

DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

DGT: 15-09-2025

N.º CONSULTA VINCULANTE: V1621/2025

SUMARIO:

IVA. Tipo reducido. Ejecuciones de obra relacionadas con la construcción o rehabilitación de viviendas. Cambio de criterio. Cédula de habitabilidad o licencia de primera ocupación. Una entidad, dedicada a la actividad inmobiliaria, ha adquirido dos locales comerciales destinados a oficinas para transformarlos en viviendas y venderlos una vez finalizadas las obras. La operación será primera entrega, estando sujeta y no exenta, únicamente si las obras efectuadas en los locales constituyen obras de rehabilitación. Si la entrega está sujeta y no exenta, el tipo impositivo será del 10% si el inmueble es objetivamente apto para su uso como vivienda, o bien del 21%, si la edificación no puede considerarse vivienda. De acuerdo con la doctrina de la DGT, un bien inmueble tiene la consideración de parte de un edificio apta para su utilización como vivienda cuando disponga en el momento de la entrega de la correspondiente cédula de habitabilidad o licencia de primera ocupación y, objetivamente considerado, sea susceptible de ser utilizado como tal. Pero el Tribunal Supremo ha aclarado que no es imprescindible disponer de cédula de habitabilidad o licencia de ocupación para aplicar el tipo reducido del 10%. Lo relevante es la aptitud objetiva del inmueble para ser vivienda: diseño, características constructivas, y su legalidad urbanística y destino posible. La cédula pasa a ser un medio de prueba, no un requisito constitutivo.

Descripción sucinta de los hechos:

La consultante es una entidad mercantil que se dedica a la actividad inmobiliaria que ha adquirido dos locales comerciales utilizados como oficinas para su conversión en viviendas, mediante la modificación de su uso y la realización de las correspondientes obras, y proceder a su transmisión una vez terminadas las obras de reforma.

Cuestión planteada:

Sujeción y, en su caso, exención del Impuesto sobre el Valor Añadido de dicha transmisión. Sujeto pasivo del Impuesto en las ejecuciones de obra de reforma. Deducibilidad de las cuotas del Impuesto soportadas en las obras de reforma del inmueble. Tipo impositivo aplicable a la transmisión de las viviendas.

Contestación:

1.- El artículo 4, apartado uno de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre), establece que "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 a favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen".

El apartado dos, letras a) y b), del mismo precepto señala que "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."

Por otra parte, de acuerdo con lo establecido en el artículo 5.º uno de la citada Ley 37/1992, se reputarán empresarios o profesionales, a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido:

Síguenos en...

“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.

(...).”.

En este sentido, el apartado dos, de este artículo 5, establece que “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.”.

En consecuencia, la consultante tiene la condición de empresario o profesional y estarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido las entregas de bienes y prestaciones de servicios que en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional realice en el territorio de aplicación del Impuesto.

2.- Por otra parte, en relación con la transmisión de las viviendas tras la realización de las obras de reforma en los inmuebles, debe señalarse que el artículo 20.Uno.22º de la Ley 37/1992 establece que se encontrarán exentas del Impuesto las siguientes operaciones:

“22º. 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. 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 periodos 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.

(...).”.

En consecuencia, la transmisión de las viviendas objeto de consulta se encontraría exenta del Impuesto si dicha entrega tuviese la condición de segunda o ulterior entrega de la misma en los términos señalados en el artículo 20.Uno.22º de la Ley del Impuesto.

No obstante, si las obras de reforma que la entidad consultante realice en los inmuebles para su conversión en viviendas tuviesen la consideración de obras de rehabilitación, la entrega posterior de las viviendas

Síguenos en...



tendría la consideración de primera entrega y, en tales circunstancias, la misma se encontraría sujeta y no exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido.

A estos efectos, debe señalarse que el concepto de rehabilitación de edificaciones se establece en el artículo 20. Uno. 22º. B) de la Ley del Impuesto, que dispone lo siguiente:

“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 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 indisoluble 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.”.

