

## BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ082433

### TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 18 de febrero de 2021.

Sala 2.<sup>a</sup>

R.G. 6263/2017

#### SUMARIO:

**IVA. Entregas de bienes y operaciones asimiladas. Autoconsumo de bienes.** *Relación entre el autoconsumo interno de bienes inmuebles por cambio de afectación de un sector diferenciado de la actividad a otro, y el concepto de primera entrega a efectos de la aplicación de la exención de las segundas y ulteriores entregas de edificaciones.* La razón de ser del autoconsumo interno radica en ajustar las deducciones practicadas al verdadero destino dado a los bienes, de forma que si la deducción efectuada inicialmente por afectarlos a una actividad difiere sustancialmente del régimen de deducción de la actividad a la que tales bienes se aplican finalmente, se producirá el hecho imponible operación asimilada a entrega en que se configura el autoconsumo interno del art. 9.1º.c) de la Ley 37/1992 (Ley IVA) por cambio de afectación de un bien de un sector a otro diferenciado de actividad.

Así, el cambio de afectación de los inmuebles del sector de actividad de promoción inmobiliaria al de la actividad de arrendamiento de vivienda, cumpliéndose las condiciones legales para su consideración como sectores diferenciados, es gravado como autoconsumo de acuerdo con lo dispuesto en el art. 9.1º.c) de la Ley 37/1992 (Ley IVA), de forma que supone el devengo del IVA que deberá declararse por el sujeto pasivo a la vez que la cuota de IVA soportada en el sector de arrendamiento de viviendas, al tratarse de una actividad sujeta pero exenta, no será deducible. Con ello se logra así el objetivo del gravamen del autoconsumo interno que no es otro, como ya se indicó, que ajustar las deducciones a la finalidad última para la que se destinan los inmuebles por cuya construcción se soportaron las respectivas cuotas; cuotas que, en un primer momento, al destinarlas a una actividad que origina el derecho a la deducción (promoción inmobiliaria), eran deducibles pero que, posteriormente, se hace necesario someter dicha deducción al régimen de deducciones aplicable a la actividad que, en última instancia, va a desarrollarse y que no otorga derecho a la deducción (arrendamiento de viviendas).

Ahora bien, ese gravamen del autoconsumo interno para lograr ese ajuste en las deducciones no puede incidir en la calificación de la entrega posterior de los inmuebles que realice su promotor por causa distinta del uso que de los mismos se haga. Es decir, para este supuesto, solo en el caso de que se lleve a cabo un uso efectivo del inmueble durante un plazo ininterrumpido igual o superior a dos años en el sector de actividad de arrendamiento, la posterior entrega que del inmueble se realice tendrá, a los efectos de lo previsto en el art. 20.Uno.22º de la Ley 37/1992 (Ley IVA), la consideración de segunda entrega, teniendo en cuenta que el autoconsumo interno gravado no agotó la primera entrega. A sensu contrario, la entrega que se realice antes de la concreta utilización por ese plazo continuado de dos años desde la afectación del inmueble a la actividad de arrendamiento tendrá, en todo caso, la consideración de primera entrega sujeta y no exenta. Por tanto, la operación de autoconsumo gravada por el cambio de afectación de las viviendas del sector diferenciado de promoción inmobiliaria al sector de arrendamiento sin opción de compra no desvirtuaría la calificación de primera entrega de la transmisión posterior que pudiera realizar el promotor desde el sector de actividad de arrendamiento antes de la utilización efectiva e ininterrumpida de las mismas durante un plazo de dos años en las condiciones previstas en el art. 20.Uno.22º de la Ley 37/1992 (Ley IVA), toda vez que aquella operación asimilada a entrega en que consiste el autoconsumo interno no produce el agotamiento de la primera entrega.

Además, dado que los inmuebles que se afectan a la actividad de arrendamiento son bienes de inversión, a efectos de IVA, deberán regularizarse las deducciones de las cuotas soportadas si se transmiten durante el período de regularización. Por tanto, si la entrega realizada durante dicho período tuviera la consideración de primera entrega de edificaciones, el promotor podría recuperar, en parte, por la vía del art. 110 de la Ley 37/1992 (Ley IVA), las cuotas soportadas que no fueron deducibles al afectarse los inmuebles a una actividad exenta. **(Criterio 1 de 1)**

#### PRECEPTOS:

Ley 37/1992 (Ley IVA), arts.9, 20, 79, 91, 102, 107, 108, 110 y 111.

Ley 58/2003 (LGT), art. 20.

Ley 38/1999 (Ordenación de la Edificación), art. 9.

En Madrid, se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver el recurso de alzada de referencia.

Se ha visto el presente recurso de alzada interpuesto el 17 de octubre de 2017 contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Canarias, de fecha 31 de agosto de 2017, desestimatoria de la reclamación núm. 35/00963/2017 y acumuladas 35/00987/2017 a 35/00989/2017 interpuestas, a su vez, contra el acuerdo de liquidación de fecha 10 de abril de 2017, dictado por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Canarias, de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), por el concepto Impuesto sobre el Valor Añadido, períodos 1T al 4T del ejercicio 2015.

### ANTECEDENTES DE HECHO

#### Primero.

Con fecha 13 de mayo de 2016 se inician actuaciones inspectoras de comprobación e investigación con la entidad recurrente por el concepto Impuesto sobre el Valor Añadido (en lo sucesivo, IVA), períodos impositivos trimestrales de 2015, con alcance parcial limitado a constatar que el contenido de las autoliquidaciones del IVA de 2015 se ajustan formalmente a lo anotado en la contabilidad, registros y justificantes contables y extracontables. Mediante comunicación de ampliación del alcance de las actuaciones notificada el 8 de septiembre de 2016, se amplía el alcance parcial a comprobar las cuotas de IVA devengado en los períodos trimestrales de 2015.

#### Segundo.

Como consecuencia de las actuaciones inspectoras, se dicta propuesta de liquidación contenida en el Acta de disconformidad A02- ..., de 25 de octubre de 2016, a la que se acompaña del respectivo informe ampliatorio.

Dicha propuesta es confirmada mediante acuerdo de liquidación de fecha 10 de abril de 2017, en el que se determina unas cuotas a ingresar y a devolver por los importes que se detallan a continuación: período

período	IVA 2015- 1T	IVA 2015- 2T	IVA 2015- 3T	IVA 2015- 4T	TOTAL
CUOTA LIQUIDACIÓN	154.723,46	0,00	0,00	-26.793,90	127.929,56
INTERESES DEMORA	12.073,20	0,00	0,00	-684,30	11.388,90
TOTAL	166.796,66	0,00	0,00	-27.478,20	139.318,46

Según se hace constar en el acta incoada, en el curso de las actuaciones se puso de manifiesto que el obligado tributario promovió 14 inmuebles (chalets) en la "Urbanización ..." (...) que al inicio del 2015 estaban contabilizados como existencias de productos terminados. El 2 de enero de 2015 las existencias inmobiliarias fueron reclasificadas como inversiones inmobiliarias debido a que la entidad tenía la intención de arrendar los chalets que no se vendían.

Los motivos de regularización contenidos en la propuesta fueron, en síntesis, los siguientes:

- Devengo del autoconsumo interno previsto en el artículo 9.1º.c) de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, Ley del IVA) por cambio de afectación de bienes corporales de un sector diferenciado de su actividad empresarial a otro, que tuvo lugar con la reclasificación de las existencias (inmuebles construidos para su venta) a inversiones inmobiliarias con el objeto de destinarlas al arrendamiento de viviendas, aun manteniendo su expectativa de venta, habiendo deducido todo el IVA soportado en la adquisición del suelo y la construcción de los chalets en los períodos anteriores mientras se promovían tales inmuebles.

- No deducibilidad de la cuota soportada en el sector diferenciado de destino, por cuanto que los inmuebles quedan afectos a la actividad de arrendamiento de viviendas, sujeta y exenta en virtud de lo previsto en el artículo 20.Uno.23º de la Ley del IVA.

- Aplicación de la exención regulada en el artículo 20.Uno.23º de la Ley del IVA por arrendamientos de viviendas, rectificando el IVA devengado declarado por la recurrente por este concepto.

