

Aplicación del tipo reducido del 10 % de la Ley de IVA, al considerar sujeta y no exenta una operación inmobiliaria de venta de viviendas por cambio de uso de local a vivienda

Mari Carmen Fuentes Gamero
Economista
Asesora Fiscal
Socia de LUWEN

Resumen: En este comentario se analiza la controversia de aplicar el tipo reducido del 10 % de la Ley del IVA en una operación de venta de viviendas, que con anterioridad era un local, tras realizar un cambio de uso, por entender que no es una segunda entrega, sino que se trata de una rehabilitación integral.

Palabras clave: Impuesto sobre el Valor Añadido; artículo 20.Uno.22º.B) Ley IVA; operación sujeta y no exenta; rehabilitación; declaración responsable de primera ocupación; tipo impositivo reducido del 10 %

Abstract: This commentary analyzes the controversy of applying the reduced rate of 10% of the VAT Law in a transaction of sale of housing, which was previously a local, after a change of use, understanding that it is not a second supply, but it is an integral rehabilitation.

Keywords: Value Added Tax; article 20.Uno.22º.B) VAT Law; subject and non-exempt operation; rehabilitation; responsible declaration of first occupation; reduced tax rate of 10%.

I. ARTÍCULO DE LA LEY OBJETO DE ESTUDIO

El artículo 20.Uno.22º.B) de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, Ley de IVA), nos da la clave para saber cuándo estamos hablando de una **obra de rehabilitación**, en la que deben cumplirse rigurosamente los siguientes requisitos:

- 1.º** 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.
- 2.º** 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.

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.

II. ANÁLISIS DE LA OPERACIÓN DE VENTA DE VIVIENDAS CON CAMBIO DE USO PREVIO

2.1. Operación sujeta y no exenta de IVA

Antes de nada, aclarar que, para que una operación de este tipo, de compraventa, pueda devengar IVA, el vendedor debe ser empresario o profesional y nunca un particular.

Dicho todo lo anterior, para determinar si las obras realizadas son de **rehabilitación** habrá que actuar en dos fases:

- 1º) En primera instancia, será necesario determinar si se trata efectivamente de obras de rehabilitación desde el punto de vista **cualitativo**. Este requisito se entenderá cumplido 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 (definidas anteriormente).
- 2º) Si se cumple el requisito establecido en la primera fase, se procederá a analizar el cumplimiento del requisito **cuantitativo**, esto es, que el coste total de las obras o el coste del proyecto de rehabilitación exceda del 25 % del precio de adquisición (si no han transcurrido más de dos años desde la adquisición) o del valor de mercado (si han transcurrido más de dos años desde la adquisición) de la edificación, antes de su rehabilitación con exclusión del valor del suelo.

«Para que una obra se considere como rehabilitación hay que cumplir dos requisitos, el cualitativo y

el cuantitativo»

En definitiva, 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, 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**.

«La consideración de obra de rehabilitación se podrá acreditar por cualquier medio de prueba admisible en Derecho»

Es muy importante este punto, pues no hay que dejar para más tarde tener estos documentos, es decir, no hay que esperar a que llegue una comprobación limitada para preparar los documentos, sino que tiene que ser antes de empezar las obras cuando el sujeto pasivo se cerciore de que tiene los informes, peritajes, proyecto, etc., todos ellos visados por el colegio de arquitectos, que justifiquen y generen prueba de que lo que se está llevando a cabo es una **rehabilitación** y no una reforma (donde se cumplan ambos requisitos: cualitativo y cuantitativo), porque de lo contrario, se exigirá la modificación de la tributación de la operación, y en lugar de ser una operación sujeta y no exenta de IVA será una operación sujeta al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, en su modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas (en adelante, TPO), con lo que ello conlleva, pues, además de la comprobación y liquidación del impuesto, llegará una sanción que puede oscilar, en la práctica, entre el 50 y el 75 % del importe de la cuota dejada de ingresar.

Es interesante traer a colación la consulta vinculante DGT V2575-21, de fecha 21 de octubre de 2021, de la Dirección General de Tributos, donde se trata el mismo caso expuesto en la consulta planteada:

«IVA. Exenciones en operaciones interiores. Operaciones inmobiliarias. Entregas de edificaciones. Una sociedad adquirió en abril de 2019 un local que procedió a reformar y acondicionar para alojar en el mismo cuatro viviendas, habiendo formalizado la escritura en la que constan cuatro fincas catastrales en diciembre de 2020. Dicha sociedad va a proceder a transmitir una de las viviendas resultantes en 2021.

Pues bien, siempre que las obras de rehabilitación que la sociedad haya realizado en la edificación cumplan con los requisitos señalados en el artículo 20.Uno.22º.B) de la Ley 37/1992 (Ley IVA) para ser consideradas como tal, la entrega posterior que realice de la misma tendrá la consideración de primera entrega en los términos previstos en el artículo 20.Uno.22º.A) párrafo segundo, y la misma se encontrará sujeta y no exenta del IVA.

