

**SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA
DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS
Consultas Vinculantes**

NUM-CONSULTA	V2270-18
ORGANO	SG de Impuestos sobre el Consumo
FECHA-SALIDA	01/08/2018
NORMATIVA	Ley 37/1992 arts. 84-Uno-2º-e), tercer guión-
DESCRIPCION-HECHOS	La entidad consultante transmite un solar obligándose la transmitente a extinguir la deuda hipotecaria garantizada con el solar con parte del precio pagado por el adquirente.
CUESTION-PLANTEADA	Procedencia de la aplicación del supuesto de inversión del sujeto pasivo a la entrega de los solares previsto en el artículo 84.Uno.2º.e), tercer guión de la Ley 37/1992
CONTESTACION-COMPLETA	<p>1.- De acuerdo con el artículo 4 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre), “Estarán sujetas al Impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del Impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, incluso si se efectúan en favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen.”.</p> <p>A tales efectos, el artículo 5 de la Ley del Impuesto establece que se reputarán empresarios o profesionales</p> <p>“a) Las personas o entidades que realicen las actividades empresariales o profesionales definidas en el apartado siguiente de este artículo.</p> <p>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.</p> <p>b) Las sociedades mercantiles, salvo prueba en contrario.</p> <p>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.</p> <p>En particular, tendrán dicha consideración los arrendadores de bienes.</p> <p>d) Quienes efectúen la urbanización de terrenos o la promoción, construcción o rehabilitación de edificaciones destinadas, en todos los casos, a su venta, adjudicación o cesión por cualquier título, aunque sea ocasionalmente.</p> <p>(...).”.</p> <p>De los hechos expuestos no puede deducirse la naturaleza de la entidad consultante que transmite un solar así como tampoco del adquirente. La presente contestación se hará bajo la hipótesis de que, tanto transmitente como adquirente, son empresarios o profesionales a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido actuando en dicha condición.</p> <p>Por tanto, la entrega de un solar realizada por la entidad mercantil consultante, empresario o profesional a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, estará, en principio, sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido.</p> <p>2.- No obstante la sujeción de la referida transmisión al Impuesto sobre el Valor Añadido, debe analizarse la posible exención de dicha entrega en virtud de lo dispuesto en el artículo 20.Uno.20º de la Ley 37/1992 que dispone que estarán exentas:</p> <p>“20º Las entregas de terrenos rústicos y demás que no tengan la condición de edificables, incluidas las construcciones de cualquier naturaleza en ellos enclavadas, que sean indispensables para el desarrollo de una explotación agraria, y los destinados exclusivamente a parques y jardines públicos o a superficies viales de uso público.</p> <p>A estos efectos, se consideran edificables los terrenos calificados como solares por la Ley sobre el Régimen del Suelo y Ordenación Urbana y demás normas urbanísticas, así como los demás</p>

terrenos aptos para la edificación por haber sido ésta autorizada por la correspondiente licencia administrativa.

La exención no se extiende a las entregas de los siguientes terrenos aunque no tengan la condición de edificables:

- a) Las de terrenos urbanizados o en curso de urbanización, excepto los destinados exclusivamente a parques y jardines públicos o a superficies viales de uso público.
- b) Las de terrenos en los que se hallen enclavadas edificaciones en curso de construcción o terminadas cuando se transmitan conjuntamente con las mismas y las entregas de dichas edificaciones estén sujetas y no exentas al Impuesto. No obstante, estarán exentas las entregas de terrenos no edificables en los que se hallen enclavadas construcciones de carácter agrario indispensables para su explotación y las de terrenos de la misma naturaleza en los que existan construcciones paralizadas, ruinosas o derruidas."

De la información aportada en el escrito presentado, el terreno que va a ser objeto de transmisión es un solar, por lo que no resulta de aplicación lo dispuesto en el artículo 20.Uno.2º de la Ley 37/1992 estando la operación sujeta y no exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido.

3.- De resultar la operación descrita sujeta y no exenta, a efectos de determinar el sujeto pasivo de la misma 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.

(...).".

La entidad consultante se plantea la aplicación del supuesto de inversión del sujeto pasivo cuando la deuda a extinguir está garantizada con una hipoteca y el transmitente extingue dicha deuda con parte del precio pagado por el adquirente.

En relación con esta cuestión, cabe señalar que, con fecha 24 de abril de 2013, ha tenido lugar contestación vinculante a consulta con número de referencia V1415-13, planteada en relación con el tratamiento en el Impuesto sobre el Valor Añadido derivado de la aplicación del tercer guión de la letra e) del artículo 84.Uno.2º de la Ley 37/1992, añadida por la Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude (BOE de 30 de octubre).

En dicha contestación se hace referencia a la cuestión planteada por la consultante, por lo que se reproduce la misma a continuación:

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

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

De acuerdo con la exposición de motivos de la Ley 7/2012, la finalidad de la modificación del precepto es evitar comportamientos fraudulentos, en especial en las operaciones de entregas

de inmuebles en las que el Impuesto sobre el Valor Añadido devengado no se ingresa en el Tesoro Público por el transmitente y es deducido por el adquirente.

