

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFC081150

DGT: 06-10-2021

N.º CONSULTA VINCULANTE: V2502/2021

SUMARIO:

IVA. Inversión del sujeto pasivo. Una persona física, no residente en el territorio de aplicación del Impuesto -en adelante TAI-, va a adquirir de un promotor una vivienda que se encuentra hipotecada y que se transmitirá a cambio de cancelar dicha hipoteca. Posteriormente, el adquirente va a destinar dicha vivienda al arrendamiento, siendo el arrendatario una entidad mercantil que lo destinará al arrendamiento turístico.

En la medida en que la mera explotación de un bien corporal o incorporeal, un bien inmueble en este caso, confiere al que lo explota la condición, a los efectos del Impuesto, de empresario o profesional y considerando que las actividades empresariales o profesionales, definidas como tales en el art. 5.Dos de la Ley 37/1992 (Ley IVA), implican una ordenación de factores productivos bien materiales o bien humanos, o bien de ambos tipos, con la finalidad de prestar servicios, debe llegarse a la conclusión de que la persona física no residente dispondrá de un establecimiento permanente en el TAI cuando éste constituya un establecimiento, distinto de la sede de actividad económica, que tenga un grado suficiente de permanencia y una estructura adecuada en términos de medios humanos y técnicos que le permitan prestar los servicios de los que se trate.

Tratándose de un servicio de arrendamiento de un bien inmueble, para cuya provisión basta la titularidad del bien objeto de explotación y, en su caso, la subcontratación de la gestión del propio arrendamiento o la subcontratación de los servicios de mediación necesarios para el desarrollo de dicha actividad, debe concluirse que, dado que dicho bien constituye una estructura productiva adecuada para la prestación del servicio de arrendamiento y que, presumiblemente, tendrá un grado suficiente de permanencia en el TAI, podría concluirse que el propio bien inmueble constituye un establecimiento permanente.

Ahora bien, a pesar de la realización de una actividad económica como es la explotación de un bien inmueble en arrendamiento de forma permanente, si no puede probarse que disponga, aunque sea de forma indirecta o subcontratada, de medios humanos para el desarrollo de la actividad no dispondrá de un establecimiento permanente en el TAI.

En consecuencia, en el supuesto analizado, según parece deducirse de la información disponible, el arrendador no mantendría en el TAI de forma permanente medios materiales y humanos para el ejercicio de la actividad de arrendamiento de la vivienda, por tanto, debe concluirse que no dispondrá en dicho territorio de un establecimiento permanente. En estas circunstancias será de aplicación lo establecido en el art. 84.Uno.2.º a) a') de la Ley 37/1992 (Ley IVA).

Por otra parte, en relación con el sujeto pasivo del Impuesto en la transmisión de la vivienda, manifiesta que la adquisición se realizará destinándose una parte del precio a la cancelación de la hipoteca que recae sobre la misma. Al respecto se puede concluir que en las circunstancias descritas no resultaría de aplicación el supuesto de inversión del sujeto pasivo contenido en el tercer guion del art. 84.Uno.2.º e) de la Ley 37/1992 (Ley IVA), dado que, tal y como parece deducirse, la persona física no residente no tenía la condición de empresario o profesional al tiempo de adquirir el referido inmueble. [Esta consulta es aclarada por la consulta DGT, de 29-12-2021, nº V3236/2021 (NFC081798) y, en consecuencia, queda aclarada]

PRECEPTOS:

Ley 37/1992 (Ley IVA), arts. 4, 5, 11, 20, 69, 70 y 84.

Directiva 2006/112/CE del Consejo (Sistema Común del IVA), art. 192 bis.

Reglamento de Ejecución (UE) n.º 282/2011 del Consejo (Disposiciones de aplicación de la Directiva 2006/112/CE), art. 11.

Descripción sucinta de los hechos:

La persona física consultante, no residente en el territorio de aplicación del Impuesto, va a adquirir de un promotor una vivienda que se encuentra hipotecada y que se transmitirá a cambio de cancelar dicha hipoteca. Posteriormente, el adquirente va a destinar dicha vivienda al arrendamiento, siendo el arrendatario una entidad mercantil que lo destinará al arrendamiento turístico.

Cuestión planteada:

Si dicho arrendamiento se encontrará sujeto al Impuesto sobre el Valor Añadido. Sujeto pasivo del Impuesto en la transmisión de la vivienda.

