



Roj: **STS 299/2025 - ECLI:ES:TS:2025:299**

Id Cendoj: **28079130022025100010**

Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **28/01/2025**

Nº de Recurso: **3389/2023**

Nº de Resolución: **82/2025**

Procedimiento: **Recurso de Casación Contencioso-Administrativo (L.O. 7/2015)**

Ponente: **ISAAC MERINO JARA**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **SAN, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 6ª, 23-12-2023 (rec. 31/2020),  
ATS 4/2024,  
STS 299/2025**

## **TRIBUNAL SUPREMO**

**Sala de lo Contencioso-Administrativo**

**Sección Segunda**

**Sentencia núm. 82/2025**

Fecha de sentencia: 28/01/2025

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 3389/2023

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 10/12/2024

Ponente: Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara

Procedencia: AUD.NACIONAL SALA C/A. SECCION 6

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Antonio Naranjo Lemos

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 3389/2023

Ponente: Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Antonio Naranjo Lemos

## **TRIBUNAL SUPREMO**

**Sala de lo Contencioso-Administrativo**

**Sección Segunda**

**Sentencia núm. 82/2025**

Excmos. Sres. y Excma. Sra.

D. Francisco José Navarro Sanchís, presidente



D. José María del Riego Valledor

D. Rafael Toledano Cantero

D. Isaac Merino Jara

D.ª Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 28 de enero de 2025.

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. 3389/2023, interpuesto por la procuradora de los tribunales, doña María Salud Jiménez Muñoz, en representación de la mercantil Turmalina Gestión, S.L., contra la sentencia dictada por la Sección Sexta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, el 23 de diciembre de 2023, en el recurso núm. 31/2020, sobre impuesto sobre el valor añadido, ejercicios 2007 y 2008.

Ha comparecido, como parte recurrida, la Administración General del Estado, representada y defendida por el abogado del Estado.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara.

## ANTECEDENTES DE HECHO

**PRIMERO.-** Resolución recurrida en casación.

El objeto del presente recurso de casación lo constituye la sentencia dictada el 23 de diciembre de 2023 por la Sección Sexta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, que desestimó el recurso núm. 31/2020 interpuesto por Turmalina Gestión, S.L., frente a la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central, de 18 de septiembre de 2019, desestimatoria a su vez de la reclamación económica administrativa presentada por la sociedad contra la denegación de su solicitud de rectificación de autoliquidación y devolución de ingresos indebidos por el impuesto sobre el valor añadido.

**SEGUNDO.-** *Hechos relevantes.*

**1º.- Autoliquidaciones en relación con el IVA 2007 y 2008.**

Turmalina Gestión, S.L. se constituyó el 9 de mayo de 2007, teniendo por objeto el asesoramiento y la promoción de terrenos y construcciones, así como su adquisición, explotación, alquiler, etc.

No consta la realización de operaciones en el ejercicio de 2007. Ahora bien, si constan determinadas adquisiciones de bienes y servicios, en particular, consta que en virtud de escritura otorgada el 29 de junio de 2007, Turmalina Gestión, S.L. adquirió de la entidad Taller de Formación de Colectivos, S.A. un bien inmueble, consignado por el obligado tributario en su declaración como bien de inversión. Por esta compraventa, la recurrente pagó el precio y el correspondiente IVA al tipo del 16%. La inspección considera que la edificación que forma parte del inmueble transmitido, al tiempo de ser adquirido a dicha entidad (y también al momento en dicha la adquisición previa de esta última a Fadesa Inmobiliaria, S.A., pues se produce en la misma fecha) estaba terminada, en tanto en cuanto no se justifica ni acredita, en modo alguno, ejecución de obra, ni tampoco adquisición de bienes o servicios, entre las fechas de adquisición y de enajenación del inmueble que supongan cambio alguno en el estado de la edificación, por lo que infiere que únicamente lo que ha sucedido ha sido que dicho certificado fue expedido con retraso.

La cuota soportada por importe de 2.395.185,84 euros procede a deducirla en su totalidad el obligado tributario, incluidas las correspondientes al bien inmueble indicado, que ascienden a 2.393.901,30 euros. Todas ellas las incluye en la autoliquidación del IVA del 4T del ejercicio 2007 para su posterior compensación.

Al igual que en 2007, también en 2008 los bienes y servicios adquiridos están directamente relacionados con el inmueble adquirido en 2007. En 2008 consta realizada la transmisión efectuada mediante escritura pública de fecha 30 de septiembre de 2008, lo que determina que el sujeto pasivo autoliquide las bases imponibles referidas para el periodo de liquidación 3T de 2008. Concretamente, Turmalina Gestión S.L. vendió a Avante Electa, S.A. diversas fincas urbanas comprensivas de dos edificios con 272 viviendas y garajes sociales, de protección autonómica (finca número 1); de 5 locales comerciales (fincas números 2 a 6) y un garaje exterior (finca número 7).

El destino de dichas viviendas, como se manifestó en la escritura de compraventa, era el arrendamiento protegido a jóvenes y ancianos.

Durante los ejercicios 2007 y 2008 Turmalina Gestión presentó las correspondientes declaraciones del IVA, cuyo resultado final de cada ejercicio fue respectivamente de 2.395.185,84 euros a compensar (de dichas cuotas



soportadas corresponden 2.393.901 euros a la adquisición del inmueble reflejada en la mencionada escritura pública de 29 de junio de 2007) y 1.636.733,31 euros a compensar.

Con fecha 15 de junio de 2009 se inician actuaciones inspectoras por el IVA de los ejercicios 2007 y 2008, extendiéndose acta de disconformidad el 21 de diciembre de 2009. Tras presentar alegaciones el obligado tributario, se dictó acuerdo de liquidación, de 11 de mayo de 2010, por el que no se admitió la compensación solicitada ni en el ejercicio 2007 ni en 2008. En definitiva, según Turmalina Gestión, en 2007 soportó unas cuotas improcedentes (2.395.185,84 euros) que han sido ingresadas por los repercutidores en el Tesoro Público. No habiendo optado por su devolución, las incluyó como importe a compensar en 2008, siendo el resultado final de ese año, tras descontar las cuotas repercutidas, un importe a devolver, como ya se ha dicho, de 1.636.532,19 euros, cantidad que no fue devuelta, iniciándose, como también se ha indicado, actuaciones inspectoras de comprobación.

En la página 14 del acuerdo de liquidación se indica, en los antecedentes de hecho, que, según el obligado tributario, si el inmueble estuviese terminado y no en construcción (debe referirse a su adquisición a Taller de Formación de Colectivos SA) el IVA a repercutir sería del 7 % y no del 16%, por lo que el ingreso a la administración hubiese sido menor, respondiendo frente a esa alegación la administración, declarando: «pero esta cuestión en nada afecta al hecho de que la transmisión efectuada por el obligado tributario esté o no exenta de IVA y por tanto, genere o no el derecho a deducir las cuotas soportadas, siendo así que en caso negativo (exención) la inspección propone la no deducibilidad de la totalidad de las cuotas soportadas, con independencia de la cuantía de éstas, sin perjuicio de que el contribuyente pueda instar, en su caso, el correspondiente procedimiento para la recuperación de las cuotas que le fueron repercutidas, si bien en este caso dichas cuotas indebidas tampoco tendrán la consideración de deducibles, conforme al artículo 94. Tres de la Ley 37/1992. En ningún caso procederá la deducción de las cuotas en cuantía superior a la que legalmente corresponde ni antes de que se hubieran devengado con arreglo a derecho».

#### **2º.- Solicitud de rectificación de autoliquidación.**

Aunque no se impugnó el acuerdo de liquidación, siguiendo las indicaciones de la inspección contenidas en el informe ampliatorio de disconformidad, y en antecedentes de hecho del acuerdo de liquidación, pero no en sus fundamentos de derecho, el 8 de mayo de 2014, Turmalina Gestión, S.L. presentó escrito de solicitud de rectificación de las autoliquidaciones así como la devolución de ingresos indebidos respecto de las cuotas de IVA soportadas en la compra de 28 de junio de 2007 en cuanto que, en la compra realizada en el año 2007, se le había repercutido el importe correspondiente del IVA al tipo general del 16% cuando, a su juicio, se le debió aplicar el tipo reducido del 7%, por aplicación del artículo 91.Uno.7º de la ley del IVA aplicable a las viviendas. En el propio escrito de solicitud se indica que la AEAT considera que el inmueble transmitido por el obligado tributario a Taller de Formación de Colectivos S.A. está sujeto, pero exento del IVA, conforma al artículo 20. Uno. 22º de la LIVA, puesto que se trata de una edificación terminada que no tiene la consideración de primera transmisión (la inspección considera que la obra estaba terminada a 29 de junio de 2007, siendo la primera entrega, la de Fadesa a Talleres de Formación de Colectivos, y la de Talleres de Formación Colectivos a Turmalina Gestión, la segunda entrega exenta, apareciendo en la escritura de adquisición la renuncia a la exención).

#### **3º.-Denegación de la solicitud.**

El 20 de septiembre de 2016, la Delegación Especial en Madrid de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria desestimó la solicitud de rectificación de autoliquidación y de devolución de ingresos indebidos correspondiente al IVA, periodos 2007 y 2008.

En dicho acuerdo de rectificación de la autoliquidación se indica que, del análisis de la liquidación, no se deduce que la cuota repercutida a Turmalina Gestión por Taller de Formación de Colectivos lo haya sido indebidamente.

La inspección minoró dichas cuotas como consecuencia de no haber sido destinados a una operación no sujeta y exenta, manifestado que los bienes y servicios adquiridos en 2007 (y también en 2008) están directa y únicamente relacionados con la entrega exenta que se produce en 2008, por lo que las cuotas soportadas no deben ser objeto de deducción en ninguna medida, ello ya con carácter definitivo tras conocerse la transmisión).

#### **4º.- Interposición de reclamación económico-administrativa.**

Contra el acuerdo de liquidación la mercantil Turmalina Gestión, S.L. interpuso reclamación ante el Tribunal Económico- Administrativo Central, que, el 18 de septiembre de 2019, la desestimó. Efectivamente, en el fundamento de derecho segundo, apartado 3, del acuerdo se indica que la cuestión objeto de controversia se centra en determinar si queda acreditado que el ingreso del IVA fue indebido. En el propio fundamento segundo, pero en el apartado 5 analiza el artículo 14 del Reglamento de revisión en vía administrativa aprobado



por el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, llegando a la conclusión de que el derecho a la devolución de los ingresos indebidos corresponde a quien soportó la repercusión. Y finalmente, en el apartado 5 de dicho fundamento segundo, se señala:

«siendo el acuerdo de liquidación firme, y no habiendo discutido la reclamante mediante la interposición del recurso de reposición o reclamación económico-administrativa en plazo, la improcedente de la exención al transmitir el inmueble en 2008 o la posibilidad de renunciar a la exención, este TEAC debe considerar, tal y como declaró la Inspección, que la entrega realizada por la reclamante fue una tercera entrega exenta sin posibilidad de renuncia a la exención, y, que por tanto, el reclamante no ostentaba el derecho a la deducción de las cuotas soportadas por la adquisición del inmueble ni por los gastos relacionados con el mismo.

