

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

**NUM-CONSULTA** V2145-19

**ORGANO** SG de Impuestos sobre el Consumo

**FECHA-SALIDA** 13/08/2019

**NORMATIVA** Ley 37/1992 art. 4-Uno; 5-Uno-a) y b) y Dos; 20-Uno-20º-

**DESCRIPCION-HECHOS** La sociedad consultante va a vender una parcela calificada como suelo urbano sin edificar. Dicha parcela se adquirió en la fecha de constitución de la sociedad consultante por escisión total de otra mercantil. La actividad de la consultante consiste en la explotación de fincas rústicas y comercialización de sus productos. La venta de la parcela objeto de consulta sería la primera operación de este tipo que realiza. Según el Ayuntamiento del municipio en que se encuentra ubicada, la parcela no tiene la condición de solar por no contar con todos los servicios exigidos por la normativa, y sobre la misma no se han solicitado licencias urbanísticas ni se han realizado movimientos de tierras ni otras actuaciones dirigidas a su edificación.

**CUESTION-PLANTEADA** Sujeción de la venta de la parcela al Impuesto sobre el Valor Añadido o a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

**CONTESTACION-COMPLETA** En relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido, se informa de lo siguiente:

1.- De acuerdo con el artículo 4, apartado Uno, de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (Boletín Oficial del Estado del 29), "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.Uno, letras a) y b), de la Ley 37/1992 establece que, a los efectos de lo dispuesto en dicha Ley, se reputarán empresarios o profesionales, entre otros:

"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.

b) Las sociedades mercantiles, salvo prueba en contrario."

En este sentido, el apartado dos del mismo artículo 5 de la Ley 37/1992 define las actividades empresariales o profesionales como "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 consecuencia, la entidad consultante tiene 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 realice en el territorio de aplicación del Impuesto.

2.- No obstante la sujeción de la operación consultada al Impuesto sobre el Valor Añadido, podría resultar aplicable a la misma el supuesto de exención previsto en el artículo 20, apartado uno, número 20º, de la Ley 37/1992, el cual establece que estarán exentas del Impuesto "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.”.

Por otra parte, es importante señalar que la entrega del terreno afecto a la actividad empresarial o profesional del transmitente puede realizarse, a su vez, en tres momentos diferentes, lo que determinará su 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 número 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.2º 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 2º 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 aplica 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, su entrega estará sujeta y no exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Con independencia de lo anterior, si el terreno, cualquiera que fuese su calificación, se destina a parques y jardines públicos o a superficies viales de uso público, su entrega estará sujeta pero exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido.

4.- En el escrito de consulta se especifica que la parcela a transmitir tiene la consideración de suelo urbano, si bien no es solar por no contar con todos los servicios exigidos por la normativa. Cabe deducir que ello implicará ya, al menos, un cierto grado de urbanización, de tal modo que nos encontraremos ante el segundo o el tercer supuesto de los planteados en el apartado anterior de la presente contestación. Por tanto, la entrega del terreno estará, en principio, sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido y no exenta.

B) En relación con el Impuesto sobre el Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, se informa de lo siguiente:

5.- El artículo 7 del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados – en adelante ITPAJD – dispone en la letra A) de su apartado 1 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.”

Por su parte, el apartado 5 del mismo artículo 7 determina lo siguiente:

“5. No estarán sujetas al concepto de «transmisiones patrimoniales onerosas», regulado en el presente Título, las operaciones enumeradas anteriormente cuando sean realizadas por empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional y, en cualquier caso, cuando constituyan entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido. No obstante, quedarán sujetas 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 la totalidad de un patrimonio empresarial, cuando por las circunstancias concurrentes la transmisión de este patrimonio no quede sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido.”

El artículo 31 regula la cuota variable de documentos notariales en la modalidad de actos jurídicos documentados, estableciendo:

“Artículo 31.

(...)

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, 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 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.”

De la lectura de los textos anteriores, se desprende que la sujeción al concepto de transmisiones patrimoniales onerosas, del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITP Y AJD), de las transmisiones onerosas por actos inter vivos de toda clase de bienes y derechos que integren el patrimonio de las personas físicas o jurídicas requiere un análisis previo sobre la sujeción de la operación al Impuesto sobre el Valor Añadido y, en su caso, de la exención en dicho impuesto.