Contestación:

1. El artículo 4, apartado uno, de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre), establece que “estarán sujetas al Impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del Impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, incluso si se efectúan a favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen.”.

El apartado dos, letras a) y b), del mismo precepto señala que “se entenderán realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional:

a) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por las sociedades mercantiles, cuando tengan la condición de empresario o profesional.

b) Las transmisiones o cesiones de uso a terceros de la totalidad o parte de cualesquiera de los bienes o derechos que integren el patrimonio empresarial o profesional de los sujetos pasivos, incluso las efectuadas con ocasión del cese en el ejercicio de las actividades económicas que determinan la sujeción al Impuesto.”.

Por otra parte, de acuerdo con lo establecido en el artículo 5.uno de la citada Ley 37/1992, se reputarán empresarios o profesionales, a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido:

“a) Las personas o entidades que realicen las actividades empresariales o profesionales definidas en el apartado siguiente de este artículo.

No obstante, no tendrán la consideración de empresarios o profesionales quienes realicen exclusivamente entregas de bienes o prestaciones de servicios a título gratuito, sin perjuicio de lo establecido en la letra siguiente.

b) Las sociedades mercantiles, salvo prueba en contrario.

c) Quienes realicen una o varias entregas de bienes o prestaciones de servicios que supongan la explotación de un bien corporal o incorporeal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo.

En particular, tendrán dicha consideración los arrendadores de bienes.

(...).”.

En este sentido, el apartado dos, de este artículo 5, establece que “son actividades empresariales o profesionales las que impliquen la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

En particular, tienen esta consideración las actividades extractivas, de fabricación, comercio y prestación de servicios, incluidas las de artesanía, agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras, de construcción, mineras y el ejercicio de profesiones liberales y artísticas.”.

En consecuencia, la consultante tiene la condición de empresario o profesional y estarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido las entregas de bienes y prestaciones de servicios que en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional realice en el territorio de aplicación del Impuesto.

2. Por otra parte, el artículo 11 de la Ley 37/1992 establece que “a los efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido se entenderá por prestación de servicios toda operación sujeta al citado tributo que, de acuerdo con esta Ley no tenga la consideración de entrega, adquisición intracomunitaria o importación de bienes.”. Concretamente, el apartado dos.3º de este artículo dispone que, en particular, se considerarán prestaciones de servicios “las cesiones de uso o disfrute de bienes.”.

En este sentido, en relación con el lugar de realización del hecho imponible prestaciones de servicios, el artículo 70 de la Ley 37/1992 dispone lo siguiente:

“Uno. Se entenderán prestados en el territorio de aplicación del Impuesto los siguientes servicios:

1º. Los relacionados con bienes inmuebles que radiquen en el citado territorio.

Se considerarán relacionados con bienes inmuebles, entre otros, los siguientes servicios:

a) El arrendamiento o cesión de uso por cualquier título de dichos bienes, incluidas las viviendas amuebladas.

(...).”.

Por lo tanto, el arrendamiento del inmueble objeto de consulta se entenderá realizado en el territorio de aplicación del Impuesto y, por lo tanto, se encontrará sujeto al Impuesto sobre el Valor Añadido.

3. Por otra parte, el artículo 20.Uno.23º de la Ley del impuesto dispone que se encontrarán exentas del mismo las siguientes operaciones:

“23º. Los arrendamientos que tengan la consideración de servicios con arreglo a lo dispuesto en el artículo 11 de esta Ley y la constitución y transmisión de derechos reales de goce y disfrute, que tengan por objeto los siguientes bienes:

(...)

b) Los edificios o partes de los mismos destinados exclusivamente a viviendas o a su posterior arrendamiento por entidades gestoras de programas públicos de apoyo a la vivienda o por sociedades acogidas al régimen especial de Entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas establecido en el Impuesto sobre Sociedades. La exención se extenderá a los garajes y anexos accesorios a las viviendas y los muebles, arrendados conjuntamente con aquéllos.

La exención no comprenderá:

(...)

e) Los arrendamientos de apartamentos o viviendas amueblados cuando el arrendador se obligue a la prestación de alguno de los servicios complementarios propios de la industria hotelera, tales como los de restaurante, limpieza, lavado de ropa u otros análogos.

f) Los arrendamientos de edificios o parte de los mismos para ser subarrendados.

