

SUMARIO:

IVA. Inversión del sujeto pasivo. Una mercantil está ejecutando una promoción de apartamentos turísticos, los cuales serán objeto de venta a compradores individuales, empresas o particulares. Durante la ejecución de la misma, los futuros propietarios irán haciendo una serie de entregas a cuenta anteriores al acto notarial que acompaña a la entrega de llaves.

El contrato de compraventa detalla que el destino de los apartamentos en construcción es explotarlos en régimen de hospedaje por temporadas a través de plataformas informáticas que serán gestionadas por una entidad gestora contratada por los propietarios para el desempeño de tales funciones. En los anexos de dicho contrato también se acredita que, entre los servicios que va a prestar la entidad gestora a los propietarios e inquilinos de los apartamentos turísticos, se encuentran servicios complementarios propios de la industria hotelera, y que la exclusividad de la prestación de los mismos le corresponde a la entidad gestora.

La financiación que provee una entidad financiera para la ejecución del complejo de apartamentos turísticos se va a distribuir en cada una de las unidades que lo componen en el acto de elevación a público de la declaración de división horizontal, por lo que cada unidad de apartamento soportará una deuda máxima.

Pues bien, el TEAC ha querido limitar los supuestos de aplicación del tercer guion del art. 84.Uno.2º.e) de la Ley 37/1992 (Ley IVA), exigiendo como elemento esencial para la aplicación de cualquiera de los supuestos previstos en dicho precepto la existencia de una ejecución de garantía.

Es decir, en la medida en que el Tribunal parece configurar el “concepto de ejecución de la garantía como elemento esencial que debe presidir este supuesto de inversión del sujeto pasivo”, se estarían excluyendo de su aplicación los otros supuestos recogidos en el referido precepto como son la transmisión de un inmueble a cambio de la extinción total o parcial de la deuda garantizada (dación en pago) o la transmisión con la obligación de extinguir la deuda por el adquirente (adjudicación en pago de asunción de deudas).

No obstante, el propio TEAC matiza que, para el caso de transmisión de un inmueble con existencia de cargas urbanísticas vigentes sobre el mismo, sí resultaría de aplicación el supuesto de inversión del sujeto pasivo objeto de controversia.

Es necesario destacar que, las cargas urbanísticas tienen naturaleza de garantía real preferente, incluso respecto de otras hipotecas o cargas anteriores, lo que supone que dicho privilegio tiene la naturaleza de una hipoteca legal tácita.

Por lo tanto, teniendo las cargas urbanísticas, a estos efectos, una naturaleza jurídica análoga al de una hipoteca parece deducirse que este mismo tratamiento debería darse a los supuestos de transmisión de inmuebles afectos a otras garantías reales, en general, y garantías hipotecarias, en particular, como sería el supuesto analizado.

En consecuencia con lo expuesto, el supuesto de inversión del sujeto pasivo previsto en el tercer guion del art. 84.Uno.2º.e) de la Ley 37/1992 (Ley IVA), continuará resultando de aplicación al supuesto planteado, en el que se produciría la transmisión del inmueble gravado con una garantía real hipotecaria al tiempo de producirse la transmisión y el adquirente se subrogase en dicha garantía pendiente, como parece suceder en este caso.

Por otro lado, según parece deducirse, los particulares adquirentes de las viviendas que posteriormente las cederán en arrendamiento a una entidad gestora podrían ser sujetos no establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto.

A estos efectos, y en virtud de lo dispuesto por el art. 84.Uno.2º.a).d') de la Ley 37/1992 (Ley IVA), serán sujetos pasivos del posterior arrendamiento de las viviendas, sujeto y no exento, los arrendadores de las viviendas, incluso en el supuesto de que fuesen personas físicas no establecidas en el territorio de aplicación del Impuesto.