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

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

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

2.1. Con respecto a la primera de las operaciones anteriormente citadas, esto es, entregas efectuadas en ejecución de la garantía constituida sobre los bienes inmuebles, conviene aclarar lo siguiente:

1º. La garantía puede haberse otorgado con anterioridad al inicio del proceso ejecutivo (por ejemplo, hipoteca) o constituirse durante el mismo a solicitud del ejecutante, para garantizar el buen fin de la ejecución (por ejemplo, anotación preventiva de embargo).

2º. La garantía real puede respaldar, frente al acreedor garantizado, el cumplimiento de una obligación del otorgante o bien del deudor, por ejemplo, si un tercero actuó en calidad de otorgante. Lo anterior implica que el transmitente del bien dado en garantía puede o no coincidir con el deudor.

3º. El incumplimiento de la obligación principal garantizada, esto es, su impago, faculta al acreedor a ejecutar la garantía real. No obstante, la ejecución de la garantía puede derivar también de otros supuestos de incumplimiento distintos.

4º. La ejecución de la garantía puede llevarse a cabo en vía judicial o, en su caso, por el procedimiento extrajudicial previsto en el artículo 129 de la Ley Hipotecaria, Texto Refundido según Decreto de 8 de febrero de 1946.

5º. La finalidad de la ejecución de la garantía es utilizar la suma realizable con la venta del inmueble sobre el que recae la misma para extinguir, total o parcialmente, la correspondiente deuda.

6º. El adquirente puede ser tanto un tercero al que, por ejemplo, el ejecutante le haya cedido el remate en los términos previstos en el artículo 647, apartado 3, de la Ley 1/2000 de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil (BOE de 8 de enero), o, en su caso, el acreedor garantizado.

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

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

2º. En estos casos, no es necesario que se incurra en incumplimiento de la obligación principal garantizada. No obstante, las operaciones analizadas, generalmente, reflejan las dificultades financieras por las que atraviesa el deudor y que determinan que no pueda cumplir normalmente sus obligaciones en la forma pactada, todo lo cual conlleva que aquél se sirva del inmueble dado en garantía para de este modo liquidar la obligación garantizada ya que, en otro caso, la referida garantía sería ejecutada.

3º. La finalidad de estas entregas de un inmueble dado en garantía del cumplimiento de una deuda debe ser, en un caso, extinguir total o parcialmente tal deuda en sede del transmitente o bien del deudor y, en el otro, que manteniéndose la deuda viva para el transmitente, el adquirente del bien gravado se obligue directa o indirectamente a extinguir dicha deuda.

4º. Asimismo, el adquirente puede ser el acreedor garantizado (por ejemplo, en daciones en pago) o un tercero.

5º. Existiendo acuerdo entre las partes para extinguir la deuda garantizada mediante la entrega de diversos bienes inmuebles, algunos de los cuales no fue otorgado en garantía del cumplimiento de dicha deuda, el mecanismo de inversión del sujeto pasivo operará respecto de la totalidad de las transmisiones.

Igualmente, será de aplicación la inversión del sujeto pasivo cuando tenga lugar la entrega de un inmueble que se destine, simultáneamente, a extinguir la deuda garantizada con dicho inmueble y otras deudas.

Por el contrario, cuando se transmitan bienes inmuebles con la finalidad de extinguir las deudas garantizadas con tales inmuebles conjuntamente con otros inmuebles destinados a extinguir

deudas sin garantía real, el mecanismo de inversión del sujeto pasivo sólo operará respecto de aquellas transmisiones que tengan por objeto inmuebles gravados con un derecho de garantía.

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

- Dación en pago con extinción total o parcial de la deuda.

En este caso, el acreedor garantizado acepta, para cumplimiento total o parcial de una obligación anteriormente constituida, la entrega de unos bienes distintos de aquellos en que la prestación consiste (véase, en este sentido, la sentencia del Tribunal Supremo de 4 de octubre de 1989, fundamento de derecho segundo, entre otras).

- 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, subrogándose el adquirente en la posición deudora de la relación obligacional.

Así, por ejemplo, la entrega por un empresario de un solar, que constituye la garantía de un préstamo, a otro empresario que se subroga en el préstamo hipotecario, se encuadraría en este caso.

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

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

- Entrega de un inmueble otorgado en garantía sin extinción de la obligación garantizada para el transmitente o en su caso deudor.

En todos estos casos debe entenderse que el adquirente se obliga a extinguir la deuda garantizada, bien porque asume dicho compromiso de forma expresa, bien porque, de acuerdo con el párrafo segundo del artículo 118 de la Ley Hipotecaria, descuenta el importe de la deuda garantizada del precio de la entrega o retiene su importe, o bien porque, si paga todo el precio de la operación, tal pago del precio se entiende realizado con el acuerdo tácito de que el transmitente lo destine a extinguir la deuda garantizada.

(...).”

De acuerdo con los criterios establecidos por este Centro directivo, la aplicación del supuesto de inversión del sujeto pasivo de la letra e) del artículo 84.Uno.2º requiere que el inmueble que es objeto de transmisión esté afectado por un derecho real de garantía así como que el adquirente sea empresario o profesional a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, entre otras condiciones. Concurriendo estos requisitos, el sujeto pasivo de la entrega del solar sujeta y no exenta a que se refiere la consulta lo será el empresario o profesional adquirente.

4.- 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.