

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFC071076

DGT: 16-01-2019

N.º CONSULTA VINCULANTE: V0104/2019

SUMARIO:

IRPF. Ganancias y pérdidas patrimoniales. Supuestos incluidos. *Transmisión de terrenos pendientes de urbanizar.* El contribuyente y sus hermanos se subrogaron en la posición de una sociedad anónima que había promovido un plan parcial de ordenación de un sector urbanístico, siendo ellos los copropietarios de todos los terrenos a los que corresponde del referido plan parcial, habiendo encargado un proyecto de urbanización para su presentación y tramitación ante el Ayuntamiento. El pago de los costes de urbanización ha sido objeto de litigio entre los propietarios y una entidad promotora que se comprometió al adelanto de su importe. Dicho pleito se encuentra actualmente pendiente de resolución judicial. Las obras de urbanización no han comenzado y los copropietarios pretenden vender los terrenos a una empresa promotora. La promoción inmobiliaria para su posterior venta o transmisión a terceros supone en todo caso, una actividad económica, al existir una ordenación por cuenta propia de medios productivos con la finalidad de transmitir los inmuebles promovidos. No obstante, en este caso, los terrenos van a ser transmitidos sin urbanizar, por lo que sobre los mismos no se habría efectuado ninguna actividad de promoción inmobiliaria. En consecuencia, los terrenos sin urbanizar al no estar afectos a una actividad económica de promoción inmobiliaria, su venta dará lugar a ganancias o pérdidas patrimoniales.

IVA. Operaciones no sujetas. Otras operaciones no sujetas. Las actuaciones de urbanización y reparcelación de terrenos por quienes no tenían previamente la condición de empresarios o profesionales, no convierte a los propietarios de los terrenos afectados por la unidad de ejecución en empresarios o profesionales mientras no se les incorporen los costes de urbanización de dichos terrenos. La persona física adquiere esta consideración desde el momento en que se incorporan los costes de urbanización al terreno propiedad de la misma, que será en el que se pague la primera derrama correspondiente a la prestación de los servicios de urbanización. En todo caso, la condición de empresario o profesional está íntimamente ligada a la intención de venta, cesión o adjudicación por cualquier título de los terrenos que se urbanizan. Si falta este ánimo, la consideración de empresario o profesional quebrará y las operaciones se realizarán al margen del ámbito de aplicación del IVA. En este caso, los titulares de las parcelas no han efectuado el pago de gastos de urbanización, con lo cual, no ostentan la condición de empresario o profesional por lo que la venta de dichos terrenos no estaría sujeta, sin perjuicio de la tributación que corresponda por el ITP y AJD.

IAE. Tarifas. Clasificación de actividades. Actividades empresariales. Instituciones financieras, seguros, servicios prestados a las empresas y alquileres. Actividades inmobiliarias. No constituye el hecho imponible del IAE la venta de los terrenos en este caso, si los mismos hayan permanecido en el patrimonio personal para uso particular y privado durante un período mínimo de dos años anteriores a la fecha de la enajenación. Si no se cumpliera lo anterior, el epígrafe que correspondería a la venta de terrenos sería el 833.1 de la Sección 1ª, «Promoción de Terrenos», del RDLeg. 1175/1990 (Tarifas e Instrucción IAE), que comprende la compra o venta en nombre y por cuenta propia, así como la urbanización, parcelación, etc., de terrenos, todo ello con el fin de venderlos. Además, si los sujetos pasivos de la actividad de promoción de terrenos fueran personas físicas, estarían exentos del IAE y no estarán obligados a tributar por el mismo ni a presentar declaración de alta en la matrícula de dicho impuesto.

PRECEPTOS:

Ley 35/2006 (Ley IRPF), arts. 27, 34, 35 y 36, y disp. trans. novena.

Ley 37/1992 (Ley IVA), arts. 4.Uno y 5.Dos.

RDLeg. 2/2004 (TRLHL), arts. 78 a 91.

RDLeg. 1175/1990 (Tarifas e Instrucción IAE), Tarifas, Sección 1ª, epígrafe 833.1 e Instrucción, regla 2ª. Orden EHA/1274/2007.

RD 1065/2007 (Rgto de gestión e inspección tributaria), art. 14.3.

Descripción sucinta de los hechos:

De las manifestaciones realizadas por el consultante y los datos aportados se deduce que el consultante y sus hermanos se subrogaron en la posición de una sociedad anónima que había promovido un plan parcial de ordenación de un sector urbanístico, mediante el sistema de actuación privada de compensación previsto en el artículo 107.1 de la Ley 7/2002, de 17 de diciembre, de Ordenación Urbanística de Andalucía, siendo las personas físicas referidas los copropietarios de todos los terrenos a los que corresponde del referido plan parcial, habiendo encargado un proyecto de urbanización para su presentación y tramitación ante el Ayuntamiento afectado.