Así mismo, debemos concluir que la reclamante tampoco ostentaba el derecho a la devolución de ingresos indebidos en relación con la cuota correspondiente a la transmisión por ella realizada, pues el acuerdo de liquidación califica como indebido al impuesto repercutido en la transmisión de la reclamante a AVANTE ELECTA en 2008, ostentando en su caso, el derecho a la devolución del Impuesto AVANTE ELECTA. [Consta en el expediente acta de disconformidad fecha el 12 de febrero de 2002, relativa al IVA 2008, en la documenta la actuación inspectora en relación con AVANTE en el que se indica, en efecto, que, de conformidad con el artículo 94.Tres del IVA las cuotas que le fueron repercutida indebidamente a la entidad no son deducibles pues, por no tratarse de la primera transmisión del mismo, la operación se encuentra, aunque sujeta, no exenta del IVA, exención que no fue objeto de renuncia por parte del transmitente].

Por el contrario, la reclamante pretende la devolución del impuesto que soportó en 2007 consecuencia de la adquisición del inmueble a TALLERES DE FORMACION COLECTIVOS; sin embargo, en dicha transmisión de repercutió un IVA consecuencia de la renuncia a la exención efectuada por la reclamante, renuncia que no puede discutida por la Inspección, no calificándose en ningún momento dicho ingreso como indebido", por lo que debe confirmarse la denegación de la devolución solicitada».

#### **5º.- Interposición del recurso contencioso-administrativo.**

Turmalina Gestión, S.L. interpuso recurso contencioso-administrativo contra dicha resolución, el n.º 31/2020, ante la Sección Sexta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional.

**TERCERO.** - La sentencia de instancia.

La *ratio decidende* de la sentencia sobre este particular se contiene en el fundamento de derecho cuarto, con el siguiente tenor literal:

«El artículo 91. Uno de la Ley 37/1992, del Impuesto sobre el Valor Añadido, en la redacción vigente en las fechas analizadas, establece que se aplicará el tipo reducido del 7 por ciento a las entregas, adquisiciones intracomunitarias o importaciones de los edificios o partes de estos 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.

La tesis de la recurrente es que en la compraventa efectuada en fecha 29 de junio de 2007 ya se estaban transmitiendo construcciones y edificaciones terminadas; operación a la que se debió aplicar el tipo reducido del 7% previsto para viviendas.

Esta Sala no comparte el criterio de la recurrente. El precepto referido cuando regula la aplicación del tipo reducido únicamente se está refiriendo de forma específica a las viviendas y no a las construcciones de edificaciones de viviendas ya terminadas ya que indica entrega de edificaciones o parte de estos aptos para su uso como vivienda. Y ello implica que el tipo reducido se aplica únicamente cuando en el momento de la entrega o puesta a disposición del adquirente la edificación sea apta para su uso como vivienda y para ello necesita disponer de la correspondiente cédula de habitabilidad o de primera ocupación y tener así objetivamente un uso de vivienda. Extremo este que no ha acreditado la mercantil recurrente lo que impide aceptar su pretensión y ello nos lleva a desestimar el presente recurso contencioso-administrativo».

La sentencia constituye el objeto del presente recurso de casación.

**CUARTO.- Tramitación del recurso de casación**

**1.- Preparación.**La representación procesal de Turmalina Gestión, S.L. preparó recurso de casación contra la anterior sentencia, por escrito de fecha 16 de febrero de 2023.

Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, identifica como infringido el artículo 91. Uno.1. 7º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA).



La Sala de instancia tuvo por preparado el recurso de casación en auto de 28 de abril de 2023.

**2.- Admisión.** La sección de admisión de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo admitió el recurso de casación por medio de auto de 10 de enero de 2024, en el que aprecia la presencia de interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, enunciada en estos literales términos:

*«Determinar si, a efectos de la solicitud de devolución de ingresos indebidos por no haberse aplicado el tipo reducido del artículo 91.Uno.1.7º de la LIVA, al considerar que un edificio o parte de él pueda calificarse como apto para su utilización como vivienda, es imprescindible que en el momento de la entrega o puesta a disposición del adquirente cuente con cédula de habitabilidad, licencia de primera ocupación o autorización administrativa; o, por el contrario, basta con que el edificio ya estuviera completamente terminado en el momento de la entrega o puesta a disposición del adquirente de la vivienda.»*

**3º)** Identificar como norma jurídica que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación el artículo 91. Uno.1. 7º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido».

**3.- Interposición.** La mercantil Turmalina Gestión, S.L. interpuso recurso de casación mediante escrito de 1 de abril de 2024.

Concluye el escrito resumiendo que: «en tanto en cuanto los inmuebles se entregaron "terminados" ya por el promotor de los mismos (Fadesa) debe entenderse, en aras de evitar contravenir los principios de proporcionalidad y neutralidad del impuesto, que los mismos eran, ya desde ese momento, aptos para su utilización como vivienda.

54. En consecuencia, era de aplicación a dichas viviendas el tipo reducido de IVA del 7 por 100, entonces vigente, en lugar del tipo repercutido del 16 por 100.

55. Debía, pues, estimarse el recurso y, tal y como se justificaba en el escrito de demanda, reconocerse a mi representada el derecho a instar la rectificación de la autoliquidación y la consiguiente devolución de ingresos indebidos de 1.267.014,20 euros más los correspondientes intereses de demora».

**4.- Oposición al recurso interpuesto.** El abogado del Estado, en la representación que ostenta de la Administración General del Estado, emplazada como parte recurrida en este recurso de casación, presentó escrito el 5 de abril de 2024, oponiéndose al presente recurso, en el cual, frente a las pretensiones del recurrente, tras la debida argumentación, concluye señalando como doctrina a adoptar, la siguiente: «A efectos de la solicitud de devolución de ingresos indebidos por no haberse aplicado el tipo reducido del artículo 91.Uno.1.7º de la LIVA, al considerar que un edificio o parte de él pueda calificarse como apto para su utilización como vivienda, es imprescindible que, en el momento de la entrega o puesta a disposición del adquirente, cuente con cédula de habitabilidad, licencia de primera ocupación o autorización administrativa.

Sobre esa base, declare que no ha lugar al recurso de casación formulado confirmando la sentencia recurrida y por ende la resolución del TEAC impugnada».

**5.- Votación, fallo y deliberación del recurso.** De conformidad con el artículo 92.6 de la Ley de la Jurisdicción, y considerando innecesaria la celebración de vista pública atendiendo a la índole del asunto, mediante providencia de fecha 9 de abril de 2024, quedó el recurso concluso y pendiente de señalamiento para votación y fallo.

Por providencia de fecha 9 de octubre se designó como magistrado ponente al Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara y se señaló para votación y fallo de este recurso el día 10 de diciembre de 2024, fecha en que comenzó la deliberación del recurso.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

**PRIMERO.** - *Objeto del recurso de casación.*

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 de él, como apto para su utilización como vivienda en aras a proceder a 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.

Como consecuencia de ello debemos pronunciarnos acerca de si procede la devolución de las cuotas de IVA indebidamente repercutidas, a juicio de la recurrente, por importe de 1.267.014,20 euros, junto con los intereses de demora.

**SEGUNDO.** - *Posición de las partes.*

Según la recurrente, la inspección constató, en el seno del procedimiento de comprobación e investigación seguido frente a Turmalina Gestión, S.L y que finalizó mediante el acuerdo de liquidación con referencia A23-71664820, que en el momento en el que adquirieron las viviendas, estas se encontraban terminadas, regularizando, en consecuencia, el IVA soportado por bienes de inversión.

La recurrente sostuvo que estando terminadas las viviendas cuando las adquirió, el tipo aplicable en dicha adquisición era el tipo reducido del artículo 91. Uno.1. 7º de la LIVA por lo que procedía la rectificación de la autoliquidación en su día presentada y la devolución de las cantidades ingresadas en exceso ya que se le había repercutido el IVA al tipo general en lugar de al tipo reducido.

En el momento de la adquisición de la edificación faltaba obtener la licencia de primera ocupación, pero, según Turmalina Gestión, la referencia que contiene la Ley a que el inmueble sea apto para su utilización como vivienda tiene que ver con la exigencia de que la edificación se haya proyectado y ejecutado con esa finalidad.

Para la Audiencia Nacional no es suficiente con que las viviendas estuviesen terminadas para poder aplicar el tipo reducido, sino que es necesario que dichas viviendas contasen en el momento de la transmisión con la correspondiente cédula de habitabilidad o con la licencia de primera ocupación (al ser viviendas de nueva construcción estaba pendiente de licencia de primera ocupación) porque, en su opinión, hasta ese momento la edificación no es apta para su uso como vivienda. En concreto señala la sentencia recurrida que la norma «se está refiriendo de forma específica a las viviendas y no a las construcciones de edificaciones de viviendas ya terminadas».

En opinión de Turmalina Gestión, la diferenciación que hace la sentencia entre "viviendas" y "construcciones de edificaciones de viviendas ya terminadas", ni se encuentra en la Ley, ni tiene ningún sentido a estos efectos. La edificación se ha proyectado y ejecutado para su uso como viviendas, en este caso, para jóvenes y ancianos bajo régimen de protección autonómica, por lo que es evidente que son aptas para su uso como vivienda, habiendo comprobado la propia Inspección Tributaria que las viviendas estaban totalmente terminadas.

Obsérvese que el propio artículo 91. Uno.1. 7º de la LIVA señala que, a efectos de la aplicación del tipo reducido, no se consideran anexos a viviendas los locales de negocios, «aunque se transmitan conjuntamente con los edificios o parte de los mismos destinados a viviendas». Se deduce de este párrafo que lo relevante es el destino para el que han sido proyectados o concebidos los edificios. No se dice que no se consideran anexos a viviendas los locales, aunque se transmitan con edificios aptos para su utilización como vivienda, sino con edificios que sean destinados a viviendas.

Lo relevante es el destino para el que han sido autorizados y construidos los edificios.

A falta de una definición en la Ley del IVA de lo que debe entenderse por vivienda, debe estarse a su uso habitual, considerando como vivienda aquel bien inmueble o parte de él que esté destinado a uso residencial, es decir, que haya sido concebido para tal uso residencial.

