

NUM-CONSULTA V2191-15

ORGANO SG de Impuestos sobre las Personas Jurídicas

FECHA-SALIDA 15/07/2015

NORMATIVA LIS, Ley 27/2014 arts: 10.3, 11, 12, 102 y 103.
TRLIRPF arts: 22

DESCRIPCION-HECHOS La entidad consultante tiene por objeto social el engorde intensivo de ganado porcino, disponiendo del personal, maquinaria, elementos de transporte e instalaciones necesarias. Dicha actividad la desarrolla en naves de engorde de ganado propiedad de uno de los socios que éste, arrienda a la sociedad consultante.

En la actualidad dicha sociedad se plantea incrementar la capacidad de engorde mediante la construcción de una nave industrial de engorde de ganado porcino. Dicha nave industrial la construiría en un terreno rústico, propiedad del socio que en la actualidad ya está arrendando otras naves de engorde de ganado a la referida mercantil, todas ellas enclavadas en el mismo terreno rústico

La formalización de la operación se realizaría a través de la constitución de un derecho de superficie, en el que se estipula que esa sociedad construiría la nave industrial para afectarla a la explotación de engorde intensivo de ganado porcino y pagaría un canon anual durante un período de 25 años. Una vez finalizado el plazo de 25 años revertirá la nave al propietario del terreno.

CUESTION-PLANTEADA 1º) Cuál sería la tributación a los efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del propietario del terreno en el momento de la constitución del derecho de superficie y mientras dure el mismo, así mismo en el momento de la reversión del terreno.

2º) Cuál sería la tributación a los efectos del Impuesto sobre Sociedades, en relación con el canon satisfecho, la amortización de la construcción efectuada por la Sociedad, y en su caso en el momento en el que se produzca la reversión del terreno.

3º) Cuál sería la tributación a los efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido en cuanto al canon anual que repercutirá el propietario del terreno rústico y en el momento de reversión del terreno, en concreto en el supuesto en que el propietario tenga el 100% de deducción de IVA y el superficiario renunciara a la exención.

4º) Cuál sería la tributación a los efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido por la construcción de la nave de engorde de ganado porcino bajo el supuesto de que la construcción sea por parte de un constructor pero sea la propia sociedad quien adquiera los materiales necesarios para realizar la nave de engorde de ganado.

5º) Cuál sería la tributación a los efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas y Actos Jurídicos Documentados, si la operación se formaliza ya sea en escritura pública o mediante contrato privado.

CONTESTACION-COMPLETA IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS.

El artículo 40.1 del Texto refundido de la Ley del Suelo, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2008, de 20 junio, (BOE de 26 de junio), define el derecho de superficie en los siguientes términos:

“1. El derecho real de superficie atribuye al superficiario la facultad de realizar construcciones o edificaciones en la rasante y en el vuelo y el subsuelo de una finca ajena, manteniendo la propiedad temporal de las construcciones o edificaciones realizadas. También puede constituirse dicho derecho sobre construcciones o edificaciones ya realizadas o sobre viviendas, locales o elementos privativos de construcciones o edificaciones, atribuyendo al

superficiario la propiedad temporal de las mismas, sin perjuicio de la propiedad separada del titular del suelo.”

Por su parte, el apartado 2 de dicho artículo fija una duración temporal máxima para el derecho de 99 años, debiendo revertir lo edificado al propietario del suelo a la finalización del derecho, sin indemnización para el superficiario y sin perjuicio del canon que se hubiera fijado en pago del derecho de superficie.

A efectos del IRPF, el artículo 22.1 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE de 29 de noviembre), en adelante LIRPF, considera rendimientos íntegros procedentes de la titularidad de bienes inmuebles rústicos y urbanos o de derechos reales que recaigan sobre ellos, todos los que se deriven de la constitución de derechos o facultades de uso o disfrute sobre aquéllos, cualquiera que sea su denominación o naturaleza.

Por lo tanto, en términos generales, los pagos realizados en contraprestación del derecho de superficie tendrán para el propietario de un terreno la naturaleza de rendimientos del capital inmobiliario, tanto los cánones periódicos satisfechos por dicho derecho, como la entrega de lo edificado, a la fecha de extinción del derecho de superficie, que tendrá la consideración de rendimiento en especie y se valorará en todo caso por su valor normal en el mercado, conforme a lo dispuesto en el artículo 43 de la LIRPF.