En virtud del referido plan, el consultante y sus hermanos asumían la urbanización de los referidos terrenos, incluyendo la de un vial cedido al Ayuntamiento en la parte en que discurre por dichos terrenos. El pago de los costes de urbanización correspondientes a dicho vial ha sido objeto de litigio entre los propietarios de los terrenos y una entidad promotora que se comprometió al adelanto de su importe. Dicho pleito se encuentra actualmente pendiente de resolución judicial, sin que el consultante aporte ningún dato sobre el referido litigio.

Manifiesta asimismo el consultante que las obras de urbanización no han comenzado y que los copropietarios pretenden vender los terrenos a una empresa promotora.

Cuestión planteada:

Tratamiento de las posibles rentas correspondientes a la venta de los terrenos en el IRPF, y tributación de la operación en el IVA y en el Impuesto sobre Actividades Económicas.

Contestación:

Distinguiendo los diferentes Impuestos a que se refiere la consulta, se manifiesta:

A) IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS

Con carácter previo al análisis específico del caso consultado, debe indicarse en términos generales que los requisitos para la consideración de la existencia de una actividad económica a efectos del IRPF se establecen en el artículo 27.1 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-, que dispone:

“1. Se considerarán rendimientos íntegros de actividades económicas aquellos que, procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno solo de estos factores, supongan por parte del contribuyente la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

En particular, tienen esta consideración los rendimientos de las actividades extractivas, de fabricación, comercio o prestación de servicios, incluidas las de artesanía, agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras, de construcción, mineras, y el ejercicio de profesiones liberales, artísticas y deportivas.”

A ese respecto, constituye doctrina reiterada de este Centro Directivo que la promoción inmobiliaria para su posterior venta o transmisión a terceros, total o parcialmente, supone en todo caso, una actividad económica, al existir una ordenación por cuenta propia de medios productivos con la finalidad de transmitir los inmuebles promovidos. En relación con esta actividad no han de cumplirse los requisitos del apartado 2 del artículo 27 de la LIRPF, que se refiere a la actividad de arrendamiento, actividad distinta de la promoción inmobiliaria. Además, la mera intención o voluntad de llevar a cabo una actividad de promoción inmobiliaria no implica su comienzo efectivo.

No obstante lo anterior, cuando la actividad quede limitada a la urbanización de terrenos destinados a la venta, realizadas a través de Juntas de compensación, debe señalarse que constituye asimismo doctrina reiterada de este Centro Directivo que en el caso de Juntas de compensación de naturaleza fiduciaria que se limitan a realizar en favor de sus miembros las tareas de urbanización, manteniendo éstos la propiedad de los terrenos, dicha circunstancia no significa necesariamente que los propietarios que ceden los terrenos, aunque financien mediante

sus aportaciones o derramas las obras de urbanización, desarrollen una actividad económica de promoción inmobiliaria.

Por tanto habrá que analizar, en cada caso concreto, las circunstancias de cada uno de los partícipes de la junta para determinar si desarrollan o no una actividad económica. Lógicamente, si con anterioridad el partícipe en la junta desarrollaba operaciones de promoción o bien las realiza con posterioridad a la adjudicación de los terrenos urbanizados, es evidente que lleva a cabo una actividad de promoción inmobiliaria. Además pueden señalarse como indicios de realización de una actividad económica en relación con los terrenos cedidos a la junta, entre otros, la participación efectiva en la gestión de la junta. De darse alguna de estas circunstancias, los terrenos tendrían la consideración de existencias, generando su venta rendimientos de actividades económicas a efectos del IRPF.

Teniendo en cuenta lo anterior, y pasando al análisis del caso concreto consultado, de los limitados datos aportados parece deducirse que el consultante y sus hermanos tienen atribuida la función de promotores y urbanizadores directos del sector urbanístico afectado por el referido plan parcial, en su calidad de propietarios únicos de los terrenos afectados, habiéndose subrogado en la posición de la sociedad anónima que ha promovido el plan parcial, por lo que el desarrollo de la referida promoción por el consultante y sus hermanos, destinada a la venta total o parcial tendría la naturaleza de actividad económica.

No obstante, manifiesta el consultante que los terrenos van a ser transmitidos sin urbanizar, por lo que sobre los mismos no se habría efectuado ninguna actividad de promoción inmobiliaria. En consecuencia, partiendo de la hipótesis de que los terrenos sin urbanizar no están afectos a una actividad económica de promoción inmobiliaria desarrollada por el consultante, su venta dará lugar a ganancias o pérdidas patrimoniales, cuyo cálculo se realizará de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 34 de la LIRPF:

“1. El importe de las ganancias o pérdidas patrimoniales será:

- a) En el supuesto de transmisión onerosa o lucrativa, la diferencia entre los valores de adquisición y transmisión de los elementos patrimoniales.
- b) En los demás supuestos, el valor de mercado de los elementos patrimoniales o partes proporcionales, en su caso.