Disconforme con dicha propuesta, la recurrente formuló ante la Inspección, en resumen, las siguientes alegaciones:

1. La actividad desarrollada es el arrendamiento vacacional y no el arrendamiento de viviendas en sentido tradicional.

2. Todas las viviendas siguen estando en oferta para su venta si bien, entre tanto se venden, la entidad pretende obtener algunos ingresos mediante su explotación en arrendamiento, constando ambos destinos, el de venta y el de alquiler, en la página web aportada.

3. El auditor, en aplicación de la Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) de fecha 01-03-2013, ordenó la reclasificación contable de los inmuebles pasándolos de existencias a inmovilizado inmobiliario, por considerar que la entidad había desistido de su venta destinándolos exclusivamente al arrendamiento, lo cual no fue así.

4. La Ley del IVA establece que se entiende por primera entrega de viviendas aquella que es realizada por el promotor cuando la construcción o rehabilitación esté terminada, salvo que las viviendas se hubiesen utilizado de forma continuada por un plazo igual o superior a dos años por personas distintas de los adquirentes, por lo que, dado que las viviendas se habrían empezado a arrendar el 1 de enero de 2015, en el momento de firmarse las actas no habían transcurrido los dos años precisos para que en su futura venta no se devengase el IVA. La interesada cita al efecto una Sentencia de la Audiencia Nacional de 5 de junio de 2014, y conforme a la misma concluye que no es posible gravar el autoconsumo interno sino una vez transcurridos esos dos años desde el cambio de afectación para evitar el doble gravamen en caso de una ulterior transmisión.

5. La Inspección ha interpretado incorrectamente la realidad dando por cierto que el alquiler es el destino definitivo de los inmuebles, y que no se desea venderlos, cuando la realidad es la contraria.

6. Incluso uno de los catorce chalets había sido vendido durante el 2016, lo que a su entender supone un elemento de prueba de la intención de venta y no de arrendamiento de esos inmuebles.

7. Importancia insignificativa de los alquileres en la actividad de la empresa cuyos ingresos son menos del 5% de los gastos declarados y, por tanto, sería en todo caso una actividad subsidiaria.

En el acuerdo de liquidación, la Inspección de los Tributos desestima motivadamente las alegaciones de la reclamante sobre la base, en síntesis, de los siguientes fundamentos:

En primer lugar, frente a la consideración de la entidad de que la actividad no es arrendamiento de viviendas en sentido tradicional sino arrendamientos vacacionales, se señala que en todo caso se trata de alquileres de inmuebles para vivienda sujetos a las mismas exigencias normativas, bajo el mismo código CNAE y calificadas en el IVA como operaciones exentas, por lo que ello no altera la conclusión de existencia de dos sectores diferenciados de actividad.

En segundo lugar, se pone de relieve que la Dirección General de Tributos (DGT) ya ha manifestado su criterio de realización del hecho imponible del IVA por autoconsumo interno entre sectores diferenciados cuando los inmuebles pasan a compartir ambas finalidades de venta y de alquiler, ya que la entidad vino declarando una única finalidad de venta cuando dedujo todo el IVA soportado en la promoción, lo que hace evidente y palmario el cambio de afectación ocurrido.

En tercer lugar, la reclasificación contable de los inmuebles ordenada por el auditor, pasando aquellos de existencias a inversión inmobiliaria, no constituye sino un indicio más en que sustentar la regularización practicada, la cual trae su causa en la realización simultánea de la actividad de promoción y la actividad de arrendamiento de viviendas, tal y como ha reiterado la DGT en diversas contestaciones a consultas vinculantes (en particular, las consultas con número de referencia V1024-12, de 10 de mayo, y V0096-12, de 20 de enero).

En cuarto lugar, en cuanto a la necesidad del transcurso del plazo de 2 años desde el inicio de los arrendamientos (que se cumple en 2017) a efectos de evitar una sobreimposición en IVA, por cuanto que antes de ese plazo las futuras ventas quedan sujetas como primera entrega, se indica que la Sentencia de la Audiencia Nacional de 5 de junio de 2014 invocada por la entidad no resultaba de aplicación en este caso concreto de arrendamiento de inmuebles sin opción a compra, puesto que en aquel caso enjuiciado se valoraba un supuesto de elevación a público de un contrato privado de opción de compra que tenía por objeto la promoción completa de unas viviendas, debiendo añadir que la Dirección General de Tributos también había tenido ocasión de pronunciarse sobre un caso similar en contestación a la consulta vinculante V0096/2012, de 20 de enero, concluyendo, al igual que la Audiencia Nacional, que en los arrendamientos con opción de compra no se produce el hecho imponible del autoconsumo del IVA ya que se devengará y repercutirá el IVA como una entrega de bienes o prestación de servicios. En este orden de cosas, se señala lo siguiente:

"Ahora bien, es cierto igualmente que no debe gravarse doblemente el valor del mismo inmueble en el IVA, lo que pudiera ocurrir cuando, primero, se produce el precitado autoconsumo interno (IVA autorrepercutido no deducible), y segundo, si la empresa vende los inmuebles a un tercero dentro de los 2 años siguientes, lo que supondría una "primera entrega" sujeta y no exenta de acuerdo con el artículo 20.Uno.22º de la LIVA (...)

Pues bien, este caso también ha sido contestado por la DGT en la V1024-12, de 10 de mayo, cuando la promotora preguntaba, en relación a aquellos inmuebles alquilados que se mantenían en expectativa de venta, las consecuencias en IVA si, no habiendo transcurrido los 2 años desde el comienzo del arrendamiento sin opción de compra, aceptaba una oferta de un inversor para la compra de la promoción de las viviendas, destacando el Centro Directivo que el autoconsumo era gravable y que la posterior venta en el plazo inferior a 2 años queda en todo caso exenta: "como consecuencia de haberse agotado la primera entrega en la operación de autoconsumo explicada en el apartado anterior de la presente contestación".

En consecuencia, cabe concluir que una vez que se haya gravado efectivamente el valor de los inmuebles en el autoconsumo por cambio de afectación de la actividad de promoción al de arrendamiento para vivienda sin opción de compra, cualquier ulterior venta de los mismos se declara exenta, sea porque hayan transcurrido más de 2 años desde el comienzo del alquiler (segunda entrega exenta por el artículo 20.Uno.22º de la LIVA), o en un plazo inferior para evitar un doble gravamen sobre el mismo valor añadido (exención técnica del artículo 20.Uno.24º LIVA).".

Por tanto, se informa que de haberse vendido alguno de los inmuebles en los períodos del IVA correspondientes al año 2016 ya devengados en el momento de la notificación del acuerdo de liquidación, procedería, en su caso, la rectificación de las cuotas de IVA devengado de acuerdo con lo previsto en el artículo 89 de la Ley del IVA.

En último lugar, respecto de la consideración de la actividad de arrendamiento como actividad subsidiaria al ser sus ingresos ínfimos, se establece que en la ley no existe ese concepto de actividad subsidiaria sino que se prevé el de actividad accesoria a la principal para que no existan dos sectores diferenciados, si bien en este caso no concurre la pretendida accesoriadad entre las actividades realizadas por la empresa.

### Tercero.

Con fecha 8 de mayo de 2017, frente al acuerdo de liquidación, la recurrente interpone reclamación ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional (en lo sucesivo, TEAR) de Canarias alegando, en síntesis, lo siguiente:

- La reclasificación contable realizada por orden del auditor no supone la afectación de las viviendas únicamente a la actividad de arrendamiento. Los inmuebles siguen estando en expectativa de venta y su alquiler responde a la obtención de unos ingresos adicionales, aunque ínfimos, hasta tanto se vendan, así como dar a conocer las viviendas a potenciales compradores.

- La actividad de arrendamiento, dado sus bajos ingresos, sí respondería al concepto de actividad accesoria al que se refiere el artículo 9.1º.c).

- La sobreimposición que conlleva la consideración de primera entrega de la posterior transmisión de las viviendas antes del transcurso de dos años desde el inicio de alquiler considerando, adicionalmente, que tales viviendas son objeto de arrendamientos temporales (alguna por un día).

