

## BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ088205

### TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 21 de noviembre de 2022

Sala 2.<sup>a</sup>

R.G. 5745/2020

#### SUMARIO:

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

*Obras de rehabilitación: inclusión de las obras conexas a efectos de calcular el porcentaje.* En virtud del art. 20.Uno.22º.B) de la Ley 37/1992 (Ley IVA), el cumplimiento del requisito previsto en el ordinal primero -al que hemos denominado requisito cualitativo- exige que el coste de determinadas obras exceda del 50% del coste total del proyecto. Las obras que a estos efectos debe computarse su coste son las denominadas obras estructurales, esto es, obras de consolidación o tratamiento de elementos estructurales, fachadas o cubiertas y las definidas por la Ley como obras análogas o conexas.

Si bien inicialmente a los efectos de calificar una obra de rehabilitación sólo se tenían en cuenta las obras estructurales, dicho concepto se amplió para incluir en el mismo las denominadas obras análogas o conexas a dichas obras estructurales en la medida en que reúnan los requisitos establecidos legalmente para tener dicha consideración. En particular, por lo que se refiere al concepto de obras conexas, se exige el cumplimiento de varios requisitos:

-Que su coste total sea inferior al correspondiente a las obras de consolidación o tratamiento de elementos estructurales, fachadas o cubiertas y, en su caso, de las obras análogas a estas.

-Que estén vinculadas a las obras de consolidación o tratamiento de elementos estructurales, fachadas o cubiertas y, en su caso, de las obras análogas a estas de manera indisociable.

Por consiguiente, para que podamos calificar de obras conexas a unas determinadas obras y tener en cuenta su coste a efectos del cumplimiento del requisito cualitativo de obras de rehabilitación, es necesario, en primer lugar, que el coste de aquellas no exceda del coste de las obras estructurales o de las análogas a las mismas.

El requisito de que el coste de una obra conexas a una obra estructural sea inferior al coste de la propia obra estructural es coherente con el principio de accesoriedad en virtud del cual lo accesorio nunca puede superar a lo principal. En otro caso se desvirtuaría el concepto de obras de rehabilitación, muy ligado al de construcción de edificios nuevos, ya que siendo el coste de las obras conexas muy elevado respecto del total coste del proyecto, bastaría llevar a cabo mínimamente una obra estructural, aunque su coste sea muy bajo, para calificar así las obras como de rehabilitación.

En conclusión, para tomar en consideración su coste, las obras de que se trate deben cumplir los requisitos legales para su calificación de obras conexas. De cumplirse estos requisitos, el coste de dichas obras se sumará al de las obras estructurales y al de aquellas otras calificadas como de obras análogas a estas últimas, a efectos de comprobar el cumplimiento de que dicha suma exceda del 50% del coste total del proyecto -requisito cualitativo de las obras de rehabilitación-. **(Criterio 1 de 1)**

#### PRECEPTOS:

Ley 37/1992 (Ley IVA), arts.4, 5 y 20.

RD 1624/1992 (Rgto IVA), art. 8.

RDLeg. 1/1993 (TR Ley ITP y AJD), art. 7.

Ley 58/2003, arts. 105, 106, 183, 191 y 211.

Código Civil, art. 1.

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

#### ANTECEDENTES DE HECHO

##### Primero.

El día 14/10/2020 tuvo entrada en este Tribunal el presente recurso de alzada, interpuesto el 31/07/2020 contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid, de fecha 28 de febrero de 2020, desestimatoria de las reclamaciones núm. 28/01992/2017 y 28/18090/2017, interpuestas contra acuerdo de liquidación provisional dictado por la Dirección General de Tributos y Ordenación y Gestión del Juego de la Comunidad de Madrid por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados,

Modalidad Transmisiones Patrimoniales Onerosas, y cuantía 358.103,75 euros y el acuerdo sancionador que trae causa de la misma por importe de 166.379,20 euros.

## Segundo.

Con fecha 24 de noviembre de 2016 se inicia procedimiento de comprobación limitada mediante notificación de propuesta de liquidación provisional en relación con el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, Modalidad Transmisiones Patrimoniales Onerosas, al objeto de comprobar la adquisición por la entidad recurrente, mediante escritura pública otorgada el 16 de diciembre de 2014, de once doceavas partes de la finca situada en ..., por un precio de 5.616.175,29 euros.

La citada escritura se presentó por la recurrente en la Oficina Gestora el 26 de enero de 2015, bajo el número 2015 T ..., acompañada de Autoliquidación por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, modalidad Actos Jurídicos Documentados, declarando una base imponible que coincide con el precio de compraventa, al tipo impositivo del 1,5%, y a la que se aplica una bonificación del 95% al amparo del artículo 45.I.B.22 del Real Decreto Legislativo 1/1993, ingresando 4.212,13 euros. La entidad consideró la operación sujeta a IVA por cuanto la adquisición se llevó a cabo para la rehabilitación de la finca por el adquirente y posterior comercialización (transmisión de las viviendas y arrendamiento de los locales).

Por el contrario, la Oficina Gestora regularizó la situación comprobada al considerar que dicha operación está sujeta y exenta de IVA, dado que las obras de rehabilitación realizadas en el edificio no cumplen los requisitos establecidos en el artículo 20.Uno.22º.B) de la Ley del IVA para considerarse como tal a efectos de dicha Ley, ni ser procedente la renuncia a la exención.