Asimismo, en caso de que el derecho de superficie se constituyera a favor de personas o entidades vinculadas al propietario del terreno, en los términos establecidos en el artículo 16 del Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo (BOE de 11 de marzo), el artículo 41 de la LIRPF establece la valoración de la operación por su valor normal de mercado.

IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES.

El artículo 10 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (en adelante LIS) establece en su apartado 3 que “en el método de estimación directa, la base imponible se calculará corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en esta ley, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas.”

Por otra parte, el artículo 11 de la LIS añade:

“1. Los ingresos y gastos derivados de las transacciones o hechos económicos se imputarán al período impositivo en que se produzca su devengo, con arreglo a la normativa contable, con independencia de la fecha de su pago o de su cobro, respetando la debida correlación entre unos y otros.

2. La eficacia fiscal de los criterios de imputación temporal de ingresos y gastos, distintos de los previstos en el apartado anterior, utilizados excepcionalmente por el contribuyente para conseguir la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados, de acuerdo con lo previsto en los artículos 34.4 y 38.i) del Código de Comercio, estará supeditada a la aprobación por la Administración tributaria, en la forma que reglamentariamente se determine.

3. 1.º No serán fiscalmente deducibles los gastos que no se hayan imputado contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias o en una cuenta de reservas si así lo establece una norma legal o reglamentaria, a excepción de lo previsto en esta Ley respecto de los elementos patrimoniales que puedan amortizarse libremente o de forma acelerada.

Los ingresos y los gastos imputados contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias o en una cuenta de reservas en un período impositivo distinto de aquel en el que proceda su imputación temporal, según lo previsto en los apartados anteriores, se imputarán en el período

impositivo que corresponda de acuerdo con lo establecido en dichos apartados. No obstante, tratándose de gastos imputados contablemente en dichas cuentas en un período impositivo posterior a aquel en el que proceda su imputación temporal o de ingresos imputados en las mismas en un período impositivo anterior, la imputación temporal de unos y otros se efectuará en el período impositivo en el que se haya realizado la imputación contable, siempre que de ello no se derive una tributación inferior a la que hubiere correspondido por aplicación de las normas de imputación temporal prevista en los apartados anteriores
(...)

4. En el caso de operaciones a plazos o con precio aplazado, las rentas se entenderán obtenidas proporcionalmente a medida que se efectúen los correspondientes cobros, excepto que la entidad decida aplicar el criterio del devengo

Se considerarán operaciones a plazos o con precio aplazado, aquellas cuyas contraprestación sea exigible, total o parcialmente, mediante pagos sucesivos o mediante un solo pago, siempre que el período transcurrido entre el devengo y el vencimiento del último o único plazo sea superior al año..”

La entidad consultante en relación con el gasto relativo al canon satisfecho periódicamente, éste será fiscalmente deducible siempre y cuando se cumplan los requisitos generales de deducibilidad de un gasto. Así, todo gasto contable será fiscalmente deducible a efectos del Impuesto sobre Sociedades siempre que cumpla las condiciones legalmente establecidas en términos de inscripción contable, imputación con arreglo a devengo, correlación de ingresos y gastos y justificación documental, siempre que no tenga la consideración de fiscalmente no deducible por aplicación de algún precepto específico establecido en la LIS.

En particular, el artículo 15 de la LIS señala que:

“1. No tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles:

(...)

e) Los donativos y liberalidades.

No se entenderán comprendidos en este párrafo e) los gastos por atenciones a clientes o proveedores ni los que con arreglo a los usos y costumbres se efectúen con respecto al personal de la empresa ni los realizados para promocionar, directa o indirectamente, la venta de bienes y prestación de servicios, ni los que se hallen correlacionados con los ingresos.

(...).”

A su vez, el artículo 120 de la LIS exige a los sujetos pasivos del Impuesto la llevanza de la contabilidad con arreglo a lo previsto en el Código de Comercio. Siguiendo lo dispuesto en el Título III del Código de Comercio, bajo la rúbrica “de la contabilidad de los empresarios”, artículos 25 y ss, “todo empresario debe llevar una contabilidad ordenada, adecuada a la actividad de su empresa que permita un seguimiento cronológico de todas sus operaciones. A su vez, estarán obligados a conservar los libros, correspondencia, documentación y justificantes concernientes a su negocio, debidamente ordenados durante seis años, con el fin de poder acreditar la realidad de las operaciones reflejadas en los asientos contables.”

Del mismo modo, el artículo 29, letras d) y e) de la Ley 58/2003, General Tributaria de 18 de diciembre en adelante LGT impone a los sujetos pasivos la obligación de llevanza de contabilidad y de conservación de facturas, documentos y justificantes que tengan relación con sus obligaciones tributarias.

