



Criterio 1 de 1 de la resolución: **00/50042/2025/00/00**

Calificación: **Doctrina**

Unidad resolutoria: **TEAC**

Fecha de la resolución: **18/06/2026**

**Asunto:**

IVA. Exenciones. Segundas y ulteriores entregas de edificaciones. Excepción a la exención: entrega de edificaciones para su rehabilitación por el adquirente.

**Criterio:**

Para que resulte aplicable este supuesto de no exención debe probarse mediante elementos objetivos la intención de destinar las edificaciones a la rehabilitación en el momento de la entrega. No es requisito imprescindible, sin embargo, que el adquirente inicie y termine las obras de rehabilitación.

Reitera criterio de resolución TEAC de 22 de mayo de 2019 (RG 00-00921-2016)

**Referencias normativas:**

Ley 37/1992 Impuesto sobre el Valor Añadido IVA  
20.1.22.A).b)

**Conceptos:**

Entrega de bienes

Exenciones

Impuesto sobre el Valor Añadido IVA

Inmuebles

Rehabilitación

**Texto de la resolución:** ([Ver en nueva pestaña o ventana](#))

Tribunal Económico-Administrativo Central

SALA SEGUNDA

FECHA: 18 de junio de 2026

PROCEDIMIENTO: 00-50042-2025-00

CONCEPTO: IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO. IVA

NATURALEZA: RECLAMACIÓN ÚNICA INSTANCIA GENERAL

RECLAMANTE: **QR**, S.L. – B...

REPRESENTANTE: ... - ...

INTERESADO: **NP** SA – A...

En MADRID, se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver en única instancia la reclamación de referencia, tramitada por procedimiento general.

### ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- En este Tribunal ha tenido entrada la reclamación económico-administrativa 00/50042/2025, interpuesta el 9 de julio de 2024 contra el acuerdo de resolución de rectificación de autoliquidación con referencia 2024GRC...008C, dictado por la Dependencia de Asistencia y Servicios Tributarios de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes (Agencia Estatal de Administración Tributaria), relativo al Impuesto sobre el Valor Añadido, periodo 12/2019.

SEGUNDO.- El 30 de noviembre de 2023 la entidad **QR** SL presenta solicitud de devolución de ingresos indebidos ante la Administración tributaria, en la que manifiesta que el 10 de diciembre de 2019 adquirió, entre otros inmuebles, la finca registral **REFERENCIA\_1** del Registro de la Propiedad de **MUNICIPIO\_1**, soportando la repercusión del Impuesto sobre el Valor Añadido. Considera que dicha repercusión es incorrecta porque la transmisión se encuentra sujeta y exenta del impuesto, de conformidad con el artículo 20.Uno.22.º de la Ley 37/1992, pues aunque la finca adquirida estaba destinada a la rehabilitación, no se cumplían los requisitos para la exclusión de la exención. Añade que, en relación con la citada transmisión, la Dirección General de Tributos de la Consejería de Economía, Hacienda y Empleo de la Comunidad de Madrid dictó liquidación relativa al concepto Transmisiones Patrimoniales Onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, que ha adquirido firmeza. Solicita, a partir de lo expuesto, la devolución de la cuota indebidamente repercutida por importe de 10.326,54 euros.

Notificada propuesta de liquidación a **QR** SL y a **NP** SA (sucesora de **LM** SA, a su vez entidad dominante del grupo IVA en el que se integra **JK** SL, entidad transmitente en la operación controvertida), el 7 de junio de 2024 la Dependencia de Asistencia y Servicios Tributarios de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes dicta acuerdo de resolución de rectificación de autoliquidación, por el que se desestima la solicitud formulada, con la siguiente fundamentación:

*"SEGUNDO. Por consiguiente, dado que las alegaciones formuladas por el interesado no desvirtúan la motivación en la que se sustenta la propuesta de resolución previamente notificada, se resuelve la solicitud de conformidad con lo dispuesto en la misma y en base a los mismos fundamentos recogidos en ella:*

*I. Según consta en la escritura de compraventa, la adquirente manifestó su intención de adquirir la finca con el objetivo de rehabilitarla en el sentido expuesto en el artículo 20.Uno 22º de la Ley del IVA y así se manifestó en la escritura de compraventa formalizada en escritura pública de ... de diciembre de 2019, autorizada por el Notario de ..., D. ..., con número ... de su protocolo.*

*De acuerdo al informe de tasación elaborado por **GH** con fecha 9 de Julio de 2016 la finca registral **REFERENCIA\_1** es calificada a efectos de tasación como un solar pese a que exista una edificación en la misma.*