Por su parte, este Centro directivo ha desarrollado en numerosas contestaciones (por todas, las contestaciones vinculantes de 9 de septiembre de 2014, número V2326-14, y de 17 de julio de 2014, número V1946-14), las condiciones y requisitos para determinar si las obras realizadas pueden considerarse como de rehabilitación de edificaciones, por lo que se le remite a las mismas.

Según manifiesta en su escrito, la entidad consultante va a realizar obras de reforma de los locales comerciales adquiridos para su conversión en vivienda, incluyendo el cambio de uso del inmueble, de manera que tales obras sólo tendrán la consideración de obras de rehabilitación a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido si cumplen las condiciones anteriormente expuestas.

Síguenos en...

Por lo tanto, si la entrega de las viviendas objeto de consulta constituye una primera entrega de edificación en los términos expuestos en el artículo 20.Uno.22º de la Ley 37/1992 por haberse realizado sobre el mismo obras de rehabilitación, dicha entrega se encontrará sujeta y no exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Por el contrario, si se tratase de una segunda o ulterior entrega de la edificación objeto de consulta en los términos señalados, por no haberse realizado obras de rehabilitación, la misma se encontraría sujeta pero exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido.

La consideración de si una determinada obra puede calificarse o no como de rehabilitación es una cuestión de hecho respecto de la que este Centro directivo no puede pronunciarse y que podrá acreditarse por cualquier medio de prueba admisible en derecho.

Respecto de los medios de prueba, el artículo 106 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE del 18 de diciembre), establece que en los procedimientos tributarios serán de aplicación las normas que sobre medios y valoración de pruebas se contienen en el Código Civil y en la Ley de Enjuiciamiento Civil, salvo que la Ley establezca otra cosa.

En relación con los medios y valoración de pruebas hay que citar, también, el artículo 105.1 del mismo texto legal, que en relación con la carga de la prueba establece que “en los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo”.

Debe tenerse en cuenta lo establecido en relación con la prueba en el capítulo V del título I del libro IV del Código Civil, así como lo dispuesto en los capítulos V y VI del título I del libro II de la Ley de Enjuiciamiento Civil. Concretamente, el artículo 299 de la Ley 1/2000 enumera los medios de prueba.

A estos efectos, la normativa del Impuesto no ha previsto que dicha condición pueda resultar acreditada por un documento en particular, si bien, entre los elementos de prueba han de considerarse preferentemente los dictámenes de profesionales específicamente habilitados para ello o el visado del proyecto y, si procede, la calificación del proyecto por parte de colegios profesionales.

3.- En relación con el sujeto pasivo de las ejecuciones de obra de reforma de los inmuebles, debe señalarse que el artículo 84 de la Ley 37/1992 dispone lo siguiente:

“Uno. Serán sujetos pasivos del Impuesto:

1º. Las personas físicas o jurídicas que tengan la condición de empresarios o profesionales y realicen las entregas de bienes o presten los servicios sujetos al Impuesto, salvo lo dispuesto en los números siguientes.

2º. Los empresarios o profesionales para quienes se realicen las operaciones sujetas al Impuesto en los supuestos que se indican a continuación:

(...)

f) Cuando se trate de ejecuciones de obra, con o sin aportación de materiales, así como las cesiones de personal para su realización, consecuencia de contratos directamente formalizados entre el promotor y el contratista que tengan por objeto la urbanización de terrenos o la construcción o rehabilitación de edificaciones.

Síguenos en...



Lo establecido en el párrafo anterior será también de aplicación cuando los destinatarios de las operaciones sean a su vez el contratista principal u otros subcontratistas en las condiciones señaladas.

(...).

