

**Raúl de Francisco**

Socio del Área Fiscal y Responsable del Departamento
Contencioso-Tributario de Garrido

IVA: concepto de primera ocupación para la aplicación de las exenciones inmobiliarias

La Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido regula en su artículo 20 las exenciones en operaciones interiores. Entre esas exenciones se regulan las exenciones en operaciones inmobiliarias y, en particular, la exención de las segundas y ulteriores entregas de edificaciones cuando tengan lugar después de terminada su construcción o rehabilitación.

La norma española ha definido el concepto de primera entrega como la realizada por el promotor que tenga por objeto una edificación cuya construcción o rehabilitación esté terminada.

La norma completa esta definición con especialidades en caso de que efectivamente haya existido uso por titulares de derechos reales de goce o disfrute o arrendatarios sin opción de compra. La trasposición de España de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido realizada en este punto es muy restrictiva ya que impone un régimen en el que se agota la primera transmisión de un inmueble y, por tanto, expulsa el inmueble del régimen de tributación del IVA con la primera transmisión posterior al fin de obra, sin precisar, por tanto, su efectiva puesta a consumo, sometiendo este tipo de transmisiones al ITP y AJD, que se incorpora como coste en el proceso inmobiliario.

La Directiva IVA al regular este tipo de exenciones utiliza el término de primera ocupación en lugar de primera entrega aunque, posteriormente permite que los Estados miembros puedan establecer criterios distintos al de la primera ocupación, tales como el del plazo transcurrido entre la fecha de terminación del inmueble y la de la primera entrega, o el del plazo transcurrido entre la fecha de la primera ocupación y la de la entrega ulterior, en tanto que estos plazos no rebasen, respectivamente, cinco y dos años.

El régimen normativo español viene produciendo un sobrecoste impositivo en el caso de promociones de vivienda comercializadas tras procesos de ejecución hipotecaria ya que la primera transmisión se produce en la ejecución hipotecaria, soportando la entidad rematante unas cuotas de IVA que no podrá deducir



ya que las transmisiones posteriores de esas viviendas estarán exentas de IVA y no dan derecho a deducir las cuotas soportadas.

Por este motivo son muy numerosos los pleitos suscitados en relación a la correcta trasposición de la Directiva IVA para este tipo de casos.

Por ello, resultan muy interesantes las reflexiones de la reciente sentencia del TJUE de 9 de marzo de 2023 (asunto C-239/22) en la que al hilo de un conflicto suscitado entre el Estado belga y un contribuyente respecto a la aplicación de las exenciones a inmuebles previamente ocupados, el TJUE establece los criterios de que deben guiar la recta interpretación de esta exención.

El TJUE afirma en esta sentencia que la exención prevista en la Directiva para las entregas de edificios distintos de aquellos cuya entrega se efectúe antes de su *primera ocupación* tiene por objeto diferenciar aquellas transmisiones de inmuebles en las que sí existe valor añadido.

La Directiva habría diferenciado entre los edificios ya existentes, cuya venta, en principio, no está sometida al IVA, y los edificios de nueva construcción. Es por ello que la entrega de un edificio antes de su *primera ocupación* está sujeta a tributación, mientras que la entrega a un consumidor final de un edificio con posterioridad a su primera ocupación está exenta. La ratio legis según el TJUE es la relativa inexistencia de valor añadido generado por la venta de un edificio antiguo.



■

Si un edificio ha sido objeto de una transmisión que no ha implicado consumo no se produce ese cambio de estatus

■

Para llegar a esta conclusión el TJUE utiliza los trabajos preparatorios de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, en los que se precisaba que el criterio de la *primera ocupación* de un edificio debe entenderse referido al de la primera utilización del bien por su propietario o arrendatario.

Por la misma razón, si el objeto de la entrega es un edificio antiguo que ha sufrido una transformación existirá un valor añadido y dará lugar al criterio de *primera ocupación* y, por tanto a una operación sujeta a tributación.

El TJUE afirma en la sentencia referida que, aunque los Estados miembros están facultados para definir las modalidades de aplicación del criterio de *primera ocupación* no cabe interpretar esa facultad en el sentido de que los Estados miembros puedan modificar el propio concepto de *primera ocupación* en sus legislaciones nacionales.

Esta toma de posición del TJUE es consistente con la doctrina que ha ido elaborando y pone de manifiesto que el principal criterio a considerar al tiempo de aplicar el ámbito de la exención de las entregas de edificios es el carácter empresarial de la transmisión, entendido éste como el tráfico inmobiliario previo a la llegada al consumidor final.

Las operaciones que, salvo las excepciones admitidas, deben quedar exentas son aquellas que tengan por objeto edificios que ya han sido *consumidos* es decir usados conforme a su utilización prevista.

Si un edificio ha sido objeto de una transmisión que no ha implicado consumo no se produce ese cambio de estatus que el TJUE considera como relevante para aplicar la exención. En definitiva, parece que el uso del concepto transmisión por la Ley española en lugar del concepto ocupación iría en contra de la doctrina del TJUE, ya que expulsa del régimen tributario del IVA a inmuebles que no han sido puestos a consumo y que, por tanto, conservan todo su valor añadido, y sin que las excepciones previstas en la Ley española encuentren acomodo en las alternativas al criterio de ocupación que la Directiva prevé.