

**Tribunal Económico-Administrativo Central, Sala Segunda, Resolución de 18 Dic. 2019,
Rec. 961/2019**

Nº de Recurso: 961/2019

Referencia 184317/2019

El TEAC examina la figura de autoconsumo de IVA por cambio de afectación de viviendas desde el sector de promoción inmobiliaria al de arrendamiento

IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO. Hecho imponible. Operaciones asimiladas a las entregas de bienes: autoconsumo de bienes: viviendas promovidas para su venta, y luego arrendadas a terceros, tratándose de un arriendo exento de IVA. 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, en el caso de que se produzca un cambio de afectación desde el sector de promoción inmobiliaria al sector de arrendamiento, como en el supuesto planteado, se produce el hecho imponible del autoconsumo. Examen de los arts. 9.1º.c) y 20.Uno.22º.A LIVA. Noción de primera entrega en transmisiones de vivienda utilizadas por un plazo superior a dos años. UNIFICA CRITERIO. El autoconsumo por el cambio de afectación de un bien de un sector diferenciado a otro se produce con tal cambio de afectación y desde ese momento, sin necesidad de que transcurra plazo alguno.

El TEAC estima recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio relativo a autoconsumo de IVA.

Tribunal Económico-Administrativo Central

SALA SEGUNDA

FECHA: 18 de diciembre de 2019

RECURSO: 00-00961-2019

CONCEPTO: IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO. IVA

NATURALEZA: ALZADA UNIF. DE CRITERIO

RECURRENTE: DTOR DPTO GESTION TRIB AEAT - NIF ---

DOMICILIO: CALLE INFANTA MERCEDES, 37 - 28071 - MADRID (MADRID) - España

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

Se ha visto el presente recurso interpuesto por el DIRECTOR DEL DEPARTAMENTO DE GESTIÓN TRIBUTARIA DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, con domicilio a efectos de notificaciones en C/ Infanta Mercedes, nº. 37, de Madrid (DP 28020), frente a la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Aragón de 31/05/2018, recaída en las reclamaciones nºs. 50-00546-2015 y acumuladas, en su día interpuestas frente a liquidación provisional dictada atinente al I.V.A. de los períodos mensuales de 2010, tras un procedimiento de comprobación limitada, y a cuatro acuerdos sancionadores dictados respecto de las cuotas liquidadas con tal liquidación provisional.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- El día 15/02/2019 tuvo entrada en este Tribunal el presente recurso, interpuesto en 17/09/2018 frente a la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Aragón de 31/05/2018 recaída en la reclamación nº 50-546-2015 y ac.

SEGUNDO.- En el expediente resultan acreditados los hechos siguientes:

1º.- **A, S.L.** (en adelante "la entidad **A S.L.**"), es una sociedad que en los periodos concernidos había promovido un edificio de viviendas en ... (en adelante "el edificio"), algunas de cuyas viviendas las arrendó a terceros.

2º.- El 08/11/2014 se entendió notificado -ex. art. 28.3 de la Ley 11/2007, de 22 de junio, de acceso electrónico de los ciudadanos a los Servicios Públicos- a la entidad por la Administración de la A.E.A.T., el inicio de un procedimiento de comprobación limitada, relativo a su tributación por el I.V.A. de los períodos mensuales de enero (01) a diciembre (12) de 2010, notificación en la que se le requirió que aportara la documentación que allí se recogió, y ello con el alcance y fines que también se le indicaron.

Tras instruir ese procedimiento, instrucción durante la que la entidad formuló las alegaciones que tuvo a bien, el 28/01/2015 el Administrador de la AEAT notificó a la entidad una resolución con cuatro liquidaciones provisionales del I.V.A. de los períodos mensuales del año 2010 y con los importes de cuotas regularizadas de: (04 abril) 18.741,97 euros, (06 junio) 41.195,69 euros, (09 septb.) 14.637,46 euros, y (10 octb.) 27.153,94 euros; liquidaciones provisionales con las que regularizó un mismo concepto tributario y que, en particular, en relación con el periodo octubre 2010:

< Teniendo en cuenta los datos que constan en la Administración y la documentación aportada por el contribuyente para la atención de los requerimientos, resulta que, el contribuyente realiza dos actividades distintas que, conforme a lo dispuesto en el art. 9.1º.c) de la ley 37/1992, constituyen dos sectores diferenciados: el de promoción de vivienda nueva y el de arrendamiento de edificaciones para uso exclusivo como vivienda.