De acuerdo con lo anterior, resultará de aplicación el mecanismo conocido como inversión del sujeto pasivo, cuando se reúnan los siguientes requisitos:

a) El destinatario de las operaciones sujetas al Impuesto debe actuar con la condición de empresario o profesional.

b) Las operaciones realizadas deben tener por objeto la urbanización de terrenos o la construcción o rehabilitación de edificaciones.

c) Las operaciones realizadas deben tener la naturaleza jurídica de ejecuciones de obra, con o sin aportación de materiales, incluida la cesión de personal necesario para su realización.

d) Tales operaciones deben ser consecuencia de contratos directamente formalizados entre el promotor y el o los contratistas principales, si bien, la inversión del sujeto pasivo también se producirá, en los casos de ejecuciones de obra y cesiones de personal efectuadas para el contratista principal u otros subcontratistas, cuando las mismas sean consecuencia o traigan causa en un contrato principal, que tenga por objeto la urbanización de terrenos o la construcción o rehabilitación de edificaciones.

La expresión "directamente formalizados" debe considerarse equivalente a "directamente concertados" entre el promotor y el contratista, cualquiera que sea la forma oral o escrita de los contratos celebrados.

4.- Por otro lado, el artículo 24 quater, apartados 3, 4, 6, 7 y 8 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre (BOE del 31 de diciembre), establece lo siguiente:

"3. Los destinatarios de las operaciones a que se refiere el artículo 84, apartado uno, número 2.º, letra f), párrafo primero, de la Ley del Impuesto, deberán, en su caso, comunicar expresa y fehacientemente al contratista o contratistas principales con los que contraten, las siguientes circunstancias:

a) Que están actuando, con respecto a dichas operaciones, en su condición de empresarios o profesionales.

b) Que tales operaciones se realizan en el marco de un proceso de urbanización de terrenos o de construcción o rehabilitación de edificaciones.

4. Los destinatarios de las operaciones a que se refiere el artículo 84, apartado uno, número 2.º, letra f), párrafo segundo, de la Ley del Impuesto, deberán, en su caso, comunicar expresa y fehacientemente a los subcontratistas con los que contraten, la circunstancia referida en la letra b) del apartado anterior de este artículo.

(...)

Síguenos en...



6. Las comunicaciones a que se refieren los apartados anteriores deberán efectuarse con carácter previo o simultáneo a la adquisición de los bienes o servicios en que consistan las referidas operaciones.

7. Los destinatarios de las operaciones a que se refieren los apartados anteriores podrán acreditar bajo su responsabilidad, mediante una declaración escrita firmada por los mismos dirigida al empresario o profesional que realice la entrega o preste el servicio, que concurren, en cada caso y según proceda, las siguientes circunstancias:

a) Que están actuando, con respecto a dichas operaciones, en su condición de empresarios o profesionales.

b) Que tienen derecho a la deducción total o parcial del Impuesto soportado por las adquisiciones de los correspondientes bienes inmuebles.

c) Que las operaciones se realizan en el marco de un proceso de urbanización de terrenos o de construcción o rehabilitación de edificaciones.

8. De mediar las circunstancias previstas en el apartado uno del artículo 87 de la Ley del Impuesto, los citados destinatarios responderán solidariamente de la deuda tributaria correspondiente, sin perjuicio, asimismo, de la aplicación de lo dispuesto en los números 2.º, 6.º y 7.º del apartado dos del artículo 170 de la misma Ley.”.

5.- En relación con la cuestión objeto de consulta, cabe señalar que, con fecha 27 de diciembre de 2012, ha tenido lugar contestación vinculante a consulta con número de referencia V2583-12, planteada en relación con el tratamiento en el Impuesto sobre el Valor Añadido derivado de la aplicación de la letra f) del artículo 84.Uno.2º de la Ley 37/1992, en la que se desarrollan las condiciones y los criterios interpretativos que dan lugar a la aplicación del referido mecanismo de inversión del sujeto pasivo, por lo que se remite a la misma.

De acuerdo con lo recogido en la consulta referida, y, en particular, en lo que se refiere a algunos de los requisitos necesarios para que opere la regla de inversión del sujeto pasivo, debe tenerse en cuenta que dicha regla se aplica, en primer lugar, cuando la obra en su conjunto haya sido calificada como de construcción o rehabilitación de edificaciones o como de urbanización de terrenos. En segundo lugar, la inversión precisa que el contrato o subcontrato, total o parcial, que se deriva de la obra en su conjunto tenga la consideración de ejecución de obras y, finalmente, que el destinatario actúe en su condición de empresario o profesional.