*Con fecha de enero de 2018 el Ayuntamiento de **MUNICIPIO\_2** ha emitido un escrito iniciando la declaración en ruina de la edificación construida en la citada finca.*

*Alegando la concurrencia de los hechos y circunstancias referidos, **NP** SA ha manifestado su disconformidad con la solicitud formulada por **QR** SL, sosteniendo que la transmisión que nos ocupa constituye una operación sujeta y no exenta del IVA en virtud del artículo 20.Uno.22.A.b) LIVA.*

*II. Por el contrario, **QR** SL circunscribe la fundamentación de su solicitud al hecho de que, por la misma operación, la Dirección General de Tributos de la Comunidad de Madrid ha practicado liquidación en concepto de Transmisiones Patrimoniales Onerosas (TPO) del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aportando el citado acuerdo de liquidación en el que no consta motivación alguna.*

***QR** SL se limita a manifestar que la rehabilitación del edificio, prevista pero no ejecutada aún, no cumple los requisitos del artículo 20.Uno.22º de la Ley 37/1992, del IVA, sin aportar ningún dato ni documento que apoye tal manifestación y concluyendo que se trata de una adquisición de vivienda que tiene la consideración de segunda entrega, sujeta y exenta de IVA, de modo que debería tributar por TPO.*

*III. Debe ponerse de manifiesto que no consta a esta Dependencia que la Dirección General de Tributos de la Comunidad de Madrid haya iniciado el procedimiento de coordinación entre administraciones previsto en la Instrucción 5/2005 de 29 de julio de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria por la que se regulan determinados aspectos del procedimiento de coordinación "Impuesto sobre el Valor Añadido-Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados", y en la adaptación del Documento sobre coordinación entre la AEAT y la Administración Tributaria de las CCAA y Ciudades Autónomas para casos de doble imposición materia IVA e ITP a la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, aprobado en sesión de la Comisión Mixta de 17 de abril de 2008 y modificado en la sesión de 15 de octubre de 2009.*

*En cualquier caso, la Dirección General de Tributos de la Comunidad de Madrid, con fecha 3 de julio de 2023, ha dictado acuerdo de liquidación provisional por TPO sobre la operación objeto de este procedimiento.*

*No obstante, de acuerdo con el criterio del Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC) dictado en su resolución de 23 de octubre de 2017 (RG00/4283/2014), el hecho de que exista una liquidación practicada por la Comunidad autónoma, no condiciona la resolución que deba adoptar la AEAT cuando además dicha Administración autonómica no ha realizado con anterioridad a la práctica de la liquidación las actuaciones de coordinación previstas entre las Administraciones afectadas.*

*Por tanto, puesto que el único fundamento esgrimido por **QR SL** para calificar de indebida la repercusión del IVA es la existencia de una liquidación al adquirente por el concepto de TPO, hay que señalar que la misma no condiciona la resolución que la AEAT deba adoptar.*

*En dicha resolución el TEAC considera que "La AEAT, al ser competente para dictar actos de gestión, comprobación o recaudación de un impuesto distinto (IVA), no queda vinculada por la doctrina de los actos propios, por los actos dictados por una Administración autonómica (CA) que es competente con respecto a otro impuesto (TPO) pero no con respecto al IVA. Pudiendo dictar actos en sentido contrario a los resueltos por TPO por la CA.*

*La presunción de certeza de los hechos recogidos en acta de conformidad no es de aplicación a otros obligados tributarios o interesados. Tampoco es de aplicación respecto de otra Administración tributaria para conceptos tributarios distintos sobre los que tenga competencia propia, en el ejercicio de esa competencia".*

*IV. Atendiendo a lo expuesto y en aplicación de lo establecido en el artículo 20.Uno.22º LIVA, se ha de concluir que la operación controvertida cumple con los requisitos de este artículo para ser considerada una operación sujeta y no exenta a IVA ya que, teniendo en cuenta la información disponible, el objeto de la transmisión, a efectos de lo dispuesto en la normativa del impuesto, es básicamente un solar con una construcción ruinosa.*

*Por tanto, a juicio de esta Dependencia, no se puede considerar indebida la repercusión efectuada.*

*TERCERO. En consecuencia, se acuerda desestimar la presente solicitud, sin perjuicio de la posterior comprobación que pudiera efectuarse."*

El acuerdo se notifica a la entidad el 10 de junio de 2024.

TERCERO.- Disconforme con el acuerdo de resolución de rectificación de autoliquidación descrito en el antecedente anterior, el 9 de julio de 2024 la entidad interpone reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Central.

