

Resultados

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

Documento seleccionado

Nº de consulta V2610-24

Órgano SG de Impuestos sobre el Consumo

Fecha salida 19/12/2024

Normativa Ley 37/1992 arts. 20-Uno-20º, 20-Dos, 84-Uno-2º-e)

Descripción de hechos La sociedad consultante quiere transmitir unos terrenos que tienen la calificación urbanística de suelo urbano no consolidado pertenecientes a una unidad de ejecución que está pendiente de desarrollarse y sobre la que no existe proyecto de reparcelación ni se han iniciado obras de urbanización.

Cuestión planteada Si la transmisión de los terrenos está sujeta y, en su caso, exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Contestación completa 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.

(...)

d) 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.

(...).”.

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, si la entidad transmitente tiene la condición de empresario o profesional 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.- Por otra parte, 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.

(...).”.

Por otra parte, es doctrina reiterada de este Centro directivo recogida, entre otras, en la contestación vinculante de 6 de junio de 2018, con número de referencia V1546-18, 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.

3.- En cada uno de los supuestos señalados en el apartado anterior de esta contestación la tributación a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido será la siguiente:

1º. Cuando la entrega tiene lugar antes del inicio de la urbanización de los terrenos, estará exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido en la medida en que éstos tienen naturaleza rústica, como dispone el artículo 20.Uno.20º de la Ley 37/1992, ya sea porque se trata de terrenos no urbanizables o bien, siendo terrenos susceptibles de transformación urbanística, no se ha iniciado todavía la correspondiente actuación de urbanización.

En consecuencia, resulta fundamental fijar el momento en que se considera iniciado el proceso de transformación urbanística de un terreno.

Conforme al criterio establecido por el Tribunal Supremo, entre otras, en sentencias de fechas 11 de octubre y 8 de noviembre de 2004, se ha de entender que “el proceso de urbanización de un terreno es aquel que comprende todas las actuaciones que se realizan para dotar a dicho terreno de los elementos previstos por la legislación urbanística, como acceso rodado, abastecimiento y evacuación de aguas, suministro de energía eléctrica, etc., para servir a la edificación que sobre ellos exista o vaya a existir, ya sea para viviendas, otros locales o edificaciones de carácter industrial.

Por ello, el concepto de urbanización excluye todos aquellos estadios previos que, si bien son necesarios para llevar a cabo las labores de urbanización, no responden estrictamente a la definición indicada: no se considera en curso de urbanización un terreno respecto del que se han realizado estudios o trámites administrativos, en tanto a dicho terreno no se le empieza a dotar de los elementos que lo convierten en urbanizado (...).”.

De acuerdo con lo expuesto, el Tribunal Supremo atiende a un criterio material frente a un criterio jurídico (aprobación del correspondiente instrumento de planeamiento), de forma que solo se atribuye la condición de terreno en curso de urbanización a aquel respecto del que se han iniciado operaciones materiales de transformación física del mismo.

Por su parte, esta Dirección General ha venido reiterando, por todas ellas, la contestación vinculante de 17 de junio de 2005, número V1175-05, que “un terreno está urbanizado cuando se le haya dotado de las infraestructuras que correspondan.

Cuando la transmisión del terreno se produce una vez concluida esa actividad de dotación de infraestructuras urbanísticas no hay duda en cuanto a su tratamiento. La controversia surge cuando la transmisión se produce con anterioridad.

En este caso, hay que atender a las características objetivas del elemento transmitido. En la medida en que el propietario de un terreno haya asumido los costes de urbanización del mismo, aunque sea parcialmente, esta Dirección General considera que la posterior transmisión del citado terreno tiene por objeto un terreno urbanizado o en curso de urbanización, entendiéndose igualmente que el propietario de dicho terreno ha adquirido la condición de urbanizador y, en consecuencia, de empresario o profesional a los efectos de este impuesto, supuesto que la urbanización se haya realizado con la intención de proceder a la venta, adjudicación o cesión por cualquier título (...).”.

Por consiguiente, de acuerdo con el criterio de este Centro directivo, en tanto la transmisión del terreno se realice sin haber satisfecho el transmitente costes de urbanización en el sentido anteriormente apuntado por la jurisprudencia del Tribunal Supremo, esto es, costes dirigidos a la transformación material del terreno, haciéndose cargo el adquirente de todos esos costes, o no se hayan iniciado efectivamente tales obras de urbanización, no cabe considerar que el terreno se encuentra en curso de urbanización a efectos de la exclusión de la exención prevista en el artículo 20, apartado uno, número 2º de la Ley del Impuesto.

