



Criterio 1 de 1 de la resolución: **03680/2012/00/00**

Calificación: **Doctrina**

Unidad resolutoria: **Vocalía Octava**

Fecha de la resolución: **17/03/2015**

Asunto:

IVA. Exención de la entrega de un inmueble para su rehabilitación. Necesidad de rehabilitación inmediata para la no aplicación de la exención.

Criterio:

Para que pueda entenderse que no es aplicable la exención por entrega de un inmueble para rehabilitación, conforme al artículo 20.Uno.22º.b) de la Ley 37/1992, la rehabilitación debe ser inmediata. Se considera que los adquirentes destinan las edificaciones inmediatamente a la rehabilitación cuando, después de su adquisición, realicen de forma ininterrumpida las actuaciones administrativas y materiales necesarias para llevar a cabo dicha rehabilitación. Entre dichas actuaciones se incluyen las conversaciones con los inquilinos de los inmuebles previas a su desalojo.

Criterio reiterado.

NOTA: Este criterio **se aplica hasta la entrada en vigor de la nueva redacción** del art. 20 Uno. 22º A) letra b) (22 de abril de 2008). La modificación supuso en que se suprimió palabra "*inmediata*" en el precepto, y a partir de entonces solo se exige rehabilitación sin que sea preciso que sea "*inmediata*".

Referencias normativas:

Ley 37/1992 Impuesto sobre el Valor Añadido IVA
20.1.22.b

Conceptos:

Edificaciones
Exenciones
Impuesto sobre el Valor Añadido IVA
Operaciones inmobiliarias
Rehabilitación

Texto de la resolución:

En la Villa de Madrid, en la fecha indicada, visto el recurso ordinario de alzada que pende de resolución ante este Tribunal Económico-Administrativo Central, en Sala, promovido por la entidad **GES..., S.L.**, con NIF ..., y en su nombre y representación por ..., con domicilio a efectos de notificaciones en ..., interpuesto en fecha 20 de abril de 2012 contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid de 23 de febrero de 2012 por la que se desestima la reclamación económico-administrativa 28/14890/2010 y su acumulada 28/26987/2010, interpuesta frente al acuerdo de liquidación recaído en el expediente 2007-T-115913 dictado por la Dirección General de Tributos de la Comunidad de Madrid por el concepto de Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales correspondiente al ejercicio 2007 y su sanción derivada.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO: La empresa **TO..., S.L.** transmite a **GES..., S.L.** un edificio situado en En virtud de esta operación se otorga escritura de compraventa el 16 de mayo de 2007 por la que la recurrente adquiere casi la totalidad del inmueble por un precio de 7.596.000 euros. Parte del inmueble no fue transmitido, reservándose la transmisora la titularidad de varios de los futuros locales para su explotación.

En dicha escritura se renunció a la exención del Impuesto sobre el Valor Añadido porque la intención de la adquirente era proceder a la rehabilitación del edificio para una posterior promoción inmobiliaria, actividad que constituye su objeto social.

En la misma escritura de compraventa se refleja la subrogación de la adquirente en la posición de la parte transmisora en cuanto a arrendadora de varios pisos que se encontraban en situación de arrendamiento en el inmueble.

La cuota de IVA satisfecha ascendió a 531.720 euros. Por esta operación tributó por el concepto Actos Jurídicos Documentados.

Posteriormente, consideró la Oficina Liquidadora de la Consejería de Hacienda de la Comunidad de Madrid que no procedía la renuncia a la exención en el Impuesto sobre el Valor Añadido practicada, puesto que **GES..., S.L.** no tenía total derecho a la deducción de las cuotas soportadas del impuesto debido a la existencia de arrendamientos. Por tanto, se liquidó el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, esta vez por la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas, resultando un importe a ingresar de 472.600,75 euros. El acto fue notificado el 8 de febrero de 2010.

De igual manera, se incoó expediente sancionador que culminó con la imposición de sanción, la cual fue notificada el 24 de junio de 2010 con un importe a ingresar de 208.890 euros.