- La cuestión de si el hecho imponible se produce por el cambio de afectación contable o por el cambio de destino a una actividad sujeta pero exenta, sin derecho a deducción, por afectación real de un bien inmueble construido para su venta.

El TEAR, con fecha 31 de agosto de 2017, emite resolución desestimatoria en la que, tras poner de manifiesto que la Inspección ha dado respuesta detallada y motivada a todas las alegaciones formuladas por la entidad, reproduciéndolas de forma resumida, recoge la siguiente fundamentación jurídica:

" (...) no se observa que haya una confusión en la Inspección de los tributos en lo que respecta al cambio de actividad económica y al concepto de autoconsumo del artículo 9.1.c) de la LIVA; como tampoco error alguno en la aplicación de las normas contables por el traspaso de cuentas o reclasificación contable ni, en concreto, por la posible aplicación de la Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoria de Cuentas de 1 de marzo de 2013 (B.O.E. de 8 de marzo de 2013) por la que se dictan normas de registro y valoración del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias.

En el Impuesto sobre el Valor Añadido el hecho imponible se define como tal por la palabra "hecho" no por la palabra "intención", es decir, que lo que se grava en el Impuesto son hechos que, una vez acreditados, pueden dar origen a la sujeción al Impuesto. En el autoconsumo de bienes del IVA del apartado 1.c) del artículo 9, el hecho es el cambio de afección de un bien de una actividad a otra diferenciada que, si se da en los términos que establece dicho artículo, da nacimiento al "hecho imponible".

En supuestos de cambio de afectación de bienes inmuebles de la actividad de promoción inmobiliaria a la de arrendamiento de viviendas, y sobre el concepto de autoconsumo del artículo 9.1.c) en estos casos, puede citarse al efecto la Resolución dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Central el 13 de mayo de 2016 (RG 00/07279/2013) en la cual se reitera el criterio de ese mismo Tribunal de 22 de mayo de 2014, RG 00/00044/2012 que se pronuncia, además, sobre la condición de segunda entrega de edificación de estos autoconsumos, con las consecuencias de exención, posible renuncia, y posible regularización.

Estando acreditada en la documentación que integra el expediente administrativo la concurrencia de los requisitos del artículo 9.1.c) de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido de cambio de afectación a sector diferenciado: de la CNAE, División 41, Grupo 41.1, Clase 41.10 la Promoción inmobiliaria, mientras que la actividad de arrendamiento de viviendas se encuentra clasificada en la Sección L: ACTIVIDADES INMOBILIARIAS de la CNAE, División 68, Grupo 68.2, Clase 68.20 Alquiler de bienes inmobiliarios por cuenta propia; y de porcentajes de deducción aplicables en las actividades distintas de la principal (arrendamiento de bienes inmuebles-viviendas al 0% por exención del artículo 20. Uno.231 de la Ley del Impuesto) que difieran en más de 50 puntos porcentuales del correspondiente a la citada actividad principal (la promoción inmobiliaria al 100%, por ser actividad sujeta y no exenta), se daba el hecho imponible del IVA de autoconsumo con la consiguiente pérdida de la deducibilidad de las cuotas soportadas en la adquisición o construcción de esos inmuebles.

En consecuencia, fuera o no una opción rentable desde el punto de vista económico o comercial para la entidad según sus alegaciones modificar el destino de los bienes al ofrecerlos en arrendamiento, al haberse producido el autoconsumo de bienes del artículo 9.1.c) de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre del Impuesto sobre el Valor Añadido, procedía regularizar el IVA deducido en la adquisición de esos bienes en el momento del devengo o realización del hecho imponible en el ejercicio 2015 (momento del cambio de afectación), resultando conforme a derecho la regularización contenida en el acuerdo de liquidación."

Dicha resolución es notificada a la recurrente el 19 de septiembre de 2017.

#### **Cuarto.**

Con fecha 17 de octubre de 2017, la entidad recurrente interpone el presente recurso de alzada contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Canarias alegando, en síntesis, además de lo ya señalado en otras instancias, lo siguiente:

- La errónea reclasificación contable de los inmuebles de existencias a inversiones inmobiliarias por cuanto que la entidad mantiene el objetivo de venta y esta última calificación, de acuerdo con la Resolución de 1 de marzo de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se dictan normas de registro y valoración del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias, está reservada a "activos no corrientes que sean inmuebles y que se posean para obtener rentas, plusvalías o ambas, en lugar de para:

- a) Su uso en la producción o suministro de bienes o servicios distintos del alquiler, o bien para fines administrativos; o
- b) Su venta en el curso ordinario de las operaciones de la empresa."

- De los catorce inmuebles promovidos y reclasificados, tan solo seis se explotaron mediante arrendamiento, por lo que, en todo caso, el gravamen se debería limitar a estos. Una reclasificación contable no es un hecho imponible.

- La condición de subsidiaria de la actividad de arrendamiento.
- La necesidad del transcurso de dos años desde el inicio del alquiler para que resulte gravado el autoconsumo.

### **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

#### **Primero.**

Este Tribunal es competente para resolver de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. No concurre ninguna de las causas de inadmisibilidad previstas en el artículo 239.4 de la LGT y se cumplen, en especial, los requisitos de cuantía previstos en la Disposición Adicional decimocuarta de la LGT y el artículo 36 del RGRVA.

#### **Segundo.**

Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

Si resulta ajustada a Derecho la resolución del TEAR desestimatoria de la reclamación interpuesta contra el acuerdo de liquidación presentada por la recurrente.

### Tercero.

En el presente supuesto, a juicio de este Tribunal, es preciso resolver, en primer lugar, si concurren o no los presupuestos para que tenga lugar el hecho imponible autoconsumo de bienes a que se refiere el artículo 9.1º.c) de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (en lo sucesivo, Ley del IVA).

Dentro de su Título I "Delimitación del hecho imponible", la Ley del IVA regula "los autoconsumos de bienes" en su artículo 9 "Operaciones asimiladas a las entregas de bienes", que dispone lo siguiente:

*"Se considerarán operaciones asimiladas a las entregas de bienes a título oneroso:*

1.º El autoconsumo de bienes.

A los efectos de este impuesto, se considerarán autoconsumos de bienes las siguientes operaciones realizadas sin contraprestación:

a) La transferencia, efectuada por el sujeto pasivo, de bienes corporales de su patrimonio empresarial o profesional a su patrimonio personal o al consumo particular de dicho sujeto pasivo.

b) La transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales que integren el patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo.

c) El cambio de afectación de bienes corporales de un sector a otro diferenciado de su actividad empresarial o profesional.

(...)

d) La afectación o, en su caso, el cambio de afectación de bienes producidos, construidos, extraídos, transformados, adquiridos o importados en el ejercicio de la actividad empresarial o profesional del sujeto pasivo para su utilización como bienes de inversión. "

A la finalidad del gravamen del autoconsumo ya se ha referido este Tribunal Central, entre otras ocasiones, al resolver el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio interpuesto por el Director del Departamento de Gestión Tributaria de la AEAT frente a la resolución del TEAR de Aragón de 31 de mayo de 2018. En dicha resolución, de fecha 18 de diciembre de 2019 (R.G. 00961/2019), el TEAC estableció, en su Fundamento de Derecho segundo, lo siguiente:

*"La de los autoconsumos de bienes es una figura que, en unos casos, los de las letras a) y b), que son los que se denominan "autoconsumos externos", trata de evitar que haya consumos que se queden sin tributar, ya que el I.V.A. grava el consumo, y sin esta figura del autoconsumo se quedarían sin tributar las entregas de los bienes consumidos por el sujeto pasivo o trasladados a su patrimonio particular, así como las entregas de bienes realizadas a terceros sin contraprestación; con lo que esos bienes llegarían así al propio sujeto pasivo o a esos terceros sin IVA; mientras que en los otros dos casos, los de las letras c) y d), que son los que se denominan "autoconsumos internos", lo que se busca es evitar la indebida deducción de determinadas cuotas soportadas; como ocurre cuando se adquiere un bien para un sector diferenciado de la actividad que tiene prorrata 100%, con lo que la cuota soportada es deducible y se deduce, y ese bien se afecta después a otro sector diferenciado de la actividad que tiene una prorrata del 0%, que implica que no pueden deducirse las cuotas que se soportan; o como cuando se adquiere un bien para revenderlo, operaciones de adquisición y reventa sometidas al régimen de IVA ordinario, y ese bien se dedica luego a ser arrendado, tratándose de un arriendo exento de IVA -pr. ej. una vivienda-; en estos dos casos, sin esta figura del autoconsumo, se estarían deduciendo unas cuotas soportadas por la adquisición de unos bienes que no podrían haber sido deducidas nunca: pues son bienes adquiridos que terminan en unas actividades que no generan IVA devengado y, por tanto, sin derecho a deducción."*