Este precepto debe ponerse en relación con lo dispuesto para el supuesto de inversión del sujeto pasivo previsto en el art. 84.Uno.2º.e) de la Ley del Impuesto, en la medida en que el mismo también resultará de aplicación en aquellos supuestos en los que los adquirentes de los inmuebles sean personas físicas no establecidas en el territorio de aplicación del Impuesto y vayan a destinar las mismas al arrendamiento.

Este criterio modifica el criterio manifestado en la contestación a la consulta DGT, de 6-10-2021, nº V2502/2021 (NFC081150), en la que se concluía que “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”, de manera que ahora sí tendrían la consideración de empresario o profesional desde la

adquisición de los inmuebles destinados a su posterior arrendamiento sujeto y no exento, y por tanto, en su caso, sería de aplicación la inversión del sujeto pasivo.

PRECEPTOS:

Ley 37/1992 (Ley IVA), arts. 4, 5, 11, 20 y 84.
RD 1624/1992 (Rgto IVA), art. 24. quater.

Descripción sucinta de los hechos:

La mercantil consultante está ejecutando una promoción de apartamentos turísticos, los cuales serán objeto de venta a compradores individuales, empresas o particulares. Durante la ejecución de la misma, los futuros propietarios irán haciendo una serie de entregas a cuenta anteriores al acto notarial que acompaña a la entrega de llaves.

El contrato de compraventa detalla que el destino de los apartamentos en construcción es explotarlos en régimen de hospedaje por temporadas a través de plataformas informáticas que serán gestionadas por una entidad gestora contratada por los propietarios para el desempeño de tales funciones. En los anexos de dicho contrato también se acredita que, entre los servicios que va a prestar la entidad gestora a los propietarios e inquilinos de los apartamentos turísticos, se encuentran servicios complementarios propios de la industria hotelera, y que la exclusividad de la prestación de los mismos le corresponde a la entidad gestora.

La financiación que provee una entidad financiera para la ejecución del complejo de apartamentos turísticos se va a distribuir en cada una de las unidades que lo componen en el acto de elevación a público de la declaración de división horizontal, por lo que cada unidad de apartamento soportará una deuda máxima.

Cuestión planteada:

Aplicabilidad del mecanismo de inversión del sujeto pasivo previsto en el tercer guion del artículo 84. Uno. 2º e) de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido en cada una de las entregas a cuenta satisfechas durante la ejecución de la obra, así como en el pago a la entrega de llaves de las viviendas.

Contestación:

1.- De acuerdo con 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), están 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 en favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen."

El artículo 5 de la misma Ley establece, en cuanto al concepto de empresario o profesional, lo siguiente:

"Uno. A los efectos de lo dispuesto en esta Ley, se reputarán empresarios o profesionales:

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.

(...).

Dos. 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, tanto la entidad consultante como la empresa explotadora de los apartamentos a que se refiere el escrito de consulta tienen la consideración de empresario o profesional a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, 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 realicen en el territorio de aplicación del Impuesto.

2.- Por su parte, el artículo 11 de la citada Ley señala que a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido se entenderá por prestación de servicios toda operación sujeta al citado tributo que de acuerdo con la Ley no tenga la consideración de entrega de bienes, en particular, en su apartado dos, se considerarán prestaciones de servicios:

"(...)

2º. Los arrendamientos de bienes, industria o negocio, empresas o establecimientos mercantiles, con o sin opción de compra.

3º. Las cesiones de uso o disfrute de bienes.

(...)

15º. Las operaciones de mediación y las de agencia o comisión cuando el agente o comisionista actúe en nombre ajeno. Cuando actúe en nombre propio y medie en una prestación de servicios se entenderá que ha recibido y prestado por sí mismo los correspondientes servicios."

Como ya se ha pronunciado este Centro directivo, entre otras, en contestación vinculante de 15 de noviembre de 2016, con número de referencia V4942-16, cuando un empresario o profesional actúa en nombre propio en la mediación de los servicios de arrendamiento debe considerarse que recibe y presta los servicios de arrendamiento, tal y como resulta del contenido del artículo 11.Dos.15º, de la Ley del Impuesto.

