

BUSCADOR

Resultados

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

Documento seleccionado

Nº de consulta	V3270-20
Órgano	SG de Impuestos sobre el Consumo
Fecha salida	30/10/2020
Normativa	Ley 37/1992 art. 4-Uno; 5-Uno-a) y b) y Dos; 20-Uno-20º-
Descripción de hechos	Los consultantes adquirieron por herencia, respectivamente, la nuda propiedad y el usufructo de una parcela que, con posterioridad, ha sido urbanizada, abonando los consultantes dichos gastos de urbanización y soportando las correspondientes cuotas por el Impuesto sobre el Valor Añadido. La intención de los consultantes es proceder a la venta de la citada parcela.
Cuestión planteada	Sujeción de la posterior venta al Impuesto sobre el Valor Añadido o al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.
Contestación completa	<p>1.- 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), establece que "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 a favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen."</p> <p>El apartado dos, letras a) y b), del mismo precepto señala que "se entenderán realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional:</p> <p>a) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por las sociedades mercantiles, cuando tengan la condición de empresario o profesional.</p> <p>b) Las transmisiones o cesiones de uso a terceros de la totalidad o parte de cualesquiera de los bienes o derechos que integren el patrimonio empresarial o profesional de los sujetos pasivos, incluso las efectuadas con ocasión del cese en el ejercicio de las actividades económicas que determinan la sujeción al impuesto."</p> <p>Por otra parte, de acuerdo con lo establecido en el artículo 5.º de la citada Ley 37/1992, se reputarán empresarios o profesionales, a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido:</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>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>

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.

(...).”.

En este sentido, el apartado dos, de este 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 las mismas 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, en el caso de que los consultantes no ostentasen, con anterioridad al proyecto de actuación urbanística, la condición de empresario o profesional a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, habrán adquirido, en principio, esta consideración desde el momento en que se incorporan los costes de urbanización a los terrenos propiedad de la misma, que será en el que se haya pagado 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.

Del escrito de consulta parece deducirse, por tanto, que ambos consultantes tienen la condición de empresario o profesional y estarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido las entregas de bienes y prestaciones de servicios que en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional realicen en el territorio de aplicación del Impuesto.

2.- Por otra parte, en relación con la transmisión de la nuda propiedad de las parcelas objeto de consulta, el artículo 20.Uno.2º 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.

(...).”.

Por otra parte, es doctrina reiterada de este Centro directivo recogida, entre otras, en la contestación vinculante de 6 de junio de 2018, número V1546-18, que la entrega de los terrenos afectos a la actividad empresarial o profesional del transmitente puede realizarse, a su vez, en tres momentos diferentes lo que determinará distinto tratamiento a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido:

a) Antes de que se haya iniciado el proceso urbanizador, en cuyo caso el objeto de la entrega serán terrenos que se encuentran en la situación básica de suelo rural conforme a lo previsto en el artículo 21 del Real Decreto Legislativo 7/2015, de 30 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Suelo y Rehabilitación Urbana (BOE de 31 de octubre).

b) Una vez que ya se ha iniciado el proceso urbanizador o cuando esté ya finalizado, pero sin tener los terrenos la condición de solares, en cuyo caso el objeto de entrega son terrenos en curso de urbanización o urbanizados.

c) Cuando los terrenos objeto de transmisión son ya solares u otros terrenos edificables, en los términos previstos en la Ley, por contar con la pertinente licencia administrativa para edificar.

3.- En cada uno de los supuestos señalados en el apartado anterior de esta contestación la tributación a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido será la siguiente:

1º Cuando la entrega tiene lugar antes del inicio de la urbanización de los terrenos, estará exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido en la medida en que éstos tienen naturaleza rústica, como dispone el artículo 20.Uno.20º de la Ley 37/1992, ya sea porque se trata de terrenos no urbanizables o bien, siendo terrenos susceptibles de transformación urbanística, no se ha iniciado todavía la correspondiente actuación de urbanización.

En consecuencia, resulta fundamental fijar el momento en que se considera iniciado el proceso de transformación urbanística de un terreno.

Conforme al criterio establecido por el Tribunal Supremo, entre otras, en sentencias de fechas 11 de octubre y 8 de noviembre de 2004, se ha de entender que “el proceso de urbanización de un terreno es aquel que comprende todas las actuaciones que se realizan para dotar a dicho terreno de los elementos previstos por la legislación urbanística, como acceso rodado, abastecimiento y evacuación de aguas, suministro de energía eléctrica, etc., para servir a la edificación que sobre ellos exista o vaya a existir, ya sea para viviendas, otros locales o edificaciones de carácter industrial.

Por ello, el concepto de urbanización excluye todos aquellos estadios previos que, si bien son necesarios para llevar a cabo las labores de urbanización, no responden estrictamente a la definición indicada: no se considera en curso de urbanización un terreno respecto del que se han realizado estudios o trámites administrativos, en tanto a dicho terreno no se le empieza a dotar de los elementos que lo convierten en urbanizado (...).”.

De acuerdo con lo expuesto, el Tribunal Supremo atiende a un criterio material frente a un criterio jurídico (aprobación del correspondiente instrumento de planeamiento), de forma que solo se atribuye la condición de terreno en curso de urbanización a aquel respecto del que se han iniciado operaciones materiales de transformación física del mismo.

Por su parte, esta Dirección General ha venido reiterando, por todas ellas, la consulta vinculante de 17 de junio de 2005, número V1175-05, que “un terreno está urbanizado cuando se le haya dotado de las infraestructuras que correspondan.

Cuando la transmisión del terreno se produce una vez concluida esa actividad de dotación de infraestructuras urbanísticas no hay duda en cuanto a su tratamiento. La controversia surge cuando la transmisión se produce con anterioridad.

En este caso, hay que atender a las características objetivas del elemento transmitido. En la medida en que el propietario de un terreno haya asumido los costes de urbanización del mismo, aunque sea parcialmente, esta Dirección General considera que la posterior transmisión del citado terreno tiene por objeto un terreno urbanizado o en curso de urbanización, entendiéndose igualmente que el propietario de dicho terreno ha adquirido la condición de urbanizador y, en consecuencia, de empresario o profesional a los efectos de este impuesto, supuesto que la urbanización se haya realizado con la intención de proceder a la venta, adjudicación o cesión por cualquier título (...).”.

Por consiguiente, de acuerdo con el criterio de este Centro directivo, en tanto la transmisión del terreno se realice sin haber satisfecho el transmitente costes de urbanización en el sentido anteriormente apuntado por la jurisprudencia del Tribunal Supremo, esto es, costes dirigidos a la transformación material del terreno, haciéndose cargo el adquirente de todos esos costes, o no se hayan iniciado efectivamente tales obras de urbanización, no cabe considerar que el terreno se encuentra en curso de urbanización a efectos de la exclusión de la exención prevista en el artículo 20, apartado uno, número 20º de la Ley del Impuesto.

En otro caso, esto es, si la transmisión del terreno se realiza habiendo satisfecho el transmitente todo o parte de los costes de urbanización o la transformación física del terreno ya se ha iniciado, estaremos ante la entrega de un terreno en curso de urbanización que, de estar sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido, no estará exenta del citado tributo.

2º Cuando la entrega tiene lugar una vez que ya se ha iniciado el proceso urbanizador, o cuando este éste ya finalizado, teniendo, por tanto, los terrenos transmitidos la condición de en curso de urbanización o de urbanizados, pero sin que hayan adquirido aún la condición de edificables ni de solares.

En este supuesto, son de aplicación las conclusiones alcanzadas en el número anterior. En particular, dado que la transmisión del terreno se realiza incorporándole ya todo o parte de los costes de urbanización o la transformación física del terreno ya se ha iniciado, estaremos ante la entrega de un terreno, cuando menos, en curso de urbanización que estará sujeta y no exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido cuando sea realizada por un empresario o profesional en las condiciones señaladas.

3º Cuando la entrega tiene por terrenos edificables, ya sean solares u otros terrenos considerados edificables por contar con la pertinente licencia administrativa para edificar.

En este supuesto no se aplicaría la exención prevista en el transcrito número 20º del artículo 20.Uno de la Ley 37/1992 por exclusión expresa de la misma.

En consecuencia con lo anterior, dado que, según manifiestan los consultantes en su escrito, las parcelas que van a ser objeto de transmisión fueron completamente urbanizadas, su entrega se encontrará sujeta y no exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido, quedando gravada al tipo impositivo del 21 por ciento.

4.- Por lo que se refiere a la transmisión del usufructo sobre las parcelas objeto de consulta, la misma constituye la transmisión de un derecho real sobre unos terrenos aún no edificables, por lo que quedará exenta en virtud de la letra a) del artículo 20.Uno.23º de la Ley 37/1992, el cual declara exentos:

“23º. Los arrendamientos que tengan la consideración de servicios con arreglo a lo dispuesto en el artículo 11 de esta Ley y la constitución y transmisión de derechos reales de goce y disfrute, que tengan por objeto los siguientes bienes:

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

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

(...)

La exención no comprenderá:

a') Los arrendamientos de terrenos para estacionamiento de vehículos.

b') Los arrendamientos de terrenos para depósito o almacenaje de bienes, mercancías o productos, o para instalar en ellos elementos de una actividad empresarial

c') Los arrendamientos de terrenos para exposiciones o para publicidad.

d') Los arrendamientos con opción de compra de terrenos o viviendas cuya entrega estuviese sujeta y no exenta al Impuesto.

(...).”.

Este precepto supone la transposición de lo dispuesto en la letra l) del artículo 135.1 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DOUE de 11 de diciembre), que dispone que “los Estados miembros eximirán las operaciones siguientes:

“l) El arrendamiento y el alquiler de bienes inmuebles.”.

En este sentido, es destacable que el hecho de que el terreno objeto de arrendamiento sea de naturaleza urbana no excluye la aplicación de la exención prevista en el artículo 20.Uno.23º de la Ley del Impuesto tal y como ha manifestado este Centro directivo, entre otras, en la contestación vinculante, de 15 de diciembre de 2017, con número de referencia V3221-17, de manera que, siempre que se trate del mero arrendamiento del terreno se encontrará sujeto y exento del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Por lo tanto, la transmisión del derecho de usufructo que recae sobre el terreno objeto de consulta se encontrará exenta del Impuesto siempre que no se trate de alguno de los supuestos que se encuentran excluidos de la referida exención previstos en el propio artículo 20.Uno.23º, transcrito anteriormente.

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.