En concreto, en la propuesta de liquidación se establece lo siguiente:

*"La sociedad «XZ S.A.» aporta, en contestación a requerimiento efectuado por esta Dirección General, Presupuesto visado por el Colegio Oficial de Arquitectos de Madrid, de fecha 29 de febrero de 2.016, en el que se presupuestan como coste de obras totales realizadas en el inmueble objeto de análisis 1.498.291,22 euros. Del Informe Técnico de la Subdirección General de Valoraciones de la Dirección General de Tributos y Ordenación y Gestión del Juego de la Comunidad de Madrid, realizado con la documentación anteriormente mencionada, se desprende que el importe total de las obras a las que se refiere el artículo 20 uno de la Ley 37/1992 en fachada es de 136.356,90 euros, en cubierta de 16.496,66 euros, en estructura de 274.724,71 euros y en los elementos estructurales análogos de 48.239,96 euros que hacen un total de 475.818,23 euros, inferior al 50% del coste de obras totales realizadas.*

*Las obras conexas a las de rehabilitación, 647.430,47 euros, no se tienen en cuenta al ser el coste total de las mismas superior al derivado de las obras de consolidación o tratamiento de elementos estructurales, fachadas o cubiertas y, en su caso, de las obras análogas a éstas, por lo que no cumplen los requisitos establecidos en la ley del IVA.*

*A la vista de los requisitos exigidos y de la documentación que obra en el expediente, las obras realizadas en el inmueble no tienen la consideración de rehabilitación, al no superar las obras de consolidación o tratamiento de elementos estructurales de la edificación el 50 por ciento de las obras totales.*

(...)

*Como ha quedado ya expuesto, el destino previsible de las viviendas adquiridas es su transmisión, quedando estas operaciones posteriores de venta sujetas y exentas del IVA, y sin derecho a la deducción del IVA soportado de acuerdo con lo contemplado en los artículos 92.dos y siguientes de la Ley 37/1992. No se podrá, por tanto, aplicar la renuncia a la exención del IVA a las viviendas adquiridas, quedando de este modo la anterior operación, sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas en virtud de lo establecido en los apartados 1.A) y 5 del artículo 7 del RD Leg 1/1993, de 24 de septiembre. (...)."*

Asimismo, la Oficina Gestora inadmite la bonificación practicada, al considerar que ésta no es aplicable a la adquisición realizada, por ser su destino la venta y no el arrendamiento, tal y como resulta de la escritura pública de compraventa.

La propuesta de regularización es confirmada mediante acuerdo de liquidación provisional de 20 de diciembre de 2016 por el que resulta un importe a ingresar de 358.103,75 euros en concepto de Transmisiones Patrimoniales Onerosas.

Dicho acuerdo es notificado a la entidad el 22 de diciembre de 2016.

## Tercero.

Como consecuencia de la anterior liquidación, se inició el 20 de febrero de 2017 procedimiento sancionador por la comisión de infracción leve tipificada en el artículo 191 de la Ley 58/2003, General Tributaria consistente en "Dejar de ingresar dentro del plazo establecido en la normativa de cada tributo, la totalidad o parte de la deuda tributaria que debiera resultar de la correcta autoliquidación del tributo".

El procedimiento sancionador finaliza mediante acuerdo de imposición de sanción por importe de 166.379,20 euros notificado a la entidad el 26 de junio de 2017.

## Cuarto.

Disconforme con el acuerdo de liquidación provisional y acuerdo sancionador referidos en los antecedentes fácticos anteriores, la recurrente, con fecha 20 de enero de 2017 y 27 de julio de 2017, interpone sendas reclamaciones ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid alegando, en síntesis, lo siguiente:

### A) En relación con el acuerdo de liquidación provisional.

- Frente a la postura de la Comunidad de Madrid, la entidad mantiene que la operación está sujeta y no exenta de IVA, por lo que debe tributar por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, modalidad Actos Jurídicos Documentados. Considera que estamos ante obras de rehabilitación conforme al artículo 20.Uno.22º.B) de la Ley del IVA por cuanto en dicho concepto deben ser computadas las obras conexas aun cuando el coste total de las mismas sea superior al derivado de las obras de consolidación o tratamiento de elementos estructurales, fachadas o cubiertas y, en su caso, de obras análogas a estas.

- Por otra parte, manifiesta que no resulta aplicable la reducción del 95% correspondiente al régimen de **XZ** al haber perdido la entidad dicha condición.

### B) En relación con el acuerdo sancionador.

- No concurre el elemento objetivo para sancionar. La operación controvertida está sujeta y no exenta de IVA, por lo que debe tributar por el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, modalidad Actos Jurídicos Documentados, sin que en ningún caso quepa sujetarlo a la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas, como pretende la Comunidad de Madrid a través de su liquidación provisional, en base a considerar que se han realizado obras conexas a las de rehabilitación, por importe de 647.430,47 euros, y que dichas obras no se tienen en cuenta al ser el coste total de las mismas superior al derivado de las obras de consolidación o tratamiento de elementos estructurales, fachadas o cubiertas y, en su caso, de las obras análogas a éstas, por lo que no cumplen los requisitos establecidos en la ley del IVA. La entidad considera que el hecho de que los costes correspondientes a "obras conexas" suponga más del 50% del montante total de la obra, en tanto el restante porcentaje se corresponda con obras de rehabilitación "pura" -tal y como reconoce la propia Comunidad de Madrid en su Informe y en su liquidación provisional- no ha de suponer en ningún caso que no se tengan en cuenta a efectos de cómputo de lo que se ha de considerar "obras de rehabilitación" a efectos de aplicación del artículo.

Por lo que, cumpliéndose el resto de requisitos exigidos en la norma para considerar sujeta y no exenta de IVA la operación, y en base al criterio establecido en la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 9ª, nº 595/2016, de 31 de mayo de 2016 (rec. 762/2014) ha de considerarse correcta la tributación llevada a cabo por la entidad.

- Falta de motivación del acuerdo de imposición de sanción lo cual supone una vulneración del principio de inocencia y del principio de culpabilidad.