(...).”

De acuerdo con el precepto anterior, el arrendamiento de un inmueble, cuando se destine para su uso exclusivo como vivienda, estará sujeto y exento del Impuesto sobre el Valor Añadido, siempre y cuando no se trate de alguno de los supuestos excluidos de la exención establecida en este mismo artículo.

No obstante, según manifiesta la persona consultante en su escrito, el arrendatario va a destinar la vivienda objeto de consulta a su subarrendamiento con fines vacacionales por lo que, en estas circunstancias, el arrendamiento de la misma se encontrará sujeto y no exento del Impuesto sobre el valor Añadido.

4. En relación con el sujeto pasivo del Impuesto en el referido arrendamiento, hay que hacer referencia al concepto de establecimiento permanente al que se refiere el artículo 69.Tres de la Ley del Impuesto, que señala que “a efectos de este Impuesto, se considerará establecimiento permanente cualquier lugar fijo de negocios donde los empresarios o profesionales realicen actividades económicas.

En particular, tendrán esta consideración:

a) La sede de dirección, sucursales, oficinas, fábricas, talleres, instalaciones, tiendas y, en general, las agencias o representaciones autorizadas para contratar en nombre y por cuenta del sujeto pasivo.

(...)

g) Los bienes inmuebles explotados en arrendamiento o por cualquier título.”

Tal y como ha establecido este Centro directivo, entre otras, en la contestación vinculante de 13 de noviembre de 2017, consulta V2915-17, este precepto debe interpretarse a la luz de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, en particular las sentencias de 4 de julio de 1985, asunto 168/84, Günter Berkholz, de 2 de mayo de 1996, asunto C-231/94, Faaborg-Gelting, de 17 de julio de 1997, asunto C-190/95, ARO Lease BV, de 20 de febrero de 1997, asunto C-260/95, DFDS A/S y de 28 de junio de 2007, asunto C-73/06, Planzer Luxembourg.

De conformidad con esta jurisprudencia para que exista establecimiento permanente es necesario que el mismo se caracterice por una estructura adecuada en términos de medios humanos y técnicos, propios o subcontratados, con un grado suficiente de permanencia.

Este mismo criterio ha sido consagrado por el Reglamento de Ejecución (UE) nº 282/2011, del Consejo, de 15 de marzo de 2011, por el que se establecen disposiciones de aplicación de la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DOUE de 23 de marzo) en su artículo el artículo 11 que señala, en su apartado segundo, que:

“2. A efectos de la aplicación de los artículos indicados a continuación, se entenderá por «establecimiento permanente» cualquier establecimiento, distinto de la sede de la actividad económica contemplada en el artículo 10 del presente Reglamento, que se caracterice por un grado suficiente de permanencia y una estructura adecuada en términos de medios humanos y técnicos que le permitan prestar los servicios que suministre:

(...)

d) el artículo 192 bis de la Directiva 2006/112/CE.”.

Por su parte, el artículo 192 bis de la Directiva del impuesto, traspuesto en el artículo 84.Dos de la Ley 37/1992 señala que:

“A efectos de la presente sección, a un sujeto pasivo que tenga un establecimiento permanente en el territorio de un Estado miembro en que se devengue el impuesto se le considerará como sujeto pasivo no establecido en el territorio de dicho Estado miembro cuando se cumplan las siguientes condiciones:

a) que efectúe una entrega de bienes o una prestación de servicios gravada en el territorio de ese Estado miembro;

b) que en la entrega de bienes o la prestación de servicios no intervenga ningún establecimiento que tenga el proveedor de servicios en el territorio de ese Estado miembro.”.

Los criterios fijados por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea y consagrados en el Reglamento 282/2011, del Consejo, deben ser aplicados caso por caso teniendo en cuenta, entre otras circunstancias, la naturaleza de las operaciones que o bien son realizadas por el establecimiento permanente o bien tienen a éste como destinatario efectivo.