Por el contrario, cuando actúa en nombre ajeno debe entenderse que el servicio de arrendamiento es prestado directamente por el propietario al cliente final y el intermediario realiza una prestación de servicios de mediación, bien, al propietario o a su cliente, o a ambos a la vez.

Del escrito de consulta parece desprenderse que, en virtud del contrato de gestión firmado por la consultante y la empresa explotadora de los apartamentos, ésta se compromete y obliga a promover la contratación en régimen de alquiler de los apartamentos turísticos, prestando servicios propios de la industria hotelera.

De acuerdo con lo anterior, cabe considerar, a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, la existencia de dos operaciones sujetas al mismo:

-Una prestación de servicio de arrendamiento de viviendas para la gestión de su explotación que realizarán sus propietarios a la entidad gestora.

-Una prestación de servicio de arrendamiento de apartamentos turísticos, que incluye la prestación de servicios propios de la industria hotelera, por parte de la empresa gestora en favor de los usuarios clientes finales.

3.- Respecto a la operación de arrendamiento, artículo 20, apartado uno, número 23º de la Ley 37/1992, dispone que estarán exentas de este Impuesto 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.

En relación con la aplicación de la exención al arrendamiento de vivienda cuando el arrendatario no sea el usuario de dicha vivienda porque permita el uso a otra persona, se ha pronunciado reiteradamente este Centro directivo, por todas, contestación vinculante de fecha 31 de octubre de 2016, número de referencia V4618-16, en la que se indica que "cuando el arrendatario de una vivienda no tiene la condición de empresario o profesional, pues realiza exclusivamente entregas de bienes o prestaciones de servicios a título gratuito, como señala el artículo 5, apartado uno, letra a) párrafo segundo, de la Ley 37/1992, o actúa, por cualquier otra razón, como consumidor final, ya sea persona física, ya sea una persona jurídica, el arrendamiento de la vivienda estará exento, sin perjuicio de que este consumidor final permita el uso de la vivienda a otras personas."

Por el contrario, los arrendamientos de viviendas, que a su vez son objeto de una cesión posterior por parte de su arrendatario en el ejercicio de una actividad empresarial, dejan de estar exentos en el Impuesto sobre el Valor Añadido para pasar a estar sujetos y no exentos, y ello con independencia de que la ulterior cesión de los mismos se realice en virtud de un nuevo contrato de arrendamiento, conforme a la letra f) del artículo 20.Uno.23º de la Ley 37/1992, o en virtud de otro título. Hay que entender que existe cesión posterior por el arrendatario en el ejercicio de una actividad empresarial y profesional, de forma que el arrendamiento resulta sujeto y no exento, entre otros, en los siguientes supuestos:

- Cesión de la edificación destinada a vivienda por un empleador a favor de sus empleados o los familiares de éstos.
- Cesión de la edificación destinada a vivienda para el ejercicio de una actividad empresarial o profesional.
- Cesión de la edificación destinada a vivienda por cualquier otro título oneroso.

No obstante, lo anterior, este criterio se ha matizado a la vista de las recientes resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC, en adelante) de fecha 15 de diciembre de 2016, y así lo ha hecho esta Dirección General en diversas contestaciones vinculantes, como la número de referencia V0012-18, de 6 de enero, sin que estas precisiones sean relevantes en el supuesto concreto de esta consulta.

En consecuencia, y tal como se deriva de la doctrina de este Centro directivo, por todas, la contestación vinculante de 7 de octubre de 2015, número V2907-15, la prestación del servicio de arrendamiento de viviendas para la gestión de su explotación que realizarán los propietarios a favor de la entidad gestora estará sujeta y no exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido y tributará al tipo general del 21 por ciento.