Centrándonos en los autoconsumos internos y, en particular, en el previsto en la letra c) del mencionado artículo 9.1º de la Ley del IVA, para que se produzca dicho hecho imponible se exige el cambio de afectación de bienes entre sectores diferenciados de actividad. Por consiguiente, es condición sine qua non para que el autoconsumo referido tenga lugar, la existencia de sectores diferenciados. En este sentido, el propio precepto se ocupa de definir qué se entiende por sectores diferenciados de actividad en los siguientes términos:

"A efectos de lo dispuesto en esta Ley, se considerarán sectores diferenciados de la actividad empresarial o profesional los siguientes:

a) Aquellos en los que las actividades económicas realizadas y los regímenes de deducción aplicables sean distintos.

Se considerarán actividades económicas distintas aquellas que tengan asignados grupos diferentes en la Clasificación Nacional de Actividades Económicas.

No obstante lo establecido en el párrafo anterior, no se reputará distinta la actividad accesoria a otra cuando, en el año precedente, su volumen de operaciones no excediera del 15 por 100 del de esta última y, además, contribuya a su realización. Si no se hubiese ejercido la actividad accesoria durante el año precedente, en el año en curso el requisito relativo al mencionado porcentaje será aplicable según las previsiones razonables del sujeto pasivo, sin perjuicio de la regularización que proceda si el porcentaje real excediese del límite indicado.

Las actividades accesorias seguirán el mismo régimen que las actividades de las que dependan.

Los regímenes de deducción a que se refiere esta letra a) se considerarán distintos si los porcentajes de deducción, determinados con arreglo a lo dispuesto en el artículo 104 de esta Ley, que resultarían aplicables en la actividad o actividades distintas de la principal difirieran en más de 50 puntos porcentuales del correspondiente a la citada actividad principal.

La actividad principal, con las actividades accesorias a la misma y las actividades económicas distintas cuyos porcentajes de deducción no difirieran en más de 50 puntos porcentuales con el de aquélla constituirán un solo sector diferenciado.

Las actividades distintas de la principal cuyos porcentajes de deducción difirieran en más de 50 puntos porcentuales con el de ésta constituirán otro sector diferenciado del principal.

A los efectos de lo dispuesto en esta letra a), se considerará principal la actividad en la que se hubiese realizado mayor volumen de operaciones durante el año inmediato anterior.

b) Las actividades acogidas a los regímenes especiales simplificado, de la agricultura, ganadería y pesca, de las operaciones con oro de inversión o del recargo de equivalencia.

c) Las operaciones de arrendamiento financiero a que se refiere la disposición adicional tercera de la Ley 10/2014, de 26 de junio, de ordenación, supervisión y solvencia de entidades de crédito.

d) Las operaciones de cesión de créditos o préstamos, con excepción de las realizadas en el marco de un contrato de "factoring".

En virtud de lo anterior, la existencia de sectores diferenciados, al margen de las actividades que ya los constituyen ex lege, requiere el cumplimiento de los siguientes requisitos:

- Que las actividades tengan asignados en la Clasificación Nacional de Actividades Económicas códigos distintos a nivel de tres dígitos.
- Que no sean actividades accesorias de la actividad principal.
- Que los porcentajes de deducción aplicables en las actividades difieran en más del 50%.

Como se expuso anteriormente, la razón de ser de este autoconsumo interno radica en ajustar las deducciones practicadas al verdadero destino dado a los bienes, de forma que si la deducción efectuada inicialmente por afectarlos a una actividad difiere sustancialmente del régimen de deducción de la actividad a la que tales bienes se aplican finalmente, se producirá el hecho imponible operación asimilada a entrega en que se configura el autoconsumo interno del artículo 9.1º.c) de la Ley del IVA por cambio de afectación de un bien de un sector a otro diferenciado de actividad.

En tal caso, en el sector de salida, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 102.Dos de la Ley del IVA, se devengará la cuota resultante de aplicar el tipo impositivo vigente a una base imponible determinada conforme a lo previsto en el artículo 79.Tres de la Ley del IVA, cuota que tendrá la consideración de IVA soportado en el sector de entrada y queda sometida al régimen de deducción que corresponda al referido sector, de acuerdo con lo establecido en el artículo 111 de la Ley del IVA. Desde ese momento, el bien queda afecto a dicha actividad lo que, por otra parte, no impide que con posterioridad pueda transmitirse. De tener lugar dicha transmisión, se produciría desde ese propio sector (el de entrada).

En el mismo sentido se ha pronunciado el Tribunal Supremo en su sentencia de 9 de mayo de 2016 (Recurso núm. 3165/2014) al señalar:

"El sometimiento a gravamen de los cambios de afectación entre sectores diferenciados de actividad encuentra su justificación en la necesidad de adecuar el ejercicio del derecho a la deducción a la utilización real del bien y al régimen aplicable de cada sector de la actividad. El gravamen de estas operaciones de autoconsumo no responde exclusivamente a una finalidad antifraude, como es el de impedir el trasvase fraudulento entre sectores diferenciados de la actividad que pueda redundar en un beneficio derivado del derecho a la deducción del IVA

soportado de quien carece de él. El fundamento de esta modalidad de autoconsumo es también permitir el ajuste de las deducciones en el IVA, evitando la consolidación de aquellas que se han practicado conforme a las condiciones de deducibilidad de un determinado sector, cuando posteriormente el bien se afecta a otro sector cuyo régimen de deducción es diferente del inicial. En definitiva, a través del autoconsumo, y gracias a las previsiones de los artículos 102.Dos y 107 a 110 LIVA se consigue adecuar y equilibrar las deducciones practicadas a la utilización real que en cada momento se dé al bien. Por ello la LIVA, para considerar la existencia de sectores diferenciados, exige que las actividades económicas realizadas y los regímenes de deducción aplicables sean distintos, encargándose de precisar que se consideran actividades distintas aquellas que tengan asignados grupos diferentes en la Clasificación Nacional de Actividades Económicas (CNAE).

Ahora bien, para apreciar la existencia de sectores diferenciados no basta con que las actividades desarrolladas por el empresario sean distintas, sino que además es necesario que sus regímenes de deducción sean diferentes, considerándose distintos si los porcentajes de deducción, determinados con arreglo a lo dispuesto en el artículo 104 LIVA, que resultarían aplicables en la actividad o actividades distintas de la principal, difieren en más de 50 puntos porcentuales del correspondiente a la citada actividad principal."

Sentado lo anterior, en el presente caso debe determinarse, por un lado, si se produce un cambio de afectación de bienes entre actividades y, por otro, si las actividades controvertidas tienen la consideración de sectores diferenciados.

De la información que obra en el expediente se deduce que la entidad se encontraba dada de alta en la actividad de promoción inmobiliaria. En desarrollo de la misma, promovió catorce inmuebles (chalets) que al inicio de 2015 estaban contabilizados como existencias de productos terminados. No obstante, tal y como ha manifestado en diversas ocasiones la recurrente, si bien dichos inmuebles estaban destinados a la venta, entre tanto tenía lugar esta, se optó por obtener unos rendimientos mediante el alquiler de los mismos, procediendo a publicitar en la web tanto su venta como arrendamiento sin opción de compra. La anterior decisión llevó a la entidad, siguiendo el criterio del auditor, a reclasificar los inmuebles de existencias a inversiones inmobiliarias el 2 de enero de 2015.