Conviene señalar que, en el caso de que existan varios contratistas principales, lo relevante a estos efectos es que la ejecución de obra llevada a cabo en su conjunto por todos ellos se realice en el marco de un proceso de urbanización de terrenos o de construcción o rehabilitación de edificaciones, sin que haya que atender a que cada una de las ejecuciones de obra llevadas a cabo por cada uno de los contratistas sean aisladamente consideradas como de urbanización, construcción o rehabilitación.

En concreto, la inversión precisa que el contrato o subcontrato, total o parcial, que se deriva de la obra de urbanización, construcción o rehabilitación tenga la consideración de ejecución de obras.

De acuerdo con lo anterior y, en particular, en lo que se refiere a las cuestiones planteadas en la consulta, sólo será de aplicación el mecanismo de inversión del sujeto pasivo previsto en el artículo 84.Uno.2.f) de la Ley 37/1992 si las obras objeto de consulta tuvieran la condición de obras de rehabilitación, en los términos expuestos en apartados anteriores de esta contestación.

Síguenos en...



6.- En relación con el tipo aplicable a la transmisión de las viviendas objeto de consulta en caso de que constituyan entregas de edificaciones sujetas y no exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido, debe señalarse que el artículo 90 de la Ley 37/1992 señala en su apartado uno que el Impuesto se exigirá al tipo del 21 por ciento, salvo lo dispuesto en el artículo siguiente.

El artículo 91.Uno.1.7º de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido preceptúa lo siguiente:

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

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

(...)

7.º Los edificios o partes de los mismos aptos para su utilización como viviendas, incluidas las plazas de garaje, con un máximo de dos unidades, y anexos en ellos situados que se transmitan conjuntamente.

En lo relativo a esta ley no tendrán la consideración de anexos a viviendas los locales de negocio, aunque se transmitan conjuntamente con los edificios o parte de los mismos destinados a viviendas.

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

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

De acuerdo con la doctrina de esta Dirección General (por todas, contestación vinculante de 17 de febrero de 2010, número V0284-10), un bien inmueble tiene la consideración de parte de un edificio apta para su utilización como vivienda cuando disponga en el momento de la entrega de la correspondiente cédula de habitabilidad o licencia de primera ocupación y, objetivamente considerado, sea susceptible de ser utilizado como tal.

Por su parte, Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) ha establecido una doctrina reiterada, entre otras, en la resolución de 21 de mayo de 2021 (RG 00/00972/2018) conforme a la cual, también tendría dicha condición el inmueble transmitido sin la concesión de dicho certificado cuando, en la fecha de la transmisión, se había solicitado la cédula de habitabilidad y la misma es concedida con posterioridad a la transmisión sin que se haya ninguna modificación en el estado y condiciones en el que se encontraba el inmueble en el momento de efectuar la solicitud.

En consecuencia, si la transmisión se produce cuando el inmueble disponga de la correspondiente cédula de habitabilidad o licencia de primera ocupación y, objetivamente considerado, sea susceptible de ser utilizado como tal o, alternativamente, a pesar de carecer de dicha cédula en tal momento, se concede con posterioridad a la transmisión sin que se haya ninguna modificación en el estado y condiciones en el que se encontraba el inmueble en el momento de efectuar la solicitud, dicha operación estará sujeta al tipo del 10 por ciento. En caso contrario, el tipo impositivo aplicable será del 21 por ciento.

Síguenos en...

No obstante, este criterio debe ser matizado a la luz de la reciente sentencia del Tribunal Supremo número 82/2025, de 28 de enero de 2025, en la que el Tribunal ha puesto de manifiesto lo siguiente en relación con la entrega de varias viviendas de nueva construcción en su Fundamento Jurídico Tercero:

«TERCERO.- (...)

El objeto controvertido que se dirime en las presentes actuaciones se ciñe a dilucidar cuáles son los requisitos exigibles para calificar un edificio o parte del mismo como apto para su utilización como vivienda en aras de la aplicación del tipo reducido del 7 % IVA.