La propia Dirección General de Tributos concluyó, en diversas consultas, la procedencia de definir el concepto de vivienda, según la noción usual de la misma, como «edificio o parte del mismo destinado a habitación o morada de una persona física o de una familia, constituyendo su hogar o la sede de su vida doméstica».

La aptitud de una construcción para ser considerada vivienda se produce en el momento en el que la edificación, que ha sido proyectada para su uso como vivienda, conforme con el planeamiento urbanístico y la normativa urbanística vigente, se encuentra totalmente finalizada.

Señala que esta misma Sala ha declarado, en reiteradas ocasiones, que es la licencia de obras donde se realiza el control de adecuación de la obra a la legalidad urbanística. Ya en la sentencia (sección 5ª) de 3 de abril de 2000 (rec. cas. 6192/1994) se señalaba que «tratándose de licencia de primera ocupación esta Sala ha declarado que es en la licencia de obras, que debe preceder a ella, donde la Administración ha de realizar ese control de adecuación de la obra a la legalidad urbanística, de forma que una vez concedida la licencia de obras en la de primera ocupación ha de limitarse a verificar si la obra se ajusta a la licencia concedida, sin que pueda aprovechar la ocasión de pronunciarse sobre la licencia de primera ocupación para revisar la de obras, ( sentencias de 10 de marzo de 1999 y 14 de diciembre de 1998). Si las circunstancias urbanísticas que debieron ser objeto de licencia de obras no pueden revisarse al examinar una petición de licencia de primera utilización, tampoco cabe denegar ésta cuando pese a haberse erigido una edificación sin licencia y en contra del planeamiento, ha caducado el plazo concedido a la Administración para el ejercicio de su potestad de restablecimiento de la legalidad urbanística y el uso pretendido se encuentra entre los autorizados en la zona».



Por lo tanto, habiéndose concedido una licencia de obras para la construcción de viviendas y habiendo finalizado dichas obras, tal y como declara la propia Inspección, no puede negarse su aptitud para ser utilizadas como viviendas.

Por otro lado, no puede condicionarse la aplicación del tipo reducido a la concesión de un trámite administrativo que depende de cada Comunidad Autónoma, ya que si así fuera nos alejaríamos de una aplicación uniforme de la normativa de IVA.

De hecho, son cada vez más las comunidades autónomas que no exigen la tramitación de licencia de primera ocupación como requisito para poder ocupar la vivienda, bastando con una mera declaración responsable o comunicación del titular.

En este sentido, la Ley del Suelo del Estado (RDL 7/2015, 30 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Suelo y Rehabilitación Urbana) en sus artículos 11.5 y 28.1, abre la puerta a que las comunidades autónomas cambien el sistema, optándose por declaraciones responsables o comunicaciones previas en vez de por licencias para poder legalmente ocupar las viviendas. Este cambio obedece y responde a una adecuada y ponderada aplicación del principio de proporcionalidad, pues lo que se comprueba por licencia puede comprobarse igualmente por mera declaración o simple comunicación. Y esto es así precisamente porque la aptitud de la edificación para ser vivienda se produce con anterioridad y al margen de la existencia del documento autorizador que, en su caso, pueda emitirse.

Como ejemplos de comunidades autónomas que han sustituido la licencia de primera ocupación por el sistema de declaración responsable o de mera comunicación, podemos citar los siguientes:

- Cataluña. - El artículo 187 bis de la Ley de Urbanismo de Cataluña (DL 1/2010, de 3 de agosto) no exige ni siquiera una declaración responsable, sino que basta con una mera comunicación.

- Valencia. - El Decreto 12/2021, de 22 de enero, del Conselleria de regulación de la declaración responsable para la primera ocupación y sucesivas de viviendas de Valencia

- Madrid. - Según el artículo 155 de la Ley 9/2001, del Suelo de Madrid, en la redacción dada por la Ley 77/2022, de 21 de diciembre, de Medidas Urgentes para el Impulso de la Actividad Económica y de la Modernización de la Administración, para la primera ocupación y funcionamiento de las edificaciones de nueva planta y de las casas prefabricadas, así como de los edificios e instalaciones en general, se exige declaración responsable, no licencia de primera ocupación.

- Andalucía. - El artículo 169 bis de la Ley 7/2002, de 17 de diciembre, de Ordenación Urbanística de Andalucía, introducido por el Decreto-ley 2/2020, establece la sujeción a declaración responsable de, entre otras, la primera ocupación y utilización de edificaciones, y parte de la premisa de que no tiene sentido someter a un doble control o a doble licencia la edificación y la ocupación de la vivienda.

De lo anterior resulta que una construcción adquiere la aptitud para ser vivienda por el cumplimiento de los requisitos de índole material y alcanza tal condición con anterioridad a que se obtenga la licencia de primera ocupación, que, desde esta consideración, actúa a modo de mera acreditación formal de la previa aptitud material adquirida con la terminación de la vivienda.

El propio TEAC ha flexibilizado su criterio inicial al percatarse de que la exigencia de que se haya completado un trámite administrativo irrazonable

En la resolución de 21 de mayo de 2021 (reclamación núm. 00/00972/2018) analiza precisamente un supuesto en el que «señala la Inspección que en el momento en que el obligado tributario realizó la transmisión del inmueble, carecía del certificado de final de obra del Ayuntamiento y de la respectiva cédula de habitabilidad, constituyendo este último documento requisito imprescindible, según la doctrina administrativa y los pronunciamientos judiciales, para entender que el inmueble es apto para su utilización como vivienda.

Concluye que la ausencia de la cédula de habitabilidad expedida por el organismo competente en el momento del devengo del impuesto tiene como consecuencia que el inmueble transmitido por el obligado tributario no tenga la consideración de edificio apto para su utilización como vivienda, debiendo aplicar a su transmisión el tipo impositivo general del 21%, conforme con lo dispuesto en los artículos 90 y 91 de la Ley 37/1992».

En ese caso concreto, el certificado municipal de final de obra fue emitido el 14 de marzo de 2013, la cédula de habitabilidad fue solicitada el 6 de mayo de 2013 y fue finalmente expedida por el Consell de Mallorca en fecha 7 de mayo de 2013, por lo que en la fecha en la que tuvo lugar la transmisión de la vivienda, el 17 de diciembre de 2012, el inmueble no disponía de la cédula de habitabilidad.

A pesar de ello, el TEAC estima la reclamación y declara aplicable el tipo reducido al quedar acreditado que en la fecha de transmisión las viviendas estaban terminadas.



Ese criterio es citado por el TEAC en su posterior resolución de 20 de septiembre de 2021 (reclamación núm. 00/04719/2018) si bien en esta ocasión no reconoció la aplicación del tipo reducido, porque en la fecha de la transmisión del inmueble la vivienda no se encontraba terminada.

Por lo tanto, en aplicación del nuevo criterio del TEAC unos inmuebles que la Inspección considera que estaban terminados a la fecha de adquisición por la mercantil, a efectos de determinar si la operación estaba exenta o no de IVA, deben considerarse terminados y, por tanto, aptos para su uso como vivienda a efectos de la aplicación del tipo de gravamen aplicable puesto que consta acreditado que no hubo ninguna actuación posterior sobre los inmuebles.

Esta misma Sala del Tribunal Supremo, en la sentencia de 25 de abril de 2016 (rec. cas. 2870/2014) analiza la aplicación del tipo reducido del artículo 91. Uno, 1. 7º LIVA a unos apartamentos turísticos. Aunque la Sala rechaza la aplicación del tipo reducido a los apartamentos turísticos, lo hace sobre la base de que dichos apartamentos no pueden destinarse legalmente a residencia habitual (viviendas). Aunque no analiza la concreta cuestión aquí planteada, razona:

«El texto literal de la norma, artículo 91. Uno. 1.7º LIVA prevé la aplicación del tipo reducido -en el momento al que se contrae el presente recurso, del 7%- para las entregas de 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.

El propio texto legal hace dos precisiones: no tienen la consideración de anexos a viviendas los locales de negocio, aunque se transmitan juntamente con los edificios o parte de los mismos destinados a vivienda, y que no se consideran edificios aptos para su utilización como viviendas las edificaciones destinadas a su demolición a que se refiere el artículo 20, apartado uno, número 22º, parte A), letra c) de la propia Ley.

Los Estados solo pueden prever los tipos reducidos para dichas entregas y prestaciones, aunque no tienen obligación de hacerlo.

En consecuencia, aunque no cabe invocar el criterio restrictivo que se predica de la interpretación de las normas sobre exenciones tributarias, si ha de afirmarse que los tipos reducidos en el IVA presentan un carácter excepcional, mientras que el tipo general u ordinario se aplica a todas las operaciones para las que no se prevea expresamente la aplicación de aquellos.

Y, además, conforme a los artículos 12 LGT y 3.1 CC, los términos que no se definan por la norma tributaria, han de entenderse de acuerdo con su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda.

Así, pues, para la aplicación del tipo reducido en relación con los "edificios aptos para la su utilización como vivienda" es necesario que concurren los siguientes requisitos:

«1º) Ha de tratarse de vivienda terminada, ya que la entrega de la edificación, en tanto no esté concluida, sigue el régimen del suelo sobre el que se asienta.

2º) El tipo se aplica a todas las operaciones que, conforme al artículo 8 LIVA, tengan la consideración de entrega de vivienda, y no a las operaciones relativas a vivienda que tengan la consideración de prestación de servicios.

3º) Conforme a la noción usual del término, es preciso que se trate de aptitud para el destino "a habitación o moradas de una persona física o familia, constituyendo su hogar o sede de su vivienda doméstica".

4º) No es suficiente que concorra dicha aptitud en función de las características objetivas de diseño y construcción del edificio, sino que ha de tenerse en cuenta el destino legal posible. Y, así, la venta de apartamentos turísticos ha de tributar al 16%, no al tipo reducido del 7%, cuando no pueden calificarse como vivienda porque su destino, en ningún caso, puede ser la residencia habitual de una familia o persona física. Y esto es lo que ocurre en el presente caso en que, por disposición legal, los apartamentos turísticos construidos en la Comunidad de Madrid han de ser destinados por sus propietarios al alojamiento turístico ocasional sin carácter de residencia permanente».

En el presente caso, según resulta de la licencia de primera ocupación y funcionamiento, se trata de «construcción de un conjunto edificatorio para uso de Servicio Terciario, en su clase Hospedaje, integrado por una planta sótano, destinado a garaje-aparcamiento, y dos edificios aislados, sobre rasante, para albergar 207 unidades de alojamiento turístico ocasional, sin carácter de residencia permanente, en la modalidad de apartamento turístico y 14 locales de uso terciario».