Sobre hechos similares a los controvertidos en este asunto se ha pronunciado en diversas ocasiones tanto este Tribunal Central (entre otras, resolución de 24 de mayo de 2017, R.G. 07279/2013) como el propio Tribunal Supremo. Así, el Alto Tribunal, en su sentencia de 19 de mayo de 2014 (Recurso núm. 5263/2011), vino a declarar:

*"El artículo 9.1.c) de la LIVA establece que se considera autoconsumo de bienes "el cambio de afectación de bienes corporales de un sector diferenciado de su actividad empresarial o profesional". Conforme a dicho artículo para considerar la existencia de sectores diferenciados entre las distintas actividades desarrolladas por el empresario, exige la LIVA que las actividades económicas realizadas y los regímenes de deducción aplicables sean distintos. La propia Ley, en el citado artículo, establece cuando se considera que las actividades económicas y los regímenes de deducción son distintos.*

*Se considerarán actividades económicas distintas "aquellas que tengan asignados grupos diferentes en la Clasificación Nacional de Actividades Económicas". La parte recurrente parece que está de acuerdo con la Inspección en que la actividad de promoción inmobiliaria y la de alquiler inmobiliario son actividades distintas. La CNAE así lo establece al asignar el código 70.1 a las actividades inmobiliarias por cuenta propia que abarca la promoción inmobiliaria y la compraventa de bienes inmobiliarios por cuenta propia y el 70.2 al alquiler de bienes inmobiliarios por cuenta propia.*

*Por otra parte, los regímenes de deducción se consideran distintos "si los porcentajes de deducción, determinados con arreglo a lo dispuesto en el artículo 104 de esta Ley, que resultarían aplicables en la actividad o actividades distintas de la principal difiriesen en más de 50 puntos porcentuales del correspondiente a la citada actividad principal". Quiere de esta manera el legislador que la diferencia entre los porcentajes de deducción aplicables a las actividades sea sustancial, que alcance una cierta entidad y que esa diferencia se cifre en una cuantía superior a 50 puntos porcentuales. Todas las operaciones de la actividad de promoción inmobiliaria son operaciones sujetas y no exentas con un porcentaje de deducción para esta actividad según el artículo 104 de la*

*Ley 37/1992, del 100%. Por su parte, la totalidad de las operaciones de arrendamiento de viviendas está exenta conforme al artículo 20.23 de la Ley 37/92 por lo que el porcentaje de deducción es del 0%.*

*Por tanto se puede afirmar con la sentencia recurrida que normalmente la actividad de promoción inmobiliaria y de arrendamiento de viviendas son dos sectores diferenciados de actividad al diferir en más de 50 puntos los porcentajes de deducción y por tanto en el caso de que se produzca un cambio de afectación desde el sector de promoción inmobiliaria al sector de arrendamiento se produce el hecho imponible del autoconsumo."*

Y concretamente, en lo relativo al cambio de afectación del bien establece:

*"(...) no podemos compartir la tesis de la recurrente de que no puede existir autoconsumo cuando sólo ha comenzado la adquisición de los bienes y servicios con la intención, confirmada por elementos objetivos, de destinarlos al desarrollo de tales actividades pero no se ha producido el inicio efectivo de la actividad profesional.*

(...)

*A efectos del IVA y por tanto a efectos de determinar si existe el hecho imponible del autoconsumo las actividades empresariales o profesionales se considerarán iniciadas, como hemos dicho anteriormente, desde el momento en que se realice la adquisición de bienes o servicios con la intención, confirmada por elementos objetivos de destinarlos al desarrollo de tales actividades y no en el inicio de la realización habitual de entregas de bienes o prestaciones de servicios correspondientes a sus actividades empresariales o profesionales. Por tanto el hecho que no se haya iniciado el arrendamiento de las viviendas en el año 1996 (hecho que no se discute) no supone que no se haya iniciado la actividad empresarial de arrendamiento para lo cual es suficiente que se realicen adquisiciones de bienes con intención de destinarlos al arrendamiento. En este caso la Administración considera que la modificación contable realizada a 31 de diciembre de 1996 consistente en pasar dichos activos de existencias a inmovilizado supuso pasarlos de un sector diferenciado de la actividad promoción inmobiliaria a otro sector diferenciado: el de arrendamiento de viviendas y locales. (...)."*

De conformidad con lo anterior, en el presente caso la entidad recurrente tiene dos sectores diferenciados, el correspondiente a la promoción inmobiliaria (CNAE 411), que constituye su actividad principal, sujeta y no exenta, y el correspondiente al arrendamiento de viviendas sin opción de compra (CNAE 682), actividad exenta, toda vez que desarrolla simultáneamente ambas actividades tal y como se demuestra por las propias manifestaciones de la recurrente, por los contratos de arrendamiento aportados en sede de inspección y por los ingresos declarados del arrendamiento.

La actividad de arrendamiento de viviendas está exenta en virtud de lo previsto en el artículo 20.Uno.23º de la Ley del IVA:

*"Artículo 20. Exenciones en operaciones interiores.*

Uno. Estarán exentas de este Impuesto las siguientes operaciones:

23.º 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:

a) *Terrenos, incluidas las construcciones inmobiliarias de carácter agrario utilizadas para la explotación de una finca rústica.*

*Se exceptúan las construcciones inmobiliarias dedicadas a actividades de ganadería independiente de la explotación del suelo.*

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.*

*(...)."*

*El inicio de dicha actividad de arrendamiento debe situarse en el momento en que existan indicios objetivos que determinen la intención de la recurrente de realizar la referida actividad (sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 21 de marzo de 2000, Asuntos acumulados C-110/98 a C-147/98, Gabalfisa), como pudieran ser la obtención de permisos y licencias, si fueran necesarios, la publicidad del alquiler o su reflejo en contabilidad. En concreto, en el caso analizado ese hito temporal se ha situado en la fecha en que tiene lugar la reclasificación contable de los inmuebles de existencias a inversiones inmobiliarias ya que de ello se deriva, conjuntamente con otros indicios, la intención de la empresa de dedicar tales inmuebles al alquiler.*

*Por tanto, no debe confundirse, como parece hacer la recurrente, lo que debe entenderse por hecho imponible con el momento en que dicho hecho imponible se entiende producido.*

*De acuerdo con lo previsto en el artículo 20.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, "el hecho imponible es el presupuesto fijado por la ley para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria principal."*

Entiende la recurrente que el hecho imponible del autoconsumo interno del artículo 9.1º.c) de la Ley del IVA lo es la reclasificación contable. No obstante, como se ha analizado, el hecho imponible lo constituye el cambio de afectación de bienes entre sectores diferenciados de actividad. Otra cosa es cuando se entienda producido el mencionado cambio lo que implica una cuestión de prueba.

Sobre este presupuesto de hecho y su realización se ha pronunciado este Tribunal en su resolución de fecha 18 de diciembre de 2019, anteriormente citada, señalando lo siguiente:

*"Pues bien, mientras que otros autoconsumos de bienes exigen de la transmisión del poder de disposición sobre los bienes de que se que traten, como por ejemplo los de la letra b), en los que el poder de disposición sobre los bienes a que alcance se trasmite a terceros a título lucrativo, en los autoconsumos de la letra c) no hay transmisión alguna del poder de disposición sobre los bienes concernidos; en este caso esos bienes no se transmiten a nadie, siguen siendo titularidad del mismo sujeto pasivo. **Un cambio de afectación de un bien corporal de un sector a otro diferenciado de su actividad es para un sujeto pasivo una "decisión económico-empresarial", que no comporta modificación alguna en la "titularidad jurídica" de ese bien, que no es objeto de transmisión alguna.***

**Cambio de afectación del bien de que se trate que se produce tan pronto como esa decisión económico-empresarial de así hacerlo, se adopta y se ejecuta o implementa;** en tal sentido, y por acercarnos al caso que nos ocupa, si una empresa que tiene los sectores diferenciados de promoción de viviendas para su venta y de arrendamiento de viviendas, de un bloque de viviendas para vender cuya promoción acaba de finalizar, decide destinar determinadas viviendas no a su venta sino a su arrendamiento y comienza a anunciarlas como tales ("en renta"), desde ese momento se habrá producido un cambio de afectación de tales viviendas.

