

Resultados

SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA
DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS
Consultas Vinculantes

Documento seleccionado	
Nº de consulta	V2575-24
Órgano	SG de Impuestos sobre el Consumo
Fecha salida	12/12/2024
Normativa	Ley 37/1992 arts. 4, 5, 20-UNO-20º
Descripción de hechos	El consultante es una persona física que va a comprar un terreno urbanizado, sin construcción alguna. El terreno se urbanizó a través de una asociación de interés urbanístico que tras la urbanización adjudicó a cada propietario su parcela correspondiente. El consultante va a comprar a uno de esos propietarios una parcela para construir su vivienda habitual. La venta se instrumentará en escritura pública ante notario.
Cuestión planteada	Si la venta debe tributar por el Impuesto sobre el Valor Añadido o por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, y si, en su caso, tributaría por el impuesto sobre Actos Jurídicos Documentos el otorgamiento de escritura pública.
Contestación completa	A) En relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido, se informa lo siguiente: 1.- De acuerdo con lo establecido en el artículo 4, apartado uno, de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre), dispone que estarán sujetas al citado tributo “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.”. Por su parte, el artículo 5, apartado Uno del mismo texto legal, establece que “A los efectos de lo dispuesto en esta Ley, se reputarán empresarios o profesionales: a) Las personas o entidades que realicen las actividades empresariales o profesionales definidas en el apartado siguiente de este artículo. No obstante, no tendrán la consideración de empresarios o profesionales quienes realicen exclusivamente entregas de bienes o prestaciones de servicios a título gratuito, sin perjuicio de lo establecido en la letra siguiente. (...).”. En este sentido, el apartado dos de dicho artículo 5, establece que “son actividades empresariales o profesionales las que impliquen la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios. En particular, tienen esta consideración las actividades extractivas, de fabricación, comercio y prestación de servicios, incluidas las de artesanía, agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras, de construcción, mineras y el ejercicio de profesiones liberales y artísticas.”. En relación con las actuaciones de urbanización y reparcelación de terrenos por quienes no tenían previamente a la realización de estas la condición de empresarios o profesionales, constituye doctrina reiterada de este Centro directivo que los propietarios de los terrenos afectados por la unidad de ejecución no se convierten en empresarios o profesionales mientras no se les incorporen los costes de urbanización de dichos terrenos. Por tanto, la persona física que con anterioridad al proyecto de actuación urbanística no ostentaba la condición de empresario o profesional a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido adquiere, en

principio, esta consideración desde el momento en que se incorporan los costes de urbanización al terreno propiedad de la misma, que será en el que se pague la primera derrama correspondiente a la prestación de los servicios de urbanización.

En todo caso, es importante señalar que la condición de empresario o profesional está íntimamente ligada a la intención de venta, cesión o adjudicación por cualquier título de los terrenos que se urbanizan. Si falta este ánimo, la consideración de empresario o profesional quebrará y las operaciones se realizarán al margen del ámbito de aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Dicha intencionalidad de venta es una cuestión de hecho respecto de la que este Centro directivo no puede pronunciarse y será el propio interesado quien habrá de presentar, en cada caso, los medios de prueba que, conforme a derecho, sirvan para justificar tal intención, los cuales serán valorados por la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

Respecto de los medios de prueba, el artículo 106 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE del 18 de diciembre), establece que en los procedimientos tributarios serán de aplicación las normas que sobre medios y valoración de pruebas se contienen en el Código Civil y en la Ley de Enjuiciamiento Civil, salvo que la Ley establezca otra cosa.

En relación con los medios y valoración de pruebas hay que citar, también, el artículo 105.1 del mismo texto legal, que en relación con la carga de la prueba establece que “en los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo.”.

A estos efectos, debe tenerse en cuenta lo establecido en relación con la prueba en el capítulo V del título I del libro IV del Código Civil, así como lo dispuesto en los capítulos V y VI del título I del libro II de la Ley de Enjuiciamiento Civil. Concretamente, el artículo 299 de la Ley 1/2000 enumera los medios de prueba.