## Quinto.

El TEAR, con fecha 26 de febrero de 2020, emite resolución por la que declara conforme a Derecho el acuerdo de liquidación con el siguiente fundamento jurídico:

*"(...) La reclamante alega que la operación realizada mediante escritura de 17 de marzo de 2015 está sujeta al IVA y por tanto, debe liquidarse el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y AJD por su modalidad Actos Jurídicos Documentados.*

*El artículo 20.Uno.22 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido dispone:*

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

*22.º 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. 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 (...)

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."

En el presente caso, obra en el expediente Informe Técnico de la Subdirección General de Valoraciones de la Dirección General de Tributos y Ordenación y Gestión del Juego de la Comunidad de Madrid en el que se certifica que las obras de consolidación o tratamiento de elementos estructurales, fachadas o cubiertas o con obras análogas o conexas a las de rehabilitación no suponen más del 50 por ciento del coste total del proyecto de rehabilitación. Según criterio de la Comunidad de Madrid, este hecho que determina que la no sujeción al impuesto sobre el valor añadido de la operación de referencia y la sujeción a la modalidad Transmisiones Patrimoniales Onerosas del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y AJD.

El reclamante invoca el criterio establecido por Tribunal Superior de Justicia de Madrid, en su Sentencia número 595/2016, de 31 de mayo de 2016 (Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 9ª, rec. 762/2014) (...).

En el caso que nos ocupa, según los datos del Informe Técnico de la Subdirección General de Valoraciones de la Dirección General de Tributos y Ordenación y Gestión del Juego de la Comunidad de Madrid, tenemos las siguientes partidas:

- Obras de rehabilitación, por un importe total de 427.578,27 euros (136.356,90 euros correspondientes a fachada, 16.496,66 euros correspondientes a cubierta y 274.724,71, correspondientes a estructura)
- Obras conexas a la rehabilitación 647.430,47 euros.
- Otro tipo de obras: 423.282,48 euros.
- Presupuesto total: 1.498.291,22 euros.

En el presente caso, la obra conexas es de valor superior a la obra de rehabilitación pura, por lo que no se cumple el requisito establecido en la sentencia invocada, de que el gasto de rehabilitación pura, debe ser superior al de rehabilitación conexas."

Asimismo, el TEAR confirma la concurrencia del elemento objetivo y subjetivo de la infracción.

Dicha resolución es notificada a la recurrente el 16 de julio de 2020.

## Sexto.

Con fecha 31 de julio de 2020, la recurrente interpone el presente recurso de alzada contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional alegando, en síntesis, lo siguiente:

- Disconformidad con la postura del TEAR que considera que el primer requisito no se cumple en la medida en que el importe de las operaciones de rehabilitación conexas supera al de las obras de rehabilitación "puras" (es decir, de consolidación o tratamiento de elementos estructurales, fachadas o cubiertas), lo cual conlleva que, según el TEAR, no deban tenerse en cuenta a efectos de cómputo del porcentaje exigido en ese primer requisito (que 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). En apoyo de su tesis reitera la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 9ª, nº 595/2016, de 31 de mayo de 2016 (rec. 762/2014) y cita la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León de Burgos, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, Sentencia 86/2018 de 18 de mayo de 2018 (rec. 38/2017).

- Improcedencia de la sanción. Ausencia de elemento objetivo y subjetivo necesarios para su imposición y de culpabilidad en la conducta del contribuyente.

## 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:

La conformidad a Derecho de la resolución del TEAR de Madrid, referida en el encabezamiento de la presente resolución.

## Tercero.

A efectos de analizar las cuestiones planteadas, conviene en primer lugar establecer el deslinde entre el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) y el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITP y AJD).

La regla general de deslinde entre ambos impuestos se recoge en el artículo 7.5 del Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado mediante Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, según el cual:

*"No estarán sujetas al concepto de «transmisiones patrimoniales onerosas», regulado en el presente Título, las operaciones enumeradas anteriormente cuando sean realizadas por empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional y, en cualquier caso, cuando constituyan entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido."*

De modo similar se pronuncia el artículo 4.Cuatro de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, Ley del IVA):

*"Las operaciones sujetas a este impuesto no estarán sujetas al concepto «transmisiones patrimoniales onerosas» del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados."*

Pero a pesar de ser ésta la regla general, existen algunas excepciones por las que determinadas operaciones sujetas al IVA, aunque exentas, tributan por el concepto de TPO. Así lo dispone el artículo 4.Cuatro de la Ley de IVA:

*"Se exceptúan de lo dispuesto en el párrafo anterior las operaciones que se indican a continuación:*

*a) Las entregas y arrendamientos de bienes inmuebles, así como la constitución o transmisión de derechos reales de goce o disfrute que recaigan sobre los mismos, cuando estén exentos del impuesto, salvo en los casos en que el sujeto pasivo renuncie a la exención en las circunstancias y con las condiciones recogidas en el artículo 20.Dos.*

*b) Las transmisiones de valores a que se refiere el artículo 108, apartado dos, números 1.º y 2.º de la Ley 24/1988 de 28 de julio, del Mercado de Valores, según la redacción establecida por la disposición adicional decimosegunda de la Ley 18/1991 de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas."*

De igual forma, el artículo 7.5 del Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados dispone:

*"No obstante, quedarán sujetas a dicho concepto impositivo las entregas o arrendamientos de bienes inmuebles, así como la constitución y transmisión de derechos reales de uso y disfrute que recaigan sobre los mismos, cuando gocen de exención en el Impuesto sobre el Valor Añadido. También quedarán sujetas las entregas de aquellos inmuebles que estén incluidos en la transmisión de la totalidad de un patrimonio empresarial, cuando por las circunstancias concurrentes la transmisión de este patrimonio no quede sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido."*

El artículo 4 de la Ley reguladora del IVA establece, en su redacción vigente al tiempo de la realización del hecho imponible:

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

*Dos. Se entenderán realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional:*

*a) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por las sociedades mercantiles, cuando tengan la condición de empresario o profesional.*



b) Las transmisiones o cesiones de uso a terceros de la totalidad o parte de cualesquiera de los bienes o derechos que integren el patrimonio empresarial o profesional de los sujetos pasivos, incluso las efectuadas con ocasión del cese en el ejercicio de las actividades económicas que determinan la sujeción al Impuesto.

c) Los servicios desarrollados por los Registradores de la Propiedad en su condición de liquidadores titulares de una Oficina Liquidadora de Distrito Hipotecario.

