

Resultados

**SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA
DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS
Consultas Vinculantes**

Documento seleccionado

Nº de consulta V0752-24

Órgano SG de Impuestos sobre el Consumo

Fecha salida 16/04/2024

Normativa Ley 37/1992 art. art- 4-Uno; 5-Uno-a) y b)

Descripción de hechos La mercantil consultante tiene como actividad principal el alquiler de inmuebles ya destinados a locales o viviendas. En su patrimonio se incluye un solar urbano aportado en el año 2018 por la socia única mediante una ampliación de capital social. El solar se contabilizó como inmovilizado material, sin intención de venderlo ni afectarlo al desarrollo de la actividad. El solar nunca ha estado afecto a la actividad desarrollada por la entidad y la consultante se plantea transmitirlo a un particular.

Cuestión planteada Tributación de la venta del solar en el ámbito del Impuesto sobre el Valor Añadido y del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales.

Contestación completa A) En relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido, se indica lo siguiente:

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 apartado dos, letras a) y b), del mismo precepto señala que “se entenderán realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional:

a) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por las sociedades mercantiles, cuando tengan la condición de empresario o profesional.

b) Las transmisiones o cesiones de uso a terceros de la totalidad o parte de cualesquiera de los bienes o derechos que integren el patrimonio empresarial o profesional de los sujetos pasivos, incluso las efectuadas con ocasión del cese en el ejercicio de las actividades económicas que determinan la sujeción al Impuesto.”.

Por otra parte, de acuerdo con lo establecido en el artículo 5.Uno 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.

(...).”.

En este sentido, el apartado dos, de este 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.”.

En consecuencia, la consultante tiene la condición de empresario o profesional y estarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido las entregas de bienes y prestaciones de servicios que en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional realice en el territorio de aplicación del Impuesto.

2.- En relación con la venta, por parte de un empresario o profesional, de un bien integrado en su patrimonio privado, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea se ha pronunciado en la sentencia de 9 de julio de 2015, Asunto C-331/14, Petar Kezic, en la que analizó dicha cuestión señalando:

“18. Del tenor del artículo 2, punto 1, de la Sexta Directiva se desprende que, para que una operación pueda estar sujeta al IVA, el sujeto pasivo tiene que actuar «como tal». En cambio, un sujeto pasivo que realiza una operación con carácter privado no actúa como sujeto pasivo y esa operación no está incluida en el ámbito de aplicación del IVA (véanse, en este sentido, las sentencias Armbrecht, C 291/92, EU:C:1995:304, apartados 16 a 18, y Bakcsi, C 415/98, EU:C:2001:136, apartado 24).

(...).

20. Por otro lado, en caso de utilización de un bien de inversión al mismo tiempo para fines profesionales y para fines privados, el sujeto pasivo tiene la posibilidad de optar, a efectos del IVA, entre incluirlo en su totalidad en el patrimonio de su empresa, o conservarlo enteramente en su patrimonio privado y excluirlo así completamente del sistema del IVA, o integrarlo en su empresa sólo en proporción a su utilización profesional efectiva (véase la sentencia Charles y Charles Tijmens, C 434/03, EU:C:2005:463, apartado 23). De este modo, dicho bien puede excluirse del sistema del IVA aunque se utilice parcialmente a efectos de la actividad económica del sujeto pasivo, el cual, no obstante, se verá privado en este caso del derecho a deducción (véase la sentencia Bakcsi, C 415/98, EU:C:2001:136, apartado 27).

21. Además, el sujeto pasivo que vende un bien de este tipo, habiendo optado por reservarlo en parte para su uso privado, no actúa como tal por lo que se refiere a la venta de dicha parte (véase, en este sentido, la sentencia Armbrecht, C 291/92, EU:C:1995:304, apartado 24). Ahora bien, es preciso que el sujeto pasivo manifieste, durante todo el período en que posea el bien de que se trate, la intención de mantener una parte de éste en su patrimonio privado (sentencia Armbrecht, C 291/92, EU:C:1995:304, apartado 21).

