Sr. Rodríguez repercutir IVA por el alquiler del piso?
 - a) Sí, el 21%.
 - b) Sí, el 10%.
 - c) No, este alquiler está exento del IVA.
4. La Sra. Leal ha comprado un piso a una entidad financiera procedente de un embargo. La entrega de la vivienda...
 - a) está exenta del IVA y tributa en la modalidad de TPO del ITP y AJD.
 - b) tributa en el IVA al 10%.
 - c) tributa en el IVA al 4% si se trata de una vivienda de protección oficial.
5. La promotora Urbis, S. A. acaba de terminar un complejo de viviendas y locales de negocio. El Sr. Martín ha adquirido directamente a la promotora una vivienda y un local de negocio. La entrega de estos inmuebles...
 - a) está exenta del IVA.
 - b) está exenta del IVA la entrega de la vivienda pero no el local de negocio.
 - c) tributa en el IVA al 10% la entrega de la vivienda y al 21% el local de negocio.
6. La empresa inmobiliaria Burbuja, S. A. se dedica conjuntamente al arrendamiento de viviendas y locales comerciales. ¿Debe aplicar la regla de prorata?
 - a) Sí, porque realiza operaciones con derecho a deducir y otras que no habilitan para el ejercicio de tal derecho.
 - b) Sí, porque realiza solamente operaciones sin derecho a deducción.
 - c) No, porque realiza solamente operaciones con derecho a deducción.
7. Una de las operaciones que realiza la empresa Alquileres, S. A. es el arrendamiento de inmuebles destinados exclusivamente a viviendas. ¿Podría la empresa renunciar a la exención aplicable a tales operaciones?

- a) No, en ningún caso.
- b) Sí, siempre que el arrendatario sea un sujeto pasivo que actúe en el ejercicio de sus actividades empresariales o profesionales y, en función de su destino previsible, tenga derecho a la deducción total del IVA soportado por las correspondientes operaciones.
- c) Sí, en cualquier caso, ya que se trata de un arrendamiento de vivienda.

8. A efectos del IVA, se consideran edificaciones...

- a) toda construcción permanente, separada e independiente, concebida para ser utilizada como vivienda o para servir al desarrollo de una actividad económica.
- b) las obras de urbanización de terrenos.
- c) Todas las anteriores.

9. A efectos del IVA, se consideran prestaciones de servicios...

- a) los arrendamientos de bienes.
- b) los traspasos de locales de negocio.
- c) Todas las anteriores.

10. La empresa Viviendaenmano, S. A. realiza varias operaciones inmobiliarias, entre ellas, la venta de pisos usados. ¿Está obligada la empresa a expedir factura por esta operación?

- a) No, porque se trata de una operación exenta.
- b) Sí, la expedición de factura es obligatoria en este caso.
- c) Depende de si renuncia o no a la exención.

Casos prácticos

11. Indicad si las siguientes operaciones están sujetas y exentas del IVA y, en su caso, el tipo de gravamen aplicable:

- 1) Arrendamiento de una vivienda.
- 2) Arrendamiento de un local de negocio.
- 3) Venta de un piso de segunda mano.
- 4) Venta de un piso de la promotora directamente a un particular.
- 5) Venta de la cocina y baños del piso anterior realizada en virtud de un contrato directamente formalizado con el promotor.
- 6) Venta de una construcción rehabilitada a una empresa (segunda entrega).
- 7) Venta de unos terrenos por una empresa al ayuntamiento para construir un parque.
- 8) Arrendamiento de plazas de garaje.
- 9) Venta de una vivienda de protección oficial (primera entrega).
- 10) Permuta de fincas rústicas.

