

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFC070424

DGT: 29-11-2018

N.º CONSULTA VINCULANTE: V3096/2018

SUMARIO:

IVA. Exenciones en operaciones interiores. Operaciones inmobiliarias. Arrendamientos y constitución y cesión de derechos reales. Alquiler de huertos urbanos a particulares. Una asociación no lucrativa tiene la concesión de un terreno destinado a huertos urbanos. Estos se alquilan a particulares para cultivo y obtención de alimentos para consumo propio. La asociación dispone de herramientas que cede a los inquilinos y además se ocupa del mantenimiento del sistema de riego.

Pues bien, estarán exentos del Impuesto los arrendamientos, cesiones de uso de terrenos rústicos, efectuados por la asociación, ahora bien, con independencia de lo anterior, también va a prestar servicios complementarios a sus clientes -cesión de herramientas y mantenimiento del sistema de riego-. En ese sentido, cuando por un precio único se presten servicios que tributan a distintos tipos impositivos, o cuando sólo a alguno le fuera aplicable una exención al Impuesto, como es el supuesto que nos ocupa, la base imponible correspondiente a cada prestación de servicios se determinará repartiendo el precio único cobrado, entre los distintos servicios, en proporción al valor de mercado de cada uno de ellos.

Así, en el supuesto de que los servicios distintos del arrendamiento tengan carácter accesorio respecto del mismo, considerando que este tiene carácter principal, realizadas ambas -operación accesorio y operación principal- para un mismo destinatario, la prestación que tenga carácter accesorio no tributará de manera autónoma e independiente por el Impuesto, sino que seguirá el régimen de tributación por dicho Impuesto que corresponda a la operación principal de la que dependa.

De la información disponible, no puede conocerse el detalle de los servicios complementarios a cuya prestación se obliga la asociación. Si bien, de las condiciones contractuales del régimen de uso de los huertos, parece deducirse que no tienen para su destinatario una finalidad en sí misma, por lo que podrían calificarse como accesorio del servicio principal de arrendamiento de terrenos exentos del Impuesto.

No obstante lo anterior, si la naturaleza de los servicios complementarios determinasen su calificación como servicios independientes y no accesorios del servicio principal de arrendamiento, cada uno de los dos servicios tendrán su propio régimen de tributación. Por otra parte, en relación con el tipo aplicable a estos servicios complementarios, si fueran independientes del arrendamiento, debe tenerse en cuenta que, en la medida que los arrendatarios de los huertos van a destinar la producción agrícola a su autoconsumo, no adquirirán la condición de empresario o profesional a efectos del Impuesto, ni, en consecuencia, tendrán la consideración de titulares de explotaciones, agrícolas, forestales o ganaderas. En estas circunstancias, a los referidos servicios les sería, en su caso, de aplicación el tipo impositivo general del Impuesto del 21 por ciento.

PRECEPTOS:

Ley 37/1992 (Ley IVA), arts. 4, 5, 11, 20, 79, 90 y 91.

Descripción sucinta de los hechos:

La asociación no lucrativa consultante tiene la concesión de un terreno destinado a huertos urbanos. Estos se alquilan a particulares para cultivo y obtención de alimentos para consumo propio.

La asociación dispone de herramientas que cede a los inquilinos y además se ocupa del mantenimiento del sistema de riego.

Cuestión planteada:

Exención del alquiler de las parcelas a las distintas familias

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 en favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen."

De acuerdo con el artículo 5 de la Ley 37/1992, 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.

(...)

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.

(...)

Adicionalmente, el apartado dos del mismo precepto define las actividades empresariales y 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."

Los preceptos anteriores son de aplicación general y, por tanto, también a las asociaciones y otras entidades sin ánimo de lucro que, consecuentemente, tendrán la condición de empresarios a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido cuando ordenen un conjunto de medios personales y materiales, con independencia y bajo su responsabilidad, para desarrollar una actividad empresarial mediante la realización continuada, a título oneroso, de entregas de bienes o prestaciones de servicios, asumiendo el riesgo y ventura que pueda producirse en el desarrollo de tal actividad.

De lo anterior se deriva que la asociación consultante tiene la consideración de empresario a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido. En consecuencia, las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ejercicio de su actividad empresarial estarán sujetas al referido Impuesto con independencia de los fines o resultados perseguidos en su actividad cuando se entiendan realizadas en el territorio de aplicación.

2. Por otra parte, el artículo 11.Uno de la Ley establece que, a los efectos de la misma, "se entenderá por prestación de servicios toda operación sujeta al citado tributo que, de acuerdo con esta Ley, no tenga la consideración de entrega, adquisición intracomunitaria o importación de bienes."

