

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ085845

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 16 de diciembre de 2021

Sala 2.^a

R.G. 655/2019

SUMARIO:

IVA. Exenciones en operaciones interiores. Operaciones inmobiliarias. Entregas de edificaciones.

Exención de las segundas o ulteriores entregas de edificaciones cuando tengan lugar después de terminada su construcción o rehabilitación. En este caso, es preciso resolver si la edificación adquirida por la contribuyente, se encontraba terminada o en construcción en el momento de dicha adquisición, en la medida de que dicha circunstancia determinará la procedencia o no de la deducción de la cuota de IVA soportada por dicha operación.

Uno de los requisitos para que podamos calificar la transmisión de una edificación como primera entrega es que la edificación o rehabilitación de la propia edificación que se transmite se encuentre terminada.

Sentado lo anterior, puede concluirse que el certificado final de obra es un documento que tiene por objeto acreditar que, a la fecha de emisión del mismo, una edificación se encuentra terminada conforme con el proyecto para el que se obtuvo licencia. Dicho certificado es emitido por el arquitecto director de las obras y por el encargado de la ejecución de las mismas y acredita que la edificación está en condiciones para su adecuada utilización, sin perjuicio de la obtención de las correspondientes licencias administrativas requeridas al efecto.

Por su parte, los órganos administrativos competentes, en función de la normativa aplicable en cada Comunidad Autónoma, al ser esta una materia cedida a las mismas, serán los encargados de emitir posteriormente las correspondientes cédulas de habitabilidad y/o, en su caso, licencia de primera ocupación. Así, el certificado final de obra emitido por el director de la ejecución de las obras es, con carácter general, un documento que permite acreditar que la edificación se encuentra terminada conforme con el proyecto para el que se obtuvo licencia. No obstante, se trata de una cuestión probatoria, por lo que cabe la posibilidad que una obra esté terminada y no se haya emitido aún el certificado final de obra y, al contrario, que exista dicho certificado, pero no esté terminada.

En el caso planteado sucede esto último. Con posterioridad a la emisión del certificado final de obra, el ayuntamiento no otorgó la licencia de primera ocupación al comprobar que faltaban por realizar algunas de las obras inicialmente proyectadas. Dado que no estaba terminada la edificación en el momento de la entrega, no se trata de la primera entrega de una edificación, sino de la entrega de una edificación en fase de construcción, la cual está, en todo caso, sujeta y no exenta al Impuesto cuando se realice por empresarios o profesionales en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 37/1992 (Ley IVA), arts. 20, 92, 94 y 99.

Ley 38/1999 (Ordenación de la Edificación), art. 9.

Ley 18/2007 de Cataluña (Derecho a la Vivienda), art. 26.

Madrid, se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver el recurso de alzada de referencia.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

El día 05/02/2019 tuvo entrada en este Tribunal el presente recurso de alzada, interpuesto el 21/12/2018 contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña, de fecha 12 de julio de 2018, desestimatoria de la reclamación núm. 08/00691/2014 contra el acuerdo de liquidación dictado el 13 de diciembre de 2013 por el Inspector Regional Adjunto de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la Agencia Estatal de Administración Tributaria de Cataluña, en relación al Impuesto sobre el Valor Añadido, período septiembre del ejercicio 2011 y cuantía 466.601,25 euros.

Segundo.

Con fecha 11 de enero de 2013 se iniciaron actuaciones de comprobación e investigación por el concepto Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) y período 09/2011.

Como resultado de las actuaciones inspectoras, el 21 de noviembre de 2013 se incoó acta de disconformidad, **A02-...0**, cuya propuesta de regularización fue confirmada mediante acuerdo de liquidación de 13 de diciembre de 2013 sobre la base de los siguientes hechos y fundamentos de derecho:

*"De las actuaciones practicadas se desprende que **XZ SL** dedujo incorrectamente en su autoliquidación por el período septiembre 2011 un importe de 427.905,59 euros satisfecho como cuota de IVA en la adquisición del edificio de viviendas sito en ... a la entidad **TW, S.L.** (...).*

(...;)

*En escritura pública de compraventa de fecha 20/09/2011 autorizada por el notario de ... D. ..., con nº de protocolo ... (doc. nº ... del E.E.), **XZ SL** adquirió el edificio de viviendas situado en ... a la entidad **TW, S.L.** por un precio de 2.377.253,28 euros más IVA de 427.905,59 euros. (...;)* En relación con el IVA se hizo constar que la finca tenía la naturaleza de obra en construcción y que como tal su transmisión se hallaba sujeta y no exenta de IVA al tipo del 18% (...;)

XZ, S.L. *escribió la declaración de obra nueva y división horizontal del edificio de viviendas situado en ... en fecha 27/07/2012 (protocolo nº ... del notario de ... D. ..., doc.... del E.E.).*

Entre otros figuran adjuntos a esta escritura los siguientes documentos que hacen referencia a dicho edificio:

- *Notificación de la resolución de fecha 08/05/2012 del Ayuntamiento de ... por la que se concede "licencia de obras menores para la finalización de acabados en edificio plurifamiliar de obra nueva (...;)* emplazado en..." (pág. 73 del doc.... del E.E.).