22. Sin embargo, de la jurisprudencia citada no cabe deducir que la venta de un terreno por un sujeto pasivo no esté sujeta al IVA por el mero hecho de que el sujeto pasivo haya afectado el terreno a su patrimonio privado. En efecto, dado que las operaciones realizadas a título oneroso por un sujeto pasivo están, en principio, sujetas al IVA siempre y cuando el sujeto pasivo actúe como tal, es preciso que, además de la afección al patrimonio privado, el sujeto pasivo en cuestión no realice tal venta en el ámbito del ejercicio de su actividad económica, sino en el de la gestión y administración de su patrimonio privado.

23. A este respecto, es cierto que el mero ejercicio del derecho de propiedad por parte de su titular no puede considerarse, por sí solo, constitutivo de una actividad económica (véase, en este sentido, la sentencia Slaby y otros, C 180/10 y C 181/10, EU:C:2011:589, apartado 36). Por otro lado, desde este punto de vista, no es determinante la circunstancia de que el sujeto pasivo haya adquirido el bien enajenado con fondos personales.

24. En cambio, en relación con la venta de un terreno edificable, el Tribunal de Justicia ha declarado que constituye un criterio de apreciación pertinente el hecho de que el interesado haya realizado gestiones activas de comercialización de inmuebles recurriendo a medios similares a los empleados por un fabricante, un comerciante o un prestador de servicios en el sentido del artículo 4, apartado 2, de la Sexta Directiva, tales como, en particular, la realización de obras de urbanización en dichos terrenos y el empleo de medios de comercialización habituales (véase, en este sentido, la sentencia Slaby y otros, C 180/10 y C 181/10, EU:C:2011:589, apartados 39 y 40). En efecto, estas iniciativas no forman parte del marco normal de gestión de un patrimonio personal, por lo que no cabe considerar que, en tal supuesto, la venta de un terreno edificable constituya el mero ejercicio del derecho de propiedad por su titular (véase, en este sentido, la sentencia Slaby y otros, C 180/10 y C 181/10, EU:C:2011:589, apartado 41).

(...).”.

Así pues, de la sentencia del Tribunal se desprende que, para determinar si una operación de venta de un bien integrado en el patrimonio personal de un empresario o profesional está sujeta al Impuesto, hay que atender tanto a la intención del sujeto de destinar dicho bien a fines privados o a su actividad económica, como a las circunstancias de la propia venta. De este modo, si dicha venta se realiza en el ámbito del ejercicio de una actividad económica desarrollada por el vendedor, y no en el de la gestión y administración de su patrimonio privado, la entrega estará sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido.

3.- De la información aportada en el escrito de la consulta, y según manifiesta la consultante, su adquisición se produjo sin intención de afectarlo a su patrimonio empresarial o profesional y nunca ha estado afecto a dicho patrimonio. En estas circunstancias, y a falta de otros elementos de prueba, la venta del solar no estará sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido, dado que la referida transmisión tampoco se va a llevar a cabo en el marco de una actividad empresarial o profesional, según manifiesta la consultante en la documentación aportada.

En efecto, aunque el solar estuviese inicialmente integrado en el patrimonio privado de la sociedad consultante, en el caso de que la venta se realice en el ámbito de una actividad empresarial o profesional, la venta del inmueble estará sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido.

En todo caso, la afectación del solar al patrimonio empresarial o privado del transmitente es una cuestión de hecho respecto de la que esta Dirección General no puede pronunciarse, y será el propio interesado quien habrá de presentar, en cada caso, los medios de prueba que, conforme a derecho, sirvan para justificar dicha falta de afectación a su patrimonio empresarial o profesional, los cuales serán valorados por la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

Respecto de los medios de prueba, el artículo 106 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE del 18 de diciembre), establece que en los procedimientos tributarios serán de aplicación las normas que sobre medios y valoración de pruebas se contienen en el Código Civil y en la Ley de Enjuiciamiento Civil, salvo que la Ley establezca otra cosa.

En relación con los medios y valoración de pruebas hay que citar, también, el artículo 105.1 del mismo texto legal, que en relación con la carga de la prueba establece que “en los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo.”.