El apartado dos de este mismo artículo 11, considerará prestaciones de servicios, en particular:

"(...)

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

3º. Las cesiones del uso o disfrute de bienes.

(...).".

Por su parte, el artículo 20.Uno, número 23º de la Ley del Impuesto establece que estará exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido:

"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.

(...).”.

Por tanto, estarán exentos del Impuesto sobre el Valor Añadido los arrendamientos, cesiones de uso de terrenos rústicos, efectuados por la consultante.

3. Con independencia de lo anterior, la consultante también va a prestar servicios complementarios a sus clientes (cesión de herramientas y mantenimiento del sistema de riego).

En este sentido, el artículo 79, apartado dos de la Ley 37/1992 señala que “cuando en una misma operación y por precio único se entreguen bienes o se presten servicios de diversa naturaleza, incluso en los supuestos de transmisión de la totalidad o parte de un patrimonio empresarial, la base imponible correspondiente a cada uno de ellos se determinará en proporción al valor de mercado de los bienes entregados o de los servicios prestados.

Lo dispuesto en el párrafo anterior no se aplicará cuando dichos bienes o servicios constituyan el objeto de prestaciones accesorias de otra principal sujeta al Impuesto.”.

Por tanto, cuando por un precio único se presten servicios que tributan a distintos tipos impositivos, o cuando sólo a alguno le fuera aplicable una exención al Impuesto, como es el supuesto objeto de consulta, la base imponible correspondiente a cada prestación de servicios se determinará repartiendo el precio único cobrado, entre los distintos servicios, en proporción al valor de mercado de cada uno de ellos.

A efectos de considerar si los servicios que va a prestar la consultante distintos de la cesión o arrendamiento de los huertos son accesorios a éste último, a efectos de la aplicación del mismo régimen de tributación, debe tenerse en cuenta, nuevamente, la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea que, en su sentencia de 22 de octubre de 1998, Madgett y Baldwin, asuntos acumulados C-308/96 y C-94/97, establece que una prestación debe ser considerada accesorio de una prestación principal cuando no constituye para la clientela un fin en sí, sino el medio de disfrutar en las mejores condiciones del servicio principal del prestador.

Respecto de las actividades accesorias que se presten al destinatario del servicio principal, debe atenderse también a lo señalado por el Tribunal en su sentencia de 25 de febrero de 1999 en el asunto C-349/96, en la que el dicho Tribunal se planteó cuáles deben ser “los criterios para decidir, en materia del Impuesto sobre el Valor Añadido, si una operación que está compuesta por varios elementos debe ser considerada como una prestación única o como dos o más prestaciones diferentes que deben ser apreciadas separadamente”.

Señala el Tribunal en dicha sentencia lo siguiente:

“27. Con carácter preliminar, es preciso recordar que la cuestión relativa a la extensión de una operación tiene una importancia particular desde el punto de vista del IVA, tanto para determinar el lugar de las prestaciones de servicios como para aplicar el tipo impositivo o, como en el presente asunto, para aplicar las disposiciones relativas a la exención previstas por la Sexta Directiva. Además, hay que señalar que, debido a la diversidad de transacciones comerciales, es imposible dar una respuesta exhaustiva sobre la manera de abordar correctamente el problema en todos los casos.

28. Sin embargo, como declaró el Tribunal de Justicia en la sentencia de 2 de mayo de 1996, Faaborg-Gelting Linien (C-231/94, Rec. p. I-2395), apartados 12 a 14, acerca de la calificación de la explotación de un restaurante, cuando la operación controvertida está constituida por un conjunto de elementos y de actos, primeramente procede tomar en consideración todas las circunstancias en las que se desarrolle la operación de que se trate.

29. A este respecto, teniendo en cuenta la doble circunstancia de que, por una parte, del apartado 1 del artículo 2 de la Sexta Directiva se deduce que cada prestación de servicio normalmente debe ser considerada como distinta e independiente y que, por otra, la prestación constituida por un único servicio desde el punto de vista económico, no debe ser desglosada artificialmente para no alterar la funcionalidad del sistema del IVA, es importante buscar los elementos característicos de la operación controvertida para determinar si el sujeto pasivo realiza para

el consumidor, considerado como un consumidor medio, varias prestaciones principales distintas o una prestación única.