Asimismo, los arrendamientos que concierte la entidad explotadora en nombre y por cuenta propia con los correspondientes arrendatarios, y en la medida que se prestan otros servicios complementarios propios de la industria hotelera, como manifiesta la consultante, se considerarán sujetos y no exentos del Impuesto sobre el Valor Añadido, dado que no están dentro de los contemplados por la exención del artículo 20.uno.23º de la Ley 37/1992.

4.- A efectos de determinar el sujeto pasivo de las transmisiones objeto de consulta habrá que estar a lo dispuesto en el artículo 84.Uno de la Ley 37/1992 según el cual serán sujetos pasivos del Impuesto:

"Uno. Serán sujetos pasivos del Impuesto:

1.º 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 como consecuencia de un proceso concursal.
- Las entregas exentas a que se refieren los apartados 20.º y 22.º del artículo 20.Uno en las que el sujeto pasivo hubiera renunciado a la exención.
- 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.

(...).”.

En relación con esta cuestión, cabe señalar que este Centro directivo en su contestación vinculante de 24 de abril de 2013, número V1415-13, ha señalado 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.

5.- No obstante lo anterior, debe señalarse que el Tribunal Económico-Administrativo Central (en adelante, TEAC) se ha pronunciado recientemente sobre el supuesto de inversión del sujeto pasivo previsto en este tercer guion de la letra e) del artículo 84.Uno.2º de la Ley 37/1992 mediante resolución de 20 de septiembre de 2022 (RG 03131/2020), en la que reitera el criterio contenido en su resolución de 22 de enero de 2015 (RG 05195/2013), poniendo de manifiesto lo siguiente en sus Fundamentos Jurídicos:

«CUARTO.- (...)

La única controversia se centra en determinar si le resulta de aplicación a la operación sujeta y no exenta de IVA el artículo 84.Uno.2º e) LIVA, debiendo determinar si el reclamante (adquirente del inmueble) se considera sujeto pasivo del impuesto por la regla de inversión prevista en el mismo.

A estos efectos, y como ya señaló este Tribunal en su resolución de fecha 22 de enero de 2015, RG 5195/2013:

“(…) El precepto legal tiene su origen o es transcripción de lo dispuesto en el artículo 199 de la Directiva 2006/112/CE, del Consejo, de 28 de noviembre de 2006. El legislador comunitario, a través de este precepto, en concreto de su apartado primero, autoriza a los Estados miembros para que puedan disponer que la persona deudora del IVA sea el sujeto pasivo destinatario de cualquiera de las operaciones que se indican, entre las que figura (letra e) "la entrega de bienes entregados como garantía por un sujeto pasivo a otro en ejecución de dicha garantía". Añade el apartado segundo que "cuando se haga uso de la ejecución de la posibilidad prevista en el apartado 1, los Estados miembros podrán limitar las entregas de bienes y las prestaciones de servicios cubiertas así como las categorías de proveedores o de destinatarios de la prestación a quienes puedan aplicarse estas medidas".

(...)

Como condiciones que caracterizan el supuesto de inversión del sujeto pasivo en nuestra norma interna se encuentran, por tanto las siguientes: que ambas partes en el negocio jurídico sean empresarios o profesionales, sujetos pasivos del impuesto, actuando en su condición de tales; las operaciones deben tener la naturaleza jurídica de entregas de bienes; el objeto de dichas entregas será un bien inmueble afectado en garantía del cumplimiento de una obligación principal; estas entregas deben tener una naturaleza distinta de las que se recogen en los dos primeros guiones del artículo 84.Uno.2º, letra e) de la Ley reguladora del IVA; y, finalmente, estas entregas deben derivar de la ejecución de la garantía constituida por los bienes inmuebles, aun cuando no obstante, se aplicará también en aquellos supuestos de entregas 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 del bien inmueble.