El cambio de afectación de viviendas del sector de promoción al sector de arrendamiento, determina la realización de un autoconsumo de bienes. En este periodo existe un autoconsumo por la vivienda nº 1, ya que existe un contrato de arrendamiento de vivienda a **Bx...** de fecha 21/10/2010. En consecuencia se debe calcular y declarar el

impuesto devengado por el referido autoconsumo. En cuanto a la base imponible en estos casos, el art. 79.Tres contiene las reglas para su determinación, señalando que si los bienes se han sometido a proceso de elaboración por el transmitente o por su cuenta, la base imponible será el coste de los bienes o servicios utilizados por el sujeto pasivo para la obtención de dichos bienes, incluidos los gastos de personal efectuados con la misma finalidad. >

Partiendo del coste de la promoción del edificio, la base imponible del autoconsumo de ese periodo se calculaba en función de los enteros que dicho inmueble tenía en la promoción (10,37% enteros, según contrato de alquiler aportado). El tipo impositivo aplicable era el 8% de acuerdo con el art. 91 de la ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido.

TERCERO.- Frente a ese acuerdo y liquidaciones provisionales, la entidad interpuso el 27/02/2015 reclamación económico-administrativa ante el T.E.A.R. de Aragón, que dio a esa reclamación el nº. 50/00546/2015 y ac.

CUARTO.- Más tarde y tras haber tramitado los pertinentes expedientes sancionadores, el 02/03/2015 la oficina gestora notificó a la entidad cuatro acuerdo sancionadores con cada uno de los cuales le impuso una sanción por haber dejado de ingresar en plazo (art. 191 Ley 58/2003) esas cuatro cuotas regularizadas con la liquidación del Antecedente de Hecho primero anterior.

Cuatro acuerdo sancionadores frente a los que la entidad interpuso el 26/03/2015 otras cuatro reclamaciones económico-administrativas ante el T.E.A.R. de Aragón.

QUINTO.- Tras acumular esas cinco reclamaciones de los Antecedente de Hecho segundo y tercero, el T.E.A.R. puso de manifiesto los expedientes a la entidad, que en ese trámite presentó alegaciones con las que: (I) respecto de las liquidaciones practicadas, solicitó la anulación de las mismas, alegando que el acuerdo de liquidación no se ajustaba a Derecho, que algunos de los periodos estaban prescritos y que la Administración no había tenido en cuenta las alegaciones por ella presentadas en el procedimiento de comprobación; y (II) por lo que hace a las sanciones que se le habían impuesto, que su actuación debía presumirse de buena fe, que la Administración no había probado su culpabilidad, y que su manera de proceder se había amparado en una interpretación razonable de la norma.

Reclamaciones nºs. 50/00546/2015 y acumuladas que, mediante una resolución de 31/05/2018, el T.E.A.R. de Aragón acordó estimar anulando los actos impugnados, atendiendo a:

Primero.- Prescripción.

< En el caso que nos ocupa, del examen del expediente se desprende que la actuación de la Administración tributaria conducente a la determinación de la deuda por liquidación, que consta como interruptiva del plazo de prescripción fue la notificación del inicio del procedimiento de comprobación el 8 de noviembre de 2014, y el 28 de enero de 2015, se notificó la liquidación provisional relativa al Impuesto de los doce periodos mensuales del ejercicio 2010.

Por tanto, este Tribunal entiende que cuando el 28 de enero de 2015 se notificó la liquidación del Impuesto sobre el Valor Añadido del ejercicio 2010, el derecho de la Administración a determinar la deuda mediante liquidación había prescrito, en relación con los periodos de enero a septiembre de 2010, al haber transcurrido más de cuatro años, desde el día en que finalizaba el plazo de presentación de las correspondientes declaraciones, hasta el 8 de noviembre de 2014, en el que se produjo la actuación de la Administración tributaria conducente a la determinación de la deuda por liquidación. Así, en virtud del artículo 68 de la Ley General Tributaria, únicamente quedó interrumpió el plazo de prescripción para los periodos del IVA de octubre, noviembre y diciembre de 2010. >

Por tanto, sólo quedó en cuestión la liquidación practicada relativa al mes de octubre (10) de 2010.