30. Hay que señalar que se trata de una prestación única, en particular, en el caso de autos, en el que ha de considerarse que uno o varios elementos constituyen la prestación principal, mientras que, a la inversa, uno o varios elementos deben ser considerados como una o varias prestaciones accesorias que comparten el trato fiscal que la prestación principal. Una prestación debe ser considerada accesorio de una prestación principal cuando no constituye para la clientela un fin en sí, sino el medio de disfrutar en las mejores condiciones del servicio principal del prestador (sentencia de 22 de octubre de 1998, Madgett y Baldwin, asuntos acumulados C-308/96 y C-94/97, Rec. p. I-0000, apartado 24).

31. En estas circunstancias, el hecho de que se facture un precio único no tiene importancia decisiva. Es cierto que cuando un prestador proporciona a sus clientes una prestación de servicio compuesta por varios elementos contra el pago de un precio único, éste puede abogar en favor de la existencia de una prestación única. Sin embargo, pese al precio único, si de las circunstancias descritas en los apartados 7 a 10 de la presente sentencia se desprende que los clientes entienden comprar dos prestaciones distintas, a saber, una prestación de seguro y una prestación de servicio de registro de tarjetas, entonces sería preciso aislar la parte del precio único relativa a la prestación de seguro, que, en todo caso, quedaría exenta. Para ello, debe seguirse el método de cálculo o de apreciación más sencillo posible (véase, en este sentido, la sentencia Madgett y Baldwin, antes citada, apartados 45 y 46).”.

Por tanto, en el supuesto de que los servicios distintos del arrendamiento tengan carácter accesorio respecto del mismo, considerando que este tiene carácter principal, realizadas ambas (operación accesorio y operación principal) para un mismo destinatario, la prestación que tenga carácter accesorio no tributará de manera autónoma e independiente por el Impuesto sobre el Valor Añadido, sino que seguirá el régimen de tributación por dicho Impuesto que corresponda a la operación principal de la que dependa.

4. De la información contenida en el escrito de consulta, no puede conocerse el detalle de los servicios complementarios a cuya prestación se obliga la consultante. Si bien, de las condiciones contractuales del régimen de uso de los huertos, parece deducirse que no tienen para su destinatario una finalidad en sí misma, por lo que podrían calificarse como accesorio del servicio principal de arrendamiento de terrenos exentos del Impuesto sobre el Valor Añadido.

No obstante lo anterior, si la naturaleza de los servicios complementarios determinasen su calificación como servicios independientes y no accesorios del servicio principal de arrendamiento, conforme a los criterios señalados, cada uno de los dos servicios, esto es: el principal de arrendamiento o cesión de la tierra y los demás servicios, tendrán su propio régimen de tributación conforme a los criterios señalados en los apartados anteriores de esta contestación.

5. Por otra parte, en relación con el tipo aplicable a estos servicios complementarios, si fueran independientes del arrendamiento, el artículo 90.Uno de la Ley dispone que:

“Uno. El impuesto se exigirá al tipo del 21 por ciento, salvo lo dispuesto en el artículo siguiente.”.

Por su parte el artículo 91.Uno 2.3º de dicha Ley 37/1992, dispone la aplicación del 8 por ciento a las entregas de bienes que tengan por objeto:

“3º. Las efectuadas en favor de titulares de explotaciones agrícolas, forestales o ganaderas, necesarias para el desarrollo de las mismas, que se indican a continuación: plantación, siembra, injertado, abonado, cultivo y recolección; embalaje y acondicionamiento de los productos, incluido su secado, limpieza, descascarado, troceado, ensilado, almacenamiento y desinfección de los productos; cría, guarda y engorde de animales; nivelación, explanación o abancalamiento de tierras de cultivo; asistencia técnica; la eliminación de plantas y animales dañinos y la fumigación de plantaciones y terrenos; drenaje; tala, entresaca, astillado y descortezado de árboles y limpieza de bosques; y servicios veterinarios.

Lo dispuesto en el párrafo anterior no será aplicable en ningún caso a las cesiones de uso o disfrute o arrendamiento de bienes (...).”.

A estos efectos, debe tenerse en cuenta que, en la medida que los arrendatarios de los huertos van a destinar la producción agrícola a su autoconsumo, no adquirirán la condición de empresario o profesional a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, a tenor de lo establecido en el artículo 5 de la Ley, antes transcrito. Ni, en consecuencia, tendrán la consideración de titulares de explotaciones, agrícolas, forestales o ganaderas.

En estas circunstancias, a los referidos servicios les sería, en su caso, de aplicación el tipo impositivo general del Impuesto del 21 por ciento.

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.

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