Para esta Sala lo relevante es que las viviendas estén terminadas y que hayan sido construidas con esa finalidad (destino legal posible) circunstancias ambas que concurren en el presente caso.



Por lo tanto, a la pregunta que formula el auto de admisión de casación, según la recurrente, debe responderse que a efectos de aplicar el tipo reducido del artículo 91.Uno.1.7º de la LIVA, basta con que el edificio ya estuviera completamente terminado en el momento de la entrega o puesta a disposición del adquirente de la vivienda, no siendo imprescindible que en el momento de la entrega o puesta a disposición del adquirente cuente con cédula de habitabilidad, licencia de primera ocupación o autorización administrativa para considerar que un edificio o parte de él pueda calificarse como apto para su utilización como vivienda.

El TJUE ha analizado el concepto de "vivienda" con ocasión de la aplicación del tipo reducido para los servicios de "Renovación y reparación de viviendas particulares" previsto en el Anexo IV de la Directiva. En la sentencia de 5 de mayo de 2022 DSR - Montagem e Manutenção de Ascensores e Escadas Rolantes, C-218/21, EU:C:2022:355, se refiere al concepto de «viviendas particulares» a efectos de aplicar el tipo reducido a los servicios de reparación y renovación de ascensores de inmuebles de uso residencial y señala:

*«29 A falta de remisión al Derecho de los Estados miembros y de definición pertinente en la Directiva del IVA, los términos que figuran en el anexo IV, punto 2, de esta Directiva deben interpretarse de manera uniforme y con independencia de las calificaciones empleadas en los Estados miembros, de conformidad con su sentido habitual en el lenguaje corriente, teniendo en cuenta el contexto en el que se utilizan y los objetivos perseguidos por la normativa de la que forman parte (véanse, en este sentido, las sentencias de 9 de julio de 2020, AJPF Caras-Severin y DGRFP Timisoara, C-716/18 , EU:C:2020:540 , apartado 30 y jurisprudencia citada, y de 17 de diciembre de 2020, BAKATI PLUS, C-656/19 , EU:C:2020:1045 , apartado 42).*

(...)

*34 En cuanto a la expresión «viviendas particulares», procede señalar que el término «vivienda» designa generalmente un bien inmueble -e incluso mueble-, o una parte de éste, destinado a uso residencial y que, por tanto, sirve de residencia a una o varias personas. Por otra parte, el adjetivo «particular» permite distinguir tales viviendas de aquellas no particulares, como las viviendas de servicio o los hoteles»*

Debiendo estarse al uso o sentido habitual de vivienda, no puede vincularse la aplicación del tipo reducido a la obtención de un requisito administrativo que varía de unas comunidades autónomas a otras.

Más recientemente, la sentencia del TJUE de 8 de febrero de 2024, Valentina Heights, C-733/22, EU:C:2024:126, en la que se analiza la adecuación a la directiva comunitaria de la normativa búlgara que condicionaba la aplicación del tipo reducido aplicable al alojamiento facilitado por hoteles y establecimientos afines a que dichos establecimientos dispusieran del certificado de clasificación que para el ejercicio de la actividad impone su ley de turismo.

Aunque el TJUE reconoce un amplio margen de apreciación a los Estados miembros para definir las operaciones de alojamiento, declara que la Directiva «debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa nacional en virtud de la cual el tipo reducido del IVA para el alojamiento facilitado por hoteles y establecimientos afines se supedita a que un establecimiento de esta naturaleza cumpla la obligación de disponer de un certificado de clasificación o de un certificado de clasificación provisional, en la medida en que dicha normativa no limite la aplicación del tipo reducido del IVA a aspectos concretos y específicos de la categoría de prestaciones de alojamiento facilitado por hoteles y establecimientos afines o, en el supuesto de que limite esa aplicación a tales aspectos concretos y específicos, no respete el principio de neutralidad fiscal».

En nuestro caso, dice la recurrente, siendo de aplicación el tipo reducido a las entregas de edificaciones aptas para vivienda, no puede condicionarse dicha aptitud a estos efectos a la exigencia de una cédula de habitabilidad o licencia de primera ocupación -trámites que, además, no se exigen en todas las comunidades autónomas-, siendo lo determinante que nos encontremos ante edificaciones que se han proyectado, autorizado y construido para su utilización legal como viviendas.

Lo determinante no es tanto que las viviendas cuenten con la licencia de primera ocupación como que estén terminadas y que ese sea su destino legal, destino que es incuestionable dado que se trataba de 272 viviendas y garajes sociales destinados a alojamientos protegidos para jóvenes y ancianos bajo régimen de protección autonómica.

Recuerda la recurrente que en el acuerdo de liquidación con referencia A23-71664820 la Inspección concluyó que las obras estaban terminadas en el momento de adquisición del inmueble por mi representada el 29 de junio de 2007

También el TEAC, en su resolución de 18 de septiembre de 2019, asume la conclusión de la Inspección de que las viviendas estaban terminadas

Hay que decir que, no sólo es que las viviendas estuviesen terminadas en la fecha de adquisición por la recurrente, sino que, finalmente, se obtuvo la correspondiente licencia de obras certificando que las viviendas



ejecutadas se adecuaban a la licencia de obras concedida sin que fuera precisa ninguna actuación adicional sobre las mismas.

Desde que las viviendas se terminaron hasta que se obtuvo la licencia de primera ocupación, no se realizó ninguna actuación sobre las viviendas que puedan llevar a concluir que no fuesen aptas para su uso como viviendas la recurrente las adquirió.

De acuerdo con lo expuesto, la recurrente cree que, en tanto en cuanto los inmuebles se entregaron "terminados" ya por su promotor (Fadesa) debe entenderse, en aras de evitar contravenir los principios de proporcionalidad y neutralidad del impuesto, que los mismos eran, ya desde ese momento, aptos para su utilización como vivienda.

En consecuencia, se aplicaba a dichas viviendas el tipo reducido de IVA del 7 por 100, entonces vigente, en lugar del tipo repercutido del 16 por 100.

Por su parte, la Abogacía del Estado inicia su oposición manifestando que está reconocido en el acuerdo de liquidación firme, de 11 de mayo de 2010, dictado por la AEAT tras la realización de actuaciones de comprobación por el IVA de la entidad recurrente de los ejercicios 2007 y 2008, por el que no se admitió la compensación efectuada en el 4T de 2008, que, con fecha 29 de junio de 2007, Turmalina Gestión S.L. adquirió de Talleres de Formación de Colectivos S.A. una edificación terminada que formaba parte de la parcela transmitida.

La transmisión realizada por Talleres de Formación a Turmalina en esa fecha, 29 de junio de 2007, era una segunda entrega de edificaciones (la primera entrega de dichos edificios fue la realizada por su promotor Fadesa a Talleres de Formación de Colectivos) sujeta al IVA y exenta por aplicación del artículo 20.Uno.22º de la LIVA, si bien la transmitente renunció a la exención en virtud de lo previsto en el artículo 20.Dos de la LIVA, aplicando el IVA correspondiente al tipo del 16%, que repercutió a la adquirente, tipo que, ahora, Turmalina Gestión discute, vía rectificación de su autoliquidación, para que se aplique el tipo del 7% - ex artículo 91.Uno.1.7º de la LIVA -.

Continúa manifestando después que, para la aplicación del tipo reducido del IVA del 7% del artículo 91.Uno.1.7º de la LIVA, no basta con que nos encontremos ante la transmisión de una edificación terminada, en la que se incluyan viviendas y plazas de garaje, con un máximo de dos unidades, y anexos, sino que el edificio en cuestión con ese contenido y como indica el precepto, debe ser «apto para su utilización como vivienda», por tanto, en el momento de adquisición de esa edificación, el 29 de junio de 2007, única fecha de la que debemos partir «(...) faltaba obtener la licencia de primera ocupación».

Pues bien, llegados a este punto, la exégesis a realizar por esta Sala debe girar acerca precisamente de la expresión "aptos para su utilización como viviendas" contenida en el precepto y que mediatiza, sin duda, la aplicación del tipo reducido del 7% a las entregas de edificios o parte de los mismos por los sujetos intervinientes en la operación.

A juicio de la Abogacía del Estado, en línea con una interpretación constante literal y finalista del precepto, a lo largo de los años, realizada por la Dirección General de Tributos, el TEAC y la Audiencia Nacional, en sentencias como la ahora recurrida, el legislador en el artículo 91.Uno.1.7º de la LIVA, ha querido utilizar precisamente el término "apta para su utilización como vivienda" y no el término edificación terminada o vivienda construida, debiendo por tanto interpretarse en el sentido de que no es suficiente para la aplicación del tipo reducido con que se esté ante una vivienda que aparentemente y objetivamente está ya construida y es válida, por tanto, para poder vivir y darle el destino de vivienda sino que, además, ha de ser apta para su utilización como vivienda.

Pues bien, ello solo es posible cuando disponga de los servicios mínimos esenciales para su adecuado uso como vivienda lo que no significa otra cosa que la disposición por parte de dicha vivienda de los servicios mínimos de suministro de agua, gas y electricidad, suministros que se conceden por las empresas suministradoras únicamente cuando se dispone de la cédula de habitabilidad o de la licencia de primera ocupación. Y es esa cédula de habitabilidad o licencia el necesario documento administrativo que ratifica que una vivienda reúne las condiciones básicas para ser habitada apoyándose en la salubridad, higiene y solidez de la misma, convirtiéndola así en "apta para su utilización como vivienda".

Por otro lado, la aptitud indicada debe ser considerada desde un punto de vista objetivo en cuanto a su aplicación, independientemente de la condición de las partes intervinientes y del destino final que el adquirente dé al edificio o a la parte del mismo objeto de controversia. En este sentido, acertadamente, el TEAC en su resolución de 1 de febrero de 2006 (R.G. 3182/2004), ha concretado el concepto de vivienda con las siguientes palabras:



«En lo que se refiere al concepto de vivienda, como invoca la reclamante, no existe una definición en la normativa reguladora del IVA que permita concluir cuándo estamos ante un inmueble calificable como vivienda o no. Ante este vacío legal en el ámbito tributario, la Dirección General de Tributos, en aplicación del artículo 23 de la derogada Ley 230/1963, General Tributaria, concluyó en diversas consultas (entre otras las consultas 1774-98 y 1969-02), la procedencia de definir el concepto de vivienda, según la noción usual de la misma como "edificio o parte del mismo destinado a habitación o morada de una persona física o de una familia, constituyendo su hogar o la sede de su vida doméstica».

Señala que la recurrente no acredita en modo alguno estar en posesión en la fecha de la transmisión (29 de junio de 2007) de la mencionada cédula de habitabilidad o de la licencia de primera ocupación para el edificio o parte del mismo sobre el que pretende plantear la aptitud de uso como vivienda.

