

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFC084884

DGT: 15-02-2023

N.º CONSULTA VINCULANTE: V0279/2023

SUMARIO:

IVA. Exenciones en operaciones interiores. Operaciones inmobiliarias. Arrendamientos y constitución y cesión de derechos reales. Un contribuyente es titular de una explotación de ganadería caprina que desarrolla en una finca rústica de su propiedad y se plantea la cesión en arrendamiento de la explotación ganadera caprina que incluiría además de la finca rústica, las naves existentes en la misma y la maquinaria para el ordeño, a una entidad mercantil que continuaría con la actividad.

Pues bien, en los supuestos del arrendamiento de una finca rústica, la exención solamente opera respecto del terreno y las construcciones. De esta forma, cualquier arrendamiento de una finca rústica en el que conjuntamente con el terreno y las construcciones inmobiliarias de carácter agrario necesarias para la explotación de la finca, se arriendan otros elementos necesarios para el desarrollo de la explotación como, por ejemplo, los elementos de riego, la maquinaria agrícola o los aperos, ya no será aplicable la exención porque lo que subyace es el arrendamiento de un negocio, constituyendo una operación sujeta y no exenta del Impuesto.

Parece evidente que, cuando se arrienda una finca rústica en la que se viene desarrollando una actividad agraria, ganadera o forestal conjuntamente con las construcciones inmobiliarias afectas a la misma, la aplicación de la exención contenida en el art. 20.Uno.23º de la Ley 37/1992 (Ley IVA) no puede determinarse únicamente en función de que conjuntamente con estos elementos sean o no objeto de cesión en el mismo contrato de arrendamiento otros elementos necesarios para la actividad, porque desde esta perspectiva, la práctica totalidad de las operaciones de arrendamiento de fincas rústicas susceptibles de explotación agropecuaria quedarían excluidas de la referida exención. Por otra parte, tampoco parecería conforme con la Ley aplicar la exención a situaciones que supongan efectivamente la cesión o el arrendamiento de un negocio, entendido este como una empresa en funcionamiento, unidad económica que excede de los propios terrenos y las construcciones necesarias para la actividad.

En consecuencia, será necesario determinar en cada caso si la operación se refiere al arrendamiento de un bien, o un conjunto de bienes, o al arrendamiento de un negocio, sin que el hecho de que, junto con el terreno y las construcciones inmobiliarias de carácter agrario utilizadas para la explotación de la finca rústica, se arriende algún otro elemento, sea determinante para la no aplicación de la exención.

En el supuesto analizado, según parece deducirse de la información suministrada, y a falta de elementos de prueba adicionales, el objeto de la cesión parece no limitarse a unas fincas rústicas con ciertos elementos materiales accesorios necesarios como las naves situadas en la finca rústica, sino que incluye además la maquinaria necesaria para el ordeño de los animales.

A la vista de lo anterior, y a falta de los correspondientes contratos de arrendamiento y otros elementos de prueba que puedan considerarse a efectos probatorios, parece que, en el particular, no nos encontraríamos ante el simple alquiler de un terreno y meros elementos auxiliares, sino que la explotación arrendada incluye ya una actividad ganadera precedente que venía desarrollando el contribuyente y de la que el arrendatario va a mantener y a desarrollar precisamente con los elementos objetos de cesión en arrendamiento, motivo por el cual, se debe concluir que lo que se produce, en el presente caso, es un arrendamiento de negocio, el cual se encuentra sujeto y no exento tributando al tipo impositivo general, es decir, al 21 por ciento.

PRECEPTOS:

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

Directiva 2006/112/CE del Consejo (Sistema Común del IVA), art. 135.

Descripción sucinta de los hechos:

El consultante es titular de una explotación de ganadería caprina que desarrolla en una finca rústica de su propiedad. Se plantea la cesión en arrendamiento de la explotación ganadera caprina que incluiría además de la finca rústica, las naves existentes en la misma y la maquinaria para el ordeño, a una entidad mercantil que continuaría con la actividad.

Cuestión planteada:

Exención en la cesión de la explotación descrita en los hechos a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido.

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."

Por otra parte, de acuerdo con lo establecido en el artículo 5, apartado Uno. letras a), b) y c) de la citada Ley 37/1992, se reputarán empresarios o profesionales, a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido:

"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.

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."

En este sentido, el apartado dos, de dicho artículo 5, establece 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."

De todo lo anterior se pone de manifiesto que el arrendador de una finca rústica tiene la condición de empresario o profesional a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, estando sujetas al mismo las entregas de bienes y las prestaciones de servicios que realice en el territorio de aplicación del Impuesto en el ejercicio de su actividad.

2.- Por otra parte, el artículo 11, apartado dos, número 2º, de la Ley del Impuesto dispone que "en particular, se considerarán prestaciones de servicios:

(...)

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

A su vez, el artículo 20, apartado uno, número 23º de la citada Ley declara exentos del Impuesto:

"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.

(...).".

Este precepto supone la transposición de lo dispuesto en la letra l) del artículo 135.1 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido (DOUE de 11 de diciembre), que dispone que "los Estados miembros eximirán las operaciones siguientes:

(...).

l) El arrendamiento y el alquiler de bienes inmuebles."

Por otra parte, del número 2 de este mismo artículo 135 de la directiva comunitaria excluye de la exención aplicable al arrendamiento de bienes inmuebles:

"c) los arrendamientos de herramientas y maquinaria de instalación fija."

3.- Es criterio de este Centro directivo, manifestado entre otras en las contestaciones vinculantes número V0547-10 y número V0792-11, de 22 de marzo de 2010 y 21 de marzo de 2011, respectivamente, así como en la número V0296-20, de 7 de febrero de 2020, que la exención establecida en el artículo 20, apartado uno, número 23º de la Ley 37/1992, en los supuestos del arrendamiento de una finca rústica, solamente opera respecto del terreno y las construcciones.