- *Certificado de la arquitecta directora de la obra de construcción del bloque plurifamiliar Dª ... en el que consta que "dichas obras están finalizadas según el certificado final de obras de fecha 02/12/2008" (pág. 75 del doc.... del E.E.).*

- *Certificado final de obra y habitabilidad de fecha 02/12/2008 en el que consta que "las obras han finalizado en fecha 02/12/2008" (pág. 82 del doc.... del E.E.).*

- *Solicitud de licencia de primera ocupación presentada en el Ayuntamiento de ... en fecha 19/07/2012 (pág. 83 del doc.... del E.E.).*

- *Acta de recepción de edificio terminado suscrito por los promotores y los constructores (pág. 96 del doc.... del E.E.).*

*Por su parte, la entidad **XZ, S.L.** ha aportado a la Inspección copia de la siguiente documentación relacionada con el edificio de viviendas situado en ...:*

- *Cédulas de habitabilidad de las 15 viviendas de que consta el edificio, todas ellas fechadas el 13/01/2009 (doc. nº ... del E.E.).*

- *Notificación de la Resolución del Ayuntamiento de ... de fecha 14/07/2010 en la que se declara la caducidad de la solicitud de Licencia de Primera Ocupación (expediente nº .../2008) instada en fecha 16/12/2008 por **TW, SL** tras haber transcurrido el plazo de tres meses desde la advertencia de caducidad al interesado (doc. nº ... del E.E.). Consta en este documento que en fecha 27/04/2010 se efectuó una visita de inspección a la finca observándose las siguientes deficiencias tanto en la vía pública como en el edificio:*

Aspectos pendientes de solucionar en la vía pública:

- *Placa de carga y descarga de la CG 108/07 instalada en la vía pública.*
- *Rasa de conexión a servicios no correctamente ejecutada.*
- *Postes provisionales de cableado en la vía pública.*
- *Trazado del cableado incorrecto.*
- *Provisional de obras pendientes de retirar.*

Aspectos pendientes de solucionar en el edificio

- *Finalizar acabados del aparcamiento y su salida de emergencia, y aportar acta favorable de la comprobación inicial del aparcamiento.*
- *Instalar extintores en los recorridos de evacuación tanto de las viviendas como de los aparcamientos.*
- *Finalizar la ejecución del pavimento en el interior de las viviendas.*
- *Realizar la instalación solar térmica, para conectar los paneles, aportar el correspondiente visado de puesta en marcha de la instalación, conforme el RITE y la Ordenanza municipal para el aprovechamiento solar.*

- Disponer de protecciones en el acceso a cubierta en la instalación solar. - Aportar documento acreditativo de haber realizado el Libro del edificio.

- En referencia a la retirada del provisional de obras para el suministro eléctrico del edificio, falta aportar copias de la solicitud de baja del provisional de obra, de la oferta de la compañía eléctrica y la compañía telefónica de los trabajos a realizar y de su pago, así como depositar la fianza de 1.000 euros en la Gerencia Municipal de Urbanismo, como garantía de la retirada de estos elementos y la correcta reposición de la acera.

- Contrato de "ejecución de finalización de obras" de fecha 24/04/2012 por el que la empresa **QR SL** (...) se compromete a ejecutar obras en el edificio presupuestadas en un total de 207.938,47 euros (IVA no incluido), tras haber "sufrido el edificio robos y actos vandálicos a subsanar según detalla el informe del arquitecto técnico expedido en fecha 07/02/2012" (doc. nº 16 del E.E.).

- Informe técnico emitido por el arquitecto técnico D. ... en fecha 07/02/2012 (doc. nº ... del E.E.) según el cual "en fecha junio de 2009 la obra se paró y cerró, quedando pendientes los trabajos siguientes:

- 1 - Instalación del parquet interior en las 15 viviendas.
- 2 - Conexiones definitivas de los suministros hasta cámara contadores de agua, gas y electricidad.
- 3 - Conexión de las placas solares, cuadro de mandos exterior y conexión de la red de agua caliente proveniente de la energía solar.
- 4 - Acabar accesos a la cubierta.
- 5 - Colocación de extintores en zonas comunes y parking.
- 6 - Rotulación interior de puertas de pisos y plantas.
- 7 - Tabique pluvial en lateral izquierdo del edificio y media caña e impermeabilización de lateral con contacto con pasillo privado del vecino.
- 8 - Pavimento de los rellanos y escalera de salida de emergencia del aparcamiento.
- 9 - Puesta en marcha del ascensor.
- 10 - Pintado de la numeración de las plazas de aparcamiento".

- Las siguientes facturas emitidas por la empresa **QR SL** por obras en el edificio (doc. 17 del E.E.):

(...;)

- Certificado de nueva instalación eléctrica de baja tensión (doc. ... del E.E.), con certificado de inspección inicial favorable de fecha 23/07/2012.

- Certificados de nueva instalación eléctrica de baja tensión (doc. ... del E.E.) individuales para cada una de las viviendas, todos ellos de fecha 06/08/2012.

