

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ082566

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 21 de mayo de 2021

Sala 2.^a

R.G. 972/2018

SUMARIO:

IVA. Tipo reducido. Viviendas. Como es sabido, el tipo reducido se aplica cuando al tiempo de la entrega o puesta a disposición del adquirente, la vivienda disponga de la correspondiente cédula de habitabilidad o de primera ocupación y objetivamente considerada sea susceptible de ser utilizada como vivienda, con independencia del uso a que lo destine el adquirente. La aptitud de un inmueble para su uso como vivienda debe vincularse a la obtención de la cédula de habitabilidad, de forma que cuando no la tengan concedida los inmuebles en el momento de su transmisión no puede considerarse objetivamente que dichos inmuebles sean aptos para su uso como viviendas, por lo que no procede la aplicación del tipo reducido del Impuesto sino que la transmisión deberá tributar al tipo general del impuesto.

Para la obtención de la cédula de habitabilidad de primera ocupación, una vez finalizadas las obras, debe adjuntarse a la solicitud, entre otros documentos, el certificado municipal final de obra o documento equivalente, en el que se acredite que las mismas se han ejecutado de acuerdo con las condiciones exigidas en la licencia de obras.

En el presente caso, del expediente administrativo resulta que el certificado municipal de final de obra fue emitido el 14 de marzo de 2013, la cédula de habitabilidad fue solicitada el 6 de mayo de 2013 y finalmente expedida por el Consell de Mallorca en fecha 7 de mayo de 2013, por lo que en la fecha en la que tiene lugar la transmisión de la vivienda por parte de la entidad, el 17 de diciembre de 2012, el inmueble no disponía de la cédula de habitabilidad.

La necesaria objetividad hace preciso acudir a elementos de prueba que acrediten de forma efectiva e indubitada que en el inmueble concurre la señalada aptitud para ser utilizado como vivienda, y no puede negarse que la disponibilidad de suministros básicos es una condición indispensable para que un inmueble pueda ser utilizado como vivienda en los términos antes definidos. Por ello, la cédula de habitabilidad, exigible para la obtención de dichos suministros, debe considerarse un elemento objetivo que acredita que un inmueble es apto para uso de vivienda, y no un mero trámite administrativo sin trascendencia.

Ahora bien, dicho esto, el Tribunal considera en este caso, que los motivos causantes del retraso en la obtención del certificado municipal de final de obras de la vivienda tienen fundamentalmente un carácter administrativo; detectada por el Ayuntamiento la inadecuación de las obras realizadas en la vivienda al proyecto para el que se obtuvo la licencia, se hace precisa la legalización de las modificaciones, de forma que una vez legalizadas, no existe impedimento para la concesión del certificado. Se deduce de lo anterior que, desde la fecha de solicitud del certificado, coincidente con la de transmisión, hasta su obtención, no consta que el estado del inmueble haya variado, por lo que el certificado municipal de final de obras y la cédula de habitabilidad se conceden respecto de un inmueble en el mismo estado y condiciones en que se encontraba en el momento de la primera presentación de las solicitudes.

Como hemos señalado previamente, la aptitud de un inmueble para ser utilizado como vivienda debe valorarse desde un punto de vista objetivo y, en el presente caso, debemos entender acreditado que en la fecha de la transmisión en el inmueble concurría la señalada aptitud para ser utilizado como vivienda. Por tanto, es procedente la aplicación a la transmisión del tipo impositivo reducido regulado en el art. 91.Uno.1.7.º de la Ley del Impuesto. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 37/1992 (Ley IVA), art. 91.

RDL 9/2011 (Medidas para la mejora de la calidad y cohesión del sistema nacional de salud, de contribución a la consolidación fiscal, y de elevación del importe máximo de los avales del Estado para 2011), Disp. Trans. Cuarta.

Tribunal Económico-Administrativo Central

SALA SEGUNDA

FECHA: 21 de mayo de 2021

PROCEDIMIENTO: 00-00972-2018

CONCEPTO: IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO. IVA

NATURALEZA: RECLAMACION UNICA INSTANCIA GENERAL
RECLAMANTE: **XZ SL** - NIF B07904147
REPRESENTANTE: ...
DOMICILIO: ...- España

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.

El 25 de febrero de 2018 tuvo entrada en este Tribunal la presente reclamación, interpuesta el 14 de febrero de 2018 contra el acuerdo de liquidación derivado de acta de disconformidad A02-...6 dictado por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Illes Balears (Agencia Estatal de Administración Tributaria), por el Impuesto sobre el Valor Añadido, período 4T/2012.

Segundo.

