

Una cuestión tan aparentemente simple como es la aplicación del tipo superreducido del 4% a la entrega de viviendas se complica y enrevesa a medida que se plantean casos concretos que requieren una interpretación del alcance de la modificación normativa operada.

Tras la publicación del RD y acudiendo a lo que dispone la Ley del IVA, ciertamente es posible plantearse el enlace entre el concepto de "entrega" del inmueble y el tipo impositivo aplicable.

El art. 91.Uno.1.7º LIVA, ahora modificado, supone la aplicación del 4% a las "entregas" de "edificios o parte de los mismos aptos para su utilización como viviendas,....".

Una interpretación amplia de la modificación introducida permite acudir al concepto de "entrega" previsto en la propia LIVA y, concretamente, al artículo 8 al que nos hemos referido en diversas ocasiones. Ese concepto incluye, expresamente, como se ha señalado, "las ejecuciones de obra que tengan por objeto la construcción o rehabilitación de una edificación, en el sentido del artículo 6 de esta Ley, cuando el empresario que ejecute la obra aporte una parte de los materiales utilizados, siempre que el coste de los mismos exceda del 33 % de la base imponible".

Está claro, también, que cuando hablamos de PRESTACIONES DE SERVICIOS, el artículo 11.Dos.6º de la Ley del IVA, definiéndolas negativamente y por oposición, señala que tendrán ese carácter "Las ejecuciones de obra que no tengan la consideración de entregas de bienes con arreglo a lo dispuesto en el artículo 8 de esta Ley", es decir, las ejecuciones de obra que tengan por objeto la construcción o rehabilitación de una edificación, en el sentido del artículo 6 de esta Ley, cuando el empresario que ejecute la obra aporte una parte de los materiales utilizados, siempre que el coste de los mismos NO exceda del 33 % de la base imponible. A este último supuesto (las prestaciones de servicios) no le afecta, evidentemente, el tipo superreducido.

En realidad, la opinión emitida en un principio al respecto respondía a una pregunta sobre autopromoción de vivienda o construcción de vivienda y no sobre rehabilitación. Incluso se llegaba a plantear, desde esa óptica, si en una construcción de vivienda que devengase pagos anticipados podría beneficiarse de la aplicación del 4% desde el 20 de agosto y siempre que la adquisición de la misma se efectuase hasta el 31 de diciembre.

El problema añadido es que al toparnos con el ya célebre art. 8 LIVA en éste se recoge también el término "rehabilitación" y eso puede generar aún una mayor confusión.

En mi opinión, los supuestos de rehabilitación de una vivienda no son equiparables a lo que pretende el RDL 19/2011 (la entrega de una vivienda nueva -por el promotor.... o por el autopromotor-, puesto que

si no lo fuese no estaría sujeta al IVA, sino al ITP). El supuesto específico de la rehabilitación de una vivienda cuenta con su propio tratamiento diferenciado en el artículo 91.2.15º y 91.3.1º y 3º.

Es posible que, además y por otro lado, se pueda interpretar la modificación operada de una forma más restrictiva. La Disposición Transitoria Cuarta del RDL 19/2011 (Tipo impositivo aplicable del Impuesto sobre el Valor Añadido a las entregas de viviendas) dispone que "Con efectos desde la entrada en vigor de este Real Decreto-ley y vigencia exclusivamente hasta el 31 de diciembre de 2011, se aplicará el tipo reducido del 4 por ciento del Impuesto sobre el Valor Añadido a las entregas de bienes a las que se refiere el número 7.º del apartado uno.1, del artículo 91 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido".

Es posible, pues, que el criterio restrictivo al que se alude venga provocado por leer y subrayar lo siguiente: "...se aplicará el tipo reducido del 4 por ciento del Impuesto sobre el Valor Añadido a las entregas de bienes a las que se refiere el número 7.º del apartado uno.1, del artículo 91...". Es decir, solo y únicamente a las "entregas" de "edificios o parte de los mismos aptos para su utilización como viviendas,...", obviando llanamente el concepto de "entrega" incluido expresamente en el art. 8 de la LIVA.

Para más abundamiento, en el documento publicado esta misma semana en la web de la AEAT bajo el título "Cuestiones referentes a la disminución del tipo impositivo del IVA aplicable a la entrega de viviendas", y dentro del apartado correspondiente a las PREGUNTAS FRECUENTES APLICACIÓN DEL TIPO SUPERREDUCIDO DEL 4% A LA ENTREGA DE VIVIENDAS se hace referencia expresa y quizás excluyente al supuesto de "viviendas terminadas y ser su primera entrega (la realizada por el promotor) (...)". Este posicionamiento supone obviar lo dispuesto en el art. 8 LIVA -al que no se podría recurrir, de confirmarse el criterio restrictivo, para aclaración del concepto de "entrega", por tanto- y exige, en consecuencia, una aclaración definitiva para evitar dudas o planteamientos que posteriormente pudieran considerarse erróneos, aun siguiendo la lógica interna de la Ley del Impuesto (es decir, recurrir al concepto de "entrega" presente en el art. 8).

Se ha solicitado aclaración de conceptos y emisión de nuevas opiniones y criterios y estamos a la espera de ellos. Por ejemplo, respecto a la aplicación del 4% en los casos de viviendas cuya construcción se ha iniciado, se finalizará por los promotores, devengan pagos anticipados y se transmitirán definitivamente antes del 31.12.11. También respecto de los supuestos de arrendamientos con opción de compra, cuando la adquisición la realiza el primer arrendatario y el arrendador es el propio promotor o constructor. Igualmente, respecto del supuesto de construcción y, sobre todo, de rehabilitación de vivienda con aportación de materiales por importe superior al 33%.

De la lectura del documento publicado por la AEAT surgen otras cuestiones de interés que merecen un análisis detenido acerca de su alcance. Por ejemplo, la posibilidad de aplicar el tipo reducido del 4% a la entrega de un inmueble nuevo apto para su uso como vivienda pero destinado finalmente a oficina o a otros usos, en lo que es una interpretación literal -y correcta- del art. 91.Uno.1.7º LIVA.

Esperamos que, en breve, podamos aclarar las principales dudas planteadas hasta la fecha -y otras que surgirán, seguramente- al respecto.

Os mantendremos informados puntualmente, aprovechando para elaborar un documento específico sobre todas las modificaciones que, en el tratamiento de los inmuebles, se han producido en los últimos ejercicios por aplicación de diversas normas de "medidas urgentes", iniciadas, fundamentalmente, con el RDL 6/2010.