De acuerdo con lo anterior, los gastos en los que incurre la entidad consultante relativos al canon satisfecho por la constitución del derecho de superficie”, serán fiscalmente deducibles a efectos del Impuesto sobre Sociedades, en la medida en que cumplan las condiciones legalmente establecidas, en los términos de inscripción contable, imputación con arreglo a devengo, correlación de ingresos y gastos y justificación, correspondiendo a los órganos de la

Administración Tributaria en materia de comprobación la valoración de las pruebas referentes a la operación planteada.

En todo caso, se deberá acreditar la realidad de dicha operación por cualquier medio de prueba generalmente admitido en derecho, puesto que únicamente tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles a efectos del Impuesto, aquellos gastos contables que correspondan a operaciones reales, estén correlacionados con la obtención de ingresos, estén debidamente contabilizados, hayan sido imputados temporalmente con arreglo a devengo y estén debidamente justificados con arreglo a lo dispuesto en el artículo 106 de la Ley General Tributaria, correspondiendo a los órganos de la Administración tributaria en materia de comprobación, la valoración de las pruebas referentes a la operación planteada.

En relación con la amortización de la construcción realizada por la sociedad, de acuerdo con el Plan General de contabilidad, la amortización de la construcción se realizará en función de la vida del contrato de cesión, la cual será fiscalmente deducible en los términos previstos en la normativa fiscal.

Por último en la rescisión del activo no se generará renta alguna si el activo está totalmente amortizado y no media pago de ninguna clase.

IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO.

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 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”.

Por su parte, el artículo 5.Uno, letra c), de dicha Ley 37/1992, expresamente otorga la condición de empresario o profesional a 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, añadiendo que, en particular, tendrán dicha consideración los arrendadores de bienes.

El artículo 11 de la Ley 37/1992 establece el concepto de prestación de servicios señalando en su apartado dos, ordinales 2º y 3º, que, en particular, se considerarán como tales:

“2º Los arrendamientos de bienes, industria o negocio, empresas o establecimientos mercantiles, con o sin opción de compra.

3º Las cesiones de uso o disfrute de bienes”

En este sentido hay que señalar que la Ley del impuesto, tal y como se señala en el punto 4.5 de su Exposición de Motivos –“Derechos reales sobre bienes Inmuebles”-, otorga un tratamiento idéntico a las operaciones de constitución, modificación o transmisión de tales derechos al recogido para el arrendamiento de bienes inmuebles.

En consecuencia, la consultante, entidad superficiante, tendrá la condición de empresario o profesional a efectos del Impuesto, estando, por tanto, las entregas de bienes y prestaciones de servicios (constitución del derecho de superficie) que efectúe en el ejercicio de su actividad sujetas al citado tributo.

La contraprestación del derecho de superficie objeto de consulta está constituida por los cánones periódicos a satisfacer por el superficiario así como por la nave industrial que revertirá al superficiante transcurridos veinticinco años desde la constitución del derecho de superficie.

El artículo 75, apartado uno, número 2º, de la Ley 37/1992 establece que se devengará el Impuesto en las prestaciones de servicios cuando se presten, ejecuten o efectúen las operaciones gravadas.

A su vez, el número 7º del mismo artículo y apartado, señala que en las operaciones de tracto sucesivo o continuado, el Impuesto se devengará en el momento en que resulte exigible la parte del precio que comprenda cada percepción.

En la medida en que la constitución, transmisión o modificación de derechos reales de uso o disfrute de inmuebles se asimila por la propia Ley 37/1992 a las operaciones de arrendamiento, se deduce que el tratamiento como operación de tracto sucesivo es el procedente para las citadas constitución, transmisión o modificación de derechos reales de uso o disfrute sobre inmuebles, inclusive el derecho de superficie a que se refiere el escrito de consulta.

No obstante, cuando no se hubiera pactado precio o cuando, habiéndose pactado, no se hubiera determinado el momento de su exigibilidad, o la misma se hubiera establecido con una periodicidad superior a un año natural, como ocurre en el supuesto objeto de consulta por la parte de la contraprestación consistente en la reversión de la nave industrial, el devengo del Impuesto se producirá a 31 de diciembre de cada año por la parte proporcional correspondiente al periodo transcurrido desde el inicio de la operación, o desde el anterior devengo, hasta la citada fecha (fecha de la reversión).