(...;)

Entendemos, en virtud de esta documentación, que el edificio de viviendas debe considerarse terminado en el momento en que fue adquirido por **XZ, S.L.**, y no "en construcción" como consta en la escritura pública de compraventa de fecha 20/09/2011, a los efectos de determinar si dicha adquisición por parte del obligado tributario constituye o no una primera entrega de edificaciones "después de terminada su construcción o rehabilitación".

El apartado 22º del artículo 20.Uno de la LIVA declara exentas del Impuesto, con carácter general, a "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".

Si consideramos que el edificio de viviendas situado en ... estaba terminado en el momento de su adquisición por **XZ, S.L.**, en fecha 20/09/2011, dicha adquisición debe considerarse primera entrega de edificación, siendo por tanto segunda transmisión, exenta del Impuesto, la que con posterioridad efectúe el obligado tributario a un segundo adquirente, bien sea por el edificio en su conjunto, bien sea por cada vivienda individual.

También está exenta del Impuesto la actividad de arrendamiento de viviendas conforme a lo establecido en el apartado 23º del artículo 20.Uno de la LIVA.

Por su parte, el artículo 94.Uno de la LIVA exige, para poder deducir una cuota de IVA soportado, que los bienes o servicios correspondientes se utilicen, con carácter general, en la realización de las entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas y no exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido.

En conclusión, la consideración como primera entrega de la transmisión del edificio de viviendas de **TW, SL** a **XZ, S.L.** determina la no deducibilidad para el obligado tributario de la cuota de IVA soportada en la operación, por cuanto el bien se utilizará en una operación exenta del Impuesto, ya sea una segunda transmisión de edificaciones, ya sea un arrendamiento de viviendas.

En su Resolución de fecha 06/10/2003 (Nº Consulta 1535/2003) la Dirección General de Tributos considera que "la terminación de una obra se acreditará con el certificado final de obra suscrito por el director de obra y el director de la ejecución de la obra, aunque una vez finalizada la misma deban formalizarse los correspondientes trámites administrativos para su ocupación. Por tanto, la transmisión de la vivienda objeto de consulta por el promotor de dicha vivienda que cuenta con el certificado final de obra del arquitecto director de la misma, estará sujeta y no exenta del IVA, teniendo a efectos de dicho tributo la consideración de primera entrega aunque no se haya obtenido la cédula de habitabilidad".

En su Resolución de fecha 02/03/2005 (Nº Consulta Vinculante V0332/2005) la Dirección General de Tributos exhibe el mismo criterio.

No obstante, en su Resolución de fecha 30/04/2009 (Nº Consulta Vinculante V0945/2009) la Dirección General de Tributos admite una excepción a la regla general según la cual el certificado final de obra acredita la terminación de la edificación, cual es que la misma se encuentre ubicada en un terreno cuya urbanización se encuentra incompleta, considerando que "la falta de implantación de servicios urbanísticos esenciales, como es el suministro de agua potable, debe llevar a calificar la edificación como no terminada a los efectos de la aplicación de la exención prevista en el artículo 20, apartado uno, número 22.º de la Ley 37/1992, aun cuando se haya emitido la certificación de final de obra".

En el caso que nos ocupa, la edificación había obtenido con anterioridad a su adquisición por **XZ, S.L.** el certificado final de obra, el acta de recepción de edificio terminado suscrito por los promotores y los constructores y las cédulas de habitabilidad de cada una de las viviendas, pero no la licencia de primera ocupación de las mismas. Sin embargo, consideramos que las deficiencias por las cuales no se concedió este último permiso en fecha anterior a la adquisición del edificio por parte de **XZ, S.L.**, en fecha 20/09/2011, las cuales se relacionan en la notificación de la Resolución del Ayuntamiento de ... de fecha 14/07/2010 (doc. nº 18 del E.E.), no se refieren a la implantación de servicios urbanísticos esenciales en el terreno de su ubicación, por lo que no constituyen el supuesto de hecho de la excepción a la regla general admitida por la Dirección General de Tributos en su Resolución de fecha 30/04/2009, debiendo atenernos por tanto a la regla general según la cual el certificado final de obra acredita la terminación de la edificación, constituyendo primera entrega la efectuada con posterioridad la obtención de dicho documento.

En consecuencia, **XZ, S.L.** no puede deducir la cuota de IVA soportada en la adquisición del edificio de viviendas situado en ..., de ... , por importe de 427.905,59 euros, en virtud de lo dispuesto en el artículo 94.Uno de la LIVA."

El acuerdo de liquidación es notificado a la recurrente el 20 de diciembre de 2013.

Tercero.

Disconforme con dicha liquidación, la recurrente interpuso el 17 de enero de 2014 reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña alegando, en síntesis, la consideración de edificación no terminada del inmueble adquirido, prevaleciendo la realidad material frente a certificación final de la obra, y manifestando que a pesar de obtener el certificado de obra, la edificación no estaba finalizada.