En definitiva, se engloban las siguientes entregas, de acuerdo con lo señalado en el precepto de nuestra norma interna: las entregas efectuadas en ejecución de la garantía constituida sobre el bien inmueble; las entregas de bienes inmuebles, afectados por la garantía, a cambio de la extinción total o parcial de la deuda (dación en pago de los inmuebles); y la entrega de los bienes inmuebles, afectados por la garantía, a cambio de la obligación de

extinguir la referida deuda por el empresario o profesional destinatario de la operación que adquiere los inmuebles (adjudicación en pago de asunción de deudas).

(...)

Quede claro por ello que, en tanto el legislador nacional quiere ajustarse a los dictados del legislador comunitario, debe interpretarse nuestro precepto interno, como se ha apuntado, de acuerdo con la dicción del precepto de la Directiva 2006/112/CE antes indicado. En este sentido, cuando en la norma interna se establece el ámbito de aplicación de la regla de inversión debe tenerse en cuenta la premisa básica de la que parte el precepto comunitario, y también la norma interna en el primer inciso del artículo 84.Uno.2º, letra e), tercer guión, en adecuación con la norma comunitaria, que no es otro que la ejecución de la garantía o lo que es lo mismo, que la entrega del bien sea causa de aquella. La extensión del ámbito que se efectúa en el precepto interno para aplicar el supuesto de inversión del sujeto pasivo a la transmisión del 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, debe tener, como se acaba de apuntar, como premisa o elemento básico la ejecución de la garantía, como ejercicio de la acción y el procedimiento correspondiente que permita hacer valer la garantía, exigiéndose por quien tiene derecho a ello; dada la necesaria coordinación que debe existir entre la norma interna y la comunitaria, o expresado en otros términos, dada la necesidad de interpretar los términos de la norma interna de acuerdo con la Directiva 2006/112/CE, ajustándose a los principios inherentes a la aplicación del Derecho comunitario.

De estas consideraciones se deriva la necesidad de comprobar en cada caso concreto si concurren las condiciones que se acaban de exponer. En tanto en cuanto se examinen los dos últimos supuestos a los que se extiende la regla de inversión en el precepto citado, deberá comprobarse si concurre la premisa o elemento básico al que hacemos referencia, a fin de evitar que, dada la interpretación no extensiva que debe efectuarse del supuesto de inversión del sujeto pasivo, se extienda la regla más allá de los términos que recogen tanto la Directiva comunitaria como nuestro precepto interno en el primer inciso del mismo, la entrega debe ser efectuada en ejecución de una garantía".

(...)

SEXTO.- (...) Queda claro de las estipulaciones contractuales que no nos encontramos ante un supuesto por el que se transmita el inmueble a cambio de la extinción total o parcial de la deuda garantizada a favor del acreedor (dación en pago con extinción total o parcial de la deuda, aceptando el acreedor garantizado la entrega del bien inmueble para cumplimiento total o parcial de una obligación anteriormente constituida), en tanto el adquirente en el negocio jurídico que se examina es un tercero ajeno al préstamo hipotecario. Por tanto no cabe pronunciarse si concurren o no las condiciones para que resulte de aplicación la regla de inversión del sujeto pasivo en una operación comprendida dentro de este supuesto.

En todo caso, el supuesto en el que podría englobarse la operación que se examina es el de la entrega de los bienes inmuebles a cambio de la obligación de extinguir la deuda garantizada por el adquirente. Sin embargo, a la vista del clausulado de la escritura de compraventa analizada en el punto anterior, no consideramos que exista una entrega de los inmuebles subrogándose el adquirente en la posición deudora de la relación obligacional.

(...)