*Decisión que debería dar lugar al pertinente registro contable, pues esas viviendas pasarían de ser existencias (viviendas en venta del sector de la actividad de promoción) a ser inmovilizado funcional (viviendas en arriendo del sector de la actividad de arrendamiento).*

**Cambio de afectación que se produce sin más y que no necesita de plazo alguno de consumación o de permanencia."**

En el caso ahora analizado se ha considerado que el cambio de afectación tuvo lugar en el momento de la reclasificación contable de los inmuebles ya que si bien, como manifiesta la recurrente, no supuso desistir de la venta, sí pone de manifiesto la intención de la misma de arrendarlos, intención que viene corroborada por las propias manifestaciones de la recurrente, al indicar que la orden que le dio el auditor obedece a un malentendido al interpretar aquel que los inmuebles iban a destinarse solo al arrendamiento, así como por los anuncios de alquiler que se realizan en la web a los que la propia recurrente se refiere en el curso del procedimiento inspector.

Y esa intención se predica de la totalidad de los inmuebles reclasificados aun cuando respecto de alguno de ellos no haya comenzado el uso efectivo en virtud de un contrato de arrendamiento, pues la actividad de arrendamiento se entiende iniciada desde la fecha de la reclasificación.

Cabe concluir, en consecuencia, que al concurrir todas las condiciones requeridas para ello se produce el devengo del hecho imponible autoconsumo interno de bienes previsto en el artículo 9.1.c) de la Ley 37/1992 cuyos efectos tributarios serían los siguientes:

1.- Se devengaría una cuota de IVA cuyo importe resultaría de aplicar el tipo impositivo del 10% (artículo 91.Uno.1.7º Ley del IVA) sobre la base imponible, constituida por el coste de adquisición del suelo y de construcción de las viviendas (artículo 79. Tres Ley del IVA), como consecuencia de la desafectación de los bienes del sector de la promoción inmobiliaria, actividad sujeta y no exenta.

2.- La cuota de IVA soportada generada no sería deducible al afectarse los bienes a un sector, el del arrendamiento, que no genera el derecho a la deducción.

#### Cuarto.

En segundo lugar se refiere la recurrente en sus alegaciones a la consideración de la actividad de arrendamiento como actividad subsidiaria teniendo en cuenta sus ínfimos ingresos.

La consideración de actividad accesorias a efectos de la determinación de la existencia o no de sectores diferenciados de actividad la encontramos en el propio artículo 9.1º.c) de la Ley del IVA en virtud del cual se debe considerar como tal aquella actividad que contribuya a la realización de otra y cuyo volumen de operaciones no exceda del 15% del de esta última.

Por tanto, considerando que tanto la actividad de promoción inmobiliaria como la de arrendamiento tienen virtualidad por sí mismas, siendo independientes la una de la otra, cualquiera que sea el volumen de operaciones de dichas actividades no se predica de ninguna de ellas el carácter de accesoriedad que pretende la recurrente.

Este criterio ha sido reiterado en otras ocasiones por este Tribunal Central (por todas, Resolución de 18 de diciembre de 2019, R.G. 00961/2019).

#### Quinto.

Por otra parte, la recurrente alega a la necesidad del transcurso de dos años a que se refiere el artículo 20.Uno.22º de la Ley del IVA para que, en su caso, proceda el gravamen por el autoconsumo interno.

A la existencia de un límite temporal a efectos de que pueda tener lugar el autoconsumo interno regulado en el artículo 9.1º.c) de la Ley del IVA se ha referido ya este Tribunal Central en su resolución de fecha 18 de diciembre de 2019 (R.G. 00961/2019), disponiendo lo siguiente:

*"Las actividades de promoción y construcción de edificaciones son gravadas por el I.V.A. hasta que se termina su construcción y se produce la primera entrega -transmisión- de las mismas una vez terminada su edificación; a partir de ahí las transmisiones de las edificaciones, cuya vida en principio va a ser muy larga, dejan de estar gravadas por el I.V.A., pues pasan a ser operaciones exentas, y pasar a estar gravadas por el I.T.P. y A.J.D.; y lo que dispone ese art. 20.Uno.22º.A) tiene que ver y alcanza a ese extremo; porque lo que dispone es que, tratándose de edificaciones cuya construcción esté terminada, están exentas las segundas y ulteriores entregas de las mismas; con lo que están sujetas y no exentas las primeras entregas, que son las realizadas por el promotor de las edificaciones en cuestión; pero puede ocurrir que una edificación, y aún sin haber sido transmitida nunca por parte del que la promovió, haya sido utilizada por un plazo superior a dos años, en cuyo caso la posterior transmisión tras esa utilización, no tendrá a efectos del I.V.A. la consideración de primera entrega -sujeta y no exenta de IVA., sino la de segunda -exenta de IVA.-.*

*Y eso es lo que regula ese inciso que, nada tiene que ver con que esa edificación vea cambiada su afectación de un sector a otro diferenciado de la actividad.*

*Los arts. 9.1º.c) y 20.Uno.22º.A) regulan cosas distintas (...)."*

En consecuencia, queda patente que el plazo de dos años a que se refiere el artículo 20.Uno.22º de la Ley del IVA, según el cual se considerará primera entrega la transmisión realizada por el promotor de una edificación que ha estado destinada al arrendamiento sin opción de compra por un período continuado inferior a dos años, solo determina la calificación como primera o segunda de la entrega de la edificación a efectos de que resulte o no aplicable la exención regulada en el referido precepto. No obstante, el hecho de que no haya transcurrido ese plazo de dos años no incide en la existencia del autoconsumo que se produce por la afectación de las viviendas promovidas a esa actividad de alquiler sin opción de compra.

En nuestro caso, esa afectación, como se expuso en el Fundamento de Derecho tercero anterior, tiene lugar en el momento de la reclasificación contable de los inmuebles y, por consiguiente, sin que sea necesario el transcurso de un plazo temporal para que se produzca el devengo del autoconsumo.

## **Sexto.**

Por último, debe hacerse referencia a la tributación de las transmisiones posteriores de las viviendas por parte de la recurrente.

A tal efecto, debe partirse de lo dispuesto en el artículo 20.Uno.22º A) de la Ley del IVA de acuerdo con el cual están exentas del Impuesto (el subrayado es nuestro):

*"22.ºA) Las segundas y ulteriores entregas de edificaciones, incluidos los terrenos en que se hallen enclavadas, cuando tengan lugar después de terminada su construcción o rehabilitación.*

*A los efectos de lo dispuesto en esta Ley, se considerará primera entrega la realizada por el promotor que tenga por objeto una edificación cuya construcción o rehabilitación esté terminada. No obstante, no tendrá la consideración de primera entrega la realizada por el promotor después de la utilización ininterrumpida del inmueble por un plazo igual o superior a dos años por su propietario o por titulares de derechos reales de goce o disfrute o en virtud de contratos de arrendamiento sin opción de compra, salvo que el adquirente sea quien utilizó la edificación durante el referido plazo. No se computarán a estos efectos los períodos de utilización de edificaciones por los adquirentes de los mismos en los casos de resolución de las operaciones en cuya virtud se efectuaron las correspondientes transmisiones.*

*(...)."*

Para que nos encontremos ante una primera entrega de edificaciones a los efectos de la liquidación del IVA resulta necesario pues:

1.º) Que la misma tenga por objeto una edificación cuya construcción o rehabilitación esté terminada.

2.º) Que la edificación se entregue por el promotor. La Ley 38/1999, de 5 de noviembre, de Ordenación de la Edificación, en su artículo 9, define el promotor como la persona que impulsa, programa y financia, con recursos propios o ajenos, las obras de edificación para sí o para su entrega o cesión a terceros bajo cualquier título.

3.º) Que la edificación no haya sido utilizada ininterrumpidamente por un plazo igual o superior a dos años por su promotor o por titulares de derechos reales de goce o disfrute o en virtud de contratos de arrendamiento sin opción de compra (con la salvedad del punto siguiente).

4.º) Que si se ha producido la utilización expuesta en el punto anterior, sea el adquirente quien utilizó la edificación durante el referido plazo.