Segundo.- Fondo del Asunto.

< en cuanto a la liquidación relativa al IVA de octubre del ejercicio 2010, debe analizarse si el arrendamiento de la vivienda nº 1 sita en ..., a una persona física en fecha 21 de octubre de 2010, resulta ser un cambio de afectación del bien de la actividad de promoción inmobiliaria a la actividad de arrendamiento de viviendas que constituyen dos sectores diferenciados de actividad.

Operación que la oficina gestora ha calificado de autoconsumo de bienes, en virtud de lo dispuesto en el art. 9 1º c) de la Ley de IVA.

./...

En cuanto a la calificación de la operación citada como autoconsumo de bienes, se desprende de los datos y documentos aportados en las alegaciones en el procedimiento de comprobación que la vivienda en cuestión, una vez finalizada su construcción y ante las dificultades para su venta, fue arrendada desde el 21 de octubre de 2010 hasta su transmisión el 28 de marzo de 2012; es decir, el bien inmueble ha estado arrendado durante un plazo inferior a dos años. Por tanto, ha de tenerse en cuenta que el artículo 20.Uno.22º.A) de la Ley del IVA establece: "..."

En el presente caso, este Tribunal entiende que no existió tal autoconsumo de bienes, pues aunque el bien ha estado arrendado durante un plazo (inferior a dos años), la entidad no cambia el destino del bien a una finalidad distinta a aquella para la que fue construido. El bien sigue afecto a la actividad de promoción para la venta, sin perjuicio de que hubiera sido objeto de arrendamiento sin opción de compra durante un plazo determinado, circunstancia que está contemplada en la regla particular del artículo 20.Uno.22º de la Ley del Impuesto.

De acuerdo con dicha norma, tendrá la consideración de primera entrega la realizada por el promotor después de la utilización ininterrumpida del inmueble por un plazo inferior 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.

En consecuencia, procede anular la liquidación provisional relativa a la regularización correspondiente al IVA de octubre del ejercicio 2010, que incrementaba el IVA devengado por autoconsumo del bien inmueble mencionado. >

Y tercero.- Sanciones.

Lo resuelto antes (primero y segundo) conllevó, sin más, la anulación de las 4 sanciones impuestas.

SEXTO.- Frente a dicha resolución del T.E.A.R. de Aragón, el Director del Departamento de Gestión Tributaria de la A.E.A.T. interpuso el 17/09/2018 el presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, al que incorporó las siguientes alegaciones:

«< ALEGACIONES

Primera.- El artículo 9.1º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor añadido (LIVA), regula los supuestos de autoconsumo, y establece: ...

Segunda.- La operación analizada en la resolución del TEARA objeto del presente recurso, que según el órgano liquidador tenía la consideración de autoconsumo, pero que no es visto así por parte del Tribunal, es la siguiente: ...

El TEARA considera que la operación de cambio de afectación del bien inmueble de un sector diferenciado a otro no constituye un autoconsumo, porque la vivienda ha estado menos de dos años destinada al arrendamiento, y por tanto debe tenerse en cuenta lo dispuesto por el artículo 20.Uno.22º.A) de la LIVA, según el cual, se considerará primera entrega la venta por el promotor de una vivienda que ha estado destinada al arrendamiento por un periodo inferior a los dos años. Por ello, el TEARA considera que no ha habido cambio de sector del bien inmueble pues, al tener la consideración de primera entrega la venta, por haber estado arrendado menos de dos años, entiende que ha estado en todo momento afecto a la actividad de promoción para la venta, y que, por lo tanto, no ha habido autoconsumo: ...

El TEAR mezcla dos conceptos distintos que no resultan incompatibles entre si. Por un lado, el plazo de dos años previsto en el artículo 20.Uno.22º.A) de la Ley del IVA a efectos de la exención de las segundas y posteriores entregas, se establece para que la venta de un bien inmueble que haya sido utilizado de forma ininterrumpida por un periodo inferior a dos años, siga teniendo la consideración de primera entrega y no le sea de aplicación dicha exención: "..."