12. La entidad Promociones Inmobiliarias, S. A. (PISA), dedicada al arrendamiento de oficinas y viviendas, ha tenido en el presente ejercicio los siguientes gastos: amueblar oficinas (30.000 €); amueblar viviendas (25.000 €); reformar dos de las viviendas (24.000 €); administración de fincas (2.000 €); electricidad (1.500 €); teléfono (1.200 €); sueldo de empleados (60.000 €). Por otro lado, en el ejercicio de su actividad empresarial, la entidad ha realizado conjuntamente las siguientes operaciones: arrendamiento de locales (60.000 €) y arrendamiento de viviendas (40.000 €). Las cantidades que se indican no incluyen el IVA. Calculad el importe del IVA deducible aplicando la regla de prorata.

Solucionario

Ejercicios de autoevaluación

1. c

2. a

3. c

4. a

5. c

6. a

7. a

8. a

9. c

10. b

11. 1) Arrendamiento de una vivienda.

Los arrendamientos de bienes tiene la consideración de prestaciones de servicios (artículo 11.Dos.2.º LIVA) y el arrendador la condición de empresario o profesional, tanto si es un particular como un empresario propiamente dicho (artículo 5.Uno.c LIVA). Se trata de una operación sujeta al IVA, pero exenta en el caso de arrendamientos inmuebles destinados exclusivamente a vivienda (artículo 20.Uno.23 LIVA). Por tanto, esta operación tributa en la modalidad de TPO del ITP y AJD.

2) Arrendamiento de un local de negocio.

Como hemos señalado en el caso anterior, los arrendadores de bienes son sujetos pasivos del IVA y realizan una prestación de servicios (artículos 5 y 11 LIVA), por lo que se trata de una operación sujeta al impuesto. El arrendamiento de un local de negocio no está exento del IVA, la exención es solamente para los arrendamientos destinados exclusivamente a vivienda (artículo 20.Uno.23 LIVA), por lo que la operación que se plantea en este caso tributa en el IVA al tipo de gravamen general del 21% (artículo 90.Uno LIVA).

3) Venta de un piso de segunda mano.

Se trata de una operación sujeta al IVA pero exenta. Las segundas y ulteriores entregas de edificaciones están exentas de este impuesto (artículo 20.Uno.22 LIVA). Esta operación tributa en el ITP y AJD.

4) Venta de un piso de la promotora directamente a un particular.

La operación está sujeta y no exenta del IVA. Las entregas de edificios o partes de los mismos aptos para su utilización como viviendas, incluidas las plazas de garaje, con un máximo de dos unidades, y anexos en ellos situados que se transmitan conjuntamente, tributan al tipo de gravamen reducido del 10% (artículo 91.Uno.1.7.º LIVA).

5) Venta de la cocina y baños del piso anterior realizada en virtud de un contrato directamente formalizado con el promotor.

Al igual que en el supuesto anterior la operación está sujeta y no exenta. Además, también tributan al tipo reducido del 10% las ventas con instalación de armarios de cocina y de baño y de armarios empotrados que sean realizadas como consecuencia de contratos directamente formalizados con el promotor de la construcción o rehabilitación de dichas edificaciones (artículo 91.Uno.3.2.º LIVA).

6) Venta de una construcción rehabilitada a una empresa (segunda entrega).

Si es segunda entrega la operación está sujeta pero exenta del IVA, ya que la exención se aplica a las segundas y ulteriores entregas de edificaciones después de terminada su construcción o rehabilitación (artículo 20.Uno.22 LIVA).

7) Venta de unos terrenos por una empresa al ayuntamiento para construir un parque.

La entrega de terrenos destinados exclusivamente a parques y jardines públicos o a superficies viales de uso público es una operación sujeta pero exenta del IVA (artículo 20.Uno.20 LIVA)

8) Arrendamiento de plazas de garaje.

La operación está sujeta al IVA como prestación de servicios pero puede quedar exenta si las plazas de garaje se alquilan conjuntamente con la vivienda (artículo 20.Uno.23 LIVA), en caso contrario, la operación tributa en el IVA al tipo de gravamen general del 21% (artículo 90.Uno LIVA).

9) Venta de una vivienda de protección oficial (primera entrega).

