

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFC069230

DGT: 06-06-2018

N.º CONSULTA VINCULANTE: V1546/2018

SUMARIO:

IVA. Exenciones en operaciones interiores. Operaciones inmobiliarias. Entregas de terrenos. Un Ayuntamiento ha sido condenado judicialmente a la adjudicación a la entidad demandante de los aprovechamientos que le correspondían a esta última en el ámbito de un proyecto de parcelación derivado de la aportación de terrenos realizada con carácter previo por dicha entidad. No obstante, al tiempo de tener que ejecutar la citada sentencia resultaba imposible materialmente proceder a dicha adjudicación dentro del mismo proyecto de parcelación de manera que el Ayuntamiento fue condenado a la entrega de otros terrenos municipales. Finalmente, ambas partes acordaron la entrega de dos parcelas situadas en otros sectores urbanísticos distintos al original. En cualquier caso, el patrimonio municipal del suelo constituye, sin excepción, un patrimonio empresarial, por lo que todas las actividades que se lleven a cabo con el fin de gestionar dicho patrimonio, tendrán, de igual forma, carácter empresarial. La operación descrita, según parece desprenderse de la información disponible, se realiza en el ejercicio de la actividad de gestión del patrimonio municipal del suelo, por lo que dicha operación tiene la calificación de empresarial y estará sujeta al IVA, ahora bien, teniendo en cuenta la exención establecida en el art. 20.Uno.20º de la Ley 37/1992 (Ley IVA).

Por otra parte, es importante señalar 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:

- 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.
- 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.
- Cuando los terrenos objeto de transmisión son ya solares u otros terrenos edificables por contar con la pertinente licencia administrativa para edificar.

En este sentido, los inmuebles que van a ser entregados por el Ayuntamiento tienen la consideración de solares edificables de manera que no resultaría de aplicación la referida exención y la entrega de los terrenos quedaría sujeta y no exenta del Impuesto, por lo que dicho Ayuntamiento deberá repercutir en factura el IVA al tipo impositivo general del 21 por ciento a su destinatario con ocasión de su transmisión, de conformidad con lo establecido en las arts. 88 y 90 de la Ley 37/1992 (Ley IVA).

PRECEPTOS:

Ley 37/1992 (Ley IVA), arts. 4, 5, 20, 88 y 90.

RDLeg. 7/2015 (TR de la Ley del suelo y Rehabilitación Urbana), arts. 21, 51 y 52.

Descripción sucinta de los hechos:

El consultante es un Ayuntamiento que ha sido condenado judicialmente a la adjudicación a la entidad demandante de los aprovechamientos que le correspondían a esta última en el ámbito de un Proyecto de parcelación derivados de la aportación de terrenos realizada con carácter previo por dicha entidad.

No obstante, al tiempo de tener que ejecutar la citada sentencia resultaba imposible materialmente proceder a dicha adjudicación dentro del mismo Proyecto de parcelación de manera que el Ayuntamiento consultante fue condenado a la entrega de otros terrenos municipales.

Finalmente, ambas partes acordaron la entrega de dos parcelas situadas en otros sectores urbanísticos distintos al original.

Cuestión planteada:

Tributación en el Impuesto sobre el Valor Añadido de la entrega de las referidas parcelas.

Contestación:

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.”

El artículo 5 de la misma Ley establece, en cuanto al concepto de empresario o profesional, lo siguiente:

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

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.

(...)

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.

(...).”

Por su parte, el artículo 5, apartado uno, letra d), de la misma norma considera igualmente empresarios a “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.”

Estos preceptos son de aplicación general y, por tanto, también a los ayuntamientos que, consecuentemente, tendrán la condición de empresario a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido cuando efectúen la urbanización de terrenos u ordenen un conjunto de medios personales y materiales, con independencia y bajo su responsabilidad, para desarrollar una actividad empresarial o profesional, sea de fabricación, comercio, de prestación de servicios, etc., mediante la realización continuada de entregas de bienes o prestaciones de servicios, asumiendo el riesgo y ventura que pueda producirse en el desarrollo de la actividad.

En este sentido, esta Dirección General ha considerado reiteradamente que, en general, las entregas de parcelas o terrenos efectuadas por entidades públicas se realizan en el ejercicio de una actividad empresarial o profesional en los siguientes casos:

a) Cuando las parcelas transmitidas estuviesen afectas a una actividad empresarial o profesional desarrollada por la entidad pública.

b) Cuando las parcelas transmitidas fuesen terrenos que hubieran sido urbanizados por dicha entidad.

c) Cuando la realización de las propias transmisiones de parcelas efectuadas por la Administración Pública determinasen por sí mismas el desarrollo de una actividad empresarial, al implicar la ordenación de un conjunto de medios personales y materiales, con independencia y bajo su responsabilidad, para intervenir en la producción o distribución de bienes o de servicios, asumiendo el riesgo y ventura que pueda producirse en el desarrollo de la actividad.