Interpretando conjuntamente los preceptos anteriores y en la medida en que la mera explotación de un bien corporal o incorporeal, un bien inmueble en el supuesto objeto de consulta, confiere al que lo explota la condición, a los efectos del impuesto, de empresario o profesional y considerando que las actividades empresariales o profesionales, definidas como tales en el artículo 5.Dos de la Ley 37/1992, implican una ordenación de factores productivos bien materiales o bien humanos, o bien de ambos tipos, con la finalidad de prestar servicios, debe llegarse a la conclusión de que el consultante dispondrá de un establecimiento permanente en el territorio de aplicación del impuesto cuando éste constituya un establecimiento, distinto de la sede de actividad económica del consultante, que tenga un grado suficiente de permanencia y una estructura adecuada en términos de medios humanos y técnicos que le permitan prestar los servicios de los que se trate.

Tratándose la operación objeto de consulta de un servicio de arrendamiento de un bien inmueble, para cuya provisión basta la titularidad del bien objeto de explotación y, en su caso, la subcontratación de la gestión del propio arrendamiento o la subcontratación de los servicios de mediación necesarios para el desarrollo de dicha actividad, debe concluirse que, dado que dicho bien constituye una estructura productiva adecuada para la prestación del servicio de arrendamiento y que, presumiblemente, tendrá un grado suficiente de permanencia en el territorio de aplicación del impuesto, podría concluirse que el propio bien inmueble constituye un establecimiento permanente de la consultante en dicho ámbito espacial.

No obstante lo anterior, debe tenerse en cuenta que el Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC, en adelante), en su resolución de 20 de octubre de 2016, ha dictaminado que una entidad no establecida en el territorio de aplicación del Impuesto por el mero hecho de ser propietaria de un inmueble cuyo uso cede a su filial en concepto de arrendamiento, no dispone en dicho territorio de un establecimiento permanente.

En la citada Resolución el TEAC, establece que reitera el criterio ya señalado en su Resolución de 19 de julio de 2012 en el que estableció que una entidad no establecida en el territorio de aplicación del Impuesto no dispone de un establecimiento permanente por ser destinataria de servicios de almacenamiento sin ser propietaria de un derecho de uso o arrendamiento del propio almacén. Este criterio ha sido reiterado por este Centro directivo entre otras, en su contestación vinculante de 22 de abril de 2008, número V0842-08, o la más reciente de 12 de mayo de 2017, número V1145-17.

El TEAC analiza los requisitos establecidos por la normativa comunitaria y la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea para considerar la existencia de un establecimiento permanente, esto es, presencia física, permanencia, realización efectiva de una actividad económica y fundamentalmente, el mantenimiento de un conjunto de medios humanos y técnicos suficientes para prestar los servicios de forma independiente y estable o con continuidad.

Estos criterios evidencian que una entidad no establecida no dispone de un establecimiento permanente por el mero hecho de ser destinataria de servicios, como los servicios de almacenamiento analizados en la Resolución de 19 de julio de 2012. No obstante, en su Resolución de 20 de octubre de 2016 este mismo análisis lo realiza desde la perspectiva de que es la propia entidad no residente quien efectúa una actividad económica por la que presta servicios de arrendamiento sujetos al Impuesto, supuesto distinto al de la Resolución de 19 de julio de 2012 en el que analiza la existencia de un establecimiento permanente por ser la entidad no residente destinataria de servicios de almacenamiento o de arrendamiento sujetos al Impuesto prestados por otra entidad independiente.

No obstante, en ambos supuestos el TEAC vincula la existencia del establecimiento permanente con el mantenimiento de un conjunto de medios materiales y humanos para el desarrollo de la actividad económica en cuestión.

En efecto, el TEAC establece que “la mera titularidad del inmueble arrendado a la filial de la reclamante no permite considerar que concurre un establecimiento permanente, de acuerdo con lo establecido en el primer párrafo del artículo 69.Cinco LIVA, puesto que no se ha acreditado por la Administración Tributaria la existencia de un conjunto de medios materiales y humanos presente en el territorio de aplicación del impuesto, destinado al desarrollo de actividad económica en el mismo.”.

De esta forma, a pesar de la realización de una actividad económica como es la explotación de un bien inmueble en arrendamiento, de forma permanente si no puede probarse que disponga, aunque sea de forma indirecta o subcontratada, de medios humanos para el desarrollo de la actividad no dispondrá de un establecimiento permanente en el territorio de aplicación del Impuesto.