Tres. La sujeción al impuesto se produce con independencia de los fines o resultados perseguidos en la actividad empresarial o profesional o en cada operación en particular.

Cuatro. Las operaciones sujetas a este impuesto no estarán sujetas al concepto «transmisiones patrimoniales onerosas» del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Se exceptúan de lo dispuesto en el párrafo anterior las operaciones que se indican a continuación:

a) Las entregas y arrendamientos de bienes inmuebles, así como la constitución o transmisión de derechos reales de goce o disfrute que recaigan sobre los mismos, cuando estén exentos del impuesto, salvo en los casos en que el sujeto pasivo renuncie a la exención en las circunstancias y con las condiciones recogidas en el artículo 20.Dos.

b) Las transmisiones de valores a que se refiere el artículo 108, apartado dos, números 1.ª y 2.ª de la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores, según la redacción establecida por la disposición adicional 12.ª de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas."

En cuanto al concepto de empresario o profesional, el artículo 5 de la Ley del IVA establece:

"Uno. A los efectos de lo dispuesto en esta Ley, se reputarán empresarios o profesionales:

a) Las personas o entidades que realicen las actividades empresariales o profesionales definidas en el apartado siguiente de este artículo.

No obstante, no tendrán la consideración de empresarios o profesionales quienes realicen exclusivamente entregas de bienes o prestaciones de servicios a título gratuito, sin perjuicio de lo establecido en la letra siguiente.

b) Las sociedades mercantiles, salvo prueba en contrario.

c) Quienes realicen una o varias entregas de bienes o prestaciones de servicios que supongan la explotación de un bien corporal o incorporeal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo.

En particular, tendrán dicha consideración los arrendadores de bienes.

d) Quienes efectúen la urbanización de terrenos o la promoción, construcción o rehabilitación de edificaciones destinadas, en todos los casos, a su venta, adjudicación o cesión por cualquier título, aunque sea ocasionalmente.

e) Quienes realicen a título ocasional las entregas de medios de transporte nuevos exentas del Impuesto en virtud de lo dispuesto en el artículo 25, apartados uno y dos de esta Ley.

Los empresarios o profesionales a que se refiere esta letra sólo tendrán dicha condición a los efectos de las entregas de los medios de transporte que en ella se comprenden.

Dos. Son actividades empresariales o profesionales las que impliquen la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

En particular, tienen esta consideración las actividades extractivas, de fabricación, comercio y prestación de servicios, incluidas las de artesanía, agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras, de construcción, mineras y el ejercicio de profesiones liberales y artísticas.

A efectos de este impuesto, las actividades empresariales o profesionales se considerarán iniciadas desde el momento en que se realice la adquisición de bienes o servicios con la intención, confirmada por elementos objetivos, de destinarlos al desarrollo de tales actividades, incluso en los casos a que se refieren las letras b), c) y

d) del apartado anterior. Quienes realicen tales adquisiciones tendrán desde dicho momento la condición de empresarios o profesionales a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Tres. (...)"

Por su parte, el artículo 20.Uno.22.º de la Ley del IVA señala lo siguiente:

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

(...).

22.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.

(...).

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.

Se considerarán obras análogas a las de rehabilitación las siguientes:

a) Las de adecuación estructural que proporcionen a la edificación condiciones de seguridad constructiva, de forma que quede garantizada su estabilidad y resistencia mecánica.

b) Las de refuerzo o adecuación de la cimentación así como las que afecten o consistan en el tratamiento de pilares o forjados.

c) Las de ampliación de la superficie construida, sobre y bajo rasante.

d) Las de reconstrucción de fachadas y patios interiores.

e) Las de instalación de elementos elevadores, incluidos los destinados a salvar barreras arquitectónicas para su uso por discapacitados.

(...)"

Por lo que respecta a la renuncia a la exención del IVA, el artículo 20.Dos de la Ley reguladora del impuesto establece lo siguiente, según redacción vigente en el momento de producirse los hechos:

"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 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. A estos efectos, no se tomará en cuenta para calcular el referido porcentaje de deducción el importe de las subvenciones que deban integrarse en el denominador de la prorata de acuerdo con lo dispuesto en el número 2.º del apartado dos del artículo 104 de esta Ley."

Por su parte, el artículo 8 del Reglamento del IVA, aprobado mediante Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, señala:

"1. La renuncia a las exenciones reguladas en los números 20, 21 y 22 del apartado 1 del artículo 20 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, deberá comunicarse fehacientemente al adquirente con carácter previo o simultáneo a la entrega de los correspondientes bienes.