SEGUNDO: Contra la liquidación anterior se interpuso reclamación económico-administrativa el 5 de marzo de 2010. La alegación formulada se basó en defender el derecho a la renuncia de la exención pues la intención inicial de la adquirente era proceder a la inmediata rehabilitación del edificio para una posterior promoción inmobiliaria. El hecho de que no se procediera a su ejecución de manera inmediata fue debido a las discrepancias con dos de los inquilinos del inmueble que se negaban a acordar la rescisión de sus contratos. Sin embargo, entendía la reclamante que ello no debía impedir el ejercicio del derecho de renuncia de la transmitente, pues el carácter finalista que se otorga a la adquisición del inmueble permitía entender que la adquirente podría deducir la totalidad de las cuotas del impuesto.

Por su parte, el acuerdo sancionador fue impugnado el 19 de julio de 2010, alegándose la ausencia de culpabilidad en la comisión de la infracción sancionada.

El Tribunal Regional desestimó ambas reclamaciones. Respecto de la liquidación, achacó a la propia sociedad adquirente la falta de inicio de las actuaciones puesto que no acreditó ningún acto del que se desprendera la intención real de proceder al inicio de obras en el inmueble y posterior promoción inmobiliaria. Además, rebatió la alegación formulada respecto del cumplimiento del total de los requisitos para la renuncia de la exención señalando que, al adquirir los derechos de la antigua propietaria del inmueble como arrendadora, realizaba actividades que no originaban el derecho a la total deducción de las cuotas del impuesto.

Por lo que se refiere a la sanción impuesta, confirma el acto recurrido pues en la motivación del mismo se exponen con claridad las circunstancias que han determinado la comisión de la infracción tributaria de tal manera que no puede ser eximida de responsabilidad.

TERCERO: Siendo notificada la resolución el 21 de marzo de 2012, el 20 de abril se presentó recurso de alzada contra la misma.

En el escrito de interposición se vuelve a incidir en la intención manifestada en escritura de proceder a la inmediata rehabilitación del edificio para realizar una promoción inmobiliaria. Reconoce la existencia de viviendas arrendadas en el inmueble y atribuye a la falta de acuerdo con dos de los inquilinos la demora en el inicio del proceso de rehabilitación (acuerdo ya alcanzado en el momento de la presentación del escrito). Indica que, como anexo al expediente sancionador, se aportó acuerdo de resolución del contrato de arrendamiento con uno de los inquilinos del edificio, doña María Luisa Díez Serrano, como también sucede en este momento.

Alega la existencia de numerosos documentos técnicos (memoria del proyecto, tasaciones, presupuesto básico, etc) que servirían como prueba para afianzar su intención manifestada en escritura. Además, relaciona el móvil económico para justificar que no cabía otra opción más que la declarada para realizar esa operación de compraventa sobre el inmueble.

A continuación menciona una serie de sentencias del Tribunal Supremo y resoluciones de este Tribunal con el fin de que se tenga en cuenta el carácter finalista que debe presidir la renuncia a la exención.

Asimismo, afirma cumplir todos los requisitos para que la renuncia sea válida y desarrolla cada uno de ellos como elemento que debe tomar en consideración el Tribunal decisor. Incluso llega a afirmar que ni teniendo en cuenta los arrendamientos de 2007 supondría la inclusión en el régimen de prorrateo debido a la mínima cantidad que satisfacían los inquilinos. Con lo que seguiría teniendo el derecho a la total deducción de las cuotas soportadas puesto que el porcentaje de deducción sería del 100 %.

A efectos de la liquidación girada, solicita que únicamente se realice sobre la superficie que corresponda a los arrendamientos cuyos inquilinos se negaban a rescindir su contrato. De otro modo, la operación de compraventa no tendría sentido desde el punto de vista económico, dado lo irrisorio de la renta a percibir.

Por último, analiza el texto legislativo con el fin de demostrar que su actuación se ha guiado por el contenido gramatical del mismo.