En consecuencia, en supuestos similares a los establecidos en la referida Resolución deberá entenderse que no será de aplicación lo dispuesto en la letra g) el artículo 69.Tres de la Ley 37/1992, de tal forma que el hecho de que un sujeto no residente mantenga bienes inmuebles explotados en arrendamiento o por cualquier título no determina necesariamente que el mismo mantenga un establecimiento permanente en el territorio de aplicación del Impuesto cuando la cesión o el arrendamiento del inmueble se efectúe sin disponer en el territorio de aplicación del Impuesto de un conjunto de medios materiales y humanos necesarios para prestar los servicios de arrendamiento de forma independiente, sean estos medios propios o subcontratados.

No obstante lo anterior, debe señalarse que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (en adelante, TJUE) se ha pronunciado recientemente, en su sentencia de 3 de junio de 2021, asunto C-931/19, Titanium, Ltd, en relación con un supuesto de sujetos no establecidos en un Estado miembro que disponen de uno o varios inmuebles en el mismo destinados al arrendamiento gestionando dichos arrendamientos a través de una entidad gestora de inmuebles, pero sin contar con medios materiales ni humanos propios para la gestión en dicho Estado miembro.

En este sentido, el TJUE ha manifestado lo siguiente en la referida sentencia:

“(…)

Mediante su cuestión prejudicial, el tribunal remitente pregunta, en esencia, si un inmueble que se da en arrendamiento en un Estado miembro es un establecimiento permanente, en el sentido del artículo 43 de la Directiva 2006/112 y de los artículos 44 y 45 de la Directiva 2006/112 modificada, en circunstancias en las que el propietario de dicho inmueble no dispone de su propio personal para ejecutar la prestación en relación con el arrendamiento.

41 Con carácter preliminar, procede señalar que el tribunal remitente no precisa si desea examinar si ese inmueble puede calificarse de establecimiento permanente de un sujeto pasivo que recibe o, por el contrario, presta servicios en relación con el arrendamiento de que es objeto. No obstante, es posible responder a la cuestión prejudicial teniendo en cuenta estos dos supuestos.

42 El concepto de «establecimiento permanente», en virtud de reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, exige una consistencia mínima, mediante la reunión de modo permanente de los medios humanos y técnicos necesarios para las prestaciones de determinados servicios. Por consiguiente, presupone un grado suficiente de permanencia y una estructura apta, desde el punto de vista del equipo humano y técnico, para hacer posibles, de forma autónoma, las prestaciones de servicios de que se trate (sentencia de 28 de junio de 2007, Planzer Luxembourg, C-73/06, EU:C:2007:397, apartado 54 y jurisprudencia citada). En particular, una estructura carente de personal propio no puede estar comprendida en este concepto de «establecimiento permanente» (véase, en este sentido, la sentencia de 17 de julio de 1997, ARO Lease, C-190/95, EU:C:1997:374, apartado 19).

43 Esta jurisprudencia se ve corroborada por el artículo 11 del Reglamento de Ejecución 282/2011, a tenor del cual un establecimiento permanente se caracteriza, en particular, por una estructura adecuada «en términos de medios humanos y técnicos». Aun cuando es cierto que este Reglamento de Ejecución solo es aplicable, en virtud de su artículo 65, desde el 1 de julio de 2011 y que, por lo tanto, no se aplica *ratione temporis* al litigio principal, el considerando 14 del citado Reglamento de Ejecución expone que este tiene por objeto aclarar determinados conceptos, incluido el concepto de «establecimiento permanente» teniendo en cuenta la jurisprudencia del Tribunal de Justicia.

44 En el presente asunto, de los autos que obran en poder del Tribunal de Justicia se desprende que la recurrente en el litigio principal no dispone de personal propio en Austria y que las personas encargadas de determinadas tareas de gestión fueron apoderadas mediante contrato por dicha sociedad, habiéndose reservado esta todas las decisiones importantes relativas al arrendamiento del inmueble de que se trata.

45 Pues bien, un inmueble que no dispone de ningún recurso humano que lo haga capaz de obrar de manera autónoma incumple de manera evidente los criterios establecidos por la jurisprudencia para ser calificado de establecimiento permanente, en el sentido tanto de la Directiva 2006/112 como de la Directiva 2006/112 modificada.

(...)

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Decima) declara:

No es un establecimiento permanente, en el sentido del artículo 43 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, y de los artículos 44 y 45 de la Directiva 2006/112, en su versión modificada por la Directiva 2008/8/CE del Consejo, de 12 de febrero de 2008, un inmueble que se da en arrendamiento en un Estado miembro en circunstancias en las que el propietario de ese inmueble no dispone de su propio personal para ejecutar la prestación en relación con el arrendamiento.”.