El TEAR de Cataluña emitió resolución el 12 de julio de 2018 por la que se desestima la reclamación al considerar, siguiendo el criterio de la Dirección General de Tributos, "que, puesto que el certificado de fin de obra fue levantado con anterioridad a la transmisión del bien, dicha transmisión constituye una primera entrega de edificaciones".

Dicha resolución es notificada a la recurrente el 21 de noviembre de 2018.

Cuarto.

Con fecha 21 de diciembre de 2018, la recurrente interpone el presente recurso de alzada contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional alegando, en síntesis, lo siguiente:

- Consideración de edificación no terminada del inmueble adquirido.
- Prevalencia de la realidad física y material de las obras sobre la existencia del certificado final de obra.

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 y se cumplen, en especial, los requisitos de cuantía previstos en la Disposición Adicional decimocuarta de la LGT y el artículo 36 del RGRVA.

Segundo.

Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

Si resulta ajustada a Derecho la resolución del TEAR desestimatoria de la reclamación interpuesta contra el acuerdo de liquidación identificado en el encabezamiento.

Tercero.

En el presente supuesto, a juicio de este Tribunal, es preciso resolver si la edificación adquirida por la recurrente en fecha 20 de septiembre de 2011, se encontraba terminada o en construcción en el momento de dicha adquisición, en la medida de que dicha circunstancia determinará la procedencia o no de la deducción de la cuota de IVA soportada por dicha operación.

En relación con la tributación de la transmisión de edificaciones por empresarios o profesionales debemos tener en cuenta lo establecido en el artículo 20.Uno.22º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (en lo sucesivo, Ley del IVA), en el que se regula la exención del impuesto de las segundas o ulteriores entregas de edificaciones, cuando tengan lugar después de terminada su construcción o rehabilitación.

En dicho precepto se establece una delimitación negativa de la exención por cuanto, una vez enunciada la misma, la Ley del IVA efectúa una definición de lo que, a efectos del Impuesto, debe entenderse por primera entrega de edificaciones de forma que, aquellas que no reúnan las condiciones para ser consideradas como tales, serán segundas entregas y, por tanto, exentas. Lo anterior se entiende sin perjuicio de que dichas entregas puedan subsumirse en alguno de los supuestos de excepción a la exención previstos en el propio artículo 20.Uno.22º de la Ley del IVA o, en su caso, se renuncie a la exención en los términos previstos en el apartado dos del artículo 20 de la mencionada Ley.

Por tanto, las entregas de edificaciones que tengan la consideración de primera entrega estarán sujetas y no exentas del IVA. Por el contrario, las segundas o ulteriores entregas de edificaciones estarán exentas salvo que se renuncie válidamente a la exención del IVA.

En cuanto al concepto de primera entrega de edificaciones, el artículo 20.Uno.22º A) de la Ley del IVA dispone lo siguiente:

"A los efectos de lo dispuesto en esta Ley, se considerará primera entrega la realizada por el promotor que tenga por objeto una edificación cuya construcción o rehabilitación esté terminada. No obstante, no tendrá la consideración de primera entrega la realizada por el promotor después de la utilización ininterrumpida del inmueble por un plazo igual o superior a dos años por su propietario o por titulares de derechos reales de goce o disfrute o en virtud de contratos de arrendamiento sin opción de compra, salvo que el adquirente sea quien utilizó la edificación durante el referido plazo. No se computarán a estos efectos los períodos de utilización de edificaciones por los adquirentes de los mismos en los casos de resolución de las operaciones en cuya virtud se efectuaron las correspondientes transmisiones"

Para que nos encontremos ante una primera entrega de edificaciones a los efectos de la liquidación del IVA resulta necesario pues:

1.º) Que la misma tenga por objeto una edificación cuya construcción o rehabilitación esté terminada.

2.º) Que la edificación se entregue por el promotor. La Ley 38/1999, de 5 de noviembre, de Ordenación de la Edificación, en su artículo 9, define el promotor como la persona que impulsa, programa y financia, con recursos propios o ajenos, las obras de edificación para sí o para su entrega o cesión a terceros bajo cualquier título.

3.º) Que la edificación no haya sido utilizada ininterrumpidamente por un plazo igual o superior a dos años por su promotor o por titulares de derechos reales de goce o disfrute o en virtud de contratos de arrendamiento sin opción de compra (con la salvedad del punto siguiente).

4.º) Que si se ha producido la utilización expuesta en el punto anterior, sea el adquirente quien utilizó la edificación durante el referido plazo.

De resultar la operación una segunda o ulterior entrega de edificaciones en los términos anteriormente expuestos, y, por tanto, estar sujeta pero exenta del IVA, el apartado dos del artículo 20 de la Ley del IVA, bajo cumplimiento de una serie de requisitos, permite la renuncia a la exención. Así, el mencionado precepto, en la redacción vigente en el momento de producirse los hechos, dispone lo siguiente:

"Dos. Las exenciones relativas a los números 20.º, 21.º y 22.º del apartado anterior podrán ser objeto de renuncia por el sujeto pasivo, en la forma y con los requisitos que se determinen reglamentariamente, cuando el adquirente 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 Impuesto soportado por las correspondientes adquisiciones.