A lo anteriormente expuesto debe añadirse la necesidad de concurrir el elemento esencial implícito en el supuesto de inversión del sujeto pasivo que se ha expuesto en el fundamento de derecho anterior: aun cuando pudiera considerarse este supuesto como una entrega por el propietario de un bien inmueble o de varios bienes inmuebles, que constituyen la garantía de préstamo, a otro empresario a cambio de un precio que se destina a cancelar (parcialmente) dicho préstamo hipotecario (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), el caso que estamos examinando queda muy alejado del concepto de ejecución de la garantía como elemento esencial que debe presidir este supuesto de inversión del sujeto pasivo, de acuerdo con el primer inciso del artículo 84.Uno.2º, letra e), tercer guión de la LIVA en relación con las previsiones contenidas en la Directiva comunitaria, así como con los principios que rigen la aplicación del derecho comunitario, en tanto en cuanto los supuestos que pueden englobarse en la regla de inversión del sujeto pasivo no pueden extenderse más allá de los términos recogidos por el precepto de la Directiva que regula esta materia, máxime cuando de la actuación administrativa en aplicación de la norma interna pueden ocasionarse perjuicios económicos para el obligado tributario.

(...)».

Por lo tanto, parece deducirse que el TEAC ha querido limitar los supuestos de aplicación del artículo 84.Uno.2º, letra e), tercer guion, de la Ley 37/1992, exigiendo como elemento esencial para la aplicación de cualquiera de los supuestos previstos en dicho precepto la existencia de una ejecución de garantía.

Es decir, en la medida en que el Tribunal parece configurar el “concepto de ejecución de la garantía como elemento esencial que debe presidir este supuesto de inversión del sujeto pasivo”, se estarían excluyendo de su aplicación los otros supuestos recogidos en el referido precepto como son la transmisión de un inmueble a cambio de la extinción total o parcial de la deuda garantizada (dación en pago) o la transmisión con la obligación de extinguir la deuda por el adquirente (adjudicación en pago de asunción de deudas).

Esto supone un cambio de criterio respecto de la reiterada doctrina de esta Dirección General sobre esta materia contenida, entre otras, en la contestación vinculante de 24 de abril de 2013, número V1415-13, en la medida que el TEAC manifiesta que la actual redacción del artículo 84.Uno.2º, letra e), tercer guion, de la Ley 37/1992, a pesar de sus contrastados resultados en la lucha contra el fraude y de que no ha sido cuestionado por las autoridades comunitarias, es incompatible con la referida Directiva 2006/112/CE.

6.- No obstante lo anterior, debe hacerse referencia a otra resolución posterior del propio TEAC, de 20 de octubre de 2022 (RG 2077/2020), en la que parece que el propio tribunal matiza y corrige lo señalado en el punto anterior de esta contestación en relación con la transmisión de determinados inmuebles en los que sí aprecia que se efectúan en ejecución de garantía.

En efecto, el TEAC analiza, entre otras cuestiones, la posible aplicación del supuesto de inversión del sujeto pasivo del artículo 84.Uno.2º, letra e), tercer guion de la Ley 37/1992, en la transmisión de un inmueble afecto registralmente al pago de las cargas urbanísticas derivadas del correspondiente proyecto de urbanización.

A diferencia de la resolución previa, en esta más reciente el Tribunal ha acogido el criterio de esta Dirección General de Tributos en dicha materia, haciendo referencia, entre otras, a la contestación de 11 de septiembre de 2020, número 0022-20, y manifestando lo siguiente en sus Fundamentos Jurídicos:

«SEXTO.- Respecto a la mención a la inversión del sujeto pasivo del IVA en la factura expedida, el artículo 84 de la Ley del IVA, *ratione temporis*, referido a los sujetos pasivos del impuesto determina lo siguiente:

“Uno. Serán sujetos pasivos del Impuesto:

1.º 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.

2.º 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 exentas a que se refieren los apartados 20.º y 22.º del artículo 20.Uno en las que el sujeto pasivo hubiera renunciado a la exención.

- 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.”