En relación con la entidad **XZ SL**, el 14 de septiembre de 2016 se inician actuaciones de comprobación e investigación por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Illes Balears. Las actuaciones, de carácter parcial, se refieren al período 4T/2012 del Impuesto sobre el Valor Añadido, y se limitan a la comprobación de los tipos de gravamen aplicados a las operaciones declaradas.

Como consecuencia de las actuaciones inspectoras realizadas, el 10 de mayo de 2017 se formaliza acta de disconformidad A02-...6.

El acuerdo de liquidación se dicta el 5 de enero de 2018 y del mismo resulta una deuda tributaria de 500.947,29 euros. Los hechos y fundamentos jurídicos de la regularización se exponen a continuación.

En virtud de escritura pública de 17 de diciembre de 2012, la entidad transmite el pleno dominio de un inmueble con repercusión del Impuesto sobre el Valor Añadido al tipo impositivo del 4%, amparándose en la disposición transitoria cuarta del Real Decreto-ley 9/2011, que prevé la aplicación del tipo reducido del 4 por ciento del impuesto a las entregas de bienes a las que se refiere el número 7.º del apartado Uno.1 del artículo 91 de la Ley 37/1992, del Impuesto sobre el Valor Añadido, con efectos desde la entrada en vigor del citado Real Decreto-ley y vigencia exclusivamente hasta el 31 de diciembre de 2012.

Señala la Inspección que en el momento en que el obligado tributario realizó la transmisión del inmueble, carecía del certificado de final de obra del Ayuntamiento y de la respectiva cédula de habitabilidad, constituyendo este último documento requisito imprescindible, según la doctrina administrativa y los pronunciamientos judiciales, para entender que el inmueble es apto para su utilización como vivienda.

Concluye que la ausencia de la cédula de habitabilidad expedida por el organismo competente en el momento del devengo del impuesto tiene como consecuencia que el inmueble transmitido por el obligado tributario no tenga la consideración de edificio apto para su utilización como vivienda, debiendo aplicar a su transmisión el tipo impositivo general del 21%, conforme con lo dispuesto en los artículos 90 y 91 de la Ley 37/1992.

El acuerdo de liquidación se notifica a la entidad el 15 de enero de 2018.

Tercero.

Disconforme con el acuerdo de liquidación descrito en el antecedente de hecho anterior, la entidad interpone reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Central.

Notificado el trámite de puesta de manifiesto del expediente, la entidad presenta escrito el 19 de agosto de 2019 en el que formula las siguientes alegaciones:

- La cédula de habitabilidad no es el único criterio objetivo para valorar si un inmueble se puede catalogar como vivienda o no.

- A los efectos de este expediente, el retraso en la concesión de la cédula de habitabilidad no tuvo origen en ninguna causa inhabilitante para considerar el inmueble como "habitabile".

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Este Tribunal es competente para resolver 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 acto impugnado.

Tercero.

La cuestión a decidir en la presente resolución es la determinación del tipo impositivo del Impuesto sobre el Valor Añadido aplicable a la transmisión de inmueble realizada por la entidad reclamante el 17 de diciembre de 2012.

Para ello, en primer lugar acudimos a la regulación de los tipos impositivos reducidos contenida en el artículo 91 de la Ley 37/1992, del Impuesto sobre el Valor Añadido:

Uno. Se aplicará el tipo del 10 por ciento a las operaciones siguientes:

1. Las entregas, adquisiciones intracomunitarias o importaciones de los bienes que se indican a continuación:

(...).

7.º Los 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.

En lo relativo a esta ley no tendrán 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.

No se considerarán edificios aptos para su utilización como viviendas las edificaciones destinadas a su demolición a que se refiere el artículo 20, apartado uno, número 22.º, parte A), letra c) de esta ley.

(...).

La disposición transitoria cuarta del Real Decreto-ley 9/2011, de medidas para la mejora de la calidad y cohesión del sistema nacional de salud, de contribución a la consolidación fiscal, y de elevación del importe máximo de los avales del Estado para 2011, reguló el tipo impositivo aplicable del Impuesto sobre el Valor Añadido a las entregas de viviendas en los siguientes términos:

Con efectos desde la entrada en vigor de este Real Decreto-ley y vigencia exclusivamente hasta el 31 de diciembre de 2012, se aplicará el tipo reducido del 4 por ciento del Impuesto sobre el Valor Añadido a las entregas de bienes a las que se refiere el número 7.º del apartado uno. 1, del artículo 91 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Sobre la cuestión planteada es doctrina de este Tribunal Económico-Administrativo Central, coincidente con el criterio de la Dirección General de Tributos, que el tipo reducido se aplica cuando al tiempo de la entrega o puesta a disposición del adquirente, la vivienda disponga de la correspondiente cédula de habitabilidad o de primera ocupación y objetivamente considerada sea susceptible de ser utilizada como vivienda, con independencia del uso a que lo destine el adquirente. La aptitud de un inmueble para su uso como vivienda debe vincularse a la obtención de la cédula de habitabilidad, de forma que cuando no la tengan concedida los inmuebles en el momento de su transmisión no puede considerarse objetivamente que dichos inmuebles sean aptos para su uso como viviendas, por lo que no procede la aplicación del tipo reducido del Impuesto sobre el Valor Añadido sino que la transmisión deberá tributar al tipo general del impuesto. Así se pone de manifiesto en resoluciones de 7 de noviembre de 2013, RG 00/04392/2011, y de 1 de febrero de 2006, RG 00/03182/2004.

La regulación de la cédula de habitabilidad es competencia de las Comunidades Autónomas; en el caso que analizamos, por tanto, debemos acudir a la normativa autonómica correspondiente a Islas Baleares, en particular, al Decreto 145/1997, por el cual se regulan las condiciones de medición, de higiene y de instalaciones para el diseño y la habitabilidad de viviendas así como la expedición de cédulas de habitabilidad. Los artículos 7 y siguientes del

citado decreto se refieren a la cédula de habitabilidad, definida por el apartado 1 del artículo 7 como el documento a expedir por el Consejo Insular que reconoce la aptitud de una vivienda para ser habitada y que será obligatorio para su utilización. El apartado 4 del mismo artículo dispone que no podrán ser contratados los servicios de suministro de agua, alcantarillado, electricidad, gas y teléfono, si el edificio, vivienda o local no dispone de cédula de habitabilidad en vigor o documento equivalente, y el artículo 8 establece una clasificación de las cédulas, entre las que se encuentra la cédula de primera ocupación, que se expide cuando se han efectuado obras de nueva planta o de ampliación, así como otras que afecten a la distribución en un 60% de la superficie útil, sea modificándola o sea reconstruyéndola, así como cuando se produce un cambio de uso.

Para la obtención de la cédula de habitabilidad de primera ocupación, una vez finalizadas las obras, debe adjuntarse a la solicitud, entre otros documentos, el certificado municipal final de obra o documento equivalente, en el que se acredite que las mismas se han ejecutado de acuerdo con las condiciones exigidas en la licencia de obras.

En el presente caso, del expediente administrativo resulta que el certificado municipal de final de obra fue emitido el 14 de marzo de 2013, la cédula de habitabilidad fue solicitada el 6 de mayo de 2013 y finalmente expedida por el Consell de Mallorca en fecha 7 de mayo de 2013, por lo que en la fecha en la que tiene lugar la transmisión de la vivienda por parte de la entidad, el 17 de diciembre de 2012, el inmueble no disponía de la cédula de habitabilidad.

La entidad alega, en primer lugar, que la cédula de habitabilidad no es el único criterio objetivo para valorar si un inmueble es apto para ser usado como vivienda o no, sino que la acreditación de dicha aptitud también puede realizarse mediante el certificado de fin de obra emitido por el arquitecto director de la obra y de la escritura de obra nueva elevada por el promotor. Añade que la licencia de construcción de vivienda unifamiliar obtenida del Ayuntamiento de ... solo puede dar lugar al uso de la construcción como vivienda, y que una vez certificado el fin de obra, entregado el inmueble por el constructor al promotor mediante escritura de fin de obra y vendida a la familia que será su usuaria final, solo es posible considerar que el inmueble es una vivienda, y el acto administrativo posterior de obtención de la cédula de habitabilidad es un simple trámite que aportará legitimidad administrativa a un hecho que objetivamente ha quedado demostrado anteriormente. Finalmente, hace referencia a consultas de la Dirección General de Tributos, como la 1212-01 y la V1933-18.

En cuanto al concepto de vivienda, este Tribunal Central ha hecho referencia en resoluciones previas, como la de 1 de febrero de 2006, RG 00/03182/2004, a la inexistencia de una definición en la normativa reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido que permita concluir cuándo un inmueble es calificable como vivienda o no. Ante este vacío legal en el ámbito tributario, la Dirección General de Tributos, en aplicación del artículo 23 de la derogada Ley 230/1963, General Tributaria, concluyó en diversas consultas (entre otras, la consulta 1744-98 o la 1969-02) la procedencia de definir el concepto de vivienda, según la noción usual de la misma, como "edificio o parte del mismo destinado a habitación o morada de una persona física o de una familia, constituyendo su hogar o la sede de su vida doméstica".