2. Si se hubiesen efectuado mejoras en los elementos patrimoniales transmitidos, se distinguirá la parte del valor de enajenación que corresponda a cada componente del mismo.

(...)”

El valor de adquisición será el que resulte de la aplicación de las reglas establecidas en los artículos 35 y 36 de la Ley del Impuesto, dependiendo de que la adquisición hubiera sido onerosa o lucrativa. En el valor de adquisición se incluirán el coste de las inversiones y mejoras efectuadas y los gastos y tributos inherentes a la adquisición, excluidos los intereses, que hubieran sido satisfechos por el adquirente.

El artículo 35.3 de la LIRPF establece que el valor de transmisión será el importe real de la enajenación que se hubiese efectuado. De este valor se deducirán los gastos y tributos inherentes a la transmisión, excluidos los intereses, en cuanto resulten satisfechos por el transmitente. Por importe real de enajenación se tomará el efectivamente satisfecho, siempre que no resulte inferior al valor normal de mercado, en cuyo caso prevalecerá este.

A su vez y de conformidad con lo dispuesto en la disposición transitoria novena de la LIRPF, las ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión de elementos patrimoniales no afectos a actividades económicas, adquiridos antes de 31 de diciembre de 1994, se reducirán en los términos establecidos en dicha disposición. A estos efectos, se considerarán elementos patrimoniales no afectos a actividades económicas aquellos en los que la desafectación de estas actividades se haya producido con más de tres años de antelación a la fecha de transmisión.

B) IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

Primero.- Según los hechos descritos en el escrito de consulta presentado, la persona física consultante es copropietaria junto con sus hermanos de unas fincas registrales incluidas en un proyecto de actuación urbanística respecto al cual no han pagado gastos de urbanización. El consultante y los demás copropietarios van a transmitir dichas fincas.

Se plantea la sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido de la venta de las fincas descritas.

Segundo.- De acuerdo con 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), 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, apartado dos de la citada Ley declara que:

“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.”.

En este mismo artículo, se definen los empresarios o profesionales como las personas o entidades que realicen las mencionadas actividades empresariales o profesionales, así como quienes efectúen la urbanización de terrenos o la promoción de edificaciones para su venta, adjudicación o cesión por cualquier título, aunque sea ocasionalmente.

Los preceptos anteriores son de aplicación general y, por tanto, también a las personas físicas 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 de entregas de bienes o prestaciones de servicios, asumiendo el riesgo y ventura que pueda producirse en el desarrollo de tal actividad.

En relación con las actuaciones de urbanización y reparcelación de terrenos por quienes no tenían previamente a la realización de las mismas la condición de empresarios o profesionales, constituye doctrina reiterada de este Centro directivo que los propietarios de los terrenos afectados por la unidad de ejecución no se convierten en empresarios o profesionales mientras no se les incorporen los costes de urbanización de dichos terrenos.

Por tanto, la persona física que con anterioridad al proyecto de actuación urbanística no ostentaba la condición de empresario o profesional a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido adquiere, en principio, esta consideración desde el momento en que se incorporan los costes de urbanización al terreno propiedad de la misma, que será en el que se pague la primera derrama correspondiente a la prestación de los servicios de urbanización.

En todo caso, es importante señalar que la condición de empresario o profesional está íntimamente ligada a la intención de venta, cesión o adjudicación por cualquier título de los terrenos que se urbanizan. Si falta este ánimo, la consideración de empresario o profesional quebrará y las operaciones se realizarán al margen del ámbito de aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Según la descripción de hechos contenida en el escrito de consulta, las personas físicas titulares de las parcelas no han efectuado el pago de gastos de urbanización.

En consecuencia, de la información aportada en el escrito de consulta parece deducirse que los titulares de las parcelas, personas físicas, no ostentan la condición de empresario o profesional en los términos expuestos en los párrafos anteriores por lo que la venta de dichos terrenos no estaría sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido sin perjuicio de la tributación que corresponda por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

C) IMPUESTO SOBRE ACTIVIDADES ECONÓMICAS

El Impuesto sobre Actividades Económicas se regula en los artículos 78 a 91 del texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (TRLRHL), aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo (BOE de 9 de marzo).

El artículo 78 del TRLRHL define el impuesto como “un tributo directo de carácter real, cuyo hecho imponible está constituido por el mero ejercicio, en territorio nacional, de actividades empresariales, profesionales o artísticas, se ejerzan o no en local determinado y se hallen o no especificadas en las tarifas del impuesto.”.

