

Circular nº 13 – Específica – Diciembre de 2012

**LA TRANSMISIÓN DE VIVIENDAS NUEVAS SIN LICENCIA DE
PRIMERA OCUPACIÓN**

El objeto de la presente nota es tratar de dar una respuesta al problema que se está planteando con motivo de la transmisión de viviendas nuevas (primera entrega) y la aplicación del tipo del 4 % en aplicación del RDL 9/2011 modificado por la disposición final quinta del Real Decreto-ley 20/2011, alargando el plazo para la aplicación del tipo reducido hasta el 31/12/2012.

En esta línea, hay que tener en cuenta que el problema se planta o se va a plantear, cuando:

- A fecha 31/12/2012, no se ha finalizado la vivienda
- A fecha 31/12/2012, no se ha obtenido la cedula de habitabilidad
- A fecha 31/12/2012, la vivienda está finalizada pero no se ha obtenido la financiación necesaria para la adquisición o cualquier otro motivo

Con carácter previo hay que determinar que no se produce ningun problema cuando con carácter previo a la transmisión, se ha abonado la totalidad del precio de la vivienda, algo que en la practica, salvo supuestos de permutas, será de difícil aplicación

Y es que los pagos anticipados, en la medida que se realicen sobre un elemento determinado (vivienda V1050-12), y en aplicación de la jurisprudencia del TJCE (BUPA Hospitals), no generan problemas, e iran al tipo impositivo del momento en el que se realiza el pago (devengo).

La normativa aplicable al devedo y al tipo impositivo por la transmisión de viviendas se expone a continuación:

Artículo 75 devengo

1.º En las entregas de bienes, cuando tenga lugar su puesta a disposición del adquirente o, en su caso, cuando se efectúen conforme a la legislación que les sea aplicable.

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, en las entregas de bienes efectuadas en virtud de contratos de venta con pacto de reserva de dominio o cualquier otra condición suspensiva, de arrendamiento-venta de bienes o de arrendamiento de bienes con cláusula de transferencia de la propiedad vinculante para ambas partes, se devengará el Impuesto cuando los bienes que constituyan su objeto se pongan en posesión del adquirente

Artículo 91.7. Tipo reducido (modificado al 4 % por RDL 9/2011)

7. 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 Norma Foral 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 Norma Foral.

A pesar de que de la interpretación comunitaria de la puesta a disposición, ésta se debe desligar del formalismo civil, en el caso de las transmisiones inmobiliarias, éstas deben ser analizados bajo la norma civil, y en especial a las normas de los artículos 1462 y ss. del Código Civil.

A la tradicional exigencia de título (contrato) y modo (tradición), lo normal es que el devengo del impuesto se produzca cuando medie la llamada tradición instrumental a través de la formalización de la escritura pública (artículo 1462 CC). No obstante lo anterior, es cierto que puede producirse tal tradición desligada de la escritura, ya sea por la

vía de la entrega de las llaves u otro procedimiento, aunque la elevación a escritura pública sea posterior: basta el simple contrato privado y la entrega de llaves para que se produzca el devengo al transmitir la propiedad tales título y modo. También puede ocurrir que la entrega de bienes sea posterior a la escritura pública, si así se desprende de los pactos que figuren en la propia escritura (DGT V1577-06 de 21-07-2006 y TEAC 18-04-2007).

Bajo la normativa enumerada, dos son los requisitos para la aplicación del tipo super reducido en los supuestos que nos ocupan: a) que se produzca la transmisión, la entrega (título y modo) y b) que el objeto de la entrega sea un edificio o parte de los mismos, aptos para su utilización como viviendas

La interpretación que realiza tributos del concepto apto para su utilización como viviendas es que el inmueble disponga en el momento de la entrega de la correspondiente cédula de habitabilidad o de licencia de primera ocupación y, objetivamente considerados, tanto desde un punto de vista material como jurídico, sean susceptibles de ser utilizados como vivienda. Consultas de tributos V0284-10 y V0230-12

La interpretación de la DGT por lo tanto establece dos requisitos para la aplicación del tipo reducido:

- Que disponga de la correspondiente cédula de habitabilidad o licencia de primera ocupación
- Que sea susceptible de ser utilizado como vivienda desde un punto de vista material y jurídico.

Y con esa interpretación, ante la ausencia de cédula de habitabilidad o licencia de primera ocupación, no hay posibilidad de devengo del impuesto a tipo reducido cuando se transmite¹ la vivienda sin la correspondiente cédula de habitabilidad.

En este sentido, las consultas V2295-11, V2296-11, 2297-11

¹ Mas tarde matizaremos que la interpretación de la DGT parece abrir la posibilidad a que el objeto de la transmisión sea la vivienda.

Las transmisiones de vivienda como objeto de la transmisión

Hasta este momento, y bajo los criterios emanados por la Dirección General de Tributos bajo las diferentes consultas emitidas, la aplicación del un tipo reducido a la transmisión objetiva se sustenta en un hecho objetivo: la detención de la licencia de primera ocupación (antes cédula de habitabilidad)

Bajo la interpretación hecha hasta aquí, parece razonable decir que toda transmisión de un edificio o parte del mismo que se transmita sin la cédula de habitabilidad, no es vivienda, lo que para los supuestos de viviendas nuevas o en construcción, se trataría de la entrega de una vivienda en construcción, que debe tributar a tipo general.

En esta línea al resolución del TEAC de 1 de Febrero de 2006:

A mayor abundamiento debemos remarcar, por concurrir circunstancias similares a las del presente caso, que la DGT ha reiterado (consultas de 25 Jul. 1996 y de 23 Jun. 2000) que la transmisión de viviendas en construcción deben tributar al tipo general, puesto que no tienen concedida en el momento de la transmisión la correspondiente cédula de habitabilidad por lo que no puede considerarse objetivamente que el inmueble pueda ser habitado.