Por lo tanto, en los supuestos de arrendamientos de inmuebles situados en el territorio de aplicación del Impuesto cuyos titulares sean sujetos no establecidos en el mismo, se considerará que dichos propietarios no disponen de un establecimiento permanente en el referido territorio cuando los mismos no dispongan de su propio personal para gestionar dichos arrendamientos.

Esta conclusión supone un cambio de criterio respecto al mantenido por esta Dirección General, entre otras, en la contestación vinculante de 17 de septiembre de 2019, número V2517-19, o la de 21 de enero de 2020, número V0116-20, en las que se ponía de manifiesto la posible existencia de un establecimiento permanente en estos supuestos cuando los medios humanos necesarios para la gestión del arrendamiento estuviesen a disposición del propietario de forma indirecta o subcontratada.

En consecuencia con lo anterior, en el supuesto objeto de consulta, según parece deducirse de la información contenida en la misma, el arrendador no mantendría en el territorio de aplicación del Impuesto de forma permanente medios materiales y humanos para el ejercicio de la actividad de arrendamiento de la vivienda, por tanto, debe concluirse que no dispondrá en dicho territorio de un establecimiento permanente.

En estas circunstancias será de aplicación lo establecido en el artículo 84.Uno.2º de la Ley 37/1992 que dispone que:

“Uno. Serán sujetos pasivos del Impuesto:

(...)

2º. Los empresarios o profesionales para quienes se realicen las operaciones sujetas al Impuesto en los supuestos que se indican a continuación:

a) Cuando las mismas se efectúen por personas o entidades no establecidas en el territorio de aplicación del Impuesto.

No obstante, lo dispuesto en esta letra no se aplicará en los siguientes casos:

a') Cuando se trate de prestaciones de servicios en las que el destinatario tampoco esté establecido en el territorio de aplicación del Impuesto, salvo cuando se trate de prestaciones de servicios comprendidas en el número 1º del apartado uno del artículo 69 de esta Ley.

(...).”.

5. Por otra parte, en relación con el sujeto pasivo del Impuesto sobre el Valor Añadido en la transmisión de la vivienda objeto de consulta, el consultante manifiesta que la adquisición se realizará destinándose una parte del precio a la cancelación de la hipoteca que recae sobre la misma.

A estos efectos, debe señalarse que con fecha 24 de abril de 2013, tuvo lugar contestación vinculante a consulta con número de referencia V1415-13, planteada en relación con el tratamiento en el Impuesto sobre el Valor Añadido derivado de la aplicación del tercer guion de la letra e) del artículo 84.Uno.2º de la Ley 37/1992.

En dicha contestación se recoge un supuesto análogo al planteado por el consultante, por lo que se reproduce la misma a continuación de manera parcial:

“(...).

Con respecto al sujeto pasivo de las entregas de bienes inmuebles dados en garantía del cumplimiento de una obligación principal, se debe tener en consideración lo establecido por el artículo 84 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre), en su redacción dada por Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa

financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude (BOE de 30 de octubre). Dicho precepto, con efectos desde el 31 de octubre de 2012, dispone lo siguiente:

“Uno. Serán sujetos pasivos del Impuesto:

1º. Las personas físicas o jurídicas que tengan la condición de empresarios o profesionales y realicen las entregas de bienes o presten los servicios sujetos al Impuesto, salvo lo dispuesto en los números siguientes.

2º. Los empresarios o profesionales para quienes se realicen las operaciones sujetas al Impuesto en los supuestos que se indican a continuación:

(...).

e) Cuando se trate de las siguientes entregas de bienes inmuebles:

(...)

- Las entregas efectuadas en ejecución de la garantía constituida sobre los bienes inmuebles, entendiéndose, asimismo, que se ejecuta la garantía cuando se transmite el inmueble a cambio de la extinción total o parcial de la deuda garantizada o de la obligación de extinguir la referida deuda por el adquirente.

(...).”.