Se entenderá 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 Impuesto 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."

De acuerdo con lo expuesto, uno de los requisitos para que podamos calificar la transmisión de una edificación como primera entrega es que la edificación o rehabilitación de la propia edificación que se transmite se encuentre terminada.

Sobre la cuestión relativa a cuándo se entiende terminada una edificación se ha pronunciado la Dirección General de Tributos en numerosas ocasiones, pudiendo destacar, entre otras, las contestaciones a consultas vinculantes de fecha 21 de enero de 2020, número V0159-20, y de 4 de enero de 2021, número V0012-21, estableciendo esta última lo siguiente:

" (...) a los efectos de calificar una entrega de edificaciones como primera o segunda o ulterior entrega, y aplicar, en su caso, la exención aludida, es requisito esencial que se trate de una edificación cuya construcción o rehabilitación esté terminada.

Si el objeto de la entrega es una edificación en fase de construcción, no serán aplicables los conceptos de primera o segunda entrega a que se refiere dicho precepto ni, en su caso, la exención que en él se contempla. Las entregas de edificaciones en construcción o no terminadas estarán sujetas y no exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido, en todo caso, cuando se realice por empresarios o profesionales en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional.

Según criterio de este Centro directivo recogido, en particular, en la resolución de 10 de septiembre de 1998, "se debía considerar terminada una edificación cuando era objetivamente apta para un uso concreto (oficinas, aparcamiento, vivienda, etc.), sin necesidad de que el adquirente realice obra adicional alguna.

Resulta a estos efectos indiferente el grado de avance de las obras del edificio entregado, ya que si la construcción no se encuentra completamente finalizada no cabe considerar como terminado el objeto de la entrega. El certificado de finalización de la obra expedido por el arquitecto será un elemento de prueba de la finalización de la misma, si bien cabe que se encuentre terminada sin tal calificación.

En el caso de las viviendas, la cédula de habitabilidad es un trámite legal necesario para su utilización como tales, por lo que no se considerará terminada la vivienda que se entregase sin haber obtenido dicha cédula de habitabilidad.

Por otra parte, las zonas comunes (jardines, viales interiores, zonas deportivas), son elementos complementarios de manera que si el objeto principal de la entrega (la vivienda) se encuentra terminado, el hecho de que no lo estén los demás elementos complementarios no obsta para que la entrega se califique como primera entrega de edificación terminada."

No obstante, con la aprobación de la Ley 38/1999, de 5 de noviembre, de Ordenación de la Edificación (BOE de 6 de noviembre), habrá que atender a lo previsto en la misma para determinar cuándo se debe entender terminada una edificación.

A tal efecto, el artículo 6 de la citada Ley 38/1999, declara que:

"Artículo 6. Recepción de la obra.

1. La recepción de la obra es el acto por el cual el constructor, una vez concluida ésta, hace entrega de la misma al promotor y es aceptada por éste. Podrá realizarse con o sin reservas y deberá abarcar la totalidad de la obra o fases completas y terminadas de la misma, cuando así se acuerde por las partes.

2. La recepción deberá consignarse en un acta firmada, al menos, por el promotor y el constructor, y en la misma se hará constar:

- a) Las partes que intervienen.
- b) La fecha del certificado final de la totalidad de la obra o de la fase completa y terminada de la misma.
- c) El coste final de la ejecución material de la obra.
- d) La declaración de la recepción de la obra con o sin reservas, especificando, en su caso, éstas de manera objetiva, y el plazo en que deberán quedar subsanados los defectos observados. Una vez subsanados los mismos, se hará constar en un acta aparte, suscrita por los firmantes de la recepción.
- e) Las garantías que, en su caso, se exijan al constructor para asegurar sus responsabilidades.

Asimismo, se adjuntará el certificado final de obra suscrito por el director de obra y el director de la ejecución de la obra.

3. El promotor podrá rechazar la recepción de la obra por considerar que la misma no está terminada o que no se adecua a las condiciones contractuales. En todo caso, el rechazo deberá ser motivado por escrito en el acta, en la que se fijará el nuevo plazo para efectuar la recepción.

4. Salvo pacto expreso en contrario, la recepción de la obra tendrá lugar dentro de los treinta días siguientes a la fecha de su terminación, acreditada en el certificado final de obra, plazo que se contará a partir de la notificación efectuada por escrito al promotor. La recepción se entenderá tácitamente producida si transcurridos treinta días desde la fecha indicada el promotor no hubiera puesto de manifiesto reservas o rechazo motivado por escrito.

(...:)."

Por su parte, el artículo 7 de la Ley 38/1999, relativo a la documentación de la obra ejecutada, dispone lo siguiente:

"Una vez finalizada la obra, el proyecto, con la incorporación, en su caso, de las modificaciones debidamente aprobadas, será facilitado al promotor por el director de obra para la formalización de los correspondientes trámites administrativos."