*La renuncia se practicará por cada operación realizada por el sujeto pasivo y, en todo caso, deberá justificarse con una declaración suscrita por el adquirente, en la que éste haga constar su condición de sujeto pasivo con derecho a la deducción total del Impuesto soportado por las adquisiciones de los correspondientes bienes inmuebles."*

#### Cuarto.

En el supuesto objeto de la presente controversia, mediante escritura pública de compraventa de fecha 17 de diciembre de 2014, la entidad **XZ, S.A.** adquirió 11/12 partes de un edificio en el término municipal de ..., por un precio de 5.616.175,29 euros más el IVA correspondiente. Tal como se desprende de la escritura de compraventa, la adquisición del inmueble se efectuó con la intención de llevar a cabo su rehabilitación por el adquirente, por lo que la operación quedó sujeta y no exenta del IVA conforme al artículo 20.Uno.22.b) de la Ley del IVA.

Dispone la cláusula séptima de la escritura lo siguiente:

*"La empresa compradora adquiere un inmueble para su rehabilitación, con un coste (obras) superior al 25% del precio o valor total de adquisición del edificio, que afectará además a la estructura y cubierta del mismo (reconstrucción)", siendo pues de aplicación a la operación lo dispuesto en el artículo 20.1.22 de la Ley 37/1992.*

*Una vez procedida a la rehabilitación de la finca, la empresa procederá al arrendamiento de los locales de negocio y a la transmisión de las viviendas, que por lo anterior será considerado como primera vivienda quedando sujetas ambas operaciones al Impuesto sobre el Valor Añadido".*

Por tanto, en primer lugar, es preciso analizar si resulta de aplicación, en el presente supuesto, la excepción a la exención prevista en la letra b), relativa a la rehabilitación de edificaciones.

Conforme al artículo 20.Uno.22 de la Ley del IVA, para que las obras realizadas se consideren de rehabilitación, a efectos del IVA, debe cumplirse un doble requisito:

1º. Requisito cualitativo, que es 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.

2º. Requisito cuantitativo, que es que el coste total de las obras a que se refiera el proyecto de rehabilitación exceda del 25 por ciento del precio de adquisición de la edificación si se hubiese efectuado aquella durante los dos años inmediatamente anteriores al inicio de las obras de rehabilitación o, en otro caso, del valor de mercado que tuviera la edificación o parte de la misma en el momento de dicho inicio, con exclusión, en ambos casos, del valor del suelo.

La consideración de si una determinada obra puede calificarse o no como de rehabilitación es una cuestión que debe acreditarse por cualquier medio de prueba admisible en Derecho.

A estos efectos, dispone el artículo 105 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, Ley General Tributaria), que tanto en el procedimiento de gestión como en el de resolución de reclamaciones económico-administrativas, *"quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo"*, en línea con lo interpretado por el Tribunal Supremo, entre otras, en su sentencia de 27 de enero de 1992, cuando dispone que: *"cada parte ha de probar el supuesto de hecho de la norma, cuyas consecuencias jurídicas invoca a su favor"*. En este sentido, este Tribunal entiende que los anteriores criterios han de conjugarse con los de normalidad y facilidad probatoria *"de manera que la carga de la prueba ha de atribuirse a aquella parte más próxima a las fuentes de prueba, y para la cual resulta de extrema sencillez la demostración de los hechos controvertidos"*. En la vía económico-administrativa rige el principio de "interés" en la prueba, según el cual las consecuencias jurídicas desfavorables de la falta o insuficiencia de la prueba irán a cargo de la parte a la que favorecería la existencia de tal hecho y su demostración, salvo que legalmente se disponga lo contrario, mediante algún tipo de ficción, presunción o "relevatio ab onere probandi".

Será, pues, la entidad reclamante la que deberá acreditar la no aplicación del supuesto de exención del artículo 20.Uno.22º de la Ley del IVA por tratarse de obras de rehabilitación y no de reforma. A estos efectos, deberá probar ante la Administración Tributaria la concurrencia de todos y cada uno de los requisitos exigidos en el precitado artículo para estar ante obras de rehabilitación. Para ello, se aplicarán los criterios contenidos en el artículo 106 de la Ley General Tributaria, según el cual: *"en los procedimientos tributarios serán de aplicación las normas que sobre medios y valoración de prueba se contienen en el Código Civil y en la Ley 1/2000 de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil, salvo que la ley establezca otra cosa"*.

En este sentido cabe destacar que se han aportado, a efectos de demostrar que se han realizado obras de rehabilitación en las citadas viviendas, entre otros, los siguientes documentos:

- Escritura pública.
- Copia de la licencia de obras para la rehabilitación.



- Acta de replanteo y comienzo de obras.
- Copia del contrato de construcción, presupuesto final de obras.
- Copia del contrato del Aparejador.
- Copia del contrato del Arquitecto.

Por su parte, a partir de la anterior documentación la Administración ha elaborado un informe Técnico por parte de la Subdirección General de Valoraciones de la Dirección General de Tributos y Ordenación y Gestión del Juego de la Comunidad de Madrid del que resulta que el coste de las distintas partidas es:

- Obras de rehabilitación, por un importe total de 427.578,27 euros (136.356,90 euros correspondientes a fachada, 16.496,66 euros correspondientes a cubierta y 274.724,71, correspondientes a estructura)
- Obras conexas a la rehabilitación 647.430,47 euros.
- Otro tipo de obras: 423.282,48 euros.
- Presupuesto total: 1.498.291,22 euros

No existe controversia en cuanto a los hechos anteriores sino en relación con el criterio manifestado por el TEAR de no computar las obras conexas a efectos del cumplimiento del requisito cualitativo en la medida en que su coste es superior al de las obras de consolidación o tratamiento de elementos estructurales, fachadas o cubiertas o de obras análogas.