A estos efectos, debe tenerse en cuenta lo establecido en relación con la prueba en el capítulo V del título I del libro IV del Código Civil, así como lo dispuesto en los capítulos V y VI del título I del libro II de la Ley de Enjuiciamiento Civil. Concretamente, el artículo 299 de la Ley 1/2000 enumera los medios de prueba.

Por lo que se refiere a la valoración de las pruebas, hay que señalar que en el ordenamiento jurídico español rige el principio general de valoración libre y conjunta de todas las pruebas aportadas, quedando descartado como principio general el sistema de prueba legal o tasada.

4.- Por último, debe señalarse que, en relación con las posibles controversias entre las partes relativas a la repercusión del Impuesto, debe tenerse en cuenta que, de acuerdo con lo previsto en el apartado seis del artículo 88 de la Ley del Impuesto:

“Seis. Las controversias que puedan producirse con referencia a la repercusión del Impuesto, tanto respecto a la procedencia como a la cuantía de la misma, se considerarán de naturaleza tributaria a efectos de las correspondientes reclamaciones en la vía económico administrativa.”.

En cuanto a la regulación esencial del procedimiento económico-administrativo, la Ley 58/2003, General Tributaria dedica el Capítulo IV de su Título V (artículos 226 a 248) a las reclamaciones económico administrativas.

En particular, el artículo 227.4.a), al establecer los actos que son susceptibles de esta vía de recurso, alude expresamente a las actuaciones u omisiones de los particulares relativas a las obligaciones de repercutir y soportar la repercusión prevista legalmente y, por su parte, el artículo 232.1 establece que estarán legitimados para promover las reclamaciones económico administrativas los obligados tributarios y cualquier otra persona cuyos intereses legítimos resulten afectados por el acto o la actuación tributaria.

Por otra parte, el artículo 235.1 establece el plazo de un mes para la interposición de la reclamación económico administrativa que se contará desde el día siguiente a aquel en que quede constancia de la repercusión motivo de la reclamación.

B) En relación con el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, se informa lo siguiente:

5.- La cuestión objeto de consulta es la tributación de la venta del solar en el ámbito del Impuesto sobre el Valor Añadido y del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas y Actos Jurídicos Documentados.

En la relación entre el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) y la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPAJD, el IVA tiene carácter preponderante y excluyente de la aplicación de la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD, por lo que es necesario constatar siempre en primer lugar si se aplica el IVA, para poder discernir si es de aplicación la citada modalidad del ITPAJD.

En efecto, el artículo 7 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), en adelante TRLITPAJD, en sus apartados 1 y 5, textualmente establece lo siguiente:

“Artículo 7.

1. Son transmisiones patrimoniales sujetas:

A) Las transmisiones onerosas por actos inter vivos de toda clase de bienes y derechos que integren el patrimonio de las personas físicas o jurídicas.

(...)

5. No estarán sujetas al concepto «transmisiones patrimoniales onerosas» regulado en el presente Título las operaciones enumeradas anteriormente cuando, con independencia de la condición del adquirente, los transmitentes sean empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad económica y, en cualquier caso, cuando constituyan entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido. No obstante, quedarán sujetos 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 un patrimonio empresarial o profesional, cuando por las circunstancias concurrentes la transmisión de este patrimonio no quede sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido.”.

Por lo tanto, en tanto que la transmisión del solar que va a realizar la entidad consultante no estará sujeta al IVA, ya que la entidad consultante no ha tenido la condición de empresario o profesional a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, la operación quedará sujeta al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados por el concepto de transmisiones patrimoniales onerosas.

6.- Respecto al sujeto pasivo del impuesto, el apartado a) del artículo 8 del TRLITPAJD establece que:

“Artículo 8.

Estará obligado al pago del impuesto a título de contribuyente, y cualesquiera que sean las estipulaciones establecidas por las partes en contrario:

a) En las transmisiones de bienes y derechos de toda clase, el que los adquiere.

(...)”.

Por lo tanto, dado que la operación quedaría sujeta al ITPAJD, en su modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, conforme a lo dispuesto en el artículo 8 del TRLITPAJD, el sujeto pasivo no será el consultante, sino el adquirente.

7.- 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.