En virtud de los preceptos anteriormente transcritos, la terminación de una obra se acreditará, con carácter general, mediante el certificado final de obra suscrito por el director de obra y el director de la ejecución de la obra, aunque, una vez finalizada la misma, deban formalizarse los correspondientes trámites administrativos para su ocupación.

Según lo dispuesto en el Código Técnico de la Edificación, aprobado mediante Real Decreto 314/2006, en el Anejo II, relativo a la documentación del seguimiento de la obra:

"1. En el certificado final de obra, el director de la ejecución de la obra certificará haber dirigido la ejecución material de las obras y controlado cuantitativa y cualitativamente la construcción y la calidad de lo edificado de acuerdo con el proyecto, la documentación técnica que lo desarrolla y las normas de la buena construcción.

2. El director de la obra certificará que la edificación ha sido realizada bajo su dirección, de conformidad con el proyecto objeto de licencia y la documentación técnica que lo complementa, hallándose dispuesta para su adecuada utilización con arreglo a las instrucciones de uso y mantenimiento.

3. Al certificado final de obra se le unirán como anejos los siguientes documentos:

a) Descripción de las modificaciones que, con la conformidad del promotor, se hubiesen introducido durante la obra, haciendo constar su compatibilidad con las condiciones de la licencia; y

b) Relación de los controles realizados durante la ejecución de la obra y sus resultados."

De acuerdo con lo anterior y con carácter general, el certificado final de obra tiene como finalidad confirmar que la edificación ha sido realizada por el director de la obra de conformidad con el proyecto respecto del cual se otorgó la correspondiente licencia de edificación y que la misma, previa la cumplimentación de los trámites administrativos que correspondan, está en condiciones de ser utilizada para el destino previsto. En estas condiciones, constituye reiterada doctrina de este Centro directivo considerar que, otorgada la certificación final de obra, la entrega de la correspondiente edificación tiene la consideración de primera a efectos del Impuesto."

Cuarto.

Sentado lo anterior, puede concluirse que el certificado final de obra es un documento que tiene por objeto acreditar que, a la fecha de emisión del mismo, una edificación se encuentra terminada conforme con el proyecto para el que se obtuvo licencia. Dicho certificado es emitido por el arquitecto director de las obras y por el encargado de la ejecución de las mismas y acredita que la edificación está en condiciones para su adecuada utilización, sin perjuicio de la obtención de las correspondientes licencias administrativas requeridas al efecto.

Por su parte, los órganos administrativos competentes, en función de la normativa aplicable en cada Comunidad Autónoma, al ser esta una materia cedida a las mismas, serán los encargados de emitir posteriormente las correspondientes cédulas de habitabilidad y/o, en su caso, licencia de primera ocupación.

En este sentido, sin perjuicio de su mayor concreción por la normativa que en cada caso resulte aplicable, la cédula de habitabilidad, de acuerdo con la definición dada por el diccionario de la Real Academia de la Lengua Española, es el acto y documento mediante el cual la Administración pública competente autoriza la ocupación y el uso de una vivienda terminada o rehabilitada, tras llevar a cabo las inspecciones y la adecuación de sus instalaciones a las

condiciones de seguridad y salubridad establecidas en la legislación. Por su parte, la licencia de primera ocupación es definida como la licencia de uso residencial que verifica que un edificio terminado se ajusta al proyecto y a la licencia de obras, autorizando su ocupación.

Por tanto, mientras la cédula de habitabilidad es el documento que acredita que la edificación cumple con las exigencias reglamentarias en materia de habitabilidad vigente en cada Comunidad Autónoma, la licencia de primera ocupación es un documento administrativo otorgado por un Ayuntamiento, en tanto Administración competente según la Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases del Régimen Local, que certifica que una construcción nueva, casa o edificio, se ha ejecutado según el proyecto técnico que en su día fue aprobado por la Administración y que sirvió de base para el otorgamiento de la licencia de obras, así como que estas últimas han sido finalizadas completamente, siendo, en consecuencia, la edificación apta para su ocupación y utilización para el fin previsto.

Por consiguiente, la licencia de primera ocupación tiene una doble función fiscalizadora de la adecuación de la obra a la licencia concedida y del cumplimiento de las condiciones exigidas para su uso. En este mismo sentido se ha pronunciado el Tribunal Supremo, entre otras, en su sentencia de 8 de noviembre de 2003 (Rec. Núm. 7643/2000) en la que declara que:

"La licencia de primera ocupación de un edificio, exigida en los artículos 178.1 del Texto refundido de la Ley del Suelo de 9 de abril de 1976 y 1.10 del Reglamento de Disciplina Urbanística de 23 de julio de 1978, tiene una doble finalidad, verificar si el edificio reúne las condiciones idóneas de seguridad y salubridad y puede habilitarse para el uso a que se destina y constatar si la obra ejecutada se ajusta en realidad a la licencia de obras concedida. La jurisprudencia ha destacado la relación que existe entre la licencia de primera ocupación y la licencia de obras, de tal modo que ni puede la Administración aprovechar aquélla para la revisión de ésta, imponiendo limitaciones o condiciones no exigidas al concederse la licencia de obras, ni el administrado apartarse en la ejecución de la construcción de los términos en que la licencia de obras fue concedida, para defender, cuando la licencia de primera ocupación fuera denegada por esa desviación, que los usos a que la construcción iba a destinarse se ajustaban al planeamiento (sentencias de 14 de diciembre de 1998, 10 de marzo de 1999 y 8 de mayo de 2002, entre otras muchas)."