Por lo que se refiere a la valoración de las pruebas, hay que señalar que en el ordenamiento jurídico español rige el principio general de valoración libre y conjunta de todas las pruebas aportadas, quedando descartado como principio general el sistema de prueba legal o tasada.

2.- Por otro lado, respecto a la transmisión de terrenos, el artículo 20, apartado uno, número 20º de la Ley 37/1992 establece la exención de las siguientes entregas:

“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.

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 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.

(...).”.

3.- De acuerdo con todo lo anterior, este Centro directivo informa lo siguiente:

Si la persona física transmitente ha llevado a cabo la urbanización con la intención de vender o ceder por cualquier título a terceros el terreno resultante de la actuación urbanística habiendo adquirido la condición de empresario o profesional a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, o teniendo tal condición el terreno se encuentra afecto a su patrimonio empresarial o profesional, la entrega del solar estará sujeta y no exenta al mencionado tributo.

En cambio, si el vendedor no tiene la consideración de empresario o profesional a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido en el sentido anteriormente señalado, la venta del terreno no estaría sujeta a dicho tributo, sin perjuicio de la tributación que corresponda por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos documentados.

B) En este sentido, respecto al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas y Actos Jurídicos Documentados, se informa lo siguiente:

4.- En la relación entre el Impuesto sobre el Valor Añadido y el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (en adelante, ITPAJD), el Impuesto sobre el Valor Añadido tiene carácter preponderante y excluyente de la aplicación de la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD, por lo que es necesario constatar siempre en primer lugar si se aplica el Impuesto sobre el Valor Añadido, para poder discernir si es de aplicación la citada modalidad del ITPAJD.

En efecto, el artículo 7 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre (BOE de 20 de octubre) –en adelante, TRLITPAJD- determina en su artículo 7, apartados, 1.A), y 5, lo siguiente:

“1. Son transmisiones patrimoniales sujetas:

A) Las transmisiones onerosas por actos inter vivos de toda clase de bienes y derechos que integren el patrimonio de las personas físicas o jurídicas.

(...)

5. No estarán sujetas al concepto «transmisiones patrimoniales onerosas» regulado en el presente Título las operaciones enumeradas anteriormente cuando, con independencia de la condición del adquirente, los transmitentes sean empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad económica y, en cualquier caso, cuando constituyan entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido. No obstante, quedarán sujetos a dicho concepto impositivo las entregas o arrendamientos de bienes inmuebles, así como la constitución y transmisión de derechos reales de uso y disfrute que recaigan sobre los mismos, cuando gocen de exención en el Impuesto sobre el Valor Añadido. También quedarán sujetas las entregas de aquellos inmuebles que estén incluidos en la transmisión de un patrimonio empresarial o profesional, cuando por las circunstancias concurrentes la transmisión de este patrimonio no quede sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido.”.

Por otra parte, el artículo 31.2 del TRLITPAJD establece que:

“2. Las primeras copias de escrituras y actas notariales, cuando tengan por objeto cantidad o cosa valuable, contengan actos o contratos inscribibles en los Registros de la Propiedad, Mercantil y de la Propiedad Industrial y de Bienes Muebles no sujetos al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones o a los conceptos comprendidos en los números 1 y 2 del artículo 1.º de esta Ley, tributarán, además, al tipo de gravamen que, conforme a lo previsto en la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía, haya sido aprobado por la Comunidad Autónoma.

Si la Comunidad Autónoma no hubiese aprobado el tipo a que se refiere el párrafo anterior, se aplicará el 0,50 por 100, en cuanto a tales actos o contratos.”.

Conforme a los preceptos transcritos, cuando la operación quede sujeta y no exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido, no estará sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, aunque al realizarse en escritura pública, por tratarse de un inmueble, quedará sujeta a la modalidad de actos jurídicos documentados al cumplir todos los requisitos que establece el artículo 31.2 del texto refundido: tratarse de una primera escritura, ser valuable, ser inscribible en el registro de la propiedad y no estar sujeto al concepto de transmisiones patrimoniales onerosas, ni a operaciones societarias ni al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Por el contrario, si la operación resulta no sujeta o sujeta, pero exenta del IVA, quedará sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas y no a la modalidad de actos jurídicos documentados.

5.- 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.