

# Artículo doctrinal de José M<sup>a</sup> Tocornal

Consultas [148366](#) del Servicio Informa, y la Vinculante [V2132-24](#) de la DGT, de dos de octubre de 2024.

En dichas consultas se plantea el tema siguiente:

Entidad que se encuentra dada de alta en el epígrafe del IAE 8332 correspondiente a promoción inmobiliaria, ha adquirido un inmueble que va a reformar completamente, **no sabiendo el destino que le va a dar una vez finalizada la obra**, pudiendo ser aquél el de arrendamiento de vivienda de uso turístico, su arrendamiento como vivienda habitual o la transmisión a terceros.

Se plantea el **derecho a la deducción** de las cuotas soportadas en dicha reforma.

Las cuestiones que se tratan en este artículo hacen referencia a determinadas situaciones recurrentes que han suscitado polémicas y conflictos entre los contribuyentes y la Administración Tributaria.

Se trata de las deducciones de cuotas soportadas correspondientes a obras, o adquisiciones o construcciones de inmuebles, en aquellos casos en los que no se conoce (o no puede acreditarse) el destino final que se le va a dar a dichos inmuebles. A título de ejemplo, se cita la entidad que adquiere un solar con la finalidad de edificar sobre el mismo unas viviendas. Evidentemente, éstas pueden destinarse al arrendamiento como vivienda habitual, como viviendas con prestaciones de servicios propios de la industria hotelera, o pueden ser objeto de transmisiones a terceros, tal y como se plantea en las Consultas referidas.

Para estos casos, tanto la doctrina administrativa como la jurisprudencia, condicionan las deducciones de las respectivas cuotas de IVA soportadas, entre otros requisitos, a la acreditación de que los bienes inmuebles se destinen a realizar operaciones sujetas y no exentas del IVA, esto es, aquellas que otorgan el derecho a las deducciones de cuotas soportadas. Adicionalmente, debe cumplirse el requisito establecido por el número Dos del artículo 99 de la ley del IVA al que se hace referencia en el párrafo siguiente.

El citado artículo 99.Dos de la Ley del impuesto señala que **las deducciones se practicarán** *“en función del destino previsible de los bienes y servicios adquiridos, sin perjuicio de su rectificación posterior si aquél fuese alterado.”*

Con relación al derecho a la deducción, podrán ser objeto de deducción las cuotas soportadas como consecuencia de la adquisición del inmueble o de las obras, siempre que, **siguiendo criterios razonables y debidamente justificados, sea previsible realizar operaciones que originen el derecho a la deducción** del Impuesto.

En este sentido, la entidad que formula la consulta indica que los posibles destinos de los inmuebles sobre los que se van a efectuar reformas son los siguientes: a) arrendamiento de vivienda de uso turístico; b) arrendamiento de vivienda habitual; c) asignación a los partícipes de la entidad; o d) transmisión a terceros.

Las deducciones de cuotas de IVA están condicionadas a que el destino previsible sea la realización de operaciones generadoras del derecho a la deducción. A estos efectos el arrendamiento de viviendas y la transmisión de la edificación sujeta pero exenta del Impuesto no generan derecho a la deducción del Impuesto sobre el Valor Añadido soportado en la compra de bienes y servicios a otros empresarios o profesionales para su realización.

En la Consulta V2132-24, se hace referencia a la Resolución del TEAC de 22/09/2015 (RG 00/03393/2013), ([criterio 1](#) y [criterio 2](#)) señalándose que, en todo caso, **la deducción deberá efectuarse en función del destino previsible, lo cual es una cuestión de prueba que incumbe al contribuyente, sin que quepa presumir que vaya a ser la actividad generadora del derecho a la deducción.**

El TEAC en la mencionada Resolución fija el criterio siguiente:

- 1) A los efectos de lo dispuesto en el artículo 99.Dos de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, **corresponde al sujeto pasivo la carga de justificar**, mediante prueba suficiente o argumentos basados en criterios lógicos, objetivos y prudentes, que el destino previsible de los bienes o servicios adquiridos le otorga el derecho a la deducción de las cuotas del impuesto soportadas o satisfechas en la adquisición.
- 2) La determinación de cual es el destino previsible del artículo 99.Dos de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, **es de aplicación en el momento en que el sujeto pasivo pretenda ejercer el derecho a deducir las cuotas soportadas o satisfechas en la adquisición de los bienes o servicios, lo que no impide la regularización posterior de la deducción si el destino es finalmente alterado**, sin que se pueda interpretar dicho precepto en el sentido de admitir inicialmente el derecho la deducción de las cuotas sin atender al destino previsible en función de las circunstancias concretas de ese momento y posponer la regulación de los mismos al momento en que se materialice el destino efectivo”.

Así pues, **la carga de la prueba con relación al destino previsible recae sobre el contribuyente**, quien mediante prueba suficiente o argumentos basados en criterios lógicos, objetivos y prudentes debe justificar dicho destino previsible, no resultando válida una simple presunción en ese sentido.

Además, la determinación de cuál es el destino previsible debe realizarse **en el momento en que el sujeto pasivo pretenda ejercer el derecho a deducir**, lo que no impide la regularización posterior de la deducción si el destino es finalmente alterado. No es admisible la deducción inicial de las cuotas sin atender al destino previsible y posponer su regularización al momento en que se materialice el destino efectivo.