Por el contrario, tal y como se expuso, la cédula de habitabilidad supone exclusivamente que la vivienda cumple los requisitos técnicos de habitabilidad de la normativa vigente.

A este respecto, la Ley 18/2007, de 28 de diciembre, del derecho a la vivienda, de la Generalidad de Cataluña, aplicable *ratione temporis* y por razón del territorio, dispone en su artículo 26, relativo a la cédula de habitabilidad, lo siguiente:

"1. La cédula de habitabilidad y, en el caso de las viviendas de protección oficial, la calificación definitiva son los documentos específicos que acreditan que una vivienda cumple las condiciones de calidad establecidas por el artículo 22 y que, en consecuencia, es apto para ser destinado a residencia. Para ocupar una vivienda, es preciso haber obtenido previamente dicha acreditación.

(...)

5. La cédula de habitabilidad es otorgada por el departamento competente en materia de vivienda, sin perjuicio que pueda delegar su otorgamiento en los entes locales. En ningún caso puede otorgarse la cédula de habitabilidad si no se cumplen las condiciones técnicas legalmente exigidas por la normativa de habitabilidad.

5 bis. El otorgamiento de la cédula de habitabilidad implica exclusivamente que la vivienda cumple los requisitos técnicos de habitabilidad de la normativa vigente y no supone la legalización de las construcciones en lo que concierne a la adecuación del uso de vivienda a la legalidad urbanística. Para proteger los derechos de los adquirentes, cuando en la tramitación de la solicitud de la cédula de habitabilidad se ponga de manifiesto que el uso de un inmueble como vivienda puede no adecuarse a la legalidad urbanística, debe hacerse constar esta circunstancia en el documento de otorgamiento de la cédula, y el fedatario público debe ponerlo en conocimiento del adquirente en el momento de autorizar el documento de transmisión."

En el presente caso, de la documentación que obra en el expediente deben resaltarse las siguientes circunstancias relativas a la edificación controvertida:

- Emisión por el director facultativo del certificado final de obra de fecha 2 de diciembre de 2008.
- Solicitud al Ayuntamiento de ... de la licencia de primera ocupación el 16 de diciembre de 2008.
- Personación de los técnicos municipales en la edificación en fecha 14 de enero de 2009.
- Requerimiento realizado el 29 de enero de 2009 por el Ayuntamiento de ... al promotor con las enmiendas a realizar para la obtención de la licencia de primera ocupación.

- En atención al requerimiento referido en el párrafo anterior, el promotor, con fecha 23 de octubre de 2009, presenta determinada documentación.

- Emisión por la Generalitat de Cataluña de las cédulas de habitabilidad el 13 de enero de 2009.

- En fecha 27 de abril de 2010, por parte del Ayuntamiento se realiza una visita de inspección a la edificación poniendo de manifiesto los siguientes aspectos pendientes de finalización, en virtud del proyecto de referencia (expediente de licencia de obras mayores número .../06, otorgada el 31 de enero de 2007):

A) En relación con la vía pública:

- *Placa de carga y descarga de la CG 108/07 instalada en la vía pública.*
- *Rasa de conexión a servicios no correctamente ejecutada.*
- *Postes provisionales de cableado en la vía pública.*
- *Trazado del cableado incorrecto.*
- *Provisional de obras pendientes de retirar.*

B) En relación con el edificio:

- *Finalizar acabados del aparcamiento y su salida de emergencia, y aportar acta favorable de la comprobación inicial del aparcamiento.*
- *Instalar extintores en los recorridos de evacuación tanto de las viviendas como de los aparcamientos.*
- *Finalizar la ejecución del pavimento en el interior de las viviendas.*
- *Realizar la instalación solar térmica, para conectar los paneles, aportar el correspondiente visado de puesta en marcha de la instalación, conforme el RITE y la Ordenanza municipal para el aprovechamiento solar.*
- *Disponer de protecciones en el acceso a cubierta en la instalación solar. - Aportar documento acreditativo de haber realizado el Libro del edificio.*
- *En referencia a la retirada del provisional de obras para el suministro eléctrico del edificio, falta aportar copias de la solicitud de baja del provisional de obra, de la oferta de la compañía eléctrica y la compañía telefónica de los trabajos a realizar y de su pago, así como depositar la fianza de 1.000 euros en la Gerencia Municipal de Urbanismo, como garantía de la retirada de estos elementos y la correcta reposición de la acera.*

- Transmisión de la edificación a **XZ, SL** en fecha 20 de septiembre de 2011.

- Certificado de la arquitecta directora de la obra de 20 de julio de 2012 por el que acredita la finalización de las obras según el certificado final de obra de fecha 2 de diciembre de 2008, en relación con el proyecto autorizado inicialmente, y de las obras de acabados autorizadas en virtud de licencia de obra menores de fecha 8 de mayo de 2012.