Por otro lado, el cambio de afectación de un bien de un sector diferenciado a otro, de acuerdo con el artículo 9.1º.c) de la LIVA, tiene la consideración de autoconsumo, sin establecer ningún límite temporal para ello, y sin que ello afecte a las posteriores entregas del bien.

Por lo tanto, en el caso en que nos encontramos, en caso de transmisión del inmueble objeto del presente recurso, la misma tendrá la consideración de primera entrega a efectos de la exención, pero el bien estará afecto al sector de arrendamiento y no al de promoción.

Tercera.- Este es el criterio que mantiene la Dirección General de Tributos en numerosas consultas vinculantes que ha emitido en varios años, entre otras, V3307-17, V0096-12, V2648-09, V1960-08, 0295-03 ...

Cuarta.- El Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC), también está de acuerdo con este criterio, y lo ha establecido como criterio reiterado en su resolución 7972/2013, de 24/05/2017, en los siguientes términos ...

./...

En el propio criterio reiterado, se pone de manifiesto que coincide con la postura mantenida por el Tribunal Supremo (TS) en relación con esta cuestión, manifestada en la sentencia de 19 de mayo de 2014 (Rec. 5263/2011 (Referencia 61275/2014)), que, en su fundamento de derecho tercero, punto 3, establece: "..."

Ni el TEAC ni el TS exigen que un bien que ha sido objeto de cambio de un sector diferenciado de la actividad a otro se deba mantener en el nuevo sector durante un periodo de tiempo mínimo para determinar la existencia de un autoconsumo.

Como no podría ser de otra manera, este es el criterio mantenido por parte de los Tribunales Superiores de Justicia (TSJ) en relación con los autoconsumos, como se puede comprobar en la sentencia 2269/2017, de TSJ de Andalucía (Rec. 236/2014) o la sentencia 486/2017 del TSJ de Madrid (Rec. 1142/2015)

CONCLUSIÓN

En consecuencia, trascendiendo al caso del expediente en concreto, este Departamento no comparte la interpretación efectuada por el TEARA en el caso descrito anteriormente, por lo que se solicita de ese TEAC la unificación de criterio a fin de declarar que, el cambio de afectación de un bien de un sector diferenciado a otro, tiene la consideración de autoconsumo, sin que exista ningún límite temporal mínimo para ello. »>

SÉPTIMO.- Como quiera que la entidad que en su día ostentó ante el TEAR la condición de interesado (cuya situación jurídica particular en ningún caso va a resultar afectada por la resolución que se dicte en el presente recurso, en virtud del artículo 242.3 de la LGT), aparecía en el Registro Mercantil como "disuelta" y declarada como "fallido provisional" en la A.E.A.T., para que, sin perjuicio de ello, los beneficiarios de su liquidación pudieran alegar lo que estimaran procedente al respecto en el plazo de un mes, el T.E.A.R. de Aragón intentó dar traslado del presente recurso al mayor partícipe y representante de la entidad (Don Z), notificándoselo en su domicilio, en el que resultó "desconocido"; lo que propició que se le notificara mediante un anuncio publicado en el BOE del viernes 09/11/2018.

Ni la entidad ni los beneficiarios de la liquidación de dicha sociedad "disuelta" se han personado en este recurso, en el que, por tanto, no han presentado alegación alguna.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Concurren los requisitos de competencia, legitimación y plazo para la admisión a trámite del presente recurso, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 242 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT).

SEGUNDO.- El Director de Gestión pretende que este Tribunal fije el criterio de que en el I.V.A. <el cambio de afectación de un bien de un sector diferenciado a otro, tiene la consideración de autoconsumo, sin que exista ningún límite temporal mínimo para ello>; lo que supone que considera erróneo que, refiriéndose a unas viviendas

promovidas por la entidad en principio para su venta, y luego arrendadas a unos terceros, el T.E.A.R. de Aragón resolviera que no había habido "autoconsumo de bienes" porque <aunque el bien ha estado arrendado durante un plazo (inferior a dos años), la entidad no cambia el destino del bien a una finalidad distinta a aquella para la que fue construido. El bien sigue afecto a la actividad de promoción para la venta, sin perjuicio de que hubiera sido objeto de arrendamiento sin opción de compra durante un plazo determinado, circunstancia que está contemplada en la regla particular del artículo 20.Uno.22º de la Ley del Impuesto. De acuerdo con dicha norma, tendrá la consideración de primera entrega la realizada por el promotor después de la utilización ininterrumpida del inmueble por un plazo inferior 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>.