La operación está sujeta y no exenta del IVA. Sin embargo, las viviendas calificadas administrativamente como de protección oficial disfrutan en el IVA del tipo superreducido del 4% (artículo 91.Dos.1.6.º LIVA).

10) Permuta de fincas rústicas.

De acuerdo con el artículo 12 de la Ley 19/1995, de 4 de julio, están exentas del IVA las permutas voluntarias de fincas rústicas autorizadas por el Ministerio o por los organismos correspondientes de las comunidades autónomas, siempre que, al menos, uno de los permutantes sea titular de una explotación agraria prioritaria y la permuta (que debe realizarse en escritura pública), tenga una finalidad determinada (eliminar parcelas enclavadas, suprimir servidumbres de paso o reestructurar las explotaciones agrarias). También están exentas de la modalidad de TPO del ITP y AJD.

12. En este caso debemos aplicar la regla de prorrata porque el sujeto pasivo realiza operaciones que dan derecho a deducir y otras de análoga naturaleza que no habilitan para el ejercicio del citado derecho (artículo 102 LIVA). La entidad PISA realiza operaciones exentas, como es el arrendamiento de viviendas (artículo 20.Uno.23 LIVA), y otras no exentas, como el arrendamiento de locales que tributa al tipo de gravamen general del 21% (artículo 91 LIVA). De este modo, el IVA repercutido por el arrendamiento de locales será $60.000 \times 0,21 = 12.600$ €. Esta cantidad se debe minorar en el importe del IVA soportado que resulte deducible, para lo que debemos aplicar la regla de prorrata, pudiendo ser general o especial (artículos 104 y 106 LIVA).

La prorrata general es un porcentaje que se obtiene multiplicando por 100 el resultado de una fracción en la que se incluyen, en el numerador, el importe de las operaciones con derecho a deducción (60.000) y, en el denominador, el importe de todas las operaciones (60.000 + 40.000). Por tanto, $60.000 / 100.000 \times 100 = 60\%$. Este es el porcentaje del IVA soportado que se puede deducir, por lo que ahora necesitamos conocer a cuánto asciende el IVA soportado. La empresa soporta un IVA del 21% por todas las operaciones, salvo por el sueldo de los empleados que no está sujeto (artículo 7.5.º LIVA). Por tanto, el IVA soportado por la empresa será $(30.000 + 25.000 + 24.000 + 2.000 + 1.500 \text{ €} + 1.200) \times 0,21 = 17.577$. Sin embargo, PISA no se podrá deducir todo el IVA soportado, sino solamente el que resulte de aplicar el porcentaje de la prorrata general: $17.577 \times 0,60 = 10.546,2$ €. Este es el IVA que resultaría deducible aplicando la prorrata general. Veamos ahora la prorrata especial.

Si aplicamos la prorrata especial, la empresa se puede deducir íntegramente el IVA soportado por los bienes o servicios que haya destinado exclusivamente al arrendamiento de locales. En este caso sería el IVA correspondiente de amueblar oficinas que es 6.300 € ($30.000 \times 0,21$). En cambio, no se puede deducir en el IVA soportado por bienes o servicios que haya destinado exclusivamente al arrendamiento de viviendas, es decir, no se podría deducir el IVA soportado por amueblar y reformar las viviendas. En cuanto a los bienes o servicios que haya utilizado conjuntamente para el arrendamiento de locales y viviendas, se puede deducir el IVA soportado en el porcentaje de la prorrata general (60%). Por tanto, el IVA soportado por administración de fincas (420), electricidad (315) y teléfono (252), se podría deducir en un 60%, es decir, se podría deducir 592,2 € ($987 \times 0,60$). En suma, aplicando la prorrata especial, el IVA deducible sería $592,2 + 6.300 = 6.892,2$ €. Puesto que el IVA deducible, aplicando la general, excede en un 20% de la especial, se debería aplicar esta última (artículo 103.Dos.2.º LIVA).