La aptitud de un inmueble para su uso como vivienda, presupuesto base para la aplicación del tipo reducido del IVA del 7% del artículo 91.Uno.1.7º de la LIVA, debe vincularse a la obtención de la cédula de habitabilidad o licencia de primera ocupación, de tal forma que cuando el inmueble no tenga concedida tal cédula o licencia, en el momento de la transmisión (29 de junio de 2007) no puede considerarse objetivamente que dicho inmueble sea apto para su uso como vivienda, resultando, por tanto, a todas luces, improcedente la aplicación del tipo reducido del IVA.

En el caso suscitado, sigue manifestando la Abogacía del Estado, estando el edificio en Galicia (A Coruña), la regulación de la cédula de habitabilidad o de las normas de habitabilidad o licencias de primera ocupación de las viviendas se contiene en la legislación autonómica y local, estando constituida por el decreto de la Xunta 311/1992, de 12 de noviembre, el decreto 240/1989, vigentes en la fecha de la transmisión, a los que siguió el decreto 262/2007, de 20 de diciembre, y el decreto 29/2010, de 4 de marzo, del mismo ente autonómico, así como en las respectivas ordenanzas municipales, en las que, además, se regula la tasa correspondiente por su otorgamiento (véase, por ejemplo, en este sentido, la Ordenanza Fiscal núm. 11/2019 reguladora de esa tasa del Ayuntamiento de A Coruña, municipio donde se ubica la edificación) siendo claramente exigible esa autorización en la fecha en que se produjo la transmisión, licencia de ocupación que no obtuvo la recurrente hasta el 27 de junio de 2008, unos meses antes de realizar la tercera entrega de la finca de Turmalina a Avante Electa S.A., que tuvo lugar el 30 de septiembre de 2008.

A lo expuesto no se opone, y menos teniendo en cuenta la fecha en que se produjo la transmisión (2007) que, como ha ocurrido en otras CCAA, desde la entrada en vigor de la ley autonómica gallega, la Ley 7/2022, de 27 de diciembre, el 1 de enero de 2023, que modifica diversos artículos de la Ley del Suelo de Galicia y especialmente de la Ley 8/2012, de 9 de junio, de vivienda de Galicia (artículo 42) la licencia de primera ocupación haya sido sustituida por la "comunicación previa de primera ocupación", todo ello con el fin de agilizar, desde esa fecha, los trámites y que el administrado no tenga que esperar a que sea otorgada por el ayuntamiento, como ocurría hasta ese momento y, por supuesto, en la fecha en que tuvo lugar la entrega cuyo tipo se discute.

No basta, por tanto, a juicio de la Abogacía del Estado, con disponer de la oportuna licencia de obras para la construcción de las viviendas y entender, por ello, que las mismas tienen aptitud para ser utilizadas como viviendas, sino que es necesario disponer de la oportuna autorización o licencia que, una vez terminada la edificación, acredite su aptitud para ser utilizada como vivienda y esta autorización solo se va a conceder una vez que -valga la redundancia- se acredite oportunamente que dispone de los servicios mínimos de suministro de agua, gas y electricidad, suministros que -como hemos dicho- se conceden por las empresas suministradoras, únicamente, cuando se dispone de la cédula de habitabilidad o de la licencia de primera ocupación.

Por tanto, no es suficiente que la edificación se haya proyectado y ejecutado con la finalidad de construir viviendas. Por otro lado, una cosa es que el edificio o las viviendas correspondientes estén terminadas y otra muy distinta que se trate de edificios aptos para su utilización como vivienda, aptitud para la que es necesario disponer de la oportuna cédula de habitabilidad o licencia de primera ocupación otorgada por el órgano competente, siendo la disponibilidad de esa autorización, con anterioridad a la fecha de la transmisión, lo que determina la aplicación del tipo reducido del IVA.

Afirma después que a ello no se opone la circunstancia muy singular, recogida en la resolución del TEAC de 21 de mayo de 2021 (R.G. 972/2018), esgrimida por la propia recurrente.

Tampoco pueden tenerse en cuenta las consideraciones realizadas en la resolución del propio TEAC, de 20 de septiembre de 2021 (R.G. 4719/2018), también esgrimida por la recurrente, en la que no era posible siquiera plantearse la aplicación de ese tipo pues, en la fecha de transmisión del inmueble, la vivienda no se encontraba terminada por lo que, difícilmente, podía disponer de licencia de primera ocupación.



Lo mismo ocurre con las referencias que se hacen en la sentencia de 25 de abril de 2026, rec. cas. 2870/2014 a la vivienda terminada, presupuesto inicial para que pueda pensarse en la aplicación del tipo reducido, lo cual nada tiene que ver con la aptitud del edificio transmitido para su utilización como vivienda ni con las posibles circunstancias que pueden concurrir en determinados casos para la obtención de esa licencia de ocupación y propiciar su denegación lo que no significa, en efecto, que la edificación no esté terminada.

Con ello se da respuesta también al análisis de la cuestión desde la perspectiva de Derecho de la UE realizada por la recurrente, Derecho que, siempre ha dejado un margen de apreciación amplio a los Estados miembros en el establecimiento de los requisitos necesarios para la aplicación de los tipos reducidos siempre que respeten, como es el caso, el principio de neutralidad fiscal del IVA sin que los pronunciamientos del TJUE especialmente invocados tengan nada que ver con la aptitud del inmueble para su utilización como vivienda, exigido por la Ley española, sino con la conceptualización de vivienda o la aplicación del tipo reducido al alojamiento facilitado por hoteles.

Sobre esa base, solicita que se declare que no ha lugar al recurso de casación formulado confirmando la sentencia recurrida, la resolución del TEAC impugnada y, por ende, los acuerdos administrativos de los que traen causa.

### **TERCERO.-** *Criterio de la Sala.*

En virtud de escritura otorgada el 29 de junio de 2007, Turmalina Gestión, S.L. adquirió de la entidad Taller de Formación de Colectivos, S.A. una parcela, la OC-1 del Proyecto de Compensación del Polígono de Mesoiro, en La Coruña. Por esta compraventa la recurrente pagó el precio y el correspondiente IVA al tipo del 16%, por importe de 2.393.845 euros. En dicha parcela, se habían construido dos edificios con 272 viviendas, locales y garajes situados en la parcela. La Inspección comprobó que la obra estaba terminada a 29 de junio de 2007.

Dicha operación fue incluida en la autoliquidación del IVA del 4T del ejercicio 2007 para su posterior compensación porque, aunque se había constituido como empresa, no había iniciado aún su actividad económica.

El 30 de septiembre de 2008, Turmalina Gestión vendió a Avante Electa, S.A. diversas fincas urbanas comprensivas de dos edificios con 272 viviendas y garajes sociales, de protección autonómica (finca número 1); de 5 locales comerciales (fincas números 2 a 6) y un garaje exterior (finca número 7).

El destino de dichas viviendas, como se manifestó en la escritura de compraventa, era el arrendamiento protegido a jóvenes y ancianos. Por dicha compra se repercutió el IVA, al tipo del 4%, en relación con las viviendas y al tipo del 16% en relación con los locales y garajes exteriores.

La liquidación de IVA tenía un importe total de 761.663 euros que, en su autoliquidación del 4T del ejercicio 2008, se compensó con las cuotas soportadas en su compra, quedando pendiente la cantidad de 1.636.733 euros.

Tras la presentación de la autoliquidación del 2008, se inician actuaciones inspectoras por el IVA de los ejercicios 2007 y 2008, que terminaron con acuerdo de liquidación de 11 de mayo de 2010, por el que no se admitió la compensación efectuada en el 4T del ejercicio 2008.

Recuérdese que en dicha liquidación se indicaba lo siguiente:

«El sujeto pasivo indica que si el inmueble estuviese terminado y no en construcción (debe referirse a su adquisición a TALLER DE FORMACIÓN DE COLECTIVOS SA) el IVA a repercutir sería del 7% y no del 16%, por lo que el ingreso a la Administración hubiese sido menor, pero esta cuestión en nada afecta al hecho de que la transmisión efectuada por el obligado tributario esté o no exenta de IVA y por tanto, genere o no el derecho a deducir las cuotas soportadas, siendo así que en caso negativo (exención) la Inspección propone la no deducibilidad de la totalidad de las cuotas soportadas, con independencia de la cuantía de éstas, sin perjuicio de que el contribuyente pueda instar, en su caso, el correspondiente procedimiento para la recuperación de las cuotas que le fueron indebidamente repercutidas, si bien en este caso dichas cuotas indebidas tampoco tendrían la consideración de deducibles, conforme al artículo 94. Tres de la Ley 37/1992: En ningún caso procederá la deducción de las cuotas en cuantía superior a la que legamente corresponda ni antes de que se hubiesen devengado».

El 8 de mayo de 2014, Turmalina Gestión, S.L. presentó escrito de solicitud de rectificación de las autoliquidaciones así como la devolución de ingresos indebidos respecto de las cuotas de IVA soportadas en la compra de 2007 que, a su juicio, se habían repercutido indebidamente y, de forma subsidiaria, solicitó la devolución como ingresos indebidos de las cuotas indebidamente repercutidas en cuanto que en la compra realizada en el año 2007 se le había repercutido el importe correspondiente del IVA al tipo general del 16%



cuando, a su juicio, se le debió aplicar el tipo reducido del 7% por aplicación del artículo 91.Uno.7º de la ley del IVA aplicable a las viviendas.

El 20 de septiembre de 2016, la Delegación Especial en Madrid de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria de Madrid desestimó la solicitud de rectificación de autoliquidación y de devolución de ingresos indebidos correspondiente al IVA, periodos 2007 y 2008.

Contra el acuerdo de liquidación la mercantil Turmalina Gestión, S.L. interpuso reclamación ante el Tribunal Económico- Administrativo Central, que, el 18 de septiembre de 2019, la desestimó.

La razón de dicha denegación descansa en el fundamento segundo, apartado 5:

«Pues bien, siendo el acuerdo de liquidación firme, y no habiendo discutido el reclamante, mediante la interposición de recurso de reposición o reclamación económico administrativa en plazo, la improcedencia de la exención al transmitir el inmueble en 2008 o la posibilidad de renunciar a la exención, este TEAC debe considerar, tal y como declaró la Inspección, que la entrega realizada por la reclamante en 2008 fue una tercera entrega exenta sin posibilidad de renuncia a la exención, y que, por tanto, el reclamante no ostentaba el derecho a la deducción de las cuotas soportadas por la adquisición del inmueble ni por los gastos relacionados con el mismo.