De acuerdo con lo anterior, en la operación a que se refiere el escrito de consulta, el Impuesto se devengará, por lo que respecta a la constitución del derecho de superficie:

- cuando resulte exigible la parte del precio que comprenda cada percepción, esto es, cuando resulten exigibles los cánones mensuales que deben satisfacer los superficiarios durante el periodo de vigencia del contrato.

- a 31 de diciembre de cada año, por la parte proporcional del valor de las edificaciones que habrán de revertir en el futuro.

En el presente supuesto, para determinar este último elemento debe aclararse que habrá de computarse un plazo inicial de 25 años, dado que esta es la duración del derecho de superficie para el superficiario.

Se debe aclarar que el devengo del Impuesto como consecuencia de la constitución del derecho de superficie tiene lugar de forma independiente al devengo del Impuesto que se produce como consecuencia de la entrega de las construcciones, todo ello sin perjuicio de que, por las características especiales de este tipo de operaciones, el momento temporal en que se produzca uno y otro pueda resultar coincidente.

De forma paralela a la constitución del derecho de superficie, como se ha señalado previamente, una vez extinguido el derecho de superficie se procederá a la reversión del activo construido por la entidad superficiaria.

Esta operación tendrá la naturaleza de una entrega de bienes y, por tanto, a tenor de la regla contenida en el artículo 75.Uno.1º de la Ley 37/1992, se devengará el impuesto "cuando tenga lugar la puesta a disposición del adquirente o, en su caso, cuando se efectúen conforme a la legislación que les sea aplicables".

No obstante, hay que tener en cuenta que una parte de la constitución del derecho de superficie es la contraprestación de la citada entrega o reversión. La otra parte se correspondería con los cánones mensuales referidos en el escrito de consulta.

Por ello, se debe tener en consideración al apartado dos del artículo 75 de la Ley 37/1992, de acuerdo con el cual "en las operaciones sujetas a gravamen que originen pagos anticipados anteriores a la realización del hecho imponible el Impuesto se devengará en el momento del cobro total o parcial del precio por los importes efectivamente percibidos".

Consecuentemente, a medida que se preste el servicio que implica la constitución del derecho de superficie, conforme a las reglas de devengo que se han señalado con anterioridad, deberá considerarse, asimismo, que se devenga el Impuesto correspondiente, en su caso, a la reversión de las construcciones.

Sin embargo, esta entrega de bienes podría calificarse como una entrega exenta según dispone el artículo 20, apartado uno, número 22º, de la Ley del Impuesto, de acuerdo con el cual:

“Uno. Estarán exentas de este Impuesto las siguientes operaciones:

22º. A) Las segundas y ulteriores entregas de edificaciones, incluidos los terrenos en que se hallen enclavadas, cuando tengan lugar después de terminada su construcción o rehabilitación.

A los efectos de lo dispuesto en esta ley, se considerará primera entrega la realizada por el promotor que tenga por objeto una edificación cuya construcción o rehabilitación esté terminada. No obstante, no tendrá la consideración de primera entrega la realizada por el promotor después de la utilización ininterrumpida del inmueble por un plazo igual o superior a dos años por su propietario o por titulares de derechos reales de goce o disfrute o en virtud de contratos de arrendamiento sin opción de compra, salvo que el adquirente sea quien utilizó la edificación durante el referido plazo. No se computarán a estos efectos los períodos de utilización de edificaciones por los adquirentes de los mismos en los casos de resolución de las operaciones en cuya virtud se efectuaron las correspondientes transmisiones.

Los terrenos en que se hallen enclavadas las edificaciones comprenderán aquéllos en los que se hayan realizado las obras de urbanización accesorias a las mismas. No obstante, tratándose de viviendas unifamiliares, los terrenos urbanizados de carácter accesorio no podrán exceder de 5.000 metros cuadrados.
(...).”.

Por lo tanto, de acuerdo con el mencionado precepto, y dado que en el curso normal de ejecución del contrato objeto de consulta la reversión de la nave industrial en el momento de la extinción del derecho del superficiario dará lugar, previsiblemente, a una segunda entrega de edificaciones, tal entrega efectuada por el superficiario estará sujeta pero exenta del Impuesto, todo ello, sin perjuicio de la facultad de renuncia a dicha exención con arreglo a lo dispuesto en el artículo 20.Dos de la Ley 37/1992 y a la posible aplicación, en su caso, de la regla de inversión del sujeto pasivo prevista en el artículo 84.Uno.2º.e), segundo guion de la Ley 37/1992; por lo que, en caso de exención tampoco se producirá la repercusión de este Impuesto como consecuencia de la existencia de pagos anticipados.