En otro caso, esto es, si la transmisión del terreno se realiza habiendo satisfecho el transmitente todo o parte de los costes de urbanización o la transformación física del terreno ya se ha iniciado, estaremos ante la entrega de un terreno en curso de urbanización que, de estar sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido, no estará exenta del citado tributo.

2º. Cuando la entrega tiene lugar una vez que ya se ha iniciado el proceso urbanizador, o cuando este éste ya finalizado, teniendo, por tanto, los terrenos transmitidos la condición de en curso de urbanización o de urbanizados, pero sin que hayan adquirido aún la condición de edificables ni de solares.

En este supuesto, son de aplicación las conclusiones alcanzadas en el número anterior.

En particular, dado que la transmisión del terreno se realiza incorporándole ya todo o parte de los costes de urbanización o la transformación física del terreno ya se ha iniciado, estaremos ante la entrega de un terreno, cuando menos, en curso de urbanización que estará sujeta y no exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido cuando sea realizada por un empresario o profesional en las condiciones señaladas.

Lo anterior será también de aplicación cuando la entrega se refiere a un terreno ya urbanizado pero que por circunstancias urbanísticas deba ser de objeto de nueva urbanización.

No obstante, este último criterio relativo a los terrenos que deban ser objeto de una nueva urbanización ha sido modificado, según se puso de manifiesto en la contestación vinculante de 23 de junio de 2020, número V2059-20, de manera que si, para obtener de nuevo la condición de edificables, unos terrenos previamente urbanizados tienen que ser objeto de una nueva urbanización, los mismos no se considerarán urbanizados si no se hubiera iniciado el nuevo proceso urbanizador en los términos expuestos.

3º. Cuando la entrega tiene por objeto terrenos edificables, ya sean solares u otros terrenos considerados edificables por contar con la pertinente licencia administrativa para edificar.

En este supuesto, no se aplicaría la exención prevista en el transcrito número 20º del artículo 20.Uno de la Ley 37/1992 por exclusión expresa de la misma.

En consecuencia, su entrega estará sujeta y no exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido.

4.- En este sentido, según parece deducirse del escrito de consulta de la información aportada, en los terrenos objeto de consulta no se han iniciado las actuaciones de transformación urbanística en los términos expuestos que determinasen que el terreno se encuentra en curso de urbanización. En consecuencia con lo anterior, de ser así, y según lo dispuesto en el artículo 20.Uno.20º de la Ley del Impuesto, transcrito anteriormente, la entrega de los terrenos objeto de consulta se encontraría sujeta pero exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido.

5.- Por otra parte, se informa de que, en relación con las dudas suscitadas sobre el régimen de tributación indirecta de las operaciones inmobiliarias, tanto en el ámbito del Impuesto sobre el Valor Añadido como del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas, la Agencia Estatal de Administración Tributaria ha incorporado en el portal del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA)

dentro de sus servicios de asistencia virtual referentes al IVA, un nuevo servicio de ayuda e información al contribuyente denominado "Calificador Inmobiliario", creado para resolver las principales dudas planteadas en relación con la tributación indirecta relacionada con la transmisión, cesión y arrendamiento de bienes inmuebles, así como, la urbanización de terrenos.

El "Calificador inmobiliario" ofrece información sobre la tributación indirecta que afecta a las operaciones, distinguiendo entre diferentes supuestos, como la venta de edificaciones o terrenos, el arrendamiento sin opción de compra, arrendamiento con opción de compra, de inmuebles, así como las operaciones en las que intervienen las Juntas de compensación.

En concreto, indica si la operación de compraventa o arrendamiento del inmueble tributa por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales o por el Impuesto sobre el Valor Añadido, indicando en este último caso el tipo impositivo aplicable, a quién corresponde la declaración e ingreso del impuesto, y si en la factura que documente la operación se debe o no repercutir el Impuesto sobre el Valor Añadido.

A estos efectos podrá contactar con la Agencia Estatal de Administración Tributaria a través de su sede electrónica: <http://www.sede.agenciatributaria.gob.es>, o en la siguiente dirección:

<https://www2.agenciatributaria.gob.es/avaeat/AVCalificadorInmo.nsf/Calificador?OpenForm>

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.