Asimismo, ha considerado este Tribunal que la aptitud de un inmueble para ser utilizado como vivienda debe valorarse desde un punto de vista objetivo, independientemente de la condición de las partes intervinientes y del destino final que el adquirente dé al edificio o a la parte del mismo objeto de controversia.

Esta necesaria objetividad hace preciso acudir a elementos de prueba que acrediten de forma efectiva e indubitada que en el inmueble concurre la señalada aptitud para ser utilizado como vivienda, y no puede negarse que la disponibilidad de suministros básicos es una condición indispensable para que un inmueble pueda ser utilizado como vivienda en los términos antes definidos. Por ello, la cédula de habitabilidad, exigible para la obtención de dichos suministros, debe considerarse un elemento objetivo que acredita que un inmueble es apto para uso de vivienda, y no un mero trámite administrativo sin trascendencia.

Respecto de la consulta de la Dirección General de Tributos citada por la reclamante, V1933-18, de 29 de junio de 2018, la conclusión alcanzada en la misma es coincidente con el criterio de este Tribunal y se identifica como doctrina de la citada Dirección General, señalando que un bien inmueble tiene la consideración de parte de un edificio apta para su utilización como vivienda cuando disponga en el momento de la entrega de la correspondiente cédula de habitabilidad o licencia de primera ocupación y, objetivamente considerado, sea susceptible de ser utilizado como tal. En cuanto a la consulta 1212-01, cabe destacar que es no vinculante, además de anterior al reiterado criterio de la Dirección General de Tributos y en la misma no se realiza un análisis de la cuestión planteada, limitándose a afirmar que el objeto de las transmisiones es la entrega de viviendas terminadas y aptas para su utilización como tales sin perjuicio de la posterior solicitud y concesión de la correspondiente cédula de habitabilidad.

En segundo lugar, alega la reclamante que el retraso en la concesión de la cédula de habitabilidad no tuvo origen en ninguna causa inhabilitante para considerar el inmueble como "habitabile", que el arquitecto de la obra presentó solicitud de certificado de fin de obra y cédula de habitabilidad el mismo día 17 de diciembre en el que se procedió a la venta de la vivienda y que desde esa fecha hasta el 7 de mayo de 2013 en la que se obtiene finalmente la cédula de habitabilidad lo único que se produce son una serie de errores de cumplimentación y presentación de documentación ante el Ayuntamiento de ..., sin que existan otros motivos técnicos, constructivos o de suministros que, detectados por el Ayuntamiento, impidieran su concesión.

En el acuerdo de liquidación se hace referencia a los siguientes documentos:

- Licencia de Obras concedida por el Ayuntamiento de ... en fecha 14 de julio de 2000, expediente O-... nº ...8/...9.
- Licencia Urbanística de Obra Mayor para "Demolición de Solera, Jardineras y Porche" en la vivienda unifamiliar sita en Urbanización ..., expediente Nº ...4/2008-..., concedida por el Ayuntamiento de ... el 30 de enero de 2009.
- Solicitud el 17 de diciembre de 2012 por el obligado tributario al Ayuntamiento de ... de certificado de final de obra del expediente O-... nº ...8/...9.
- Solicitud el 14 de enero de 2013 por el obligado tributario al Ayuntamiento de ... de certificado de final de obra del expediente Nº ...4/2008-...
- Documento de 16 de enero de 2013 expedido por el Ayuntamiento de ... en el que, en relación al asunto "Certificado Final de Obras de Vivienda unifamiliar con piscina.-8/...9", se indica que, efectuada una visita de inspección a la obra de referencia, se ha comprobado que si bien las obras contempladas en el expediente4/08 corresponden con el proyecto de demolición de solera, jardineras y porche, que obtuvo licencia, la edificación principal no corresponde con el proyecto que obtuvo licencia8/...9 por lo que deberán legalizarse las modificaciones en el transcurso de las obras realizadas.
- Documento de 21 de enero de 2013 expedido por el Ayuntamiento de ... en el que, en relación al asunto "Certificado Final de Obras de Una Vivienda unifamiliar con piscina, (incluye derribo parcial y reconstrucción de porche)", pone en conocimiento del obligado tributario que no se puede emitir la certificación municipal solicitada hasta tanto no subsane las deficiencias detectadas por la arquitecta municipal.
- Solicitud el 6 de febrero de 2013 por el obligado tributario al Ayuntamiento de ... de tramitación de certificado de final de obra, entregando documentación de legalización de las modificaciones realizadas en el transcurso de las obras en la vivienda unifamiliar referentes al expediente O-... nº ...8/...9.
- Documento de 22 de febrero de 2013 del Ayuntamiento de ... por el que se acuerda conceder una prórroga de la licencia urbanística del expediente Nº ...8/...9 instado por el obligado tributario, así como la licencia urbanística de legalización de las modificaciones en el transcurso de las obras de la vivienda unifamiliar aislada, siendo el objeto de las modificaciones "modificació de la planta soterrani, transformació de porxo en pèrgola, variacions d'obertures, distribució interior i ampliació de l'escala exterior entre terrasses".
- Propuesta de certificado final de obra de 21 de marzo de 2013 del área de urbanismo del Ayuntamiento de ..., correspondiente a vivienda unifamiliar aislada y piscina (incluye derribo parcial y reconstrucción de porche) en cl ..., solares ...-..... Urb.
- Documento de Notificación de Decreto número 776 de 12 de abril de 2013 del área de urbanismo del Ayuntamiento de ..., con asunto "Certificado Final de Obras de Derribo Parcial y Reconstrucción Porche (Expte.4/08)" y expediente "CFO ...4/08 Refª:13/13".
- Cédula de habitabilidad de la Vivienda Unifamiliar Aislada y piscina, situada en la Calle ... (parcela 149-150 Urbanización ...) del Término Municipal de ..., expedida por el Órgano competente (...) el 7 de mayo de 2013 previa solicitud del obligado tributario de fecha 6 de mayo de 2013.