El centro de la controversia radica en torno a si es necesario o no el otorgamiento de la cédula de habitabilidad, licencia de ocupación o autorización administrativa semejante para entender que el edificio es apto para dicha utilización como vivienda.

(...)

Por tanto, reiterando la doctrina de la Sala, debemos atender a los artículos 12 LGT y 3.1 CC para interpretar aquellos términos que no se definan por la norma tributaria de modo que hay que acudir al sentido jurídico, técnico o usual según proceda.

En el caso de «los edificios aptos para la utilización como vivienda», se exige atendiendo a una noción usual del término como aptitud para el destino a «habitación o moradas de una persona física o familia, constituyendo su hogar o sede de su vivienda doméstica». No obstante, la aptitud se define no sólo en función de las características objetivas del diseño y construcción del edificio sino teniendo en cuenta el destino legal posible.

Esto implica a sensu contrario que no es necesaria la cédula de habitabilidad, licencia de ocupación o autorización semejante, pues la aptitud de la utilización como vivienda se desprende de las características objetivas del diseño y construcción del edificio, en conjunción con el destino legal posible en cuanto debe estar dedicado a satisfacer la necesidad de vivienda.

Por tanto, el concepto de vivienda incluido en el artículo 91. Uno, 7º de la Ley del IVA se utiliza desde una perspectiva objetiva, es decir, desde la noción de un edificio o parte de él apto para servir de alojamiento a las personas físicas.

(...)

La aptitud de un edificio para su utilización como vivienda es una circunstancia de carácter objetivo, que como tal podrá acreditarse caso por caso, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 106 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria por cualquier medio de prueba admitido en Derecho, entre los que se debe incluir como una de las formas de acreditación, el otorgamiento de la cédula de habitabilidad, pero no será la única forma de hacerlo. Lo contrario supone una restricción probatoria que no es acorde con la literalidad del precepto, ni con la finalidad que el mismo persigue, cual es contribuir a la protección y acceso a la vivienda reconocido en el artículo 47 Constitución Española.

(...)».

En consecuencia, la aplicación del tipo reducido previsto en el artículo 91. Uno. 1.7º de la Ley del Impuesto a las entregas de viviendas sujetas y no exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido no queda condicionada

Síguenos en...



a la existencia de cédula de habitabilidad, licencia de ocupación o autorización semejante puesto que, como señala el Tribunal Supremo, la aptitud de la utilización como vivienda de una edificación se desprende de las características objetivas del diseño y construcción de la misma, en conjunción con el destino legal posible en cuanto debe estar dedicado a satisfacer la necesidad de vivienda.

A estos efectos, resulta conveniente señalar que la aptitud de una edificación para su uso como vivienda es una cuestión de hecho respecto de la que este Centro directivo no puede pronunciarse y será el propio interesado quien habrá de presentar, en su caso, los medios de prueba que, conforme a derecho, sirvan para justificar tal circunstancia, los cuales serán valorados por la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

Respecto de los medios de prueba, el artículo 106 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE del 18 de diciembre), establece que en los procedimientos tributarios serán de aplicación las normas que sobre medios y valoración de pruebas se contienen en el Código Civil y en la Ley de Enjuiciamiento Civil, salvo que la Ley establezca otra cosa.

Esta conclusión relativa a la no exigencia de la cédula de habitabilidad, licencia de ocupación o autorización semejante supone un cambio de criterio respecto del establecido por este Centro directivo, entre otras, en la contestación vinculante de 17 de febrero de 2010, número V0284-10 o en la contestación vinculante de 25 de noviembre de 2024, número V2409-24.

7.- Por otra parte, el ejercicio del derecho a la deducción del Impuesto soportado solamente resulta procedente de acuerdo con las limitaciones y requisitos establecidos en el Capítulo I del Título VIII de la Ley 37/1992.

En particular, el artículo 94.Uno de dicha Ley establece lo siguiente:

“Artículo 94. Operaciones cuya realización origina el derecho a la deducción.

Uno. Los sujetos pasivos a que se refiere el apartado uno 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:

1º. 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.

(...).”