## Quinto.

Para resolver la controversia, ha de estarse a la definición que de obras de rehabilitación realiza el artículo 20.Uno.22.B) de la Ley del IVA que volvemos a transcribir:

*"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.*

*Se considerarán obras análogas a las de rehabilitación las siguientes:*

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

*Se considerarán obras conexas a las de rehabilitación las que se citan a continuación cuando su coste total sea inferior al derivado de las obras de consolidación o tratamiento de elementos estructurales, fachadas o cubiertas y, en su caso, de las obras análogas a éstas, siempre que estén vinculadas a ellas de forma indisociable y no consistan en el mero acabado u ornato de la edificación ni en el simple mantenimiento o pintura de la fachada:*

- a) Las obras de albañilería, fontanería y carpintería.*
- b) Las destinadas a la mejora y adecuación de cerramientos, instalaciones eléctricas, agua y climatización y protección contra incendios.*
- c) Las obras de rehabilitación energética.*

*Se considerarán obras de rehabilitación energética las destinadas a la mejora del comportamiento energético de las edificaciones reduciendo su demanda energética, al aumento del rendimiento de los sistemas e instalaciones térmicas o a la incorporación de equipos que utilicen fuentes de energía renovables."*

En virtud de dicho precepto, el cumplimiento del requisito previsto en el ordinal primero (al que hemos denominado requisito cualitativo) exige que el coste de determinadas obras exceda del 50% del coste total del proyecto. Las obras que a estos efectos debe computarse su coste son las denominadas obras estructurales, esto es, obras de consolidación o tratamiento de elementos estructurales, fachadas o cubiertas y las definidas por la Ley como obras análogas o conexas.

La ampliación del concepto de obras de rehabilitación para dar cabida en el mismo a obras análogas y conexas a las estructurales se llevó a cabo por el Real Decreto-ley 6/2010, de 9 de abril, de medidas para el impulso de la recuperación económica y el empleo que, con efectos desde el 14 de abril de 2010, dio nueva redacción al artículo 20.Uno.22º de la Ley del IVA regulando, asimismo, un régimen transitorio para asegurar que no se produjeran situaciones de inequidad en la aplicación del nuevo concepto de rehabilitación, que era considerablemente más amplio que el anterior.

Por tanto, si bien inicialmente a los efectos de calificar una obra de rehabilitación sólo se tenían en cuenta las obras estructurales, dicho concepto se amplió para incluir en el mismo las denominadas obras análogas o conexas a dichas obras estructurales en la medida en que reúnan los requisitos establecidos legalmente para tener dicha consideración.

En particular, por lo que se refiere al concepto de obras conexas, se exige el cumplimiento de varios requisitos:

1º Que su coste total sea inferior al correspondiente a las obras de consolidación o tratamiento de elementos estructurales, fachadas o cubiertas y, en su caso, de las obras análogas a estas.

2º Que estén vinculadas a las obras de consolidación o tratamiento de elementos estructurales, fachadas o cubiertas y, en su caso, de las obras análogas a estas de manera indisociable.

Por consiguiente, para que podamos calificar de obras conexas a unas determinadas obras y tener en cuenta su coste a efectos del cumplimiento del requisito cualitativo de obras de rehabilitación a que nos venimos refiriendo, es necesario, en primer lugar, que el coste de aquellas no exceda del coste de las obras estructurales o de las análogas a las mismas.

El requisito de que el coste de una obra conexa a una obra estructural sea inferior al coste de la propia obra estructural es coherente con el principio de accesoriedad en virtud del cual lo accesorio nunca puede superar a lo principal.

En otro caso se desvirtuaría el concepto de obras de rehabilitación, muy ligado al de construcción de edificios nuevos, ya que siendo el coste de las obras conexas muy elevado respecto del total coste del proyecto, bastaría llevar a cabo mínimamente una obra estructural, aunque su coste sea muy bajo, para calificar así las obras como de rehabilitación.

En conclusión, para tomar en consideración su coste, las obras de que se trate deben cumplir los requisitos legales para su calificación de obras conexas. De cumplirse estos requisitos, el coste de dichas obras se sumará al de las obras estructurales y al de aquellas otras calificadas como de obras análogas a estas últimas, a efectos de comprobar el cumplimiento de que dicha suma exceda del 50% del coste total del proyecto (requisito cualitativo de las obras de rehabilitación).

Pues bien, en el presente caso, el coste de las obras que se han venido calificando como de conexas no excede del coste de las obras estructurales por lo que la conclusión que se extrae es que, a efectos del Impuesto y, en concreto, de lo dispuesto en el artículo 20.Uno.22º de la Ley del IVA, dichas obras no se califican de obras conexas y, por ende, su coste no debe ser tenido en cuenta para determinar el cumplimiento del requisito cualitativo, coincidiendo con la postura mantenida por la Administración tributaria y el TEAR en la resolución impugnada.

Este criterio fue también establecido en la Resolución de este TEAC de 22 de febrero de 2022 (RG 5874-2019).

Por consiguiente, debemos desestimar las alegaciones de la entidad en este punto, confirmando el acuerdo de liquidación y, por ende, la resolución recurrida.

## **Sexto.**

Por otra parte, debe señalarse que dentro del título relativo a las fuentes del Derecho, el artículo 1.6 del Código Civil dispone que la jurisprudencia complementará el ordenamiento jurídico con la doctrina que, de modo reiterado, establezca el Tribunal Supremo al interpretar y aplicar la ley, la costumbre y los principios generales del derecho.

Por consiguiente, si bien la jurisprudencia no se incluye entre las fuentes del derecho enumeradas en el artículo 1.1 del Código Civil, debe considerarse como fuente complementaria toda vez que el Tribunal Supremo, a través de sus sentencias, interpreta la Ley y completa el ordenamiento jurídico, sentando así el criterio directriz que, con carácter universal, debe seguirse en la interpretación de las normas.