No comparte este Tribunal Central la conclusión alcanzada por la Inspección en el caso analizado de que una vez que se haya gravado efectivamente el valor de los inmuebles en el autoconsumo por cambio de afectación de la actividad de promoción al de arrendamiento para vivienda sin opción de compra, cualquier ulterior venta de los mismos se declara exenta, sea porque hayan transcurrido más de 2 años desde el comienzo del alquiler (segunda entrega exenta por el artículo 20.Uno.22º de la LIVA), o en un plazo inferior para evitar un doble gravamen sobre el mismo valor añadido (exención técnica del artículo 20.Uno.24º LIVA).

En efecto, el cambio de afectación de los inmuebles del sector de actividad de promoción inmobiliaria al de la actividad de arrendamiento de vivienda, cumpliéndose las condiciones legales para su consideración como sectores diferenciados, es gravado como autoconsumo de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 9.1.c) de la Ley del IVA, de forma que supone el devengo del IVA que deberá declararse por el sujeto pasivo a la vez que la cuota de IVA soportada en el sector de arrendamiento de viviendas, al tratarse de una actividad sujeta pero exenta, no será deducible. Con ello se logra así el objetivo del gravamen del autoconsumo interno que no es otro, como ya se indicó, que ajustar las deducciones a la finalidad última para la que se destinan los inmuebles por cuya construcción se soportaron las respectivas cuotas; cuotas que, en un primer momento, al destinarlas a una actividad que origina el derecho a la deducción (promoción inmobiliaria), eran deducibles pero que, posteriormente, se hace necesario someter dicha deducción al régimen de deducciones aplicable a la actividad que, en última instancia, va a desarrollarse y que no otorga derecho a la deducción (arrendamiento de viviendas).

Ahora bien, ese gravamen del autoconsumo interno para lograr ese ajuste en las deducciones no puede incidir en la calificación de la entrega posterior de los inmuebles que realice su promotor por causa distinta del uso que de los mismos se haga. Es decir, para este supuesto, solo en el caso de que se lleve a cabo un uso efectivo del inmueble durante un plazo ininterrumpido igual o superior a dos años en el sector de actividad de arrendamiento, la posterior entrega que del inmueble se realice tendrá, a los efectos de lo previsto en el artículo 20.Uno.22º de la Ley del IVA, la consideración de segunda entrega, teniendo en cuenta que el autoconsumo interno gravado no agotó la primera entrega. A sensu contrario, la entrega que se realice antes de la concreta utilización por ese plazo continuado de dos años desde la afectación del inmueble a la actividad de arrendamiento tendrá, en todo caso, la consideración de primera entrega sujeta y no exenta.

Por tanto, la operación de autoconsumo gravada por el cambio de afectación de las viviendas del sector diferenciado de promoción inmobiliaria al sector de arrendamiento sin opción de compra no desvirtuaría la calificación de primera entrega de la transmisión posterior que pudiera realizar el promotor desde el sector de actividad de arrendamiento antes de la utilización efectiva e ininterrumpida de las mismas durante un plazo de dos años en las condiciones previstas en el artículo 20.Uno.22º de la Ley del IVA, toda vez que aquella operación asimilada a entrega en que consiste el autoconsumo interno no produce el agotamiento de la primera entrega.

Lo anterior debe diferenciarse de la tributación que conllevan los supuestos de autoconsumo externo de bienes a que se refieren las letras a) y b) del artículo 9.1º de la Ley del IVA cuando tienen por objeto edificaciones y quien los efectúa es el promotor de las mismas. En tal caso, en tanto que los bienes salen de la esfera patrimonial del promotor, en su condición de empresario o profesional, la operación asimilada a entrega que tiene lugar puede ser calificada de primera entrega si concurren el resto de requisitos previstos en el artículo 20.Uno.22º de la Ley del IVA, agotando con ello dicha calificación.

Por el contrario, en los supuestos en los que tengan lugar los autoconsumos internos a que se refieren las letras c) y d) del artículo 9.1º de la Ley del IVA, en tanto que los bienes inmuebles continúan dentro del patrimonio empresarial del promotor, la entrega que posteriormente se realice de los mismos se efectuará por dicho promotor, aun cuando se realice desde un sector distinto al de la promoción o se hayan utilizado los inmuebles en otras finalidades diferentes a la venta, por lo que cabe calificar a dicha entrega de primera si se dan el resto de condiciones exigidas legalmente. De lo anterior se deduce, según se señaló, que la operación asimilada a entrega en que consistió el autoconsumo interno no agotó la calificación de primera entrega a los efectos de la aplicación de la exención del artículo 20.Uno.22º de la Ley del IVA.

Este mismo criterio ha sido mantenido por la Dirección General de Tributos en diversas contestaciones a consultas debiendo destacar al efecto, entre otras, la de fecha 27 de febrero de 2003, número 0295-03 y las consultas vinculantes de 28 de octubre de 2008, número V1960-08; 1 de abril de 2013, número V1037-13; de 31 de marzo de 2016, número V1334-16 y 28 de diciembre de 2017, número V3307-17.

Asimismo, este Tribunal Central ha mantenido esta postura en la resolución anteriormente referida de fecha 18 de diciembre de 2019 en la cual se establecía lo siguiente:

*"Los arts. 9.1º.c) y 20.Uno.22º.A) regulan cosas distintas, y hasta ahora hemos expuesto a lo que cada uno de ellos atiende, aunque hay casos en los que pueden estar involucrados los dos; como el caso de una empresa que tuviera dos sectores diferenciados de la actividad: el de promoción de viviendas para su venta y el de arrendamiento de viviendas, y que terminara un bloque de tres viviendas (I, II, y III) promovidas y construidas para su venta; y, que, al cabo de tres meses de finalizar la edificación del mismo, decide poner dos de esas viviendas (II*

y III) en alquiler, y una (II) la alquilara inmediatamente, mientras que la otra (III) tardara más de un año en alquilarla; y que tres años después de haber terminado ese bloque de tres viviendas encontrara un comprador que se las comprara como estaban.

Cuando esa empresa decidió poner esa dos viviendas en alquiler, y así lo hizo, se produjo un autoconsumo de bienes según el art. 9.1º.c), que se produjo sin más y que no necesitó de plazo alguno de consumación o de permanencia; mientras que el art. 20.Uno.22º.A) es el aplicable cuando las vendió para determinar si las entregas de las mismas estaban exentas de IVA o no, con una respuesta que es diáfana: la venta de la (I) estaba "no exenta de IVA" pues era la primera entrega de esa edificación realizada por su promotor sin haber sido utilizada nunca; la de la (II), y a pesar de que jurídicamente sería la primera vez que se transmitía, a efectos del I.V.A., no podría tener la consideración de primera entrega, pues llevaría más de dos años de utilización efectiva por parte del tercero que la tuviera arrendada, con lo que su transmisión estaría "exenta de IVA"; cosa que no ocurriría con la venta de la (III), ya que el haber sido su utilización en alquiler inferior a dos años, su transmisión sería una primera entrega a efectos del I.V.A., con lo que estaría "no exenta de IVA".

Para determinar el régimen aplicable a las distintas transmisiones de viviendas realizadas por su promotor que pudieran tener lugar en un caso como el que analizamos, debemos distinguir las siguientes situaciones:

- Viviendas que hayan sido utilizadas ininterrumpidamente durante dos o más años en virtud de contratos de arrendamiento sin opción de compra.

En este caso, su entrega posterior estará sujeta y exenta del IVA salvo que el adquirente sea aquél que utilizó la vivienda durante ese plazo, en cuyo caso la entrega estará sujeta y no exenta.

- Viviendas que, aun habiéndolas afectado a la actividad de arrendamiento, nunca hayan sido utilizadas en virtud de contratos de arrendamiento o, que habiéndose utilizado, ese uso efectivo hubiera sido inferior a dos años continuados.

En tal caso, su entrega posterior estará sujeta y no exenta del IVA.

No procede aplicar en este último supuesto, tal y como argumenta la Inspección, la exención técnica del artículo 20.Uno.24º de la Ley del IVA ya que, si bien las cuotas soportadas por el gravamen del autoconsumo interno no fueron deducibles al ser la actividad de arrendamiento sujeta y exenta, estamos ante entregas de bienes de inversión dentro del período de regularización.