En consecuencia, en la medida en que dicha entrega de la nave industrial por la entidad consultante se califique de operación sujeta y exenta al Impuesto, al amparo de lo previsto en el artículo 20.uno.22º de la Ley del Impuesto, teniendo en cuenta que en el momento de la extinción del derecho de superficie tendrá lugar previsiblemente una segunda entrega de edificaciones, no habrá lugar a la repercusión del impuesto ni al tiempo de la reversión ni consiguientemente al tiempo de los pagos anticipados.

Con respecto a la segunda cuestión planteada en relación con el sujeto pasivo de las ejecuciones de obra inmobiliaria, se debe tener en consideración lo establecido por el artículo 84 de la Ley 37/1992, en su redacción dada por Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude (BOE de 30 de octubre), el cual establece, con efectos desde el 31 de octubre de 2012, lo siguiente:

“Uno. Serán sujetos pasivos del Impuesto:

1º. Las personas físicas o jurídicas que tengan la condición de empresarios o profesionales y realicen las entregas de bienes o presten los servicios sujetos al Impuesto, salvo lo dispuesto en los números siguientes.

2º. Los empresarios o profesionales para quienes se realicen las operaciones sujetas al Impuesto en los supuestos que se indican a continuación:

(...)

f) Cuando se trate de ejecuciones de obra, con o sin aportación de materiales, así como las cesiones de personal para su realización, consecuencia de contratos directamente formalizados entre el promotor y el contratista que tengan por objeto la urbanización de terrenos o la construcción o rehabilitación de edificaciones.

Lo establecido en el párrafo anterior será también de aplicación cuando los destinatarios de las operaciones sean a su vez el contratista principal u otros subcontratistas en las condiciones señaladas.

(...).”.

De acuerdo con lo anterior, resultará de aplicación el mecanismo conocido como inversión del sujeto pasivo, cuando se reúnan los siguientes requisitos:

a) El destinatario de las operaciones sujetas al Impuesto debe actuar con la condición de empresario o profesional.

b) Las operaciones realizadas deben tener por objeto la urbanización de terrenos o la construcción o rehabilitación de edificaciones.

c) Las operaciones realizadas deben tener la naturaleza jurídica de ejecuciones de obra, con o sin aportación de materiales, incluida la cesión de personal necesario para su realización.

d) Tales operaciones deben ser consecuencia de contratos directamente formalizados entre el promotor y el o los contratistas principales, si bien, la inversión del sujeto pasivo también se producirá, en los casos de ejecuciones de obra y cesiones de personal efectuadas para el contratista principal u otros subcontratistas, cuando las mismas sean consecuencia o traigan causa en un contrato principal, que tenga por objeto la urbanización de terrenos o la construcción o rehabilitación de edificaciones.

La expresión "directamente formalizados" debe considerarse equivalente a "directamente concertados" entre el promotor y el contratista, cualquiera que sea la forma oral o escrita de los contratos celebrados.

Por otro lado, el artículo 24 quater, apartados 3, 4, 6, 7 y 8 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre (BOE del 31 de diciembre) establecen lo siguiente:

“3. Los destinatarios de las operaciones a que se refiere el artículo 84, apartado uno, número 2.º, letra f), párrafo primero, de la Ley del Impuesto, deberán, en su caso, comunicar expresa y fehacientemente al contratista o contratistas principales con los que contraten, las siguientes circunstancias:

a) Que están actuando, con respecto a dichas operaciones, en su condición de empresarios o profesionales.

b) Que tales operaciones se realizan en el marco de un proceso de urbanización de terrenos o de construcción o rehabilitación de edificaciones.

4. Los destinatarios de las operaciones a que se refiere el artículo 84, apartado uno, número 2.º, letra f), párrafo segundo, de la Ley del Impuesto, deberán, en su caso, comunicar expresa y fehacientemente a los subcontratistas con los que contraten, la circunstancia referida en la letra b) del apartado anterior de este artículo.

6. Las comunicaciones a que se refieren los apartados anteriores deberán efectuarse con carácter previo o simultáneo a la adquisición de los bienes o servicios en que consistan las referidas operaciones.