El Impuesto sobre el Valor Añadido es un impuesto, cuya norma fundamental en España es la Ley 37/1992, en el que hay temas en los que tras unas disposiciones de alcance general, esas disposiciones están plagadas después de excepciones a las mismas, y, a veces, aun de contra-excepciones a esas excepciones; todo lo cual genera una casuística muy específica, con una regulación en ocasiones dispersa a nivel normativo. Por otra parte, al ser un tributo armonizado a nivel europeo, su interpretación ha de hacerse teniendo en cuenta no sólo los criterios hermenéuticos internos (art. 3.1 del Código civil), sino también los propios de las Comunidades Europeas.

Pues bien, lo que se nos somete en el presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, es un caso en el que todo eso se aprecia claramente

Empecemos con una aproximación general a la figura..

Dentro de su Título I "Delimitación del hecho imponible", la Ley 37/1992 regula "los autoconsumos de bienes" en su art. 9 "Operaciones asimiladas a las entregas de bienes", que dispone, y -ya lo advertimos- de las normas a las que vayamos apelando transcribiremos sólo lo relevante para lo que se argumenta en cada momento, 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 los autoconsumos de bienes se les da el tratamiento de entregas de bienes a título oneroso; autoconsumos que pueden producirse de 4 grandes maneras:

a) Por la transferencia de bienes del patrimonio empresarial del sujeto pasivo a su patrimonio personal o a su consumo particular.

b) Por la transferencia de bienes del patrimonio empresarial efectuadas a terceros sin contraprestación.

c) Por cambios de afectación de bienes corporales de un sector a otro diferenciado de su actividad.

d) Por la afectación, o el cambio de ésta, de bienes del activo circulante de la actividad que se afectan para su utilización como bienes de inversión.

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.

TERCERO.- En sus resoluciones, tanto la Oficina gestora como el T.E.A.R. entienden que estamos inequívocamente ante un supuesto de autoconsumo de bienes del art. 9.1º.c) de la Ley 37/1992, es decir a una de esas operaciones de "cambio de afectación de bienes corporales de un sector a otro diferenciado de su actividad empresarial o profesional".

Y es el propio art. 9 la Ley 37/1992 el que un poco después dispone **qué se considerarán sectores diferenciados de la actividad** a efectos de lo dispuesto en dicha Ley:

"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 aquella 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".

Norma que debe contemplarse en unión a lo dispuesto en el art. 101 de esa Ley "Régimen de deducciones en sectores diferenciados de la actividad empresarial o profesional".

Acercándonos al supuesto que nos ocupa, como la actividad de promoción de viviendas para su venta (epígrafe 4110 "promoción inmobiliaria" de la CNAE) tiene una prorrata del 100 por 100, pues las entregas de viviendas nuevas están sujetas y no exentas de I.V.A., si quiera que sea al tipo reducido del 10 por 100 (art. 91.Uno.1.7º de la Ley 37/1992), mientras que el alquiler de viviendas propias (epígrafe 6820 "alquiler de bienes inmobiliarios por cuenta propia" de la CNAE) tiene una prorrata del cero por 100, pues los arrendamientos de viviendas están exentos del I.V.A. (art. 20.Uno.23º.b de la Ley 37/1992), si un sujeto pasivo desarrolla esas dos actividades, resulta que tendrá dos sectores diferenciados de la actividad.

Y así ya lo dijo el T.S. en una sentencia de 09/05/2016 (Rec. de casación núm. 3165/2014 (Referencia 44677/2016)):

< 3. La sentencia de este Tribunal que invoca, en su motivo, el Abogado del Estado, de fecha 19 de mayo de 2014 (rec. de cas. 5263/2011 (Referencia 61275/2014)) ha proyectado la expresada doctrina general a las actividades de promoción inmobiliaria y la de alquiler inmobiliario, considerándolas ategorías diferenciadas a los efectos del autoconsumo interno, porque así resulta de la CNAE que asigna 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. Y además concurre el requisito de que la diferencia entre los porcentajes porcentuales sea superior a 50 puntos. Pues "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 de 0%".