Por otra parte, el artículo 97 del mismo texto legal regula los requisitos formales para la deducción y establece lo siguiente:

“Uno. Sólo podrán ejercitar el derecho a la deducción los empresarios o profesionales que estén en posesión del documento justificativo de su derecho.

Síguenos en...



A estos efectos, únicamente se considerarán documentos justificativos del derecho a la deducción:

1º. La factura original expedida por quien realice la entrega o preste el servicio o, en su nombre y por su cuenta, por su cliente o por un tercero, siempre que, para cualquiera de estos casos, se cumplan los requisitos que se establezcan reglamentariamente.

(...)"

Por su parte, el artículo 99 dispone lo siguiente en relación con el ejercicio del derecho a la deducción:

"Uno. En las declaraciones liquidaciones correspondientes a cada uno de los períodos de liquidación, los sujetos pasivos podrán deducir globalmente el montante total de las cuotas deducibles soportadas en dicho período del importe total de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido devengadas durante el mismo período de liquidación en el territorio de aplicación del Impuesto como consecuencia de las entregas de bienes, adquisiciones intracomunitarias de bienes o prestaciones de servicios por ellos realizadas.

Dos. 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.

(...)"

En consecuencia con lo expuesto, en relación con las cuotas del Impuesto soportadas por la entidad consultante en la ejecución de las obras de reforma objeto de consulta a efecto de su deducción debe señalarse que la entrega de las viviendas en virtud de una operación sujeta y no exenta del Impuesto será generadora del derecho a deducir, y serán deducibles dichas cuotas con cumplimiento también del resto de requisitos y limitaciones previstas en el Capítulo I del Título VIII de la Ley del Impuesto.

A estos efectos, las segundas entregas de edificaciones exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido efectuadas, en su caso, por la consultante no son generadoras del derecho a la deducción.

Por otra parte, si la entidad consultante realizase simultáneamente tanto operaciones sujetas y exentas del Impuesto, como operaciones sujetas y no exentas del mismo, debe señalarse que el artículo 102 de la Ley 37/1992 dispone que:

"Uno. La regla de prorrata será de aplicación cuando el sujeto pasivo, en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional, efectúe conjuntamente entregas de bienes o prestaciones de servicios que originen el derecho a la deducción y otras operaciones de análoga naturaleza que no habiliten para el ejercicio del citado derecho."

De conformidad con lo previsto por el artículo 103 de la citada Ley, la regla de prorrata tendrá dos modalidades de aplicación: general y especial. La regla de prorrata general se aplicará cuando no se den las circunstancias indicadas en el apartado dos del mismo precepto.

En relación con la prorrata general, el artículo 104 de la Ley establece lo siguiente:

"Uno. En los casos de aplicación de la regla de prorrata general, sólo será deducible el Impuesto soportado en cada período de liquidación en el porcentaje que resulte de lo dispuesto en el apartado dos siguiente.

Síguenos en...



Para la aplicación de lo dispuesto en el párrafo anterior no se computarán en el Impuesto soportado las cuotas que no sean deducibles en virtud de lo dispuesto en los artículos 95 y 96 de esta Ley.

Dos. El porcentaje de deducción a que se refiere el apartado anterior se determinará multiplicando por cien el resultante de una fracción en la que figuren:

1º. En el numerador, el importe total, determinado para cada año natural, de las entregas de bienes y prestaciones de servicios que originen el derecho a la deducción, realizadas por el sujeto pasivo en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional o, en su caso, en el sector diferenciado que corresponda.

2º. En el denominador, el importe total, determinado para el mismo período de tiempo, de las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas por el sujeto pasivo en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional o, en su caso, en el sector diferenciado que corresponda, incluidas aquéllas que no originen el derecho a deducir.

(...).”.

No obstante, será de aplicación la prorrata especial del Impuesto en los términos previstos en el artículo 103.Dos de la Ley del Impuesto, en los siguientes casos:

“1º. Cuando los sujetos pasivos opten por la aplicación de dicha regla en los plazos y forma que se determinen reglamentariamente.