Respecto del acuerdo sancionador menciona que no se tuvieron en cuenta sus alegaciones lo que deviene en nulidad del acuerdo. Añade que, en todo caso, no puede imputársele responsabilidad cuando ha existido un comportamiento que no ha buscado defraudar a la Hacienda Pública por cuanto entiende que ha actuado tras realizar una interpretación razonable de la norma.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO: Este Tribunal es competente para conocer del recurso de alzada que se examina, que ha sido interpuesto por persona legitimada de conformidad con lo prevenido en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y en el Reglamento de Procedimiento de las Reclamaciones Económico-Administrativas, aprobado por el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo.

SEGUNDO: La normativa aplicable a las operaciones exentas en caso de segundas y ulteriores entregas de edificaciones y la posibilidad de renunciar a la exención se recoge en los artículos 20.Uno.22º y 20.Dos de la Ley 37/1992, de la siguiente manera: "Uno. Estarán exentas de este Impuesto las siguientes operaciones:

(...)

22º. 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.

(...)

También a los efectos de esta Ley, las obras de rehabilitación de edificaciones son las que tienen por objeto la reconstrucción de las mismas mediante la consolidación y el tratamiento de las estructuras, fachadas o cubiertas y otras análogas siempre que el coste global de las operaciones de rehabilitación exceda del 25 por 100 del precio de adquisición si se hubiese efectuado durante los dos años inmediatamente anteriores o, en otro caso, del verdadero valor que tuviera la edificación o parte de la misma antes de su rehabilitación.

Las transmisiones no sujetas al impuesto en virtud de lo establecido en el artículo 7, número 1º de esta Ley no tendrán, en su caso, la consideración de primera entrega a efectos de lo dispuesto en este número.

La exención no se extiende:

(...)

b) A las entregas de edificaciones para su inmediata rehabilitación por el adquirente, siempre que se cumplan los requisitos que reglamentariamente se establezcan.

(...)

Dos. Las exenciones relativas a los números 20, 21 y 22 del apartado anterior podrán ser objeto de renuncia por el sujeto pasivo, en la forma y con los requisitos que se determinen reglamentariamente, cuando el adquirente sea un sujeto pasivo que actúe en el ejercicio de sus actividades empresariales o profesionales y, en función de su destino previsible, tenga derecho a la deducción total del Impuesto soportado por las correspondientes adquisiciones”.

En la operación descrita hay que destacar que se trataba de un operación sujeta y no exenta, pues, con la manifestación de que se iba a proceder a la realización de las actuaciones destinadas a la rehabilitación del inmueble, la exención no resultaba de aplicación como se deduce directamente del precepto legal (artículo 20.Uno.22º.b). Por tanto, no procedía acudir a la figura de la renuncia a la exención puesto que tal exención, en principio, no era aplicable, ya que la adquisición de un inmueble para su inmediata rehabilitación excluye la operación de la exención recogida en la norma, sin perjuicio de valorar una posible renuncia a la exención de manera subsidiaria en el caso de que finalmente resultase aplicable la exención por no haberse llevado a cabo la rehabilitación.

Desestimó el Tribunal Regional la reclamación presentada porque, a su juicio, no se aportaron pruebas de manera fehaciente acerca de la intención de la interesada en efectuar las obras de rehabilitación aludidas. Sostiene que, tras notificarse un requerimiento por parte de la Oficina Liquidadora para verificar el cumplimiento de los requisitos para que las obras pudieran calificarse como rehabilitación, no se pudo probar dicha intención. Así se expresó en su resolución, *“a fecha de 2 de octubre de 2009 no se había solicitado licencia de obras ni procedido a visar proyecto de ejecución de obras alguno, situación en la que continuaba a fecha de 9 de marzo de 2011, en que efectúa las alegaciones ante este Tribunal. Por todo ello, a la vista de lo expuesto y siguiendo el criterio de la Dirección General de Tributos del Ministerio de Hacienda y del Tribunal Económico- Administrativo Central este Tribunal considera que los medios de prueba aportados por la sociedad reclamante no acreditan en modo alguno la realización de forma ininterrumpida de actuaciones administrativas y materiales encaminadas a la inmediata rehabilitación del inmueble adquirido, y sin que tampoco se deduzca del expediente que la lentitud del proceso no sea imputable a la propia sociedad adquirente. En consecuencia, no resulta de aplicación la excepción a la exención recogida en el artículo 20.Uno.22 por no quedar acreditado que se trate de un edificio adquirido para su inmediata rehabilitación por el adquirente”.*