Así mismo, debemos concluir que la reclamante tampoco ostentaba el derecho a la devolución de ingresos indebidos en relación con la cuota correspondiente a la transmisión por ella la realizada, pues el acuerdo de liquidación califica como indebido al impuesto repercutido en la transmisión de la reclamante a AVANTE ELECTA en 2008, ostentando, en su caso, el derecho a la devolución del impuesto AVANTE ELECTA.

Por el contrario, la reclamante pretende la devolución del impuesto que soportó en 2007 consecuencia de la adquisición del inmueble a TALLERES DE FORMACIÓN COLECTIVOS; sin embargo, en dicha transmisión se repercutió un IVA consecuencia de la renuncia a la exención efectuada por la reclamante, renuncia que no fue discutida por la Inspección, no calificándose en ningún momento dicho ingreso como indebido, por lo que debe confirmarse la denegación de la devolución solicitada».

La Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, se ocupa de los tipos impositivos en su artículo 93 y ss.:

El artículo 91. Uno.1. 7º de la LIVA, que se intitula "Tipos impositivos reducidos", precepto que en la redacción aplicable *ratione temporis* disponía:

«Uno. Se aplicará el tipo del 7 por ciento a las operaciones siguientes:

"1. 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».

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.

Entiende el recurrente que la calificación de un edificio como apto para ser utilizado como vivienda no depende de la concesión de una cédula de habitabilidad o semejante, a lo que se opone a la Administración del Estado, compartiendo el criterio expuesto en la sentencia impugnada de la Audiencia Nacional.

Efectuadas las consideraciones anteriores, debemos tener en cuenta que, en el presente supuesto, las edificaciones habían concluido en fecha 29 de junio de 2007, no habiendo obtenido el recurrente la licencia de primera ocupación hasta el 27 de junio de 2008, unos meses antes de la tercera entrega de la finca de Turmalina a Avante Electa que tuvo lugar el día 30 de septiembre de 2008. Como hemos mencionado anteriormente y atendiendo al momento de los hechos en Galicia no era exigible la cédula de habitabilidad, si bien debía contar



con la licencia de primera ocupación de conformidad con lo dispuesto en los Decretos 311/1992, de 12 de noviembre y 240/1989.

Delimitado el origen de la presente controversia, el problema estriba en que la Ley del IVA no define qué ha de entenderse por vivienda. La Real Academia de la Lengua Española define vivienda como «lugar cerrado y cubierto construido para ser habitado por personas».

Por tanto, la pregunta que debemos hacernos es: ¿el artículo 91. Uno.1. 7º utiliza el término vivienda desde un criterio objetivo o lo hace desde una noción estrictamente administrativa?

Con la cédula de habitabilidad lo que se pretende, exclusivamente, es conseguir que los edificios cumplen las condiciones exigibles sobre servicios higiénicos, agua, saneamiento y normas de seguridad en instalaciones de gas y electricidad. Por tanto, la cédula de habitabilidad tiene por objeto la acreditación de que la vivienda cumple unos determinados requisitos administrativamente prefijados para ser destinada a residencia humana.

Ahora bien, la regulación de la cédula de habitabilidad es diferente en cada comunidad autónoma.

Por ejemplo, en la Comunidad de Madrid, en virtud del Decreto 111/2018, de 26 de junio, se suprime el trámite de concesión de la cédula de habitabilidad como documento necesario para reconocer la aptitud de un inmueble para ser destinado a vivienda.

En ésta y otras comunidades autónomas el otorgamiento de la licencia urbanística municipal o título habilitante de la obra, uso u ocupación se estima como verificación suficiente del cumplimiento de las condiciones de habitabilidad establecidas en la normativa reguladora de la salubridad, protección contra el ruido ahorro energético, en el Código Técnico de la Edificación y demás normativa autonómica y municipal en garantía de la seguridad y salubridad de los inmuebles.

En la RTEAC de 21 de mayo de 2021 (R.G. 00-972-2018) el TEAC, en un supuesto similar al que da lugar a esta reclamación, ha estimado las pretensiones del interesado al permitir aplicar el tipo reducido a la entrega de viviendas que carecían de la mencionada licencia de primera ocupación, en el entendimiento de que en las viviendas transmitidas concurría la aptitud exigida por el legislador para la aplicación del mencionado tipo reducido. En concreto declara:

«Por tanto, a fecha de transmisión del inmueble, el 17 de diciembre de 2012, la entidad no disponía de certificado municipal de final de obras, que había solicitado al Ayuntamiento en la misma fecha. No obstante, en relación con las obras en la vivienda unifamiliar, el Ayuntamiento certificó que debían legalizarse las modificaciones que no correspondían con el proyecto que obtuvo la licencia O-MA 288/99. Una vez legalizadas las modificaciones, el 6 de febrero de 2013 el obligado tributario presenta una nueva solicitud de certificado de final de obra, que se concede el 12 de abril de 2013, obteniendo asimismo la cédula de habitabilidad el 7 de mayo de 2013.

Este Tribunal considera que los motivos causantes del retraso en la obtención del certificado municipal de final de obras de la vivienda tienen fundamentalmente un carácter administrativo; detectada por el Ayuntamiento la inadecuación de las obras realizadas en la vivienda al proyecto para el que se obtuvo la licencia, se hace precisa la legalización de las modificaciones, de forma que una vez legalizadas, no existe impedimento para la concesión del certificado. Se deduce de lo anterior que, desde la fecha de solicitud del certificado, coincidente con la de transmisión, hasta su obtención, no consta que el estado del inmueble haya variado, por lo que el certificado municipal de final de obras y la cédula de habitabilidad se conceden respecto de un inmueble en el mismo estado y condiciones en que se encontraba en el momento de la primera presentación de las solicitudes.

Como hemos señalado, la aptitud de un inmueble para ser utilizado como vivienda debe valorarse desde un punto de vista objetivo y, en el presente caso, debemos entender acreditado que en la fecha de la transmisión en el inmueble concurría la señalada aptitud para ser utilizado como vivienda. Por tanto, es procedente la aplicación a la transmisión del tipo impositivo reducido regulado en el artículo 91. Uno.1. 7.º de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, lo que supone la anulación del acuerdo de liquidación impugnado».

Efectuadas las consideraciones anteriores, debemos tener en cuenta que nuestra jurisprudencia ha abordado la interpretación del artículo 91. Uno.1. 7º LIVA desde una concepción o perspectiva objetiva de vivienda, ajena a formalismos administrativos propias de la normativa urbanística.

En primer lugar, la jurisprudencia del Tribunal Supremo ha exigido que nos encontremos ante una edificación terminada tal como se desprende de la STS de 17 de septiembre de 2019, rec. cas. 310/2018:

«En todo caso, conviene no olvidar la doctrina clásica y reiterada del Tribunal Supremo: para calificar una entrega de edificaciones como primera, segunda o ulterior entrega, y aplicar, en su caso, la exención prevista



en el art. 20, apartado uno, número 22 de la referida Ley, habrá que estar a los términos de los contratos por los que se efectúa la entrega, y del que ahora nos ocupa entendemos evidente que el objeto no era, desde luego, "el edificio terminado" al que se refiere con reiteración la parte actora.»

Sin embargo, esto no plantea problema en las presentes actuaciones desde el momento en el que contamos con un certificado final de obra que asevera que ya en la primera transmisión que efectúa la promotora, el edificio se encuentra efectivamente terminado.

En sentencia de 28 de mayo de 2012, rec. cas. 205/2010, a propósito de la aplicación del tipo reducido previsto en el actual artículo 91. Uno.2.10 LIVA a la ejecución de obras efectuadas en edificaciones destinadas a residencias de ancianos, apartamentos tutelados y viviendas comunitarias destinadas a personas mayores de 60 años, se puso de manifiesto que efectivamente la LIVA no define el concepto de vivienda.

Entonces, se indicó lo siguiente:

«La normativa del Impuesto sobre el Valor Añadido no define el concepto de vivienda, por lo que resulta procedente definirlo según la noción usual de la misma, como edificio o parte del mismo destinado a habitación o morada de una persona física o de una familia, constituyendo su hogar o la sede de su vida doméstica.

En un sentido similar, el Tribunal Supremo, en sentencia de 5 de junio de 1992 (apelación núm. 2422) aclara el concepto de vivienda de siguiente manera:

"Vivienda es un concepto jurídico indeterminado en torno al que, paradójicamente, se ha producido, incluso, todo un cuerpo de profusa legislación especial protectora. De ella, con claridad se desprende que es aquel espacio físico donde el ser humano puede, permanentemente desarrollar sus actividades vitales –de ahí, "vivienda"– al resguardo de agentes externos».

Más relevante, resulta de interés la STS de 25 de abril de 2016, rec. cas. 2870/2014 que analiza el contenido del artículo 91. Uno.1. 7 a propósito de la solicitud de aplicar el tipo reducido a la entrega de un edificio que estaba destinado a apartamentos turísticos.

Con independencia del resultado final de la sentencia, que efectivamente no considera aplicable el tipo reducido a dichos apartamentos turísticos por no constituir vivienda, lo relevante de dicha sentencia radica en que describe las pautas que deben tenerse en cuenta para calificar un edificio como apto para su utilización como vivienda y, en consecuencia, aplicar el tipo reducido.

Se transcribe el fundamento tercero de la sentencia:

«el otro motivo de casación, aducido por el cauce del artículo 88.1. d) LJCA, que lleva el ordinal primero es por vulneración del reiterado artículo 91. Uno.1. 7º LIVA, que la recurrente considera inadecuadamente interpretado por la sentencia de instancia, así como por infracción de los preceptos relativos a la analogía ( artículos 4.3 CC y 14 LGT).

Para argumentar su motivo, la recurrente afirma que la Sala de instancia considera que la entrega de apartamentos turísticos aun aptos para su utilización como viviendas desde el punto de vista material, al no disponer de cédula de habitabilidad, no tienen la condición objetiva para ser considerados viviendas. Y, a estos efectos, reproduce el fundamento 4 de dicha sentencia.

La parte sostiene que ello supone una incorrecta interpretación del artículo 91. Uno.1. 7º LIVA, precepto legal de carácter estatal porque la Sala de instancia no ha utilizado los criterios hermenéuticos aplicables.

Contrariamente, entiende que, según dicho precepto, el tipo reducido del IVA del 7% es aplicable a "las entregas de edificios o parte de los mismos aptos para su utilización como viviendas, sin señalar si son para primera, segunda o ulterior vivienda o si el destino es residencia habitual u ocasional". Lo relevante, a los efectos del IVA, según sostiene la recurrente, es la aptitud del inmueble para su destino como sede de la vida doméstica (sic).