Así, en general, si la transmisión del bien o derecho de que se trate se realiza por empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional o, en cualquier caso, si constituye una entrega de bienes o una prestación de servicios sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido tal transmisión no estará sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas. Por lo tanto, en el supuesto planteado en el escrito de consulta habrá que determinar si la transmisión del terreno se efectúa por el consultante en el ejercicio de su actividad empresarial, quedando sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido. En este sentido, la consideración de si el inmueble transmitido está afecto o no a la actividad desarrollada por el consultante, se trata de una cuestión de índole fáctica sobre la que no puede pronunciarse este Centro directivo, sino que deberá ser el órgano gestor del impuesto el que, en atención a las circunstancias que concurran, lleve a cabo la apreciación y valoración puntual de la existencia de la afectación a la actividad de este bien.

La anterior regla general tiene una excepción relativa a los bienes inmuebles. En efecto, 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, si gozan de exención en el Impuesto sobre el Valor Añadido, sí estarán sujetas a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas. Aunque se produce una doble imposición nominal de la operación, no hay doble imposición efectiva al quedar exenta en el Impuesto sobre el Valor Añadido. Esta excepción opera sólo en el caso de que goce de exención en el Impuesto sobre el Valor Añadido; es decir, cuando se disfrute efectivamente de la exención. Por lo tanto, no operará si existiendo exención en el Impuesto sobre el Valor Añadido, el sujeto pasivo renuncia a la misma.

Por último, si la transmisión del terreno tributa en el Impuesto sobre el Valor Añadido y, por tanto, no está sujeta a la modalidad transmisiones patrimoniales onerosas del ITP y AJD, permitirá, en caso de que se documente en escritura pública, la aplicación la cuota variable del Documento Notarial de la modalidad Actos Jurídicos Documentados, al concurrir todos los requisitos exigidos en el artículo 31.2 del Texto Refundido del Impuesto:

- Tratarse de una primera copia de una escritura o acta notarial.
- Tener por objeto cantidad o cosa valuable.
- Contener un acto o contrato inscribibles en los Registros de la Propiedad, Mercantil de la Propiedad Industrial y de Bienes Muebles.
- No estar sujetos los referidos actos al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones o a los conceptos comprendidos en los apartados 1 y 2 del artículo 1 de esta Ley, transmisiones patrimoniales onerosas y operaciones societarias.

#### CONCLUSIONES:

Primera: Para determinar la sujeción de la operación objeto de la consulta, consistente en la transmisión de un terreno urbano, es preciso comprobar la sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) y, en su caso, la exención a dicho impuesto, al tratarse de la transmisión de un inmueble.

Segunda: Si la transmisión del terreno tributa en el Impuesto sobre el Valor Añadido y, por tanto, no está sujeta a la modalidad transmisiones patrimoniales onerosas del ITP y AJD, permitirá, en caso de que se documente en escritura pública, la aplicación la cuota variable del Documento Notarial de la modalidad Actos Jurídicos Documentados, al concurrir todos los requisitos exigidos en el artículo 31.2 del Texto Refundido del Impuesto.

Tercera: Si, por el contrario, la transmisión del terreno no tributa en el Impuesto sobre el Valor Añadido por no estar sujeta o por ser de aplicación la exención a este impuesto, la operación quedará sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas por lo que, aun cuando se documente en escritura pública, quedaría excluida la aplicación de la cuota variable del documento notarial, dada la incompatibilidad entre dicho concepto y la citada modalidad.

Cuarta: Por último, en cuanto la consideración de si el terreno transmitido está afecto o no a la actividad desarrollada por el consultante, se trata de una cuestión de índole fáctica sobre la que no puede pronunciarse este Centro directivo, sino que deberá ser el órgano gestor del impuesto el que, en atención a las circunstancias que concurran, lleve a cabo la apreciación y valoración puntual de la existencia de la afectación a la actividad de este bien.

6.- 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.