Este carácter vinculante y preferente de la jurisprudencia queda patente en numerosas resoluciones de este Tribunal Central en las que se procede a un cambio de criterio para alinearse al sentado por el Tribunal Supremo al dictar sus sentencias.

De acuerdo con lo anterior, y partiendo del concepto de jurisprudencia como aquella emanada del Tribunal Supremo en los términos del artículo 1.6 del Código Civil, debemos concluir que no constituye jurisprudencia el criterio sentado por el Tribunal Superior de Justicia de Madrid, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 9ª, en su sentencia nº 595/2016, de 31 de mayo de 2016 (rec. 762/2014).

Por consiguiente, a la vista de lo expuesto en los fundamentos de derecho anteriores, debemos desestimar las alegaciones de la entidad en este punto, confirmando el acuerdo de liquidación y, por ende, la resolución recurrida.

## Sexto.

Por lo que se refiere al Acuerdo sancionador impugnado, en el mismo se recogen los hechos, la determinación de las infracciones cometidas con arreglo a los mismos, la identificación del sujeto infractor, la cuantificación de las sanciones aplicables y la motivación correspondiente, conteniendo una explicación racional y suficiente, fijando los hechos de los que se parte y realizando la inclusión de éstos en la norma jurídica; cumpliendo con ello sobradamente con el contenido que respecto de las resoluciones que ponen fin a los procedimientos sancionadores exige el artículo 211.3 de la LGT, a cuyo tenor: "*La resolución expresa del procedimiento sancionador en materia tributaria contendrá la fijación de los hechos, la valoración de las pruebas practicadas, la determinación de la infracción cometida, la identificación de la persona o entidad infractora y la cuantificación de la sanción que se impone, con indicación de los criterios de graduación de la misma y de la reducción que proceda de acuerdo con lo previsto en el artículo 188 de esta ley. En su caso, contendrá la declaración de inexistencia de infracción o responsabilidad*".

Dado que la existencia de la infracción tributaria viene determinada por la concurrencia de dos elementos esenciales (el elemento objetivo, la tipicidad, y el elemento subjetivo, la culpabilidad), vamos a referirnos a ellos por separado, comenzando por el tipo infractor.

En los Fundamentos de Derecho anteriores hemos concluido la procedencia de la regularización tributaria efectuada por la Inspección en cuanto a las conductas sancionadas, por lo que la recurrente dejó de ingresar a la Hacienda Pública las cantidades que debieron resultar de la correcta autoliquidación del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

En consecuencia, su conducta quedó comprendida en el tipo infractor del artículo 191.1 de la LTG. Respecto a la acreditación de la culpabilidad y su motivación suficiente, este Tribunal viene declarando que para que proceda la imposición de sanción no basta con que la conducta este tipificada, en nuestro caso en el artículo 191 de la LGT, sino que además es preciso que concurra en dicha conducta la necesaria culpabilidad, aun cuando fuere en su grado mínimo o de simple negligencia, en los términos del artículo 183 de la LGT, correspondiendo a la Administración el señalamiento y la prueba de las circunstancias que determinan la culpabilidad del infractor en la comisión de infracciones, pues en nuestro Derecho Sancionador no es admisible la existencia de un sistema de responsabilidad objetiva o por el mero resultado, siendo obligado aplicar en el ámbito sancionador tributario el principio de presunción de inocencia, según reiterado criterio del Tribunal Constitucional (entre otras pueden verse sus sentencias 77/1983 y 124/1983).

Nuestra jurisprudencia viene destacando la necesaria motivación de la culpabilidad en los acuerdos sancionadores; tal motivación consiste en la exteriorización de los rasgos más esenciales del razonamiento por el que la Administración sancionadora, partiendo de los hechos probados en el procedimiento y sus correspondientes consideraciones jurídicas, considera la existencia de una conducta culpable merecedora del reproche sancionador. Dicha motivación constituye un elemento esencial del acto administrativo por cuanto, por un lado, permite un adecuado control por los órganos encargados de examinar la legalidad del acto de la racionalidad del juicio manifestado por la Administración sancionadora y, por otro, permite un adecuado ejercicio del derecho de defensa por parte de los ciudadanos que pueden oponerse razonadamente a los motivos expuestos por la Administración para justificar la imposición de la sanción correspondiente.

La ausencia, en su caso, de motivación de la culpabilidad del acuerdo sancionador no puede suplirse en vía revisora administrativa. Es sólo y exclusivamente al órgano competente para sancionar, de acuerdo con las normas de atribución de las competencias a los órganos de Gestión o de la Inspección, al que corresponde motivar la imposición de la sanción, y este deber no puede sino cumplirse en el acuerdo sancionador.

El acuerdo sancionador, tras citar los preceptos y hacer referencia a la jurisprudencia que establecen la relevancia del análisis del elemento subjetivo de la infracción tributaria, analiza la conducta concreta del obligado tributario y de la intencionalidad que se le imputa del siguiente modo:

*"(...) En el supuesto en cuestión, el elemento subjetivo de la infracción se observa claramente en la conducta del obligado tributario ya que, conociendo la forma correcta de tributación de la operación, ha aplicado*

indebidamente la bonificación del 95% en la cuota tributaria aplicable a la adquisición de viviendas por las Sociedades de Inversión en el Mercado Inmobiliario reguladas en la Ley 11/2009, las obras realizadas en el inmueble no tenían la condición de rehabilitación y el adquirente no tenía derecho a la deducción total del IVA soportado al no cumplirse los requisitos para tener derecho a la renuncia a la exención del IVA y hemos de señalar que dicha forma de actuar denota un comportamiento cuanto menos negligente.

(...)