De la definición legal transcrita se desprenden, entre otras, las siguientes cuestiones:

a) En primer lugar, que el hecho imponible se realiza por el mero ejercicio de cualquier actividad económica. Ello significa que basta con un solo acto de realización de una actividad económica para que se produzca el supuesto de hecho gravado por el impuesto, lo que, en definitiva, viene a excluir la habitualidad en el ejercicio de la actividad como requisito indispensable.

En este mismo sentido se expresa la Instrucción para la aplicación de las Tarifas del impuesto, aprobadas ambas (Instrucción y Tarifas) por el Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre (BOE de 29 de septiembre), al establecer en su regla 2ª que “El mero ejercicio de cualquier actividad económica especificada en las tarifas, así como el mero ejercicio de cualquier otra actividad de carácter empresarial, profesional o artístico no especificada en aquéllas, dará lugar a la obligación de presentar la correspondiente declaración de alta y de contribuir por este impuesto, salvo que en la presente Instrucción se disponga otra cosa.”.

b) En segundo lugar, que el hecho imponible del impuesto se realiza con independencia de que exista o no lucro en el ejercicio de la actividad, e, incluso, con independencia de que exista o no ánimo de lucro.

c) Finalmente, que el impuesto grava toda clase de actividades, con independencia de que estas se hallen o no especificadas en las correspondientes Tarifas.

El artículo 79.1 del TRLRHL establece que “Se considera que una actividad se ejerce con carácter empresarial, profesional o artístico, cuando suponga la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.”.

En consecuencia, para que una actividad sea considerada como económica y, por ende, su ejercicio constitutivo del hecho imponible del tributo en estudio, se requiere:

- a) que dicha actividad se realice en territorio nacional.
- b) que dicha actividad suponga ordenación de medios de producción y/o recursos humanos con un fin determinado;
- c) que dicho fin sea, precisamente, la intervención en la producción o distribución de bienes y servicios;
- d) que la referida ordenación se haga por cuenta propia.

El artículo 83 del TRLRHL establece que “Son sujetos pasivos de este impuesto las personas físicas o jurídicas y las entidades a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria siempre que realicen en territorio nacional cualquiera de las actividades que originan el hecho imponible.”.

Por otra parte, el artículo 81 del TRLRHL regula los supuestos de no sujeción al Impuesto sobre Actividades Económicas, estableciendo en su apartado 1 que no constituye hecho imponible en este impuesto:

“1. La enajenación de bienes integrados en el activo fijo de las empresas que hubieran figurado debidamente inventariados como tal inmovilizado con más de dos años de antelación a la fecha de transmitirse, y la venta de bienes de uso particular y privado del vendedor siempre que los hubiese utilizado durante igual período de tiempo.”.

De acuerdo con lo anterior, no constituirá el hecho imponible del Impuesto sobre Actividades Económicas la venta de los terrenos a que se refiere la consulta, siempre y cuando los mismos hayan permanecido en el patrimonio personal del consultante para uso particular y privado durante un período mínimo de dos años anteriores a la fecha de la enajenación, no estando, por tanto, obligado a contribuir por este impuesto ni a presentar declaración de alta en la matrícula del mismo.

En consecuencia, si los consultantes han tenido los terrenos en su patrimonio personal, para su uso particular y privado durante al menos dos años anteriores a la fecha de la enajenación, no se produce la sujeción al IAE, no estando, por tanto, obligados a tributar por dicho impuesto ni a presentar declaración relativa al mismo.

Si no se cumple lo anterior, el epígrafe que corresponde a la venta de terrenos es el 833.1 de la sección primera, “Promoción de Terrenos”, de las Tarifas del IAE, que comprende la compra o venta en nombre y por cuenta propia, así como la urbanización, parcelación, etc., de terrenos, todo ello con el fin de venderlos. Y en el se asigna una cuota con dos partes, una fija y otra en función de cada metro cuadrado de terreno urbanizado o parcelado vendido.

Las notas características de las actividades que se clasifican en este epígrafe son fundamentalmente tres:

- Que se realice la compra o venta de terrenos, totales o parciales.
- Que dicha compra o venta se efectúe en nombre y por cuenta propia.
- Que la finalidad de la actividad sea la venta de los terrenos en cuestión.

Por último, en el caso de que sí se produjese la sujeción al IAE, la letra c) del apartado 1 del artículo 82 del TRLRHL establece la exención del impuesto para los sujetos pasivos que sean personas físicas.

Por tanto, si los sujetos pasivos de la actividad de promoción de terrenos son personas físicas, estarán exentos del IAE y no estarán obligados a tributar por el mismo ni a presentar declaración de alta en la matrícula de dicho impuesto. Sí que estarán obligados a presentar declaración censal de alta en el Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores (modelos 036 o 037 aprobados por Orden EHA/1274/2007, de 26 de abril), de acuerdo con lo establecido en el artículo 14.3 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio.

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 Función Pública.