Formalizado el trámite de puesta de manifiesto del expediente administrativo, el 12 de diciembre de 2024 la entidad alega, en síntesis, que no habiéndose producido la rehabilitación del edificio adquirido que daría lugar a la sujeción al IVA, la transmisión no puede calificarse como primera entrega y, consecuentemente, debe tributar por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales.

El 16 de abril de 2026 se notifica a **NP SA**, como interesado en el procedimiento, el trámite de puesta de manifiesto del expediente, sin que conste la formulación de alegaciones.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Este Tribunal es competente para dictar la presente resolución, de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. No concurre ninguna de las causas de inadmisibilidad previstas en el artículo 239.4 de la LGT.

SEGUNDO.- Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

Conformidad a Derecho del acuerdo de resolución de rectificación de autoliquidación impugnado.

TERCERO.- La cuestión a determinar en la presente resolución se centra en la procedencia de aplicar la exención prevista en el artículo 20.Uno.22.º de la Ley 37/1992, del Impuesto sobre el Valor Añadido, a la transmisión de inmueble realizada el ... de diciembre de 2019 por parte de **JK SL** a favor de la entidad **QR SL**.

Como se expone en el antecedente de hecho segundo, la citada operación tributó por el Impuesto sobre el Valor Añadido por aplicación de la exclusión de la exención prevista en el artículo 20.Uno.22.º de la Ley 37/1992, señalando al respecto la escritura de compraventa:

"**TRIBUTACIÓN DE LA COMPRAVENTA**

(...)

b) *Tributación en la venta de la Finca Registral **REFERENCIA\_1** del Registro de la Propiedad de **MUNICIPIO\_1** Número 1.*

*La presente compraventa de la Finca Registral **REFERENCIA\_1** del Registro de la Propiedad de **MUNICIPIO\_1** Número 1 queda sujeta y no exenta al Impuesto sobre el Valor Añadido de acuerdo con lo dispuesto en la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, por tratarse de edificaciones que van a ser objeto de demolición o rehabilitación en los términos establecidos en el artículo 20.Uno.22.b) de la Ley del Impuesto".*

La entidad reclamante se opone a la aplicación de la exclusión de la exención, alegando que no se ha producido la rehabilitación del edificio adquirido que daría lugar a la sujeción al IVA.

A su vez, en el procedimiento de rectificación de autoliquidación, **NP SA** manifestó que, de acuerdo con informe de tasación de 9 de julio de 2016, la finca transmitida es calificada a efectos de tasación como solar con una edificación en mal estado sobre el mismo, y que en el momento de la transmisión se encontraba en curso un expediente de declaración de ruina del Ayuntamiento de **MUNICIPIO\_2**. Añade que, en base a lo anterior, la adquirente manifestó su intención rehabilitar la finca en el sentido expuesto en el artículo 20.Uno.22º de la Ley del IVA y así lo manifestó en la propia escritura de compraventa, procediendo la transmitente a la repercusión del impuesto.

El acuerdo de resolución de rectificación de autoliquidación impugnado indica que "el único fundamento esgrimido por **QR SL** para calificar de indebida la repercusión del IVA es la existencia de una liquidación al adquirente por el concepto de TPO" y que dicha liquidación "no condiciona la resolución que la AEAT deba adoptar", concluyendo que "la operación controvertida cumple con los requisitos de este artículo para ser considerada una operación sujeta y no exenta a IVA ya que, teniendo en cuenta la información disponible, el objeto de la transmisión, a efectos de lo dispuesto en la normativa del impuesto, es básicamente un solar con una construcción ruinosa".

CUARTO.- Para decidir sobre la cuestión planteada, acudimos en primer lugar a lo dispuesto en el artículo 20.Uno.22.º de la Ley 37/1992, del Impuesto sobre el Valor Añadido:

"Uno. Estarán exentas de este impuesto las siguientes operaciones:

(...)

22.ºA) *Las segundas y ulteriores entregas de edificaciones, incluidos los terrenos en que se hallen enclavadas, cuando tengan lugar después de terminada su construcción o rehabilitación.*

(...)

La exención prevista en este número no se aplicará:

(...)

b) A las entregas de edificaciones para su rehabilitación por el adquirente, siempre que se cumplan los requisitos que reglamentariamente se establezcan.

c) A las entregas de edificaciones que sean objeto de demolición con carácter previo a una nueva promoción urbanística.

B) A los efectos de esta ley, son obras de rehabilitación de edificaciones las que reúnan los siguientes requisitos:

1.º 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.º Que el coste total de las obras a que se refiera el proyecto exceda del 25 por ciento del precio de adquisición de la edificación si se hubiese efectuado aquélla 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 dicho inicio. A estos efectos, se descontará del precio de adquisición o del valor de mercado de la edificación la parte proporcional correspondiente al suelo.