A la vista de lo anterior, este Tribunal considera que la transmisión de la edificación por parte de **TW SL** a **XZ, SL** no es una primera entrega de edificaciones por cuanto que la misma no estaba terminada en el momento de la transmisión, faltando así uno de los requisitos necesarios para la calificación de primera entrega recogidos en el artículo 20.Uno.22º de la Ley del IVA.

En efecto, de la documentación que obra en el expediente se deduce, según certifica el Ayuntamiento competente para la emisión de la licencia de primera ocupación, que una vez realizada una visita de inspección a la edificación y visto el expediente de licencia de obras de construcción presentado ante el mismo, por tanto, tras analizarse el proyecto de obra aportado a tal efecto, faltaban por acometer algunas de las obras inicialmente proyectadas.

Sin perjuicio de la validez que el certificado final de obra tenga entre las partes, contratista y promotor, no puede otorgarse al mismo en todo caso, plena virtualidad probatoria a los efectos que aquí interesa. Como se ha indicado, la licencia de primera ocupación cumple, entre otras, la función de verificar que la obra ejecutada se ajusta a la licencia de obras concedida. Por ello, si en el curso de la tramitación de esta licencia o cualquier otra autorización administrativa que fuera requerida para el uso de la edificación, la Administración competente determina que no es posible su concesión por no haberse ejecutado o finalizado algunas de las obras proyectadas, el certificado final de obra expedido por el facultativo pierde su eficacia probatoria como documento que acredita la terminación de la construcción, o en su caso rehabilitación, de la edificación.

En el presente supuesto, el certificado final de obra no prueba la finalización de las mismas en la medida en que, de acuerdo con lo expuesto, en la fecha de la entrega de la edificación estaban pendientes de realizar una serie de actuaciones previstas en el proyecto de obra visado y presentado ante el respectivo Ayuntamiento, en cuya virtud se había otorgado la correspondiente licencia de obras, y sin cuya terminación no era posible la concesión de la licencia de primera ocupación.

No obsta a lo anterior el hecho de que se dispusiera de cédulas de habitabilidad ya que estos documentos certifican que las viviendas cumplen los requisitos de habitabilidad y solidez fijados legalmente y tienen aptitud para ser destinadas a residencia humana, pero no acreditan por sí la terminación completa de las obras.

Siendo esto así, la calificación de primera entrega de edificaciones cabe atribuirla a las transmisiones de las viviendas que, en su caso, realice la entidad recurrente una vez finalice completamente las obras inicialmente proyectadas.

Quinto.

En relación con el derecho a la deducción de las cuotas soportadas, conforme a lo dispuesto en el artículo 92.2 de la Ley del IVA:

"2. El derecho a la deducción establecido en el apartado anterior sólo procederá en la medida en que los bienes y servicios adquiridos se utilicen en la realización de las operaciones comprendidas en el artículo 94.1 de esta Ley."

Por su parte, el artículo 94.1.a) del mismo texto legal establece:

"1. Los sujetos pasivos a que se refiere el apartado 1 del artículo anterior podrán deducir las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido comprendidas en el artículo 92 en la medida en que los bienes o servicios, cuya adquisición o importación determinen el derecho a la deducción, se utilicen por el sujeto pasivo en la realización de las siguientes operaciones:

1. Las efectuadas en el ámbito espacial de aplicación del impuesto que se indican a continuación:

a) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas y no exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido."

Asimismo, debe tenerse en cuenta lo dispuesto en el artículo 99.2 de la Ley del IVA según el cual:

"2. Las deducciones deberán efectuarse en función del destino previsible de los bienes y servicios adquiridos, sin perjuicio de su rectificación posterior si aquél fuese alterado."

Según el criterio de la Inspección, ratificado por el TEAR de Cataluña, la transmisión del inmueble de **TW SL** a **XZ, SL** constituye una primera entrega de edificaciones, en la medida en que la construcción se encuentra terminada al existir certificado final de obra, y teniendo por objeto dicha entrega viviendas, el destino previsible de las mismas en sede de la adquirente es, o bien su venta, sujeta y exenta en tanto que segunda entrega de edificaciones, sin posibilidad de renuncia a la exención con carácter general, o bien su alquiler exento conforme a lo previsto en el artículo 20.Uno.23º de la Ley del IVA, operaciones ambas que no otorgan el derecho a la deducción de las cuotas soportadas por la adquisición de tales edificaciones.

Puesto que según hemos señalado en el fundamento de derecho anterior, este Tribunal considera que la transmisión de la edificación por parte de **TW SL** a **XZ, SL** no es una primera entrega de edificaciones por cuanto que la misma no estaba terminada en el momento de la entrega, deben declararse no conformes a Derecho tanto el acuerdo de liquidación como la resolución del TEAR, estimándose así las pretensiones de la recurrente.

Por lo expuesto,

Este Tribunal Económico-Administrativo

ACUERDA

ESTIMAR el presente recurso.

Sitio web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas