

SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA
DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS
Consultas Vinculantes

NUM-CONSULTA	V0664-17
ORGANO	SG de Impuestos sobre el Consumo
FECHA-SALIDA	15/03/2017
NORMATIVA	Ley 37/1992 arts. 4, 5, 20-uno-22º
DESCRIPCION-HECHOS	La consultante es una sociedad mercantil que aportará terrenos a una junta de compensación.
CUESTION-PLANTEADA	Sujeción y exención de las aportaciones voluntarias a una junta de compensación por la consultante en el Impuesto sobre el Valor Añadido y el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas.
CONTESTACION-COMPLETA	<p>A) En relación al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados:</p> <p>1.- La sociedad consultante forma parte de Junta de Compensación, plantea que si de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 45.I.B).7 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, tanto si la aportación se hace voluntariamente o si se hace por expropiación forzosa por parte tanto de una persona física como por parte de una persona jurídica estaría exenta del pago del citado impuesto ya que el artículo 45.I.B).7 se refiere a las aportaciones en general y no se limita a la aportación inicial.</p> <p>En primer lugar debe indicarse que la consultante no plantea un hecho concreto, sino unas cuestiones genéricas de las que en algunas ni siquiera es sujeto pasivo del impuesto al referirse a personas físicas. Una vez hecha esta aclaración se le informa lo siguiente:</p> <p>El artículo 45.I.B).7 del texto refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre (BOE de 20 de octubre), en adelante TRLITPAJD, establece que:</p> <p>“Los beneficios fiscales aplicables en cada caso a las tres modalidades de gravamen a que se refiere el artículo 1 de la presente Ley serán los siguientes:</p> <p>(...)</p> <p>B) Estarán exentas:</p> <p>(...)</p> <p>7. Las transmisiones de terrenos que se realicen como consecuencia de la aportación a las Juntas de Compensación por los propietarios de la unidad de ejecución y las adjudicaciones de solares que se efectúen a los propietarios citados, por las propias Juntas, en proporción a los terrenos incorporados.”.</p> <p>De la redacción del precepto anteriormente transcrito se deriva que la exención regulada en el artículo 45.I.B).7 del TRLITPAJD solo alcanza a la aportación de terrenos a las Juntas de Compensación o las adjudicaciones que hagan las propias Juntas a los propietarios aportantes, pero en ningún caso puede entenderse que también esté incluida cualquier otro tipo de transmisión, aun cuando en la misma participe la Junta, si dicha transmisión se realice al margen del proceso urbanístico propio de la Junta de Compensación, aportación inicial de los distintos propietarios y adjudicación posterior en proporción a los terrenos aportados. Tan solo estas dos operaciones están amparadas por la exención.</p>

Entender que el artículo 45.I.B).7 del TRLITPAJD se refiere a cualquier otro tipo de transmisión contradice las reglas de interpretación contenidas en el artículo 3.1 del Código Civil, (“Las normas se interpretarán según el sentido propio de sus palabras, en relación con el contexto, los antecedentes históricos y legislativos, y la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas, atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquéllas”), ya que no puede entenderse que donde el precepto se refiere a aportación inicial de los distintos propietarios y adjudicación posterior en proporción a los terrenos aportados, deba interpretarse “todo tipo de transmisiones en los que intervenga la referida Junta”. Dicho de otra manera, si el legislador hubiera querido beneficiar con la exención a todas las transmisiones en que la Junta pueda intervenir, el referido artículo 45.I.B.7 no se referiría exclusivamente al supuesto contemplado.

La aplicación de la exención a la transmisión de fincas a la Junta de Compensación en virtud de expropiación forzosa solo podría tener lugar a través de la analogía, figura regulada en el artículo 4.1 del Código Civil, que determina que “Procederá la aplicación analógica de las normas cuando éstas no contemplen un supuesto específico, pero regulen otro semejante entre los que se aprecie identidad de razón”. Sin embargo, esta figura jurídica, que tiene carta de naturaleza y es admisible en el ordenamiento jurídico español en los términos señalados en el precepto transcrito, tiene, en Derecho tributario, unos límites estrictos fijados por la Ley 58/2003, de 17 de diciembre (BOE de 18 de diciembre), General Tributaria, cuyo artículo 14, titulado precisamente “Prohibición de la analogía” dispone que “No se admitirá la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible, de las exenciones y demás beneficios o incentivos fiscales.”.

Esto significa que si bien la analogía es admisible en Derecho tributario, no puede aplicarse ni para gravar supuestos de hecho no recogidos expresamente en la Ley (extensión del hecho imponible), ni para aplicar exenciones, reducciones y bonificaciones de la base imponible, deducciones y bonificaciones de la cuota u otros incentivos fiscales no regulados expresamente (extensión de beneficios fiscales).

De lo expuesto se puede concluir que, prohibida la aplicación de la analogía en los términos vistos, la exención contemplada en el artículo 45.I.B).7 del TRLITPAJD no incluye la transmisión a la Junta de Compensación en virtud de expropiación, sino tan solo a las aportaciones iniciales de los distintos propietarios y las adjudicaciones posteriores en proporción a los terrenos aportados.

B) En relación al Impuesto sobre el Valor Añadido:

2.- De conformidad con lo dispuesto en el artículo 88 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE del 18 de diciembre), las consultas han de ser formuladas por los obligados tributarios respecto al régimen, la clasificación o la calificación tributaria que en cada caso les corresponda, con el contenido que se establezca reglamentariamente.

Habida cuenta de que el escrito formulado alcanza y se refiere a situaciones diferentes de la del propio consultante, se procederá a dar contestación expresamente a aquellas cuestiones que se refieran a la situación particular de la sociedad mercantil consultante.

3.- El artículo 4 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre), dispone que:

“Uno. 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.

Dos. Se entenderán realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional:

Las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por las sociedades mercantiles, cuando tengan la condición de empresario o profesional.

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.

(...).”.

Adicionalmente, el art. 5 del mismo texto legal establece, respecto del concepto de empresario o profesional, que:

“Uno. A los efectos de lo dispuesto en esta Ley, se reputarán empresarios o profesionales:

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.

b) Las sociedades mercantiles, salvo prueba en contrario.

c) Quienes realicen una o varias entregas de bienes o prestaciones de servicios que supongan la explotación de un bien corporal o incorporeal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo.

En particular, tendrán dicha consideración los arrendadores de bienes.

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.

(...)

Dos. 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.

(...).”.

4.- Por lo que se refiere a la actuación de las juntas de compensación, y según doctrina reiterada de este Centro directivo es preciso distinguir si la incorporación de los miembros a dichas juntas encargadas de llevar a cabo los procesos de urbanización se produce con o sin transmisión a las mismas de los terrenos correspondientes.

En el supuesto de que no se produzca dicha transmisión y de acuerdo con lo dispuesto en la Ley 37/1992, no estará sujeta al referido Impuesto ni la aportación de terrenos a la junta ni la adjudicación de los terrenos ya urbanizados a los aportantes, al no existir entrega de bienes a efectos de la Ley del Impuesto. Así ocurrirá cuando la mencionada incorporación no suponga la transmisión de la propiedad de los terrenos a la junta, actuando ésta como mera fiduciaria de sus miembros.

No obstante lo anterior, la actuación de las juntas de compensación que actúan como fiduciarias de sus miembros supone la realización de las obras de urbanización por éstas en nombre propio pero por cuenta de sus miembros.

Las referidas juntas, en la medida en que ordenan factores de producción materiales o humanos, adquieren la condición de empresarios o profesionales conforme al concepto general que se ha expuesto regulado en el artículo 5.Uno.a) en relación con el 5.Dos de la Ley 37/1992, mientras que los juntacompensantes, en cuanto permanecen como titulares de los terrenos en todo momento, son quienes promueven la urbanización de terrenos al recibir estos servicios por las juntas y se convierten en empresarios a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido en su calidad de urbanizadores de terrenos, conforme al citado artículo 5.Uno.d) de la Ley 37/1992.

Consecuentemente, los servicios que realiza la junta en nombre propio pero por cuenta de sus miembros en ejecución de los fines asignados, tienen la calificación de prestaciones de servicios sujetas y no exentas del Impuesto, siendo destinatarios de las mismas los propios juntacompensantes, a quienes la junta habrá de repercutir, en su caso, el Impuesto devengado a la vez que las correspondientes derramas.

De este modo, la junta de compensación actúa como empresario o profesional, recibiendo unos servicios de urbanización por los que soportará las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido y repercutiendo a sus miembros el Impuesto devengado por los gastos de urbanización en las respectivas derramas que gire a los mismos.

Lo anterior se entiende sin perjuicio de que pudiera resultar de aplicación el supuesto de inversión del sujeto pasivo previsto en el artículo 84.Uno.2º, f) de la Ley 37/1992.

5.- En caso de que la junta de compensación sea no fiduciaria, procede considerar si la transmisión de la propiedad del terreno rústico de la sociedad consultante a la junta de compensación se encuentra sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido.

Sobre la actuación de las sociedades mercantiles en el ámbito del Impuesto sobre el Valor Añadido, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (en lo sucesivo, el Tribunal), en su sentencia de 20 de junio de 1991 (asunto Polysar Investments, C-60/90) ha señalado que no tiene la condición de sujeto pasivo del Impuesto sobre el Valor Añadido y no tiene derecho a deducir, una sociedad holding cuyo único objeto es la adquisición de participaciones en otras empresas, sin que dicha sociedad intervenga directa ni indirectamente en la gestión de estas empresas, sin perjuicio de los derechos de que sea titular dicha sociedad holding en su calidad de accionista o socio.

A partir de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, es criterio reiterado de esta Dirección General, por todas, contestación a consulta vinculante de 11 de octubre de 2007, número V2156-07, que una sociedad que se dedique a la mera tenencia de inmuebles o de acciones sin realizar ninguna actividad empresarial, pese a su condición de entidad mercantil, no tiene la consideración de empresario o profesional a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido ni, por tanto, tiene derecho a deducir las cuotas soportadas por las adquisiciones de bienes o servicios que realice.

En consecuencia, habrá de determinarse, en primer lugar, si la consultante, pese a su condición de entidad mercantil, tiene la condición de empresario o profesional.

De la breve información aportada no pueden extraerse conclusiones al respecto, por lo que se parte de la premisa de que la transmitente es una sociedad mercantil estando el terreno objeto de transmisión afecto a su actividad empresarial o profesional por lo que su entrega a la entidad consultante estará sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido.

6.- No obstante la sujeción de la referida transmisión al Impuesto sobre el Valor Añadido, debe analizarse la posible exención de dicha entrega en virtud de lo dispuesto en el artículo 20.Uno.2º de la Ley 37/1992 que dispone que estarán exentas:

“2º 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.

b) Las de terrenos en los que se hallen enclavadas edificaciones en curso de construcción o terminadas cuando se transmitan conjuntamente con las mismas y las entregas de dichas edificaciones estén sujetas y no exentas al Impuesto. No obstante, estarán exentas las entregas de terrenos no edificables en los que se hallen enclavadas construcciones de carácter agrario indispensables para su explotación y las de terrenos de la misma naturaleza en los que existan construcciones paralizadas, ruinosas o derruidas.”.

De la breve información aportada en el escrito presentado, parece deducirse que el bien que va a ser objeto de transmisión es un terreno rústico, por lo que resulta de aplicación lo dispuesto en el artículo 20.Uno.20º de la Ley 37/1992 estando la operación, en su caso, sujeta y exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido.

No obstante, el apartado dos del mismo artículo 20 de la Ley del Impuesto recoge la posibilidad, en determinadas condiciones, de renuncia a la citada exención:

“Dos. Las exenciones relativas a los números 20.º y 22.º del apartado anterior podrán ser objeto de renuncia por el sujeto pasivo, en la forma y con los requisitos que se determinen reglamentariamente, cuando el adquirente sea un sujeto pasivo que actúe en el ejercicio de sus actividades empresariales o profesionales y se le atribuya el derecho a efectuar la deducción total o parcial del Impuesto soportado al realizar la adquisición o, cuando no cumpliéndose lo anterior, en función de su destino previsible, los bienes adquiridos vayan a ser utilizados, total o parcialmente, en la realización de operaciones, que originen el derecho a la deducción.”.

El desarrollo reglamentario de dicho precepto está contenido en el artículo 8, apartado 1 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre (BOE de 31 de diciembre), que dispone que:

“1. La renuncia a las exenciones reguladas en los números 20.º y 22.º del apartado uno del artículo 20 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, deberá comunicarse fehacientemente al adquirente con carácter previo o simultáneo a la entrega de los correspondientes bienes.

La renuncia se practicará por cada operación realizada por el sujeto pasivo y, en todo caso, deberá justificarse con una declaración suscrita por el adquirente, en la que éste haga constar su condición de sujeto pasivo con derecho a la deducción total o parcial del Impuesto soportado por las adquisiciones de los correspondientes bienes inmuebles o, en otro caso, que el destino previsible para el que vayan a ser utilizados los bienes adquiridos le habilita para el ejercicio del derecho a la deducción, total o parcialmente.”.

7.- 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.