En caso contrario, si se tratase de una segunda entrega, la misma se encontrará sujeta pero exenta del Impuesto, pudiendo resultar de aplicación la renuncia a dicha exención en los términos previstos en el artículo 20.Dos de la ley del impuesto».

Y, por otro lado, mencionar la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 21 de mayo de 2021 (00/00972/2018/00/00), donde se discute la aplicación del tipo reducido de IVA en las entregas de edificios para usar como viviendas y admite la aplicación del mismo en los supuestos en el que la cédula de habitabilidad se obtuvo en un momento posterior al de la entrega.

«Asunto:

IVA. Aplicación del tipo impositivo reducido en las entregas de edificios o partes de los mismos aptos para su utilización como viviendas.

Criterio:

Si en el momento de la entrega o puesta a disposición del adquirente, el inmueble dispone de la correspondiente cédula de habitabilidad o licencia de primera ocupación, y objetivamente considerado es susceptible de ser utilizado como vivienda, se aplica el tipo reducido del impuesto.

No obstante, se admite también la aplicación del tipo reducido en un supuesto en el que la cédula de habitabilidad se obtuvo en un momento posterior al de la entrega, pero el reclamante prueba debidamente que la construcción del inmueble estaba terminada en la fecha de la entrega, que no hubo ninguna modificación del mismo entre dicha fecha y la de obtención de la cédula, debiéndose el retraso únicamente a motivos administrativos. Procede, por tanto, la aplicación del tipo impositivo reducido cuando se acredita que el certificado municipal de final de obras y la cédula de habitabilidad se conceden respecto de un inmueble que se encuentra en el mismo estado y condiciones que en el momento de la entrega».

Aquí entra en juego si al finalizar la rehabilitación se va o no a disponer de una declaración responsable de primera ocupación o de segunda ocupación.

Si, tras la obra, lo que se obtendrá será una **declaración responsable de primera ocupación**, que es lo equivalente a la denominada cédula de habitabilidad (término que ya no se utiliza), se entenderá que el uso que se le va a dar al inmueble es como vivienda. Antes de realizar la transmisión de las viviendas se ha de disponer de esta declaración responsable de primera ocupación para que la operación de venta de las mismas se considere **sujeta y no exenta de IVA y se le aplique el tipo reducido del 10 %**.

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

Dicho esto, concluimos que, si se cumple con los requisitos previstos en la Ley del IVA para que las obras se consideren de **rehabilitación** en el inmueble en cuestión, y se va a obtener tras las obras de rehabilitación una **declaración responsable de primera ocupación**, la entrega final de las viviendas tendrá la consideración de primera entrega según el artículo 20.Uno.22º.A), párrafo segundo LIVA, y dicha operación estará **sujeta y no exenta de IVA**, aplicando el **tipo impositivo reducido del 10 %**.

«Si tras la obra se obtiene una declaración responsable de primera ocupación la operación estará sujeta y no exenta de IVA»

Además, atendiendo a la Ley 13/1997, de 23 de diciembre, por la que se regula el tramo autonómico del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y restantes tributos cedidos, de la Comunidad Valenciana, donde se realiza la operación, en su artículo 14. Cuatro, esta operación estará sujeta a tributación por **Actos Jurídicos Documentados (AJD)**, aplicando el **tipo impositivo del 1,5 %**, o si estamos en el caso del artículo 14. Uno de la Ley 13/1997, de 23 de diciembre, y se trata de primeras copias de escritura que documenten una vivienda habitual se aplicaría el **tipo impositivo del 1 %**. Indicar que el obligado al pago del Impuesto, en este caso AJD, es el comprador.

2.2. Operación sujeta y exenta de IVA

Por otro lado, analizando la otra variable, si no se pudiera considerar como una rehabilitación por no cumplir con los requisitos exigidos, esta operación tendría la consideración de **segunda entrega de bienes**, y estaríamos ante una **operación sujeta y exenta** del artículo 20.Uno.22º.A):

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

Por lo tanto, la venta de inmuebles de segunda mano no tributaría por IVA, sino por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPAJD), en la modalidad de **Transmisiones Patrimoniales Onerosas (TPO)**, que, en la Comunidad Valenciana, tiene un **tipo general del 10 %**. No obstante, para las compraventas que se lleven a cabo desde el 01/01/2023, cuando el valor de los bienes inmuebles transmitidos o del derecho que se constituya o ceda sobre los mismos sea superior a un millón de euros, el tipo aplicable será el **11 %** (Ley 13/1997, de 23 de diciembre, por la que se regula el tramo autonómico del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y restantes tributos cedidos, de la Comunidad Valenciana), y teniendo en cuenta que el obligado al pago del Impuesto, en este caso TPO, es el comprador.

«Si se trata de una segunda entrega de bienes sería una operación sujeta y exenta, tributando por TPO»

Lo que con ello se pretende es gravar con IVA, únicamente una vez, las transmisiones inmobiliarias. Así, estarán sujetas y no exentas las primeras entregas o transmisiones que realice el promotor tras la construcción de la edificación (en el momento en que disponga de cédula de habitabilidad o licencia de primera ocupación), pero no las posteriores transmisiones.