La DGT en la contestación de 11 de septiembre de 2020, a la referida consulta 0022-20, procede a responder de la siguiente manera a esta misma cuestión:

“Por lo tanto, tal y como ha manifestado este Centro directivo, entre otras, en la mencionada consulta número V1663-19, que hace referencia, a su vez, a la contestación vinculante de 13 de marzo de 2018, número de consulta V0664-18:

“Le resultará de aplicación el supuesto de inversión del sujeto pasivo contemplado en el artículo 84.Uno.2º, letra e) tercer guion de la Ley 37/1992, a la transmisión de terrenos afectos al pago de las cargas de urbanización, cuando al adquirente le corresponda su pago, en tanto los gastos de urbanización a que se refiere el escrito de consulta se hayan devengado y sean exigibles, esté vigente la afección registral de las parcelas al cumplimiento de

los deberes urbanísticos en los términos anteriormente señalados y siempre que no estemos ante el supuesto previsto en el guion segundo de la letra e) del referido artículo de la Ley.

Por el contrario, no resultará de aplicación el supuesto de inversión del sujeto pasivo contemplado en el artículo 84.Uno.2º, letra e) tercer guion de la Ley 37/1992, a la transmisión de terrenos afectos al pago de las cargas de urbanización, cuando al adquirente le corresponda su pago, en tanto los gastos de urbanización a que se refiere el escrito de consulta se hayan devengado y sean exigibles, si no está vigente la afección registral de las parcelas al cumplimiento de los deberes urbanísticos por haber transcurrido el plazo de caducidad de 7 años previsto legalmente.

A estos efectos, deberá entenderse que los gastos de urbanización se han devengado y son exigibles siempre que se encuentre vigente la afección registral de las parcelas al cumplimiento de los deberes urbanísticos en los términos expuestos anteriormente. En esas circunstancias, será de aplicación la regla de inversión del sujeto pasivo cuando su transmisión se efectúe por empresario o profesional a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido a favor de otro empresario o profesional".

Por lo tanto, si la entrega de las parcelas objeto de consulta se va a producir una vez que la afección registral de las mismas al cumplimiento de los deberes urbanísticos ya se encuentra vigente registralmente, cumplido el resto de requisitos expuestos, resultará de aplicación el supuesto de inversión del sujeto pasivo previsto en el artículo 84.Uno.2º.e), tercer guion, de la Ley 37/1992".

En consecuencia, conforme expone adecuadamente la DGT, y este Tribunal comparte, procede la inversión del sujeto pasivo ex lege el artículo 84.Uno.2º.e) de la Ley del IVA.

(...)».

Por lo tanto, en esta resolución posterior, el TEAC manifiesta que, para el caso de transmisión de inmuebles afectos al pago de las cargas urbanísticas, en los términos expuestos, entre otras, en la referida contestación número 0022-20, sí resultaría de aplicación el supuesto de inversión del sujeto pasivo previsto en el artículo 84.Uno.2º.e), tercer guion, de la Ley 37/1992.

Lo anterior viene a determinar que, el TEAC señala que, para el caso de transmisión de un inmueble con existencia de cargas urbanísticas vigentes sobre el mismo, sí resultaría de aplicación el supuesto de inversión del sujeto pasivo objeto de controversia.

A estos efectos, es necesario destacar que, tal y como se desarrolla en la referida contestación número 0022-20 y en la sentencia de 15 de julio de 2014 del Tribunal Supremo, transcritas parcialmente en la propia resolución del Tribunal, las cargas urbanísticas tienen naturaleza de garantía real preferente, incluso respecto de otras hipotecas o cargas anteriores, lo que supone que dicho privilegio tiene la naturaleza de una hipoteca legal tácita.

Por lo tanto, teniendo las cargas urbanísticas, a estos efectos, una naturaleza jurídica análoga al de una hipoteca parece deducirse que este mismo tratamiento recogido en la resolución posterior del Tribunal debería darse a los supuestos de transmisión de inmuebles afectos a otras garantías reales, en general, y garantías hipotecarias, en particular, como sería el supuesto objeto de consulta.

En consecuencia con lo expuesto, este Centro directivo considera que el supuesto de inversión del sujeto pasivo previsto en el artículo 84.Uno.2º.e), tercer guion, de la Ley 37/1992, continuará resultando de aplicación al supuesto planteado, en el que se produciría la transmisión del inmueble gravado con una garantía real hipotecaria al tiempo de producirse la transmisión y el adquirente se subrogase en dicha garantía pendiente, como parece suceder en el supuesto objeto de consulta.