7. Los destinatarios de las operaciones a que se refieren los apartados anteriores podrán acreditar bajo su responsabilidad, mediante una declaración escrita firmada por los mismos

dirigida al empresario o profesional que realice la entrega o preste el servicio, que concurren, en cada caso y según proceda, las siguientes circunstancias:

- a) Que están actuando, con respecto a dichas operaciones, en su condición de empresarios o profesionales.
- b) Que tienen derecho a la deducción total del Impuesto soportado por las adquisiciones de los correspondientes bienes inmuebles.
- c) Que las operaciones se realizan en el marco de un proceso de urbanización de terrenos o de construcción o rehabilitación de edificaciones.

8. De mediar las circunstancias previstas en el apartado uno del artículo 87 de la Ley del Impuesto, los citados destinatarios responderán solidariamente de la deuda tributaria correspondiente, sin perjuicio, asimismo, de la aplicación de lo dispuesto en los números 2.º, 6.º y 7.º del apartado dos del artículo 170 de la misma Ley.”

En relación con la cuestión planteada, cabe señalar que, con fecha 27 de diciembre de 2012, ha tenido lugar contestación vinculante a consulta con número de referencia V2583-12, planteada en relación con el tratamiento en el Impuesto sobre el Valor Añadido derivado de la aplicación de la letra f) del artículo 84.Uno.2º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre), añadida por la Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude (BOE de 30 de octubre). En dicha contestación se recoge el supuesto planteado por la consultante, por lo que se remite a la misma.

Por su parte, el apartado dos del artículo 6 de la citada Ley 37/1992 relaciona una serie de construcciones que se consideran edificaciones a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido y el apartado tres del mencionado artículo efectúa una delimitación negativa del concepto de edificación a efectos de dicho impuesto. De esta forma, en la letra b) de dicho apartado se considera que no tendrán la consideración de edificaciones “las construcciones accesorias de explotaciones agrícolas que guarden relación con la naturaleza y destino de la finca aunque el titular de la explotación, sus familiares o las personas que con él trabajen tengan en ellas su vivienda.”.

La construcción de una nave industrial ganadera objeto de consulta, siempre que la actividad ganadera tenga carácter independiente de la explotación del suelo, tiene la consideración, a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, de construcción de una edificación. En consecuencia, en las ejecuciones de obra, con o sin aportación de materiales, para la construcción de dicha nave ganadera, efectuadas para un empresario o profesional (la entidad consultante), se aplicará la regla de inversión del sujeto pasivo, contenida en el artículo 84, apartado uno, número 2º, letra f) de la Ley del Impuesto.

IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES ONEROSAS Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS.

1.- En primer lugar la ley 8/2007, de 29 de mayo, del suelo, (BOE» núm. 128, de 29 de mayo), dedica el artículo 35 al contenido, constitución y régimen del derecho de superficie, estableciendo en su apartado segundo que “2. Para que el derecho de superficie quede válidamente constituido se requiere su formalización en escritura pública y la inscripción de ésta en el Registro de la Propiedad. (...)”.

Por otro lado debe tenerse en cuenta lo dispuesto en los artículos 7.5 y 31.2 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)

Artículo 7.5

“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”.

Artículo 31.2

“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.”

A la vista de lo expuesto se puede concluir:

Primero. No es posible la constitución del derecho de superficie en documento privado, exigiendo la Ley de Suelo para su válida constitución la “formalización en escritura pública y la inscripción de ésta en el Registro de la Propiedad”.

Segundo. En caso de constituirse en documento público no estará sujeta al concepto de transmisiones patrimoniales del ITP y AJD conforme al artículo 7.5 del Texto Refundido del ITP y AJD, puesto que se trata de una operación realizada por un empresario en el ejercicio de su actividad, sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido, y sin que constituya ninguna de las dos excepciones a que se refieren los párrafos segundo y tercero del citado precepto, pues, aun tratándose de un derecho de uso sobre un bien inmueble, no goza de exención en el Impuesto sobre el valor Añadido.

Tercero. La no sujeción de la operación planteada a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITP y AJD, permite la aplicación de la cuota variable del documento notarial, al concurrir todos los requisitos exigidos en el artículo 31.2 del Texto Refundido:

Tratarse de una primera copia de una escritura o un acta notarial.

Tener por objeto cantidad o cosa valuable.

Contener actos o contratos inscribibles en los Registros de la Propiedad, Registro Mercantil, Registro de la Propiedad Industrial o Registro de Bienes Muebles.

Contener actos o contratos no sujetos al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones o a los conceptos comprendidos en los números 1 y 2 del Texto Refundido del ITP y AJD, modalidades de Transmisiones Patrimoniales Onerosas y Operaciones Societarias.

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.