2.3. Operación sujeta y exenta de IVA a la que se renuncia a la exención

Sin embargo, como tercera posibilidad, podría resultar de aplicación la **renuncia a dicha exención** en los términos previstos en el artículo 20.Dos de la Ley del IVA.

Y en relación con el sujeto pasivo de IVA, en estos supuestos, debemos acudir al artículo 84.Uno de la Ley de IVA, donde se indica quienes serán sujetos pasivos del Impuesto:

«Artículo 84. Sujetos pasivos.

Uno. Serán sujetos pasivos del Impuesto:

- 1.º** *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.

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

(...)

e) *Cuando se trate de las siguientes entregas de bienes inmuebles:*

- *Las entregas efectuadas como consecuencia de un proceso concursal.*
- ***Las entregas exentas a que se refieren los apartados 20.º y 22.º del artículo 20.Uno en las que el sujeto pasivo hubiera renunciado a la exención.***
- *Las entregas efectuadas en ejecución de la garantía constituida sobre los bienes inmuebles, entendiéndose, asimismo, que se ejecuta la garantía cuando se transmite el inmueble a cambio de la extinción total o parcial de la deuda garantizada o de la obligación de extinguir la referida deuda por el adquirente.*

(...)).

Por lo tanto, si resultase de aplicación la exención expuesta y se renunciase a la misma, resultaría de aplicación la **regla de inversión del sujeto pasivo** prevista en el guion segundo del artículo 84.Uno.2º.e) de la Ley del IVA.

Como en el caso expuesto lo que se vende finalmente es una vivienda, esta opción de renuncia es factible, pero estaría condicionada a que el comprador fuera sujeto pasivo de IVA, o lo que es lo mismo, una empresa o profesional que lo vaya a afectar a una actividad empresarial que esté sujeta y no exenta de IVA.

«Si se renuncia a la exención de IVA se aplicará la regla de inversión del sujeto pasivo del artículo 84.Uno.2º.e) de la Ley del IVA y se tributará por AJD al tipo impositivo del 2 %»

Además, atendiendo a la mencionada Ley 13/1997, de 23 de diciembre, por la que se regula el tramo autonómico del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y restantes tributos cedidos, de la Comunidad Valenciana, en su artículo 14.Dos nos indica que esta operación estará sujeta a tributación por **Actos Jurídicos Documentados (AJD)**, aplicando el **tipo impositivo del 2 %** por tratarse de una renuncia a la exención del IVA incluidas en el artículo 20.Dos de la Ley del IVA. Teniendo en cuenta que el obligado al pago del Impuesto, en este caso AJD, es el comprador.

III. CONCLUSIONES AL CASO EXPUESTO

Para resumir todo lo expuesto anteriormente, diremos que se pueden dar tres escenarios, según se cumplan o no los requisitos comentados:

- 1º. Operación sujeta y no exenta de IVA.** Tributaría al 10 % en IVA, siempre y cuando se trate de una rehabilitación y se pueda probar con documentos que así lo acrediten, además de obtener la declaración responsable de primera ocupación antes de que se transmitan las viviendas resultantes de la obra.
- 2º. Operación sujeta y exenta de IVA.** Tributaría por TPO al 10 % (11 %, si superan el millón de euros).
- 3º. Operación sujeta y exenta de IVA a la que se renuncia a la exención.** Tributaría por inversión del sujeto

pasivo de IVA y por AJD al 2 %. ¡Ojo!, que aquí se está a condición de quién compra, pues debe ser sujeto pasivo de IVA, es decir, empresa o profesional que desarrolle una actividad sujeta y no exenta de IVA.

Y para concluir con el análisis de todas las variables, indicar que, solo y exclusivamente, si el sujeto pasivo está completamente seguro de que las obras que se van a realizar en el inmueble van a poder **justificarse como de rehabilitación**, cumpliendo con los requisitos **cualitativo y cuantitativo**, además de obtener a posteriori la declaración responsable de primera ocupación de las viviendas resultantes antes de su transmisión, podemos decir que la operación podría tributar por IVA reducido al 10 % como sujeto y no exento.

A la mínima duda de que esto no vaya a ser así, sería preferible tributar por TPO al 10 % (11 %, en el caso de que la transmisión sea superior al millón de euros), a no ser que la venta se pueda hacer con renuncia a la exención de IVA, pero en este caso va a depender de que el comprador del inmueble sea o no sujeto pasivo del impuesto y desarrolle una actividad sujeta y no exenta a IVA, de lo contrario, no se podrá renunciar a la exención.

Por otro lado, al existir diferentes sujetos pasivos en IVA y TPO, y ser diferentes las administraciones tributarias que los gestionan, si no está clara la operación, nos llevará a pelear contra procedimientos un tanto farragosos, pues aquí las dos administraciones, estatal y autonómica, deberán coordinarse.