No acabamos de distinguir algunas interpretaciones administrativas sobre este proceso, más si analizamos la consulta de la DGT 1212-01, sobre todo teniendo en cuenta que la citada resolución del TEAF la menciona, y no la contradice, simplemente resuelve que se trata de supuestos distintos.

Este Centro directivo ha señalado reiteradamente que la aplicación del tipo reducido en el supuesto a que se refiere el artículo citado depende de una circunstancia objetiva: la aptitud del edificio o parte del mismo objeto de entrega para ser utilizado como vivienda, disponiendo de la correspondiente cédula de habitabilidad.

*De lo indicado en el escrito de consulta se deriva que, si bien el momento de la adjudicación de los chalets y de la elevación de las transmisiones de los mismos a escritura pública, los mismos **no tienen concedida la cédula de habitabilidad**, aunque se solicitará en breve plazo, una vez subsanadas determinadas deficiencias, pero sí son aptos para utilizarse como viviendas, **habrá de entenderse que el objeto de las citadas transmisiones es la entrega de viviendas terminadas** y aptas para su utilización como tales sin perjuicio de la posterior solicitud y concesión de la correspondiente cédula de habitabilidad. Siendo ello así, se aplicará el tipo impositivo del 7 por ciento en las entregas de los chalets objeto de consulta efectuadas por la cooperativa consultante a sus socios.*

Lo que parece no obstante desprenderse de esta consulta, es que si el objeto de la transmisión es la vivienda terminada, la obligación de la obtención de la licencia, recae en el transmitente, lo que no es baladí, ya que la falta de obtención de ésta derivaría en el incumplimiento del contrato por entrega de cosa diversa, por ende resoluble en aplicación de variada jurisprudencia, “aliud pro alio” que comprende los supuestos de la entrega de una cosa distinta a la pactada, y la de imposibilidad de cumplimiento por inhabilidad del objeto, bien por no ser servible para el uso a que se destinó o porque el adquirente ha quedado objetivamente insatisfecho.

Si por el contrario, la transmisión se produce sobre cuerpo cierto, sin quedar claramente delimitado que constituye objeto de la misma la vivienda terminada y con licencia de primera ocupación, se trata de una vivienda en construcción y la operación deberá calificarse como tal.

Las transmisiones de bienes con pacto de reserva de dominio

Además de lo anterior, parecida problemática ha sido analizada en la consulta V2596-11 de la DGT, que paralela al análisis anterior, y vinculado a la transmisión de vivienda “en construcción” parece abrir la mano a esta interpretación.

En la consulta enumerada, analizando un caso de transmisión de vivienda en construcción con pacto de reserva de dominio, se resolvía:

Entre las entregas que deberán tributar al tipo general del Impuesto se encuentran las de edificios de viviendas que, debido a que su construcción no ha sido terminada, no son aptos para dicha utilización.

Así, resultará determinante definir cuál es el objeto de la entrega, de cara a establecer el tipo impositivo aplicable. Si el objeto de la entrega es una vivienda en construcción, de manera que el adquirente debe proceder a su terminación, el tipo aplicable será en todo caso el general del Impuesto; no obstante, si el objeto de la entrega es una vivienda terminada, aunque se concierte la operación cuando la construcción aún no ha finalizado, el tipo aplicable será el reducido.

En el caso descrito en la consulta, al producirse la entrega de las viviendas con la puesta en posesión del adquirente, una vez acabadas las mismas, no cabe duda de que el objeto de la entrega es una vivienda terminada y no una vivienda en construcción. Por lo tanto, puede concluirse que el tipo impositivo aplicable será el del 8 por ciento

Por otra parte, se debe resaltar que la aplicación del tipo impositivo del 8 por ciento a la entrega del inmueble requiere que éste disponga de la correspondiente cédula de habitabilidad y, objetivamente considerado, sea susceptible de ser utilizado como vivienda, con independencia de la finalidad a la que lo destine el adquirente.

No concurriendo el requisito de que el inmueble resulte apto para su utilización como vivienda, el tipo impositivo aplicable por el Impuesto sobre el Valor Añadido a la entrega del edificio en construcción que realice el propietario a un tercero sería el general del 18 por ciento

Aunque el análisis de esta consulta está vinculado a la transmisión de edificios o partes de los mismos con pacto de reserva de dominio, creemos que resulta plenamente aplicable a la necesidad de delimitar el objeto de la compraventa en la vivienda.

No obstante lo anterior, creemos que el criterio emanado por tributos no es especialmente claro, lo que obliga a que estas operaciones sean evitadas por la alta inseguridad jurídica que pueden acarrear. Y es que además, el análisis de la línea divisoria resulta especialmente importante, en la medida que si de la operación de compraventa se deduce, que el objeto de la compraventa es la entrega es una vivienda en construcción, los pagos anticipados, en aplicación de la jurisprudencia comunitaria (BUPA Hospitals entre otras) deberán ir al tipo impositivo correspondiente a la entrega principal, (tipo general vigente en cada momento en el que se realicen los pagos) y si el objeto de la compraventa es una vivienda nueva, con la “carga” de la licencia de primera ocupación al transmitente, la transmisión ira a tipo reducido, y los pagos anticipados deberan ir igualmente a tipo reducido (el vigente en cada momento en el que se realicen los pagos, que será super reducido en aplicación del RDL 9/2011 entre el 20 de agosto de 2011 y 31/12/2012).

No duden en consultarnos cualquier duda derivada de las opiniones aquí vertidas

Iñigo Sevilla

Biscay Consulting, s.l.