

NUM-CONSULTA V3959-15

ORGANO SG de Impuestos sobre las Personas Jurídicas

FECHA-SALIDA 14/12/2015

NORMATIVA Ley 27/2014, del Impuesto sobre Sociedades, art: 5, 7, 110 y 111.
Ley 37/1992 arts. 4, 5, 7, 20 y 164
TRLRHL RD Legislativo 2/2004 art. 78. 79 y 83

DESCRIPCION-HECHOS La consultante es una entidad urbanística de conservación de una comunidad de propietarios de un Plan Parcial cuya función es el mantenimiento y conservación de la red de riego y sus instalaciones al servicio de las zonas verdes y jardines de la urbanización y la distribución de los gastos comunes entre sus asociados mediante el cobro de las correspondientes cuotas.

CUESTION-PLANTEADA Si la entidad tiene que darse de alta en la actividad económica que correspondiera.

Si la entidad está exenta del Impuesto sobre Sociedades e IVA.

Si, pese al caso de que estuviera exenta en los dos impuestos citados, la entidad está obligada a presentar declaraciones por los impuestos citados.

CONTESTACION-COMPLETA Impuesto sobre Sociedades.

Las entidades de conservación son entidades urbanísticas colaboradoras previstas en la letra c) del apartado 2 del artículo 24 del Reglamento de Gestión Urbanística para el desarrollo y aplicación de la Ley sobre régimen del Suelo y Ordenación Urbana, aprobado por el Real Decreto 3288/1978 (RGU), de 25 de agosto.

Como Entidad Urbanística Colaboradora, tiene naturaleza administrativa, personalidad jurídica propia y plena capacidad jurídica desde su inscripción en el Registro de Entidades Urbanísticas Colaboradoras, tal y como señalan los artículos 24 y siguientes del Real Decreto 3288/1978, de 25 de agosto, por el que se aprueba el Reglamento de Gestión Urbanística para el desarrollo y aplicación de la Ley sobre Régimen del suelo y Ordenación Urbana. En consecuencia, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 7.1 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS), la entidad constituida será, en principio, contribuyente de este Impuesto, siéndole de aplicación el régimen de las entidades parcialmente exentas regulado en el capítulo XIV del título VII de la citada Ley en cuanto no tenga ánimo de lucro.

El capítulo XIV del título VII de la LIS regula el régimen de las entidades parcialmente exentas, régimen aplicable, entre otras entidades, a las entidades sin ánimo de lucro que no reúnan los requisitos para disfrutar del régimen fiscal establecido en la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.

La aplicación del mencionado régimen especial supone que, tal y como establece el artículo 110 de la LIS, estarán exentas del Impuesto sobre Sociedades las siguientes rentas:

-Las que procedan de la realización de actividades que constituyan su objeto social o finalidad específica.

-Las derivadas de adquisiciones y de transmisiones a título lucrativo, siempre que unas y otras se obtengan en cumplimiento de su objeto social o finalidad específica.

-Las que se pongan de manifiesto en la transmisión onerosa de bienes afectos a la realización del objeto social o finalidad específica cuando el importe obtenido se destine a nuevas inversiones relacionadas con dicho objeto social o finalidad específica.

La exención anterior no alcanzará a los rendimientos de actividades económicas, ni a las rentas derivadas del patrimonio, ni a las rentas obtenidas en transmisiones, distintas de las señaladas anteriormente.

A tal efecto cabe destacar que el apartado 1 del artículo 5 de la LIS establece:

“Se entenderá por actividad económica la ordenación por cuenta propia de los medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios”.

Cabe señalar, con carácter general, que las rentas que obtenga la entidad consultante procedentes de las cuotas satisfechas por los propietarios asociados, así como las subvenciones del Ayuntamiento, estarán exentas cuando se destinen a actividades que constituyan su objeto social o finalidad específica, siempre que el desarrollo de tales actividades no determine la existencia de una explotación económica en los términos citados.

La actividad que realiza la entidad consultante parece tener la consideración de actividad económica ya que, en cumplimiento de sus fines, realiza una actividad dirigida a la prestación de servicios de conservación y mantenimiento de la red de riego y sus instalaciones al servicio de las zonas verdes y jardines de la urbanización para lo que ordena por cuenta propia los medios productivos necesarios.

Por ello, las rentas que obtenga por la prestación de los servicios que constituyen su finalidad específica no estarán exentas del Impuesto sobre Sociedades, incluidas las cuotas de los asociados destinadas a su financiación, dado que se trata de rentas derivadas de una actividad económica, por cuanto financian y retribuyen la prestación de los servicios que constituyen la actividad de la consultante.

En definitiva, la entidad consultante está sujeta y no exenta al Impuesto sobre Sociedades, debiendo determinar su base imponible en los términos establecidos en el artículo 111 de la LIS, debiendo presentar declaraciones por el mismo.

Impuesto sobre el Valor Añadido.

De acuerdo con el artículo 4.Uno, 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.”

El artículo 5 de la misma Ley señala que tienen la condición de empresarios o profesionales quienes realicen 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 la medida en que las entidades urbanísticas de conservación realizan actividades que han de calificarse como empresariales a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, se deduce que las operaciones a que se refiere el escrito de consulta están sujetas a dicho Impuesto.

CONTESTACION-COMPLETA El Tribunal Supremo, en su sentencia de 11 de julio de 2005, ha señalado en el fundamento de Derecho segundo, en relación con las operaciones realizadas por estas entidades, lo siguiente:

“(...) el elemento asociativo que constituye el substrato de las Entidades Urbanísticas de Conservación, junto con la obligatoriedad de pertenencia, legalmente exigida, y la naturaleza pública de las funciones que realiza la entidad, obliga a concluir, primero, que se trata de una actividad objetivamente exenta, y, segundo, que en el ejercicio de esa actividad, los individuos, por actuar obligatoriamente asociados, llevan a cabo la actividad exenta. Por tanto es procedente otorgar la exención solicitada (...), bien entendido que la exención alcanza a los servicios prestados para la conservación de la obra urbanizadora, de los espacios libres de dominio y uso público, pero con exclusión de la exención respecto de la conservación de la obra urbanizadora, de los espacios libres de dominio y uso privados(...).”

Esta sentencia reitera la doctrina ya establecida en la sentencia del Tribunal Supremo, de 23 de junio de 2004, en la que, en relación con las entidades urbanísticas colaboradoras de conservación se analizaba si les era aplicable la exención prevista en el artículo 8.1.6º de la Ley 30/1985, de 2 de agosto, del Impuesto sobre el Valor Añadido y en el artículo 13.1.6 del Reglamento de dicho Impuesto, aprobado por Real Decreto 2028/1985, que pueden considerarse precedentes de la exención establecida en el artículo 20.Uno.12º de la Ley 37/1992.

En concreto, el citado artículo 20.Uno.12º de la Ley 37/1992, según redacción dada al mismo por la Ley 28/2014, de 27 de noviembre, que modifica, entre otras, la Ley 37/1992 (BOE de 28 de noviembre), dispone que están exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido las siguientes operaciones:

“12.º Las prestaciones de servicios y las entregas de bienes accesorias a las mismas efectuadas directamente a sus miembros por organismos o entidades legalmente reconocidos que no tengan finalidad lucrativa, cuyos objetivos sean de naturaleza política, sindical, religiosa, patriótica, filantrópica o cívica, realizadas para la consecución de sus finalidades específicas, siempre que no perciban de los beneficiarios de tales operaciones contraprestación alguna distinta de las cotizaciones fijadas en sus estatutos.

Se entenderán incluidos en el párrafo anterior los Colegios profesionales, las Cámaras Oficiales, las Organizaciones patronales y las Federaciones que agrupen a los organismos o entidades a que se refiere este número.

La aplicación de esta exención quedará condicionada a que no sea susceptible de producir distorsiones de competencia.”

En virtud de lo anteriormente expuesto, la exención a que se refiere el artículo 20.Uno.12º de la Ley 37/1992, es aplicable a aquellos servicios y entregas de bienes accesorias a los mismos prestados por entidades constituidas sin finalidad lucrativa para la defensa de los intereses colectivos de sus miembros y que tengan por destinatarios a dichos miembros.

De conformidad con lo anterior, hay que estimar exentas aquellas operaciones realizadas por las entidades urbanísticas colaboradoras de conservación, consistentes en la prestación de servicios para la conservación de la obra urbanizadora de los espacios libres de dominio y uso público, por aplicación de la exención del artículo 20, apartado uno, número 12º, de la Ley 37/1992. Por tanto, la entidad consultante no deberá repercutir el Impuesto cuando realice estas operaciones.

La exención no se extiende, sin embargo, a otras operaciones realizadas por estas entidades como son las operaciones consistentes en la prestación de servicios para la conservación de la obra urbanizadora de los espacios libres de dominio y uso privados u otros servicios prestados por la entidad urbanística a sus miembros distintos de los reseñados por el Tribunal Supremo.

Tampoco se extiende la exención a las cuotas satisfechas por los servicios de urbanización, cualquiera que sea el sistema empleado para la urbanización de un terreno.

El artículo 164 de la Ley del Impuesto en su apartado uno enumera las obligaciones de los sujetos pasivos, entre las que se incluyen las siguientes:

“Uno. Sin perjuicio de lo establecido en el Título anterior, los sujetos pasivos del impuesto estarán obligados, con los requisitos, límites y condiciones que se determinen reglamentariamente, a:

1.º Presentar declaraciones relativas al comienzo, modificación y cese de las actividades que determinen su sujeción al impuesto.

(...)

5.º Presentar periódicamente o a requerimiento de la Administración, información relativa a sus operaciones económicas con terceras personas.

6.º Presentar las declaraciones-liquidaciones correspondientes e ingresar el importe del impuesto resultante.

(...)”

El censo de empresarios, profesionales y retenedores es objeto de regulación en el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio (BOE del 5 de septiembre) en cuyo artículo 3.2, letra a), se establece que:

“2. El Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores estará formado por las personas o entidades que desarrollen o vayan a desarrollar en territorio español alguna de las actividades u operaciones que se mencionan a continuación:

a) Actividades empresariales o profesionales. Se entenderá por tales aquellas cuya realización confiera la condición de empresario o profesional, incluidas las agrícolas, forestales, ganaderas o pesqueras.

(...)”

Habida cuenta de que la consultante, según la actividad que va a desarrollar, ostentará la condición de empresario o profesional, habrá de encontrarse dada de alta en el mencionado registro.

El alta habrá de causarse de conformidad con el artículo 9 del mismo texto que establece:

“1. Quienes hayan de formar parte del Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores deberán presentar una declaración de alta en dicho censo.

4. Esta declaración deberá presentarse, según los casos, con anterioridad al inicio de las correspondientes actividades, a la realización de las operaciones, al nacimiento de la obligación de retener o ingresar a cuenta sobre las rentas que se satisfagan, abonen o adeuden o a la concurrencia de las circunstancias previstas en este artículo.

A efectos de lo dispuesto en este reglamento, se entenderá producido el comienzo de una actividad empresarial o profesional desde el momento que se realicen cualesquiera entregas, prestaciones o adquisiciones de bienes o servicios, se efectúen cobros o pagos o se contrate personal laboral, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.”

Actualmente, los modelos a través de los cuales puede cursarse el alta en el registro de empresarios, profesionales y retenedores son los modelos 036 y 037 aprobados por la Orden EHA/1274/2007, de 26 de abril, por la que se aprueban los modelos 036 de Declaración censal de alta, modificación y baja en el Censo de empresarios, profesionales y retenedores y 037 Declaración censal simplificada de alta, modificación y baja en el Censo de empresarios, profesionales y retenedores (BOE de 10 de mayo), modificada por la Orden HAP/2484/2014, de 29 de diciembre (BOE de 31 de diciembre).

En lo concerniente a la obligación de presentación de declaraciones-liquidaciones periódicas, el apartado uno del artículo 71 del Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido y se modifican otras normas (BOE de 31 de diciembre), establece lo siguiente:

“1. Salvo lo establecido en relación con las importaciones, los sujetos pasivos deberán realizar por sí mismos la determinación de la deuda tributaria mediante declaraciones-liquidaciones ajustadas a las normas contenidas en los apartados siguientes.

Los empresarios y profesionales deberán presentar las declaraciones-liquidaciones periódicas a que se refieren los apartados 3, 4 y 5 de este artículo, así como la declaración resumen anual prevista en el apartado 7, incluso en los casos en que no existan cuotas devengadas ni se practique deducción de cuotas soportadas o satisfechas.

La obligación establecida en los párrafos anteriores no alcanzará a aquellos sujetos pasivos que realicen exclusivamente las operaciones exentas comprendidas en los artículos 20 y 26 de la Ley del Impuesto.

(...)”

En consecuencia, si la entidad consultante realiza exclusivamente operaciones exentas del artículo 20.Uno.12º de la Ley del Impuesto, no estará obligada a la presentación de declaraciones-liquidaciones periódicas del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Igualmente, el apartado 7 del artículo 71 del mismo texto reglamentario dispone, al respecto de la declaración-resumen anual, que los sujetos que “No estarán obligados a presentar la declaración-resumen anual prevista en este apartado aquellos sujetos pasivos que realicen exclusivamente las operaciones exentas comprendidas en los artículos 20 y 26 de la Ley del Impuesto ni aquellos sujetos pasivos para los que así se determine por Orden del Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas en los mismos supuestos a los que se refiere el cuarto párrafo del apartado 1 de este artículo.”

El apartado 8 del citado artículo 71, recoge la obligación de presentación de la declaración-liquidación especial de carácter no periódico en una serie de supuestos entre los que se incluyen los sujetos pasivos que realicen exclusivamente operaciones que no originan el derecho a la deducción, en los siguientes términos:

“8. Deberán presentar declaración-liquidación especial de carácter no periódico, en el lugar, forma, plazos e impresos que establezca el Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas:

(...)

4.º Los sujetos pasivos que realicen exclusivamente operaciones que no originan el derecho a la deducción o actividades a las que les sea aplicable el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca o el régimen especial del recargo de equivalencia, cuando realicen adquisiciones intracomunitarias de bienes sujetas al Impuesto o bien sean los destinatarios de las operaciones a que se refiere el artículo 84, apartado uno, número 2.º, de la Ley del Impuesto.”

Impuesto sobre Actividades Económicas.

El Impuesto sobre Actividades Económicas se regula en los artículos 78 a 91 del texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (TRLRHL), aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo.

El artículo 78 del TRLRHL define el impuesto como “un tributo directo de carácter real, cuyo hecho imponible está constituido por el mero ejercicio, en territorio nacional, de actividades empresariales, profesionales o artísticas, se ejerzan o no en local determinado y se hallen o no especificadas en las tarifas del impuesto”.

De la definición legal transcrita se desprenden, entre otras, las siguientes cuestiones:

a) En primer lugar, que el hecho imponible se realiza por el mero ejercicio de cualquier actividad económica. Ello significa que basta con un solo acto de realización de una actividad económica para que se produzca el supuesto de hecho gravado por el impuesto, lo que, en definitiva, viene a excluir la habitualidad en el ejercicio de la actividad como requisito indispensable.

En este mismo sentido se expresa la Instrucción para la aplicación de las Tarifas del impuesto, aprobadas ambas (Instrucción y Tarifas) por el Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, al establecer en su regla 2ª que “El mero ejercicio de cualquier actividad económica especificada en las tarifas, así como el mero ejercicio de cualquier otra actividad de carácter empresarial, profesional o artístico no especificada en aquéllas, dará lugar a la obligación de presentar la correspondiente declaración de alta y de contribuir por este impuesto, salvo que en la presente Instrucción se disponga otra cosa.”.

b) En segundo lugar, que el hecho imponible del impuesto se realiza con independencia de que exista o no lucro en el ejercicio de la actividad, e, incluso, con independencia de que exista o no ánimo de lucro.

c) Finalmente, que el impuesto grava toda clase de actividades, con independencia de que éstas se hallen o no especificadas en las correspondientes Tarifas.

El artículo 79.1 del TRLRHL establece que “Se considera que una actividad se ejerce con carácter empresarial, profesional o artístico, cuando suponga la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.”.

En consecuencia, para que una actividad sea considerada como económica y, por ende, su ejercicio constitutivo del hecho imponible del tributo en estudio, se requiere:

a) que dicha actividad se realice en territorio nacional.

b) que dicha actividad suponga ordenación de medios de producción y/o recursos humanos con un fin determinado;

c) que dicho fin sea, precisamente, la intervención en la producción o distribución de bienes y servicios;

d) que la referida ordenación se haga por cuenta propia.

El artículo 83 del TRLRHL establece que “Son sujetos pasivos de este impuesto las personas físicas o jurídicas y las entidades a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria siempre que realicen en territorio nacional cualquiera de las actividades que originan el hecho imponible.”.

Por tanto, y según lo expuesto, la entidad consultante estará sujeta al Impuesto sobre Actividades Económicas en función de las actividades que efectivamente realice y cuando dichas actividades supongan la ordenación por cuenta propia de medios de producción y/o de recursos humanos con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

En el caso de la entidad consultante, por la actividad de conservación y mantenimiento de la red de riego y sus instalaciones de las zonas verdes y jardines de la urbanización, deberá darse de alta en el grupo 911, “Servicios agrícolas y ganaderos” de la sección primera de las Tarifas, cuya nota dispone que: “Este grupo comprende la prestación de servicios a la agricultura y ganadería, con o sin maquinaria, por personas o Entidades distintas de los titulares de las explotaciones, por cuenta de éstos, y que normalmente se realizan en la misma explotación, tales como servicios de producción de cultivos y ganado como preparación de la tierra, poda, riego, aplicación de productos sanitarios, inseminación, etc.; servicios de recolección y preparación de cosechas; servicios de plantación y mantenimiento de jardines y parques y otros servicios agrícolas y ganaderos. Este grupo no comprende la integración de ganado.”.

Ahora bien, si también realiza instalaciones de sistemas de riego con ejecución de las obras necesarias para su adecuación, deberá darse de alta, además, en el epígrafe 504.8, “Montajes metálicos e instalaciones industriales completas, sin vender ni aportar la maquinaria ni los elementos objeto de la instalación o montaje”, de la sección primera de las Tarifas.

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.