Por tanto se puede afirmar 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 es que el cambio de afectación de un edificio de la actividad de promoción inmobiliaria a la de arrendamiento supone un cambio en el derecho a la deducción de las cuotas soportadas diferente al correspondiente a la actividad a la que se afectó inicialmente el bien. >

CUARTO.- De cara al caso que aquí examinamos, de esos párrafos del art. 9.1º de la Ley 37/1992 que hemos transcrito en el Fundamento de Derecho anterior, hay uno que también debe ser comentado aquí, ese que empieza por "no obstante":

"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."

Párrafo que, a la vista está, recoge una excepción a la consideración de distintas para las actividades económicas realizadas cuando, existiendo una actividad principal, las otras puedan reputarse de "accesorias" de esa principal;

calificación de "accesoria" que la norma predica de la que su volumen de operaciones -de la accesoria- no exceda del 15 por 100 del de la principal, exigiendo, en su último inciso -"y, además, contribuya a su realización"-, la presencia además de ese otro requisito, cual es que esa actividad accesoria contribuya a la realización de la actividad principal.

Otro requisito, ése, que tiene en supuestos como el que nos ocupa una trascendencia fundamental.

Pues, aunque podría pensarse que una empresa cuya actividad sea fundamentalmente la de promoción de viviendas para su venta (epígrafe 4110 "promoción inmobiliaria" de la CNAE), por el hecho de alquilar puntualmente alguna de la viviendas que haya promovido (epígrafe 6820 "alquiler de bienes inmobiliarios por cuenta propia" de la CNAE), y con puntualmente no referimos a que no alcanzara ni con mucho a ese límite de operaciones del 15 por 100, no tendría en tal caso esos dos sectores de actividad; eso nunca puede ser así, pues la actividad de arrendamiento de viviendas no puede considerarse como accesoria de la promoción; ni viceversa; la de promoción de viviendas accesoria de la de su arrendamiento; ya que son dos actividades que pueden realizarse aisladamente, y de hecho suele ser lo frecuente, y así lo recogimos en nuestra resolución de 22/05/2014 (R.G. 44/2012 y acumulada):

< La discrepancia se centra en que la entidad reclamante considera que la actividad de Promoción Inmobiliaria de Edificaciones es actividad accesoria a la principal de arrendamiento de locales industriales, contribuyendo a su realización, por lo que debe seguir el régimen de deducción de la actividad principal.

Respecto a esta cuestión, no hay una definición del concepto de "actividad accesoria" en la Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido, debiéndose acudir a la jurisprudencia comunitaria para delimitar dicho concepto. Así, el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas en su sentencia de 22 de octubre de 1998, asuntos acumulados 308/96 y 94/97, Madgett y Baldwin y en su sentencia de 21 de junio de 2007, Asunto C-453/05 (Referencia 42098/2007).Re.I-503, VolkertLudwing/Finanzmt Luckenwalde, señala que una prestación debe ser considerada accesoria de una prestación principal cuando no constituye para la clientela un fin en sí, sino el medio de disfrutar en las mejores condiciones del servicio principal prestado. >

Por tanto, con independencia de los respectivos volúmenes de operaciones de una y otra, simultanear la actividad de promoción de viviendas para su venta y la de arrendamiento de viviendas, supondrá siempre la existencia de dos sectores diferenciados de la actividad.

QUINTO.- Al hilo de lo dispuesto por el art. 9.1º de la Ley 37/1992, en el Fundamento de Derecho tercero, hemos dejado dicho que los autoconsumos de bienes pueden producirse de 4 grandes maneras:

- a) Por la transferencia de bienes del patrimonio empresarial del sujeto pasivo a su patrimonio personal o a su consumo particular.
- b) Por la transferencia de bienes del patrimonio empresarial efectuadas a terceros sin contraprestación.
- c) Por cambios de afectación de bienes corporales de un sector a otro diferenciado de su actividad.

d) Por la afectación, o el cambio de ésta, de bienes del activo circulante de la actividad que se afectan para su utilización como bienes de inversión.