De acuerdo con lo anterior, resultará de aplicación el mecanismo conocido como inversión del sujeto pasivo en virtud de lo previsto en el artículo 84.Uno.2º.e), tercer guión, de la Ley del Impuesto cuando se reúnan los siguientes requisitos:

a) El destinatario de las operaciones sujetas al Impuesto debe actuar con la condición de empresario o profesional.

b) Las operaciones realizadas deben tener la naturaleza jurídica de entregas y tener por objeto un bien inmueble que esté afectado en garantía del cumplimiento de una obligación principal.

c) Tales operaciones deben consistir en entregas de bienes distintas de aquellas a las que se refieren los dos primeros supuestos contemplados en el propio artículo 84.Uno.2º.e) de la Ley 37/1992.

d) Las entregas realizadas deben ser consecuencia de la ejecución de la garantía constituida sobre los bienes inmuebles, si bien la inversión del sujeto pasivo también se producirá en los casos de transmisión de inmuebles otorgados en garantía a cambio de la extinción total o parcial de la deuda garantizada o de la obligación de extinguir tal deuda por el adquirente.

(...).

2. Sentados los conceptos anteriores, el análisis del mecanismo de inversión del sujeto pasivo previsto en el artículo 84.Uno.2º.e), tercer guión de la Ley 37/1992 exige una delimitación positiva de las operaciones incluidas y otra negativa de las excluidas; pues bien, en el propio tercer guión del artículo 84.Uno.2º.e) citado se incluye la delimitación positiva, regulándose en el primer y segundo guión de dicho precepto los supuestos excluidos (delimitación negativa).

En cuanto a la delimitación positiva, con carácter previo al estudio de las operaciones contempladas en el supuesto regulado en el artículo 84.Uno.2º.e), tercer guión de la Ley 37/1992, cabe aclarar la finalidad de la inclusión de este nuevo supuesto de inversión del sujeto pasivo llevada a cabo por la Ley 7/2012 anteriormente referida.

De acuerdo con la exposición de motivos de la Ley 7/2012, la finalidad de la modificación del precepto es evitar comportamientos fraudulentos, en especial en las operaciones de entregas de inmuebles en las que el Impuesto sobre el Valor Añadido devengado no se ingresa en el Tesoro Público por el transmitente y es deducido por el adquirente.

Atendiendo a dicha finalidad, el propio artículo 84.Uno.2º, letra e), en su tercer guión contempla tres operaciones a las que resulta de aplicación la inversión del sujeto pasivo:

- Entrega de inmuebles en ejecución de la garantía constituida sobre los mismos.
- Entrega de inmuebles a cambio de la extinción total o parcial de la deuda garantizada.
- Entrega de inmuebles a cambio de la obligación de extinguir la deuda garantizada por el adquirente.

Por su parte, y por lo que se refiere a cada una de las operaciones mencionadas, hay que tener en cuenta lo siguiente:

(...)

2.2. Con respecto a las restantes operaciones, esto es, entregas de inmuebles a cambio de la extinción total o parcial de la deuda garantizada con tales inmuebles o a cambio de la obligación de extinguir dicha deuda por el adquirente, se debe señalar lo siguiente:

1º. Al igual que en el caso analizado en el punto 2.1. anterior, el transmitente no tiene que coincidir necesariamente con el deudor sino que cabe que un tercero garantice con un bien inmueble de su propiedad el cumplimiento de una deuda contraída por otra persona.

(...)

Dentro de estos supuestos, a título de ejemplo, procedería la inversión del sujeto pasivo en los siguientes casos:

(...)

- Entrega de un inmueble dado en garantía del cumplimiento de una deuda con extinción total o parcial de dicha deuda para el transmitente o, en su caso, deudor, mediante el pago de una contraprestación que se vincula necesariamente a dicha extinción.

A modo de ejemplo, estaría incluida en este caso la entrega por el promotor de una edificación terminada, que constituye la garantía de un préstamo, a otro empresario a cambio de un precio que se destina a cancelar dicho préstamo hipotecario.

(...).".

De acuerdo con todo lo anterior y, en particular, en lo que se refiere al supuesto objeto de consulta, se puede concluir que en dichas circunstancias no resultaría de aplicación el supuesto de inversión del sujeto pasivo contenido 84.Uno.2º, letra e), tercer guion, dado que, tal y como parece deducirse del escrito de consulta, el consultante no tenía la condición de empresario o profesional al tiempo de adquirir el referido inmueble.

6. Lo que comunico a Vd. con efectos vinculantes, conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.