(...)"

Este Tribunal Central ha establecido en resolución de 22 de mayo de 2019 (00/00921/2016) que para que resulte aplicable la exclusión de la exención prevista para entregas de edificaciones destinadas a su rehabilitación por el adquirente, debe probarse mediante elementos objetivos la intención de destinar las edificaciones a la rehabilitación en el momento de la entrega; sin embargo, no es requisito imprescindible que el adquirente inicie y termine las obras de rehabilitación. Dispone la citada resolución en su fundamento de derecho quinto:

"QUINTO.- (...)

Por tanto, es preciso analizar si resulta de aplicación la excepción a la exención prevista en la letra b), relativa a la rehabilitación de edificaciones. En relación con este supuesto, señala la Sentencia del Tribunal Supremo de 28 de marzo de 2008 (nº recurso 5432/2003), en su fundamento de derecho cuarto:

"(...) De esta normativa se deduce que la sujeción al IVA, en estos casos, exige como requisito finalista el destino de la edificación para su inmediata rehabilitación por el adquirente siempre que se cumplan los requisitos reglamentarios establecidos, destino que debe hacerse saber al transmitente en el momento de la entrega, toda vez que, en otro caso, el empresario transmitente no puede girar el IVA.

(...)

Es cierto que la norma, al referirse a la rehabilitación inmediata, no establece un plazo concreto para la ejecución pero no lo es menos que no puede faltar en el momento de la entrega la prueba de que las edificaciones entregadas se van a destinar a su inmediata rehabilitación, prueba que hay que entender inexistente en este caso a la vista de las circunstancias concurrentes".

Así pues, debe analizarse en primer lugar si la entidad adquirente ha acreditado adecuadamente la intención de proceder a la rehabilitación del inmueble o si de los elementos de prueba disponibles resulta lo contrario.

(...)

A partir de los documentos descritos, este Tribunal Central debe confirmar la conclusión alcanzada por el Tribunal Regional en su resolución en cuanto a la suficiente acreditación de la realización de actuaciones materiales y formales por parte de la entidad adquirente dirigidas a la rehabilitación del edificio.

En cuanto a la alegada exigencia de inmediatez y terminación de las obras de rehabilitación, cabe acudir, como asimismo hace el Tribunal Regional, a la doctrina de este Tribunal Económico-Administrativo Central recogida en resoluciones como la de 17 de marzo de 2015, RG 3680/12, o la de 15 de noviembre de 2012, RG 1881/10.

En el fundamento de derecho tercero de la resolución de 17 de marzo de 2015 se indica:

TERCERO: En defensa de su derecho la interesada afirma que el criterio de la inmediatez no puede aplicarse en su sentido estricto. Las obras de rehabilitación serían iniciadas, en la medida de lo posible, una vez finalizados los dos arrendamientos preexistentes en el edificio. La entidad manifiesta que al tiempo de la presentación del recurso de alzada dichos arrendamientos ya habían finalizado y se había comenzado con la tramitación pertinente.

Sobre este particular, entiende este Tribunal Económico-Administrativo Central que la exigencia de inmediatez que manifiesta el Tribunal Regional no encierra la fijación de un plazo que, en sentido propio, signifique la predeterminación de un día fijo o de un período de tiempo a contar desde una fecha, para el cumplimiento de lo exigido. Porque de aceptar la existencia de ese plazo, se trataría entonces de un plazo indeterminado, aunque corto por la inmediatez que se predica, lo que obligaría en todo caso a fijar su duración, lo que debiera necesariamente hacerse en función de las circunstancias concurrentes.

Así se ha pronunciado el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña en sentencia de 13 de noviembre del 2002 (rec nº 258/1998) al decir: "Por lo tanto el concepto de "inmediatez" no debe quedar exclusivamente ligado a un aspecto temporal, en el sentido de rapidez o sumariidad, sino que debe conectarse con el resto de las operaciones necesarias (incluso aunque se demoren en el tiempo) para proceder a la rehabilitación-construcción de las nuevas viviendas".

En consonancia con lo anterior, la expresión se refiere más bien a la exigencia de una intención acompañada de una actividad real dirigida a la consecución de lo exigido en la norma, en este caso, la rehabilitación del edificio adquirido.