En el presente supuesto, en lo que respecta a la pretendida dificultad de la norma por sus diversos significados, el artículo 45. I. B. 22, del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, establece que «gozarán de una bonificación del 95 por ciento de la cuota de este impuesto por la adquisición de viviendas destinadas al arrendamiento y por la adquisición de terrenos para la promoción de viviendas destinadas al arrendamiento, siempre que, en ambos casos, cumplan el requisito específico de mantenimiento establecido en el apartado 3 del artículo 3 de la Ley 11/2009»

Dos son por tanto los requisitos para ser de aplicación la bonificación del 95% a un edificio: que se adquieran viviendas y que se destinen al arrendamiento. La sociedad **XZ SA**, adquiere un edificio compuesto por viviendas y locales, siendo el destino de las viviendas, conforme indican en la estipulación séptima de la escritura de compraventa y en las alegaciones a la propuesta de liquidación provisional, su posterior transmisión. Por lo que de acuerdo con lo anterior, no es aplicable a la adquisición realizada del inmueble situado en ..., la bonificación del 95% establecida en el artículo 45. I. B. 22, del Real Decreto Legislativo 1/1993, ni a los locales, ni a las viviendas por ser su destino la venta y no el arrendamiento.

Por otro lado, la sociedad **XZ SA**, adquiere el inmueble situado en ... - estipulación séptima de la escritura- para ser objeto de rehabilitación por la adquirente. Con carácter general, las entregas de edificaciones rehabilitadas son operaciones que tributan por el Impuesto sobre el Valor Añadido, conforme a lo previsto en la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, dado que en virtud de lo establecido en el artículo 4 de la norma indicada, «estarán sujetas al impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, incluso si se efectúan en favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las Entidades que las realicen.»

Ahora bien, para que tal operación se encuentre sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido, las obras realizadas deberán cumplir los requisitos establecidos en la norma de referencia para que puedan ser calificadas como obras de rehabilitación. De forma que, si tales requisitos no concurren, la ley del Impuesto no califica las obras realizadas como de rehabilitación, entendiéndose, por tanto, que sin perjuicio de ser una operación sujeta al I.V.A, se encontraría en un supuesto de exención. En tal caso, la entrega de edificación sería una operación que tributaría por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y no por el Impuesto sobre el Valor Añadido.

El artículo 20, apartado uno, número 22º B de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, vigente en el devengo del impuesto dispone que: «B. A los efectos de esta Ley, son obras de rehabilitación de edificaciones las que reúnan los siguientes requisitos: -Que su objeto principal sea la reconstrucción de las mismas, entendiéndose cumplido este requisito cuando más del 50 % del coste total del proyecto de rehabilitación se corresponda con obras de consolidación o tratamiento de elementos estructurales, fachadas o cubiertas o con obras análogas o conexas a las de rehabilitación.

-Que el coste total de las obras a que se refiera el proyecto exceda del 25 % del precio de adquisición de la edificación si se hubiese efectuado 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.

Como señala el Tribunal Económico-Administrativo Central en su Resolución de 04/11/999, «a efectos de acreditar si se ha producido la rehabilitación, cabe cualquier prueba admisible en derecho, entre ellas la documental».

La sociedad «**XZ S.A.**» aportó, en contestación a requerimiento efectuado por esta Dirección General, Presupuesto visado por el Colegio Oficial de Arquitectos de Madrid, de fecha 29/02/2016, en el que se presupuestan como coste de obras totales realizadas en el inmueble objeto de análisis 1.498.291,22 euros.

Del Informe Técnico de la Subdirección General de Valoraciones de la Dirección General de Tributos y Ordenación y Gestión del Juego de la Comunidad de Madrid, realizado con la documentación anteriormente mencionada, se desprende que el importe total de las obras a las que se refiere el artículo 20 uno de la Ley 37/1992 en fachada es de 136.356,90 euros, en cubierta de 16.496,66 euros, en estructura de 274.724,71 euros y en los elementos estructurales análogos de 48.239,96 euros que hacen un total de 475.818,23 euros, inferior al 50% del coste de obras totales realizadas.



*Las obras conexas a las de rehabilitación, 647.430,47 euros, no se tienen en cuenta al ser el coste total de las mismas superior al derivado de las obras de consolidación o tratamiento de elementos estructurales, fachadas o cubiertas y, en su caso, de las obras análogas a éstas, por lo que no cumplen los requisitos establecidos en la ley del IVA.*

*A la vista de los requisitos exigidos y de la documentación que obra en el expediente, las obras realizadas en el inmueble no tienen la consideración de rehabilitación, al no superar las obras de consolidación o tratamiento de elementos estructurales de la edificación el 50 por ciento de las obras totales.*

(...)

*Nos encontramos por tanto que la sociedad no se podía haber aplicado la reducción del 95%, no ha rehabilitado el inmueble y no podía haber renunciado a la exención, por lo que procede liquidar por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, por su modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas.*

*Los preceptos incumplidos por el obligado tributario son claros en su expresión y no ofrecen lugar a dudas y podemos concluir que no nos encontramos ante un caso de normativa susceptible de diversas interpretaciones no apreciándose por parte de esta Administración que la norma aplicable sea tan compleja como para provocar dudas interpretativas razonables que pudieran obrar como causa de exclusión de culpabilidad en la comisión de las infracciones, por lo que procede imponer la sanción correspondiente."*

En el presente caso, atendiendo a la motivación arriba reproducida, y no siendo discutidos los hechos constitutivos del tipo infractor que se sanciona, este Tribunal considera que han quedado acreditados tanto el elemento objetivo como el subjetivo, por lo que procede considerar ajustado a Derecho el Acuerdo sancionador confirmado por la resolución impugnada.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo.

## **ACUERDA**

DESESTIMAR el presente recurso, confirmando la resolución impugnada.

Sitio web del Ministerio de Hacienda y Función Públicas