Dispone, así, el artículo 20.Uno.24º de la Ley del IVA que estarán exentas del Impuesto (el subrayado es nuestro):

*"24.º Las entregas de bienes que hayan sido utilizados por el transmitente en la realización de operaciones exentas del impuesto en virtud de lo establecido en este artículo, siempre que al sujeto pasivo no se le haya atribuido el derecho a efectuar la deducción total o parcial del impuesto soportado al realizar la adquisición, afectación o importación de dichos bienes o de sus elementos componentes.*

*A efectos de lo dispuesto en el párrafo anterior, se considerará que al sujeto pasivo no se le ha atribuido el derecho a efectuar la deducción parcial de las cuotas soportadas cuando haya utilizado los bienes o servicios adquiridos exclusivamente en la realización de operaciones exentas que no originen el derecho a la deducción, aunque hubiese sido de aplicación la regla de prorrata.*

*Lo dispuesto en este número no se aplicará:*

*a) A las entregas de bienes de inversión que se realicen durante su período de regularización.*

*b) Cuando resulten procedentes las exenciones establecidas en los números 20.º y 22.º anteriores."*

Al concepto de bien de inversión se refiere el artículo 108 de la Ley del IVA definiéndolo en los siguientes términos:

*"Artículo 108. Concepto de bienes de inversión.*

Uno. A los efectos de este impuesto, se considerarán de inversión los bienes corporales, muebles, semovientes o inmuebles que, por su naturaleza y función, estén normalmente destinados a ser utilizados por un período de tiempo superior a un año como instrumentos de trabajo o medios de explotación.

Dos. No tendrán la consideración de bienes de inversión:

1.º Los accesorios y piezas de recambio adquiridos para la reparación de los bienes de inversión utilizados por el sujeto pasivo.

2.º Las ejecuciones de obra para la reparación de otros bienes de inversión.

3.º Los envases y embalajes, aunque sean susceptibles de reutilización.

4.º Las ropas utilizadas para el trabajo por los sujetos pasivos o el personal dependiente.

5.º Cualquier otro bien cuyo valor de adquisición sea inferior a quinientas mil pesetas."

Por su parte, el período de regularización viene regulado en el artículo 107 de la mencionada Ley del IVA:

"Artículo 107. Regularización de deducciones por bienes de inversión.

*Uno. Las cuotas deducibles por la adquisición o importación de bienes de inversión deberán regularizarse durante los cuatro años naturales siguientes a aquel en que los sujetos pasivos realicen las citadas operaciones.*

*No obstante, cuando la utilización efectiva o entrada en funcionamiento de los bienes se inicien con posterioridad a su adquisición o importación, la regularización se efectuará el año en que se produzcan dichas circunstancias y los cuatro siguientes.*

(...)

*Tres. Tratándose de terrenos o edificaciones, las cuotas deducibles por su adquisición deberán regularizarse durante los nueve años naturales siguientes a la correspondiente adquisición.*

*Sin embargo, si su utilización efectiva o entrada en funcionamiento se inician con posterioridad a su adquisición la regularización se efectuará el año en que se produzcan dichas circunstancias y los nueve años naturales siguientes.*

(...).".

En virtud de lo dispuesto anteriormente, los inmuebles que se afectan a la actividad de arrendamiento tienen la consideración, a efectos del IVA, de bienes de inversión y las deducciones de las cuotas soportadas por los mismos deben ser objeto de regularización durante un plazo de 10 años contados desde dicha afectación. Por tanto, si dentro del plazo de esos 10 años el inmueble se transmite, aun cuando no hayan sido deducibles las cuotas soportadas por estar afecto a una actividad exenta del IVA como lo es el arrendamiento de viviendas, no procede aplicar la exención técnica prevista en el artículo 20.Uno.24º de la Ley del Impuesto al excluirlo expresamente dicho precepto.

En conclusión, la transmisión del inmueble por su promotor dentro de los dos años siguientes al inicio de su utilización efectiva tras su afectación a la actividad de arrendamiento desde el sector de actividad de promoción inmobiliaria constituye una entrega sujeta y no exenta del IVA. Transcurrido dicho plazo de dos años de utilización ininterrumpida, la posterior entrega tendrá la consideración de segunda entrega sujeta y exenta del Impuesto.

De lo anterior no cabe derivar un supuesto de sobreimposición en los casos en que la entrega posterior de la vivienda esté sujeta y no exenta por el hecho de que hubiera tributado, en primer lugar, el autoconsumo y, posteriormente, dicha entrega, como pone de manifiesto la recurrente. Y ello es así en la medida en que las cuotas soportadas por el promotor por el gravamen del autoconsumo y que no fueron deducibles al afectarse los inmuebles a una actividad exenta, como lo es el arrendamiento, se recuperan, en parte, por la vía del artículo 110 de la Ley del IVA. En dicho precepto se regula un supuesto de regularización única en los casos en que tenga lugar la entrega de un bien de inversión dentro del período de regularización al que están sometidos conforme a lo previsto en el artículo 107 de la Ley del IVA.

"Artículo 110. Entregas de bienes de inversión durante el período de regularización.

*Uno. En los casos de entregas de bienes de inversión durante el período de regularización se efectuará una regularización única por el tiempo de dicho período que quede por transcurrir.*

*A tal efecto, se aplicarán las siguientes reglas:*

1.º Si la entrega estuviere sujeta al impuesto y no exenta, se considerará que el bien de inversión se empleó exclusivamente en la realización de operaciones que originan el derecho a deducir durante todo el año en que se realizó dicha entrega y en los restantes hasta la expiración del período de regularización.

*No obstante, no será deducible la diferencia entre la cantidad que resulte de la aplicación de lo dispuesto en el párrafo anterior y el importe de la cuota devengada por la entrega del bien.*

2.º Si la entrega resultare exenta o no sujeta, se considerará que el bien de inversión se empleó exclusivamente en la realización de operaciones que no originan el derecho a deducir durante todo el año en que se realizó dicha entrega y en los restantes hasta la expiración del período de regularización.

*La regla establecida en el párrafo anterior también será de aplicación en los supuestos en que el sujeto pasivo destinase bienes de inversión a fines que, con arreglo a lo establecido en los artículos 95 y 96 de esta Ley, determinen la aplicación de limitaciones, exclusiones o restricciones del derecho a deducir, durante todo el año en que se produjesen dichas circunstancias y los restantes hasta la terminación del período de regularización.*

Se exceptúan de lo previsto en el primer párrafo de esta regla las entregas de bienes de inversión exentas o no sujetas que originen el derecho a la deducción, a las que se aplicará la regla primera. Las deducciones que procedan en este caso no podrán exceder de la cuota que resultaría de aplicar el tipo impositivo vigente en relación con las entregas de bienes de la misma naturaleza al valor interior de los bienes exportados o enviados a otro Estado miembro de la Comunidad.

Dos. La regularización a que se refiere este artículo deberá practicarse incluso en el supuesto de que en los años anteriores no hubiere sido de aplicación la regla de prorata.

Tres. Lo dispuesto en este artículo será también de aplicación cuando los bienes de inversión se transmitiesen antes de su utilización por el sujeto pasivo.

Cuatro. Lo dispuesto en este artículo no será de aplicación, en ningún caso, a las operaciones a que se refiere el artículo 7, número 1.º, de esta Ley."

Por consiguiente, mediante la regularización prevista en este precepto, el promotor que, dentro del período de regularización, transmita las viviendas por él promovidas y afectadas a la actividad del arrendamiento en virtud de una entrega que tenga la consideración de primera entrega de edificaciones en los términos anteriormente expuestos, podrá recuperar, proporcionalmente según el tiempo transcurrido, las cuotas que soportó como consecuencia de ese cambio de afectación y que no fueron deducibles, cumpliéndose así el principio de neutralidad del IVA y sin que tenga lugar una sobreimposición.

Procede, pues, desestimar las alegaciones de la recurrente confirmando la adecuación a Derecho de la resolución del TEAR de Canarias así como la liquidación practicada por la Inspección.

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