Es decir, el Tribunal Regional entendió que la recurrente no realizó las actuaciones necesarias para que se pudiera apreciar su real voluntad de proceder a la rehabilitación del inmueble adquirido. Además, considera en el fundamento siguiente que no cumplía con los requisitos para acceder a la renuncia de la exención del impuesto puesto que, al subrogarse en la posición de la sociedad transmitente en cuanto a los arrendamientos de dos de las viviendas del edificio se refería, no tenía derecho a la deducción total de las cuotas del impuesto.

TERCERO: En defensa de su derecho la interesada afirma que el criterio de la inmediatez no puede aplicarse en su sentido estricto. Las obras de rehabilitación serían iniciadas, en la medida de lo posible, una vez finalizados los dos arrendamientos preexistentes en el edificio. La entidad manifiesta que al tiempo de la presentación del recurso de alzada dichos arrendamientos ya habían finalizado y se había comenzado con la tramitación pertinente.

Sobre este particular, entiende este Tribunal Económico-Administrativo Central que la exigencia de inmediatez que manifiesta el Tribunal Regional no encierra la fijación de un plazo que, en sentido propio, signifique la predeterminación de un día fijo o de un periodo de tiempo a contar desde una fecha, para el cumplimiento de lo exigido. Porque de aceptar la existencia de ese plazo, se trataría entonces de un plazo indeterminado, aunque corto por la inmediatez que se predica, lo que obligaría en todo caso a fijar su duración, lo que debiera necesariamente hacerse en función de las circunstancias concurrentes.

Así se ha pronunciado el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña en sentencia de 13 de noviembre del 2002 (rec nº 258/1998) al decir: *“Por lo tanto el concepto de “inmediatez” no debe quedar exclusivamente ligado a un aspecto temporal, en el sentido de rapidez o sumariedad, sino que debe conectarse con el resto de las operaciones necesarias (incluso aunque se demoren en el tiempo) para proceder a la rehabilitación–construcción de las nuevas viviendas”.*

En consonancia con lo anterior, la expresión se refiere más bien a la exigencia de una intención acompañada de una actividad real dirigida a la consecución de lo exigido en la norma, en este caso, la rehabilitación del edificio adquirido. Así lo ha entendido la propia Dirección General de Tributos que en resolución de fecha 23 de diciembre de 1987 (Expte 555/87) decía: *“Se considerará que los adquirentes destinan las edificaciones inmediatamente a la rehabilitación cuando, después de su adquisición, realicen de forma ininterrumpida las actuaciones administrativas y materiales necesarias para llevar a cabo dicha rehabilitación. Entre dichas actuaciones se incluyen las conversaciones con los inquilinos de los inmuebles previas a su desalojo. No se considerarán inmediatamente destinadas a la rehabilitación las edificaciones adquiridas, cuando concurren cualesquiera de las circunstancias siguientes: 1º Si fuesen enajenadas por el adquirente antes de su reconstrucción. 2º En los casos en que, después de su adquisición y antes de su rehabilitación, se destinasen al ejercicio de una actividad empresarial o profesional que impida la realización de las operaciones de reconstrucción. 3º Si se paralizasen las actuaciones necesarias para la rehabilitación durante un periodo de tiempo prolongado”.*

CUARTO: Así pues, se ha de analizar el conjunto de pruebas existentes en el expediente para valorar las actuaciones de **GES...**, **S.L.** en cuanto a la rehabilitación del edificio adquirido:

- En la propia escritura de compraventa del inmueble se afirma en la estipulación sexta que *“la parte compradora manifiesta que*

el objeto de esta compra es la rehabilitación de la cosa comprada corriendo, a su cargo exclusivo, todos los gastos que conlleve dicha rehabilitación”.