En el caso que nos ocupa, existen indicios suficientes, como ya se ha dicho, que permiten afirmar que la reclamante ha realizado de forma ininterrumpida actuaciones formales y materiales necesarias para llevar a cabo la rehabilitación del edificio en la calle ..., 4. El hecho de que las obras de rehabilitación no estuvieran iniciadas en el momento en que se había iniciado la actuación inspectora, o que la edificación se hubiera transmitido sin haberse realizado la rehabilitación a la entidad ..., que adquiere el inmueble también con dicho propósito, no es, a juicio de este Tribunal, un impedimento para aplicar la excepción a la exención que aquí analizamos. En este sentido, figura en el expediente prueba documental de la intención de esta última adquirente de efectuar la rehabilitación.

En ninguna de las sentencias del Tribunal Supremo que se citan en el escrito del recurso de alzada presentado por el Director General de Tributos del Departamento de Hacienda y Administración Pública de la Diputación de Aragón, se exige que para aplicar la sujeción y no exención al IVA la rehabilitación sea realizada por el adquirente, excluyendo la posibilidad

de aplicaria en supuestos en los que, resultando acreditada la intención de efectuar la rehabilitación del inmueble en el momento de la entrega, se transmite finalmente a otra entidad que, igualmente tiene esa intención probada.

Finalmente, interesa señalar que, en relación con el supuesto de excepción a la exención previsto en la letra c) del artículo 20.Uno.22 A) de la LIVA, este Tribunal ha señalado en resolución de 22 de junio de 2017 (RG 3047/14) que: "las condiciones para determinar la exención o no prevista en el art 20.Uno.22º.A).c) de la LIVA deben analizarse en el momento en que se produce el devengo de la operación, acreditándose mediante elementos objetivos la intencionalidad de destinar los edificios y terrenos adquiridos al posterior desarrollo urbanístico":

Ahora bien, como anteriormente se ha establecido, para poder aplicar la excepción a la exención recogida en la letra c) del citado artículo 20.Uno.22 de la Ley del impuesto, es necesario que, en el momento del devengo de la operación, se cumplan las dos últimas circunstancias establecidas, esto es, que las edificaciones vayan a ser objeto de demolición tras su adquisición y que a dicha demolición le sigan las actuaciones necesarias para llevar a cabo una nueva promoción urbanística. A este respecto señalar que, nada dice el precepto en relación con el tiempo en el que deben realizarse dichas operaciones, de manera que, lo relevante no es el lapso de tiempo que transcurre para llevar a cabo todas las actuaciones que conlleva la demolición y la nueva promoción urbanística, sino que el inmueble adquirido, en el momento de la adquisición, se haya adquirido con dicha intención.

(...)"

A partir del criterio expuesto, corresponde determinar si en el presente caso, en el momento de la entrega del inmueble a la entidad reclamante, es posible entender acreditada mediante elementos objetivos la intención de la adquirente de destinar la edificación a su rehabilitación o a su demolición, cumpliendo en ambos casos los requisitos exigidos por el precepto aplicable.

Al respecto, debemos señalar que no consta a este Tribunal elemento objetivo alguno de la existencia de la intención de la adquirente de destinar el inmueble a rehabilitación o demolición, más allá de la manifestación contenida en la escritura de compraventa, ni que en el momento de la entrega se realizara comprobación alguna sobre esta cuestión. La reclamante tiene interés en la aplicación de la exención y no aporta ningún elemento que justifique su exclusión, pero tampoco lo hacen la Administración tributaria ni **NP SA**.

Entendemos, por otra parte, que el estado del inmueble en el momento de la entrega no acredita la intención de realizar alguna de las intervenciones señaladas.

Asimismo, como previamente se indica, la Administración tributaria concluye que "la operación controvertida cumple con los requisitos de este artículo para ser considerada una operación sujeta y no exenta a IVA ya que, teniendo en cuenta la información disponible, el objeto de la transmisión, a efectos de lo dispuesto en la normativa del impuesto, es básicamente un solar con una construcción ruिनosa".

No comparte este Tribunal la anterior conclusión, en la medida en que, reiteramos, con independencia del estado del inmueble, es preciso, a efectos de aplicar la exclusión de la exención, acreditar la intención en el momento de la entrega de destinarlo a su rehabilitación o a su demolición, lo que en el presente caso no se ha producido.

Como consecuencia, debe estimarse lo alegado por la reclamante y declarar no ajustado a Derecho el acuerdo impugnado, procediendo la comprobación por parte de la Administración tributaria del cumplimiento de los requisitos exigidos por el artículo 14.2.c) del Real Decreto 520/2005, por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa para determinar si procede la devolución de ingresos indebidos.

Por lo expuesto,

Este Tribunal Económico-Administrativo acuerda ESTIMAR EN PARTE la presente reclamación, en los términos señalados en la presente resolución.