2.- Por otra parte, y en relación con las transmisiones de parcelas por parte de los Ayuntamientos hay que tener en cuenta que el capítulo II del título VII (artículos 51 y 52) 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), establece que:

“1. Con la finalidad de regular el mercado de terrenos, obtener reservas de suelo para actuaciones de iniciativa pública y facilitar la ejecución de la ordenación territorial y urbanística, integran los patrimonios públicos de suelo los bienes, recursos y derechos que adquiera la Administración en virtud del deber a que se refiere la letra b) del apartado 1 del artículo 18, sin perjuicio de los demás que determine la legislación sobre ordenación territorial y urbanística.

2. Los bienes de los patrimonios públicos de suelo constituyen un patrimonio separado y los ingresos obtenidos mediante la enajenación de los terrenos que los integran o la sustitución por dinero a que se refiere la letra b) del apartado 1 del artículo 18, se destinarán a la conservación, administración y ampliación del mismo, siempre que sólo se financien gastos de capital y no se infrinja la legislación que les sea aplicable, o a los usos propios de su destino.”

Por tanto, el patrimonio municipal del suelo se configura legalmente como un patrimonio separado dentro del patrimonio de las entidades públicas, en general, y locales, en particular, y estará constituido, esencialmente, por terrenos, cualquiera que sea su calificación urbanística, adscritos a la finalidad genérica prevista en el artículo 52 del citado Real Decreto Legislativo, cuyo apartado 1 establece lo siguiente:

“1. Los bienes y recursos que integran necesariamente los patrimonios públicos de suelo en virtud de lo dispuesto en el apartado 1 del artículo anterior, deberán ser destinados a la construcción de viviendas sujetas a algún régimen de protección pública, salvo lo dispuesto en el artículo 18.2 a). Podrán ser destinados también a otros usos de interés social, de acuerdo con lo que dispongan los instrumentos de ordenación urbanística, sólo cuando así lo prevea la legislación en la materia especificando los fines admisibles, que serán urbanísticos, de protección o mejora de espacios naturales o de los bienes inmuebles del patrimonio cultural, o de carácter socio-económico para atender las necesidades que requiera el carácter integrado de operaciones de regeneración urbana.”.

Esta Dirección General ya ha manifestado en su Resolución 2/2000, de 22 de diciembre, relativa a las cesiones obligatorias de terrenos a los Ayuntamientos y a las transmisiones de terrenos por parte de los mismos, que “los terrenos que se incorporan al patrimonio municipal en virtud de la citada cesión obligatoria forman parte, en todo caso y sin excepción, de un patrimonio empresarial, por lo que la posterior transmisión de los mismos habrá de considerarse efectuada por parte del Ayuntamiento transmitente en el desarrollo de una actividad empresarial, quedando sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido sin excepción.”.

De lo anterior se deduce que el patrimonio municipal del suelo constituye, sin excepción, un patrimonio empresarial, por lo que todas las actividades que se lleven a cabo con el fin de gestionar dicho patrimonio, tendrán, de igual forma, carácter empresarial.

Por tanto, de acuerdo con lo señalado con anterioridad, la operación objeto de consulta, según parece desprenderse del escrito de consulta, se realiza en el ejercicio de la actividad de gestión del patrimonio municipal del suelo, por lo que dicha operación tiene la calificación de empresarial y estará sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido.

3.- Con independencia de lo anterior, el artículo 20, apartado uno, número 20º de la Ley 37/1992, establece la exención en operaciones interiores 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.

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 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.

En este sentido, según se manifiesta en el escrito de consulta, los inmuebles que van a ser entregados por el Ayuntamiento consultante tienen la consideración de solares edificables de manera que no resultaría de aplicación la referida exención y la entrega de los terrenos quedaría sujeta y no exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido, por lo que dicho Ayuntamiento deberá repercutir en factura el Impuesto sobre el Valor Añadido al tipo impositivo general del 21 por ciento a su destinatario con ocasión de su transmisión, de conformidad con lo establecido en los artículos 88 y 90 de la Ley 37/1992.

3.- 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.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.