A este respecto, el artículo 24 quater del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre (BOE del 31 de diciembre), establece lo siguiente:

"Artículo 24 quater. Aplicación de las reglas de inversión del sujeto pasivo.

(...)

2. Los destinatarios de las operaciones a que se refiere el artículo 84, apartado uno, número 2.º, letra e), tercer guion, de la Ley del Impuesto, deberán comunicar expresa y fehacientemente al empresario o profesional que realice la entrega, que están actuando, con respecto a dichas operaciones, en su condición de empresarios o profesionales.

(...)

6. Las comunicaciones a que se refieren los apartados anteriores deberán efectuarse con carácter previo o simultáneo a la adquisición de los bienes o servicios en que consistan las referidas operaciones.

7. Los destinatarios de las operaciones a que se refieren los apartados anteriores podrán acreditar bajo su responsabilidad, mediante una declaración escrita firmada por los mismos dirigida al empresario o profesional que realice la entrega o preste el servicio, que concurren, en cada caso y según proceda, las siguientes circunstancias:

- a) Que están actuando, con respecto a dichas operaciones, en su condición de empresarios o profesionales.
- b) Que tienen derecho a la deducción total o parcial del Impuesto soportado por las adquisiciones de los correspondientes bienes inmuebles.
- c) Que las operaciones se realizan en el marco de un proceso de urbanización de terrenos o de construcción o rehabilitación de edificaciones.

8. De mediar las circunstancias previstas en el apartado uno del artículo 87 de la Ley del Impuesto, los citados destinatarios responderán solidariamente de la deuda tributaria correspondiente, sin perjuicio, asimismo, de la aplicación de lo dispuesto en los números 2.º, 6.º y 7.º del apartado dos del artículo 170 de la misma Ley.”.

7.- En relación con lo anterior, según parece deducirse del escrito de consulta, los particulares adquirentes de las viviendas objeto de consulta que posteriormente las cederán en arrendamiento a una entidad gestora podrían ser sujetos no establecidos en el territorio de aplicación del impuesto.

A estos efectos, debe señalarse que el artículo 84.Uno.2º.a).d') de la Ley 37/1992, según la redacción dada a dicho precepto por el artículo 75.Uno de la Ley 31/2022, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2023 (BOE de 24 de diciembre), vigente desde el 1 de enero de 2023, dispone, en relación con el sujeto pasivo del Impuesto, lo siguiente:

“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:

(...)

d') Cuando se trate de prestaciones de servicios de arrendamientos de bienes inmuebles que estén sujetas y no exentas del Impuesto.”.

Por lo tanto, serán sujetos pasivos del posterior arrendamiento de las viviendas, sujeto y no exento según lo expuesto en los apartados anteriores de esta contestación, los arrendadores de las viviendas, incluso en el supuesto de que fuesen personas físicas no establecidas en el territorio de aplicación del Impuesto.

Este precepto debe ponerse en relación con lo dispuesto en el apartado anterior de esta contestación, relativo al supuesto de inversión del sujeto pasivo previsto en el artículo 84.Uno.2º.e) de la Ley del Impuesto, en la medida en que el mismo también resultará de aplicación en aquellos supuestos en los que los adquirentes de los inmuebles sean personas físicas no establecidas en el territorio de aplicación del Impuesto y vayan a destinar las mismas al arrendamiento.

Este criterio modifica el criterio manifestado por este Centro directivo en la contestación vinculante de 6 de octubre de 2021, número V2502-21, en la que se concluía que “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”, de manera que ahora sí tendrían la consideración de empresario o profesional desde la adquisición de los inmuebles destinados a su posterior arrendamiento sujeto y no exento, y por tanto, en su caso, sería de aplicación la inversión del sujeto pasivo.

8.- 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 Función Públicas.