De esta forma, según el señalado criterio, cualquier arrendamiento de una finca rústica en el que conjuntamente con el terreno y las construcciones inmobiliarias de carácter agrario necesarias para la explotación de la finca, se arriendan otros elementos necesarios para el desarrollo de la explotación como, por ejemplo, los elementos de riego, la maquinaria agrícola o los aperos, ya no será aplicable la exención porque lo que subyace es el arrendamiento de un negocio, constituyendo una operación sujeta y no exenta del Impuesto.

Parece evidente que, cuando se arrienda una finca rústica en la que se viene desarrollando una actividad agraria, ganadera o forestal conjuntamente con las construcciones inmobiliarias afectas a la misma, la aplicación de la exención contenida en el artículo 20.Uno.23º citado no puede determinarse únicamente en función de que conjuntamente con estos elementos sean o no objeto de cesión en el mismo contrato de arrendamiento otros elementos necesarios para la actividad, porque desde esta perspectiva, la práctica totalidad de las operaciones de arrendamiento de fincas rústicas susceptibles de explotación agropecuaria quedarían excluidas de la referida exención.

Por otra parte, tampoco parecería conforme con la Ley aplicar la exención contenida en el artículo 20.Uno.23º a situaciones que supongan efectivamente la cesión o el arrendamiento de un negocio, entendido este como una empresa en funcionamiento, unidad económica que excede de los propios terrenos y las construcciones necesarias para la actividad.

En consecuencia, será necesario determinar en cada caso si la operación se refiere al arrendamiento de un bien, o un conjunto de bienes, o al arrendamiento de un negocio, sin que el hecho de que, conjuntamente con el terreno y las construcciones inmobiliarias de carácter agrario utilizadas para la explotación de la finca rústica, se arriende algún otro elemento sea determinante para la no aplicación de la exención.

La interpretación del artículo 20.Uno.23º de la Ley 37/1992 a la vista de los criterios anteriores, determinaría que el caso de arrendamiento de la explotación debería tener la consideración de operación sujeta al Impuesto y no exenta por constituir la cesión de un negocio.

En el caso de que el objeto del arrendamiento sea el terreno y, en su caso, las construcciones afectas a la explotación, aunque además se incluyan otros elementos como maquinaria parece que no deberían desvirtuar la aplicación de la exención del artículo 20.Uno.23º.

4.- A efectos de traer luz sobre las cuestiones anteriores, cabe destacar la sentencia del Tribunal Supremo 1042/2012, de 27 de febrero de 2012, recurso 6371/2008, que niega la aplicación de la exención en virtud del artículo 20.Uno.23º de la Ley del Impuesto a la cesión de una explotación agropecuaria, considerando la misma como un arrendamiento de negocio, en base a las siguientes consideraciones, basadas en el inventario de la finca contenido en el dictamen pericial:

"En dicha pericia se inventarían «bienes constructivos de la explotación agropecuaria», detallando el año de construcción o de puesta en funcionamiento; se relacionan además «maquinaria y aperos», indicando el año aproximado de compra y, finalmente, se especifican los «cultivos en las fincas». Fácilmente se constata de su lectura que el grueso de la maquinaria y aperos fueron comprados en 2000 y 2001 y que los «bienes constructivos» fueron erigidos o puestos en funcionamiento en 2000 y 2001.

Luego, con independencia de la naturaleza del contrato suscrito, es indudable que en el ejercicio 2001, el concernido por este pleito, el objeto del arrendamiento no eran solo inmuebles, el principal (una finca rústica) y, en su caso, los accesorios (las construcciones inmobiliarias de carácter agrario utilizadas para su explotación).

Su objeto era una explotación agropecuaria, había maquinaria, aperos y ganado, por más que no operara una explotación ganadera independiente, por lo que la Sala de instancia no ha valorado conforme a las reglas de la sana crítica la prueba pericial, al compartir sin más explicación ni razonamiento la apreciación de la Administración.

Siendo un arrendamiento de una explotación agropecuaria no estaba exento del impuesto sobre el valor añadido conforme al artículo 20.Uno.23º de la Ley 37/1992, por lo que debemos acoger el presente recurso de casación."

En concreto, y en lo que respecta a los cultivos en las fincas, se indica por el perito designado judicialmente que “en el año 2000, las fincas estaban cultivadas de cereales de invierno, olivos, monte, en las 60 ha. de regadío se cultivaban cereales de invierno, había aproximadamente 980 cabezas de ganado ovino y caprino, con maquinaria para el desarrollo de la explotación.”.

5.- En el supuesto objeto de consulta, según parece deducirse de la información suministrada en la misma, y a falta de elementos de prueba adicionales, el objeto de la cesión parece no limitarse a unas fincas rústicas con ciertos elementos materiales accesorios necesarios como las naves situadas en la finca rústica, sino que incluye además la maquinaria necesaria para el ordeño de los animales.

A la vista de lo anterior, y a falta de los correspondientes contratos de arrendamiento y otros elementos de prueba que puedan considerarse a efectos probatorios, parece que, en el particular, no nos encontraríamos ante el simple alquiler de un terreno y meros elementos auxiliares, sino que la explotación arrendada incluye ya una actividad ganadera precedente que venía desarrollando el consultante y de la que el arrendatario va a mantener y a desarrollar precisamente con los elementos objetos de cesión en arrendamiento, motivo por el cual, se debe concluir que lo que se produce, en el presente caso, es un arrendamiento de negocio, el cual se encuentra sujeto y no exento al Impuesto sobre el Valor Añadido al tipo impositivo general, es decir, al 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 Función Pública.