A partir de los documentos citados, cabe destacar la concesión de dos licencias de obra por parte del Ayuntamiento de ... en relación con el inmueble del obligado tributario, una de ellas, expediente O-... nº ...8/...9, para obras en vivienda unifamiliar con piscina y otra, expediente ...4/2008-..., de obra mayor para demolición de solera, jardineras y porche. El obligado tributario solicita al Ayuntamiento certificado final de obras el 17 de diciembre de 2012 respecto de la primera licencia y el 14 de enero de 2013 respecto de la segunda. En cuanto a la primera solicitud, el Ayuntamiento certifica que la edificación principal no corresponde con el proyecto que obtuvo licencia O-... ..8/...9, por lo que deberán legalizarse las modificaciones en el transcurso de las obras realizadas y, para la segunda solicitud, comunica que no se puede emitir la certificación municipal solicitada hasta tanto no se subsanen las deficiencias detectadas por la arquitecta municipal.

Por tanto, a fecha de transmisión del inmueble, el 17 de diciembre de 2012, la entidad no disponía de certificado municipal de final de obras, que había solicitado al Ayuntamiento en la misma fecha. No obstante, en relación con las obras en la vivienda unifamiliar, el Ayuntamiento certificó que debían legalizarse las modificaciones que no correspondían con el proyecto que obtuvo la licencia O-... ..8/...9. Una vez legalizadas las modificaciones, el 6 de febrero de 2013 el obligado tributario presenta una nueva solicitud de certificado de final de obra, que se concede el 12 de abril de 2013, obteniendo asimismo la cédula de habitabilidad el 7 de mayo de 2013.

Este Tribunal considera que los motivos causantes del retraso en la obtención del certificado municipal de final de obras de la vivienda tienen fundamentalmente un carácter administrativo; detectada por el Ayuntamiento la inadecuación de las obras realizadas en la vivienda al proyecto para el que se obtuvo la licencia, se hace precisa la legalización de las modificaciones, de forma que una vez legalizadas, no existe impedimento para la concesión del certificado. Se deduce de lo anterior que desde la fecha de solicitud del certificado, coincidente con la de transmisión, hasta su obtención, no consta que el estado del inmueble haya variado, por lo que el certificado municipal de final

de obras y la cédula de habitabilidad se conceden respecto de un inmueble en el mismo estado y condiciones en que se encontraba en el momento de la primera presentación de las solicitudes.

Como hemos señalado previamente, la aptitud de un inmueble para ser utilizado como vivienda debe valorarse desde un punto de vista objetivo y, en el presente caso, debemos entender acreditado que en la fecha de la transmisión en el inmueble concurría la señalada aptitud para ser utilizado como vivienda. Por tanto, es procedente la aplicación a la transmisión del tipo impositivo reducido regulado en el artículo 91.Uno.1.7.º de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, lo que supone la anulación del acuerdo de liquidación impugnado.

Por lo expuesto
Este Tribunal Económico-Administrativo

ACUERDA

ESTIMAR la presente reclamación, anulando el acto impugnado.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.