- En la misma escritura se establece que la transmitente colaboraría en la medida de lo posible para intentar obtener la rescisión de los contratos de arrendamiento vigentes en ese momento. Asimismo, se reserva la propiedad de varios resultantes de las obras de rehabilitación, lo que demostraría la intención real de efectuar dichas actuaciones.
- Otro indicio que consta en el expediente es una hoja de encargo al arquitecto D. de un proyecto de rehabilitación, rubricado con fecha de 4 de diciembre de 2007. Dicho proyecto incluye memoria, presupuesto, plan de realización y mediciones. De 6 de abril de 2009 es el Presupuesto de Proyecto Básico emitido por el mismo arquitecto.
- Figura en el expediente un informe del despacho de abogados ... por el que se expone la situación de los diferentes inquilinos que vivían en el edificio, de modo que en el momento de su emisión, 13 de julio de 2009, sólo restaban dos pisos para *“descopar la finca cara a proyectar e iniciar la rehabilitación deseada”.*

Sobre estos arrendamientos se aporta información acerca del acuerdo alcanzado con los dos inquilinos, D^a. ... y D., por el que se rescindía la relación contractual entre las partes. Las fechas de los mismos corresponden a 24 de septiembre de 2010 y 11 de febrero de 2011. En virtud de dichos acuerdos se obligaba **GES...**, **S.L.** a satisfacer 75.000 y 130.000 euros, respectivamente, a ambos inquilinos.

QUINTO: Por tanto, constan en el expediente una serie de indicios que permiten afirmar que la entidad ha realizado de forma ininterrumpida las actuaciones formales y materiales necesarias para llevar a cabo la rehabilitación del edificio. Consta proyecto detallado de la rehabilitación firmado por el arquitecto En dicho proyecto se prevé anteproyecto, proyecto básico, proyecto de ejecución y dirección de la obra, quedando su materialización en cuanto a las últimas fases a expensas de la resolución de los problemas existentes con las viviendas y locales pendientes de adquirir. En relación con estos problemas también parece que se realizaron actuaciones tendentes a su solución, para lo cual se contó con el asesoramiento de del despacho de abogados

Con todo lo anterior, aun no constando el inicio efectivo de las obras de rehabilitación en el momento de la presentación del recurso de alzada, no se puede negar que la interesada realizó las actuaciones necesarias para llevarla a cabo. Si bien es cierto que ha existido un notable retraso en su ejecución, no puede ignorarse que la existencia de dos arrendamientos de vivienda en el inmueble han dificultado claramente su realización, pues transcurrieron prácticamente cuatro años desde que se produjo la transmisión de la titularidad del inmueble y los contratos de arrendamiento hasta que pudo obtenerse la rescisión de los contratos preexistentes (sobre aquellos que no se había podido alcanzar acuerdo en un momento inicial).

Además, el importe satisfecho en los acuerdos alcanzados supone un elemento adicional que se ha de tener en consideración, pues tan elevada cuantía frente a los precios mínimos que satisfacían por los alquileres (8,99 euros mensuales para obtener una indemnización de 130.000 euros, para don ..., y 313,37 euros mensuales para 75.000 euros, en el caso de doña ..., según los contratos de 11 de febrero de 2011 y 24 de septiembre de 2010, mencionados anteriormente) hacen pensar razonablemente en la verosimilitud de las intenciones de la parte actora.

El planteamiento económico de la operación es claro y si la interesada se subrogó en los derechos de la transmisora como arrendadora fue con el único fin de ser ella misma quien, de manera directa, obtuviera la rescisión de los contratos de arrendamientos vigentes en el momento de la transmisión. Así sucedió salvo en dos de ellos, por lo que encargó a un despacho de abogados su consecución, con el resultado económico ya descrito.

Por tanto, con los elementos señalados, considera este Tribunal que, aun con el retraso del inicio de las obras de rehabilitación, no se incumple el requisito de inmediatez en las mismas, pues la entidad ha realizado las actuaciones necesarias para llevarlas a cabo. Por tanto, procede estimar las pretensiones de la recurrente.

SEXTO: La anulación del acuerdo de liquidación del que trae causa la sanción impuesta en el acuerdo que se impugna determina ineludiblemente la anulación también de este último.

Por lo expuesto,

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, reunido en Sala, en el presente recurso de alzada, **ACUERDA estimarlo** anulando los acuerdos de liquidación e imposición de sanción impugnados.