Considera errónea la interpretación del Tribunal a quo porque invoca una interpretación restrictiva de la norma, establecida para las exenciones cuando de lo que se trata es de aplicar el tipo normal del IVA, 16%, o el tipo reducido del 7% que no constituye, realmente, ninguna exención.

Asimismo, entiende improcedente que dicho Tribunal utilice como criterio de interpretación la Ley 1/1999, de 12 de marzo, de Ordenación del Turismo de la Comunidad de Madrid y el Real Decreto 2877/1982, de 15 de octubre de Ordenación de Apartamentos y Viviendas Vacacionales porque son normas autonómicas. Y, además reprocha a la sentencia de instancia que no atendiera a la apreciación conjunta de los requisitos mencionados en la norma fiscal.



Frente a la argumentación contenido en el mencionado fundamento jurídico 4, considera la parte que nada se dice sobre la utilización directa por los propietarios que sean personas físicas para un alojamiento ocasional o permanente, ya que la única restricción se refiere al alojamiento de terceros como residencia permanente.

En definitiva, según la recurrente, la consideración del apartamento como vivienda es un elemento directamente determinante de la cuantía de la deuda tributaria, y por tanto, solo puede regularse por la ley tributaria, sin que sea posible considerar la regulación autonómica de apartamentos turísticos como ley tributaria.

Este motivo en los términos expuestos debe ser también rechazado.

A pesar de la neutralidad que caracteriza al IVA, coexisten en él varios tipos impositivos (general, reducido y superreducido), cuya existencia obedece a razones de política social y a la ayuda al consumo de los productos y artículos básicos, circunstancia que contribuye, en alguna medida, a favorecer el principio de redistribución a través de la imposición indirecta.

En efecto, dichos tipos impositivos responden a un doble fundamento. Por una parte, a la necesidad de acomodarse a las exigencias contenidas en las Directivas sobre armonización de tipos impositivos; y por otra, a la finalidad de introducir una cierta progresividad. Y es que los Estados miembros no gozan de libertad para aplicar en el IVA los tipos reducidos. Por el contrario, solo pueden establecerlos en relación con las entregas de bienes y prestaciones de servicios, tradicionalmente incluidos en el Anexo H de la antigua Directiva 77/388/CEE y posteriores Directivas, en materia de armonización de las legislaciones de dichos Estados relativas al Impuesto.

El texto literal de la norma, artículo 91. Uno. 1.º LIVA prevé la aplicación del tipo reducido -en el momento al que se contrae el presente recurso, del 7%- para las entregas de 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.

El propio texto legal hace dos precisiones: no tienen la consideración de anexos a viviendas los locales de negocio, aunque se transmitan juntamente con los edificios o parte de los mismos destinados a vivienda; y que no se consideran edificios aptos para su utilización como viviendas las edificaciones destinadas a su demolición a que se refiere el artículo 20, apartado uno, número 22º, parte A), letra c) de la propia Ley.

Los Estados solo pueden prever los tipos reducidos para dichas entregas y prestaciones, aunque no tienen obligación de hacerlo.

En consecuencia, aunque no cabe invocar el criterio restrictivo que se predica de la interpretación de las normas sobre exenciones tributarias, si ha de afirmarse que los tipos reducidos en el IVA presentan un carácter excepcional, mientras que el tipo general u ordinario se aplica a todas las operaciones para las que no se prevea expresamente la aplicación de aquellos.

Y, además, conforme a los artículos 12 LGT y 3.1 CC, los términos que no se definan por la norma tributaria, han de entenderse de acuerdo con su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda.

Así, pues, para la aplicación del tipo reducido en relación con los "edificios aptos para la su utilización como vivienda" es necesario que concurren los siguientes requisitos:

1º) Ha de tratarse de vivienda terminada, ya que la entrega de la edificación, en tanto no esté concluida, sigue el régimen del suelo sobre el que se asienta.

2º) El tipo se aplica a todas las operaciones que, conforme al artículo 8 LIVA, tengan la consideración de entrega de vivienda, y no a las operaciones relativas a vivienda que tengan la consideración de prestación de servicios.

3º) Conforme a la noción usual del término es preciso que se trate de aptitud para el destino "a habitación o moradas de una persona física o familia, constituyendo su hogar o sede de su vivienda doméstica".

4º) No es suficiente que concorra dicha aptitud en función de las características objetivas de diseño y construcción del edificio, sino que ha de tenerse en cuenta el destino legal posible. Y, así, la venta de apartamentos turísticos ha de tributar al 16%, no al tipo reducido del 7%, cuando no pueden calificarse como vivienda porque su destino, en ningún caso, puede ser la residencia habitual de una familia o persona física. Y esto es lo que ocurre en el presente caso en que, por disposición legal, los apartamentos turísticos construidos en la Comunidad de Madrid han de ser destinados por sus propietarios al alojamiento turístico ocasional sin carácter de residencia permanente.

En el presente caso, según resulta de la licencia de primera ocupación y funcionamiento se trata de "construcción de un conjunto edificatorio para uso de Servicio Terciario, en su clase Hospedaje, integrado



por una planta sótano, destinado a garaje-aparcamiento, y dos edificios aislados, sobre rasante, para albergar 207 unidades de alojamiento turístico ocasional, sin carácter de residencia permanente, en la modalidad de apartamento turístico y 14 locales de uso terciario".»

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.

El carácter esporádico, temporal o provisional de la ocupación de un inmueble no influye en la aptitud de un inmueble para ser considerado vivienda. Ese dato es relevante si lo analizamos desde la óptica del destino y desde esta perspectiva se deben excluir los apartamentos turísticos, pues en ningún caso pueden integrarse en la vocación que persigue un edificio de destinarlo a suplir las necesidades de la vivienda. Esto es, la aplicación del 7 por 100 no depende de que sea una vivienda habitual o no lo sea, depende simplemente, de que sea una vivienda y no un local comercial u otro anexo tal como se señala en el precepto y, por tanto, está destinado a ser la morada de una persona física o su familia.

Esto implica que entonces es irrelevante que la vivienda con posterioridad a su compra permanezca ocupada o desocupada. No debe olvidarse que el IVA es un impuesto de devengo instantáneo y que se devenga operación por operación y, por tanto, habrá que atenerse a las circunstancias objetivas en el momento de la entrega, en el momento del devengo, de manera que no deberán tenerse en cuenta las circunstancias posteriores. Del mismo modo y desde esta perspectiva, no puede hacerse depender la calificación de la vivienda del hecho de que posteriormente se obtenga la cédula de habitabilidad.

Esto se desprende igualmente de la jurisprudencia del TJUE que ha llegado a afirmar, a propósito de previsión de la aplicación, de un tipo reducido a obras de rehabilitación en viviendas particulares, que «Por último, en cuarto lugar, debe puntualizarse que, para considerar que un inmueble está efectivamente habitado, no es necesario que, mientras se realicen las obras, esté ocupado por las personas que viven en él de forma permanente o esporádica. Por un lado, la destinación efectiva del bien a vivienda no se ve modificada por el hecho de que dicho bien se utilice solo durante algunos períodos del año. Por otro lado, el hecho de que una vivienda particular esté desocupada durante un determinado período no altera su carácter de vivienda particular» ( STJUE 11 de enero de 2024, HPA - Construções, C-433/22, EU:C:2023:655).

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.

Otro argumento a favor de esta interpretación radica en la distinta redacción que efectúa la Ley del IVA en relación con el tipo reducido exigido a las edificaciones aptas para su uso como vivienda ( artículo 91. Uno.1.7 LIVA) y la aplicación del tipo superreducido del 4 % en el supuesto de viviendas de protección oficial ( artículo 91. Dos.1.6 LIVA).

En el artículo 91. Dos.1. 6º se hace referencia a la aplicación del tipo del 4% del siguiente modo: «Las viviendas calificadas administrativamente como de protección oficial de régimen especial o de promoción pública, cuando las entregas se efectúen por sus promotores, incluidos los garajes y anexos situados en el mismo edificio que se transmitan conjuntamente. A estos efectos, el número de plazas de garaje no podrá exceder de dos unidades». Por tanto, la ley del IVA es más exigente para la aplicación del tipo superreducido.



De modo que el tipo superreducido exige expresamente una calificación administrativa concreta de «protección oficial», si bien omite esta referencia a la calificación urbanística en el caso del uso de vivienda, lo que hace sospechar que la intención real del legislador era utilizar el término objetivo de morada, con independencia de la calificación administrativa de la habitabilidad.

Por otro lado, no tiene sentido exigir la cédula de habitabilidad, licencia de primera ocupación o autorización administrativa porque se trata de trámites administrativos que dependen de cada administración autonómica, lo que dejaría la aplicación del IVA al albur de cada territorio. Es decir, en determinadas comunidades autónomas en las que no se ha suprimido la cédula de habitabilidad, exigiríamos como requisito la licencia de primera ocupación, y en otras comunidades, demandaríamos la cédula de habitabilidad, aun cuando ya tendrían la licencia de primera ocupación, lo que parece que no tiene mucho sentido. Es decir, a pesar de contar con la misma documentación, la aplicación del tipo reducido dependerá del territorio en el que se encuentra el sujeto pasivo.

Asimismo, esta interpretación se muestra acorde con la jurisprudencia del TJUE en cuanto utiliza el término habitual o coloquial de vivienda en sentencias tales como la de 5 de mayo de 2022, DSR - Montagem e Manutenção de Ascensores e Escadas Rolantes C-218/21, EU:C:2022:355, y la de febrero de 2024, Valentina Heights, C-733/22, EU:C:2024:126.

Es cierto que ambas sentencias analizan el concepto de "renovación y reparación de viviendas particulares" según lo previsto en el Anexo IV de la Directiva IVA, si bien dicha terminología de vivienda se utiliza igualmente en el Anexo III que habilita para la aplicación de tipos reducidos en la entrega de viviendas.

En la STJUE de 5 de mayo de 2022, DSR - Montagem e Manutenção de Ascensores e Escadas Rolantes C-218/21, EU:C:2022:355, se señala que:

«29. A falta de remisión al Derecho de los Estados miembros y de definición pertinente en la Directiva del IVA, los términos que figuran en el anexo IV, punto 2, de esta Directiva deben interpretarse de manera uniforme y con independencia de las calificaciones empleadas en los Estados miembros, de conformidad con su sentido habitual en el lenguaje corriente, teniendo en cuenta el contexto en el que se utilizan y los objetivos perseguidos por la normativa de la que forman parte (véanse, en este sentido, las sentencias de 9 de julio de 2020, AJPF Caras-Severin y DGRFP Timisoara, C-716/18, EU:C:2020:540, apartado 30 y jurisprudencia citada, y de 17 de diciembre de 2020, BAKATI PLUS, C-656/19, EU:C:2020:1045, apartado 42) (...)