2º. Cuando el montante total de las cuotas deducibles en un año natural por aplicación de la regla de prorrata general exceda en un 10 por ciento o más del que resultaría por aplicación de la regla de prorrata especial.”.

La prorrata especial se regula en el artículo 106, apartado uno, de la Ley del Impuesto que establece que:

“El ejercicio del derecho a deducir en la prorrata especial se ajustará a las siguientes reglas:

1ª. Las cuotas impositivas soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios utilizados exclusivamente en la realización de operaciones que originen el derecho a la deducción podrán deducirse íntegramente.

2ª. Las cuotas impositivas soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios utilizados exclusivamente en la realización de operaciones que no originen el derecho a deducir no podrán ser objeto de deducción.

3ª. Las cuotas impositivas soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios utilizados sólo en parte en la realización de operaciones que originen el derecho a la deducción podrán ser deducidas en la proporción resultante de aplicar al importe global de las mismas el porcentaje a que se refiere el artículo 104, apartado dos y siguientes.

La aplicación de dicho porcentaje se ajustará a las normas de procedimiento establecidas en el artículo 105 de esta Ley.

Dos. En ningún caso podrán ser objeto de deducción las cuotas no deducibles en virtud de lo dispuesto en los artículos 95 y 96 de esta Ley.”.

8.- Por otra parte, se informa de que, en relación con las dudas suscitadas sobre la aplicación de la regla de prorrata, se ha incorporado en la Sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, en el portal del Impuesto sobre el Valor Añadido, dentro de sus servicios de asistencia virtual referentes al Impuesto, la herramienta «Calculadora de prorratas», donde se puede cuantificar la prorrata, comparando resultados con prorrata general y especial y la regularización anual para aplicar su porcentaje definitivo. También facilita respecto a los bienes de inversión, la regularización anual y la regularización en caso de transmisión.

A estos efectos, podrá contactar con la Agencia Estatal de Administración Tributaria en el teléfono general de información tributaria: 901-33-55-33; o a través de su sede electrónica: <https://sede.agenciatributaria.gob.es>, o directamente a la herramienta «Calculadora de prorratas» en la siguiente dirección:

<https://www2.agenciatributaria.gob.es/wpl/AVAC-CALC/CalculadoraProrrata>

9.- Por otra parte, se informa de que, en relación con las dudas suscitadas sobre el régimen de tributación indirecta de las operaciones inmobiliarias, tanto en el ámbito del Impuesto sobre el Valor Añadido como del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas, la Agencia Estatal de Administración Tributaria ha incorporado en el portal del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) dentro de sus servicios de asistencia virtual referentes al IVA, un nuevo servicio de ayuda e información al contribuyente denominado “Calificador Inmobiliario”, creado para resolver las principales dudas planteadas en relación con la tributación indirecta relacionada con la transmisión, cesión y arrendamiento de bienes inmuebles, así como, la urbanización de terrenos.

El "Calificador inmobiliario" ofrece información sobre la tributación indirecta que afecta a las operaciones, distinguiendo entre diferentes supuestos, como la venta de edificaciones o terrenos, el arrendamiento sin opción de compra, arrendamiento con opción de compra, de inmuebles, así como las operaciones en las que intervienen las Juntas de compensación.

En concreto, indica si la operación de compraventa o arrendamiento del inmueble tributa por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales o por el Impuesto sobre el Valor Añadido, indicando en este último caso el tipo impositivo aplicable, a quién corresponde la declaración e ingreso del impuesto, y si en la factura que documente la operación se debe o no repercutir el Impuesto sobre el Valor Añadido.

A estos efectos, podrá contactar con la Agencia Estatal de Administración Tributaria a través de su sede electrónica: <http://www.sede.agenciatributaria.gob.es>, o en la siguiente dirección:

<https://www2.agenciatributaria.gob.es/wpl/AVAC-CALC/CalificadorInmobiliario>

10.- Lo que comunico a Vd. con efectos vinculantes, conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por la Base de datos de consultas tributarias de la Dirección General de Tributos.

Síguenos en...



Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda

Síguenos en...