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.

SEXTO.- Y ahora vayamos ya al caso que nos ocupa.

La entidad A S.L. es una entidad que tenía dos sectores diferenciados de la actividad.

Pues es una sociedad que se dedicaba a la promoción de viviendas para su venta, y alquiló algunas de las viviendas que había promovido para su venta; siendo así, como la actividad de promoción de viviendas para su venta (epígrafe 4110 "promoción inmobiliaria" de la CNAE) tiene una prorrata del 100 por 100, pues las entregas de viviendas nuevas están sujetas y no exentas de I.V.A., si quiera que sea al tipo reducido del 10 por 100 (art. 91.Uno.1.7º de la Ley 37/1992), mientras que el alquiler de viviendas propias (epígrafe 6820 "alquiler de bienes inmobiliarios por cuenta propia" de la CNAE) tiene una prorrata del cero por 100, pues los arrendamientos de viviendas están exentos del I.V.A. (art. 20.Uno.23º.b de la Ley 37/1992) [Fundamento de Derecho tercero].

Y ello, además, con independencia de los volúmenes de operaciones de esas dos actividades, incluso aunque el de una represente mucho menos del 15 por 100 que el de la otra [Fundamento de Derecho cuarto].

Existencia de esos dos sectores diferenciados de la actividad en sede de la entidad A S.L. que es algo que el Director recurrente da por hecho y algo de lo que no discrepan ni el TEAR ni la parte -entidad A S.L. -, ésta en las alegaciones que presentó ante la Oficina gestora y el TEAR.

Siendo así, contando con esos dos sectores diferenciados de la actividad, cuando la entidad A S.L. arrendó algunas de las viviendas que había promovido para su venta, **se produjo un autoconsumo de bienes del art. 9.1º.c)** de la Ley 37/1992, por el cambio de afectación de esas viviendas -las arrendadas- del sector de promoción de viviendas para su venta al de alquiler de viviendas propias [Fundamento de Derecho segundo].

Cambio de afectación que se produjo como fruto de tal "decisión económico-empresarial" de arrendar -o de destinar al arriendo- esas viviendas que había promovido para venderlas; y cambio de afectación que no comportó modificación alguna en la "titularidad jurídica" de tales viviendas.

Cambio de afectación de esas viviendas que se produjo tan pronto como la entidad A S.L. adoptó y ejecutó o implementó tal decisión económico-empresarial de así hacerlo: arrendar -o de destinar al arriendo- esas viviendas que había promovido para venderlas. **Y cambio de afectación que se produjo sin más y que no necesitó de plazo alguno de consumación o de permanencia.** [Fundamento de Derecho quinto].

. Por ello, *tiene razón el Director recurrente cuando dice que no acertó el T.E.A.R. cuando, para resolver lo que resolvió, apeló a lo dispuesto en el art. 20.Uno.22º.A) de la Ley 37/1992*, con el presupuesto fáctico de que las viviendas en cuestión de la entidad A S.L. habían estado arrendadas menos de dos años; pues **lo que ese art. 20.Uno.22º.A) dispone regula otra cosa, y no resulta aplicable a los autoconsumos por cambio de afectación**, pues en ningún sitio de la ley se dice que sea así -aplicable-, y porque, además, nada tiene que ver con ello, tal y como se explica a continuación.

Ese art. 20.Uno.22º.A) dispone que:

"Artículo 20. Exenciones en operaciones interiores.

Uno. Estarán exentas de este impuesto las siguientes operaciones:

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.

..."

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, 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".

Por ello, procede la estimación del presente recurso, pues *el 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 que se produce tan pronto como esa decisión económico-empresarial de así hacerlo, se adopta y se ejecuta o implementa; y cambio de afectación que se produce sin más y que no necesita de plazo alguno de consumación o de permanencia.

Por lo expuesto,

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA, en el presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio interpuesto por el **DIRECTOR DEL DEPARTAMENTO DE GESTIÓN DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**,

Acuerda

ESTIMARLO, fijando el criterio siguiente:

El autoconsumo por el cambio de afectación de un bien de un sector diferenciado a otro se produce con tal cambio de afectación y desde ese momento, sin necesidad de que transcurra plazo alguno.