34. En cuanto a la expresión «viviendas particulares», procede señalar que el término «vivienda» designa generalmente un bien inmueble -e incluso mueble-, o una parte de éste, destinado a uso residencial y que, por tanto, sirve de residencia a una o varias personas. Por otra parte, el adjetivo «particular» permite distinguir tales viviendas de aquellas no particulares, como las viviendas de servicio o los hoteles».

En definitiva, la doctrina que fijamos es que: para la aplicación del tipo reducido previsto en el artículo 91. Dos. 1. 7º LIFA, en relación con los "edificios aptos para la su utilización como vivienda" es necesario que concurren los siguientes requisitos:

1º) Ha de tratarse de vivienda terminada, ya que la entrega de la edificación, en tanto no esté concluida, sigue el régimen del suelo sobre el que se asienta.

2º) El tipo se aplica a todas las operaciones que, conforme al artículo 8 LIVA, tengan la consideración de entrega de vivienda, y no a las operaciones relativas a vivienda que tengan la consideración de prestación de servicios.

3º) Conforme a la noción usual del término, es preciso que se trate de aptitud para el destino "a habitación o moradas de una persona física o familia, constituyendo su hogar o sede de su vivienda doméstica".

#### **CUARTO.** - *Pretensiones deducidas y pronunciamientos solicitados.*

La parte recurrente solicita la anulación de la sentencia de la AN objeto del presente recurso de casación, por infringir el artículo 91.Uno.7º LIVA y, consiguientemente, que se declare la procedencia de la estimación del recurso núm. 31/2020, interpuesto contra la resolución del TEAC el 19 de febrero de 2015, por la que se desestima la reclamación núm. 00/5906/2016, reconociendo su derecho a la rectificación de la autoliquidación de IVA y a la devolución de las cuotas indebidamente repercutidas al haber aplicado el tipo general en lugar del tipo reducido aplicable a las viviendas, devolución a la que habrá que adicionar los correspondientes intereses de demora.

La Abogacía del Estado, por el contrario, solicita que se declare no haber lugar al recurso de casación y, por tanto, se confirme la sentencia de instancia y, con ella, los actos y resoluciones de los que deriva.

Es el momento de recordar nuevamente que en la resolución del el Tribunal Económico- Administrativo Central del 18 de septiembre de 2019, se indica que «siendo el acuerdo de liquidación firme, y no habiendo discutido



la reclamante mediante la interposición del recurso de reposición o reclamación económico-administrativa en plazo, la improcedente de la exención al transmitir el inmueble en 2008 o la posibilidad de renunciar a la exención, este TEAC debe considerar, tal y como declaró la Inspección, que la entrega realizada por la reclamante fue una tercera entrega exenta sin posibilidad de renuncia a la exención, y, que por tanto, el reclamante no ostentaba el derecho a la deducción de las cuotas soportadas por la adquisición del inmueble ni por los gastos relacionados con el mismo».

Es verdad que la solicitud de rectificación de la autoliquidación y, por ende, la interposición de la reclamación económico-administrativa y, en última instancia el presente recurso de casación, pasando por el recurso interpuesto ante la Sección Sexta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional está propiciada, en cierto modo, por la propia administración en tanto en cuanto, en alguna medida invita al hoy recurrente a recurrir la desestimación de su solicitud de devolución del IVA indebidamente soportado.

En efecto, en tanto en cuanto habiéndose acreditado que el inmueble adquirido en 2007 estuviese terminado y no en construcción y, por ende, según se ha dicho, tratándose de edificios aptos para la su utilización como vivienda, el IVA que se le debería haber repercutido sería el 7 % y no del 16%, por lo que el ingreso a la administración por parte de la entidad transmitente tendría que ser menor, de manera que, si ha recibido un ingreso mayor, como es el caso, la Administración se está enriqueciendo indebidamente. No lo ve así la recurrida, pues, señala que fuera cual fuera el importe repercutido «esta cuestión en nada afecta al hecho de que la transmisión efectuada por el obligado tributario esté o no exenta de IVA y por tanto, genere o no el derecho a deducir las cuotas soportadas, siendo así que en caso negativo (exención) la inspección propone la no deducibilidad de la totalidad de las cuotas soportadas, con independencia de la cuantía de éstas, sin perjuicio de que el contribuyente pueda instar, en su caso, el correspondiente procedimiento para la recuperación de las cuotas que le fueron repercutidas, si bien en este caso dichas cuotas indebidas tampoco tendrán la consideración de deducibles, conforme al artículo 94. Tres de la Ley 37/1992. En ningún caso procederá la deducción de las cuotas en cuantía superior a la que legalmente corresponde ni antes de que se hubieran devengado con arreglo a derecho».

Es cierto que el contribuyente no ha acreditado, ni siquiera lo ha combatido en sede judicial (antes en la Audiencia Nacional y ahora en el Tribunal Supremo), que los bienes y servicios adquiridos en 2007 y en 2008 están directa y únicamente relacionados con la entrega que tiene lugar en 2008, por lo que las cuotas soportadas no deben ser objeto de deducción en ninguna medida, porque la entrega realizada en 2008 es una operación interior exenta, o mejor, una exención plena. A la altura en que se presenta la solicitud de rectificación y consiguiente devolución del IVA soportado (8 de mayo de 2014) eso ya es indiscutido. Es así, porque esa es la mecánica del IVA. Si no tiene derecho a la deducción, no tiene derecho a devolución posterior, en el caso de que, tras la correspondiente compensación entre cuotas soportadas deducibles y cuotas repercutidas, el resultado fuera a devolver. Sucede que, en este caso, eso es cierto, y responde a la mecánica del IVA, Insistimos, no deducirse el 7 % del IVA correspondiente a la adquisición del inmueble en 2007 es lo que se deriva de la LIVA, dado que, en el presente recurso hemos llegado a la conclusión de que ese es el tipo de gravamen aplicable. Pero esa conclusión no es válida en el presente caso, en el que, de lo que se trata es de pronunciarse, en última instancia, sobre la solicitud de devolución de ingresos indebidos del exceso del importe del IVA repercutido en la compraventa realizada a la fecha 29 de junio de 2007 en la que se repercutido IVA al tipo general del 16 % en lugar de aplicar el tipo repercutido del 7 %. Ese exceso, es el 9 % de lo repercutido.

Pues bien, el importe de las cuotas repercutidas por Turmalina Gestión son cuotas incorrectamente repercutidas, puesto que se ha aplicado un tipo de gravamen superior al legalmente previsto. La consecuencia de ello es que, de conformidad con el artículo 92. Uno.1. 7º LIVA, no correspondiendo a cuotas repercutidas por un sujeto pasivo, no generan el derecho a la deducción, puesto que el artículo 92 de la Ley del IVA dispone que el derecho a la deducción sólo procederá en la medida en que los bienes y servicios adquiridos se utilicen en la realización de las operaciones comprendidas en el artículo 94, apartado uno, de esta Ley. En ese último precepto, concretamente se establece que podrán deducirse 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 determinadas operaciones, cumpliéndose determinados requisitos, cuando se trate de entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas y no exentas del IVA. A *sensu contrario*, las entregas de bienes y prestaciones exentas no permiten deducirle las cuotas soportadas. Por tanto, los correspondientes importes repercutidos han de quedar excluidos en su totalidad del cálculo de las cuotas soportadas deducibles.

Dando un paso más, en aras de resolver las pretensiones de las partes, debemos manifestar que hay que tratar de evitar tanto una doble tributación por unas mismas operaciones, como un enriquecimiento injusto de la Hacienda Pública. Habida cuenta de que Turmalina ha soportado indebidamente parte del IVA repercutido



con ocasión de la adquisición del inmueble en 2007, lo procedente es que tal exceso le sea devuelto, concretamente, como hemos dicho, el 9% de lo repercutido.

A priori, varias son las vías que pueden recorrerse para reconducir la situación que nos viene ocupando a los cauces por los que debe discurrir, que no son otros, en esta coyuntura, que la preservación del principio de neutralidad que rige la estructura del IVA, y, asimismo, el principio de efectividad, tal como vienen siendo interpretados por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (por todas, sentencia de 21 de marzo de 2024, Dyktor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy, C-606/22, EU:C:2024:255).

No en vano, el artículo 3.2 de la LGT establece, refiriéndose a los principios de aplicación del sistema tributario, que «se basará en los principios de proporcionalidad, eficacia y limitación de costes indirectos derivados del cumplimiento de obligaciones formales y asegurará el respeto de los derechos y garantías de los obligados tributarios». En supuestos como el que nos ocupa, la solución por la que nos decantamos resulta la más adecuada, ya que con ella se evita que el obligado tributario se vea abocado a transitar por otros procedimientos con la finalidad de recuperar el IVA indebidamente soportado.

Cierto es que Turmalina Gestión no puede deducirse las cuotas indebidamente soportadas, pero lo que no puede negarse es que sí ha soportado una repercusión excesiva, de ahí que tenga derecho a la devolución de ese importe indebidamente repercutido, junto con los intereses.

#### **QUINTO.** - Costas.

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, no procede declaración de condena al pago de las costas causadas en este recurso de casación. Respecto de las generadas en la instancia, habida cuenta de las dificultades jurídicas que reviste la cuestión litigiosa, de conformidad con lo dispuesto en el art. 139.1 LJCA la Sala acuerda no hacer especial imposición, por lo que cada parte abonará las causadas a su instancia y las comunes por mitad.

## **FALLO**

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido

**Primero.** Fijar los criterios contenidos en el fundamento de derecho tercero de esta sentencia.

**Segundo.** Haber lugar al recurso de casación núm. 3389/2023, interpuesto por doña María Salud Jiménez Muñoz, en representación de la mercantil Turmalina Gestión, S.L., contra la sentencia dictada por la Sección Sexta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, el 23 de diciembre de 2023, en el recurso núm. 31/2020, sobre impuesto sobre el valor añadido, ejercicios 2007 y 2008. Casar y anular la sentencia recurrida.

**Tercero.** Estimar el recurso contencioso-administrativo núm. 31/2020 interpuesto por Turmalina Gestión, S.L., ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, frente a la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central, de 18 de septiembre de 2019, desestimatoria a su vez de la reclamación económica administrativa presentada por la sociedad contra la denegación de su solicitud de rectificación de autoliquidación y devolución de ingresos indebidos por el impuesto sobre el valor añadido, de suerte que se reconoce el derecho a la devolución del importe indebidamente repercutido, más los intereses.

**Cuarto.** Hacer el pronunciamiento sobre costas en los términos dispuestos en el último fundamento.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.