

Resultados

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

Documento seleccionado

Nº de consulta	V0986-22
Órgano	SG de Impuestos sobre el Consumo
Fecha salida	05/05/2022
Normativa	Ley 37/1992 arts. 4, 5, 20.Uno.20º

Descripción de hechos La consultante es una entidad mercantil que va adquirir un conjunto de aprovechamientos urbanísticos y de terrenos que se encontraban urbanizados, pero que se encuentran enclavados en el ámbito de un Plan General de Ordenación Urbana que ha sido objeto de una Modificación Puntual que, con carácter general, no altera la clasificación del suelo, siendo en su mayoría suelos urbanos no consolidados.

La ejecución urbanística se realizará mediante el sistema de compensación, sin que actualmente se haya constituido la correspondiente Junta de Compensación ni se haya aprobado el Proyecto de Urbanización definitivo. No obstante, se ha comenzado la ejecución de obras en algunas de las Áreas de Planeamiento que conforman el proyecto como consecuencia de un convenio administrativo suscrito entre la entidad consultante y los propietarios actuales de los terrenos. Estas obras (Proyecto Constructivo de Pilas y Pilotes) son necesarias para la ejecución del proyecto y tendrán la consideración de gastos anticipados de urbanización de los que se hará cargo la futura Junta de Compensación, integrándose en el referido Proyecto de Urbanización cuando el mismo se apruebe. El destino de los terrenos que van a ser objeto de transmisión será, para todas las Áreas de Planeamiento, la construcción de edificaciones (viviendas, oficinas y establecimientos comerciales).

Cuestión planteada Si las referidas transmisiones se encontrarían exentas 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, la entidad consultante y las transmitentes tienen 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 realicen en el territorio de aplicación del Impuesto.

2.- Por otra parte, en relación con la entrega de los terrenos y derechos de aprovechamiento objeto de consulta, debe señalarse en primer lugar que es doctrina reiterada de esta Dirección General recogida, entre otras, en la contestación vinculante de 17 de marzo de 2005, número V0403-05, “que la transmisión de derechos de aprovechamiento constituye una entrega de bienes (terrenos) a efectos del Impuesto de acuerdo con lo establecido en los artículos 8 y 9 de la Ley 37/1992, por cuanto tales transmisiones suponen la transmisión del poder de disposición sobre determinados inmuebles que antes de ser cedidos eran propiedad de otras personas o entidades distintas del cesionario.”.

Por lo tanto, de acuerdo con lo señalado, la entrega de los terrenos y de los aprovechamientos urbanísticos objeto de consulta se encontrará sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido.

No obstante lo anterior, el artículo 20.Uno.20º de la Ley del Impuesto establece la exención de las siguientes operaciones:

“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, número 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 número 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.2º 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 consulta 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 recientemente, 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. Por tanto, su transmisión estará exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido salvo que se hubiera iniciado el nuevo proceso urbanizador en los términos anteriormente expuestos, en cuyo caso, dicha transmisión estará sujeta y no exenta del mismo.

Según manifiesta la entidad consultante, los terrenos que van a ser transmitidos ya se encontraban urbanizados, si bien el Plan General de Ordenación Urbana en el que los mismos se encuentran enclavados ha sido objeto de una Modificación Puntual que no altera la clasificación del suelo (no lo clasifica ni reclasifica), a excepción de una pequeña superficie que pasa a ser suelo no urbanizable de especial protección por imperativo legal.

No obstante, según parece deducirse de la información aportada y sin otros medios de prueba disponibles, la referida Modificación Puntual del Plan implicará necesariamente la realización de un conjunto de obras de urbanización con base en un nuevo Proyecto de Urbanización, que aún no ha sido aprobado, sin las cuales los terrenos que van a ser transmitidos no podrían ser de nuevo edificables.

Por lo tanto, en estas circunstancias, sólo se considerarán en curso de urbanización aquellos terrenos respecto de los que se hayan iniciado las obras materiales de urbanización en los términos expuestos anteriormente.

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 en estas condiciones estaría sujeta y no exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Con independencia de lo anterior, si el terreno, cualquiera que fuese su calificación, se destina a parques y jardines públicos o a superficies viales de uso público, su entrega estará sujeta pero exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido.

No obstante lo anterior, el Tribunal Supremo se ha pronunciado recientemente en su sentencia de 29 de octubre de 2021, número 1288/2021 (Rec. Casación 2754/2019), recogiendo los criterios contenidos en otras de sus sentencias, como la de 28 de octubre de 2015, número 4397/2015 (Rec. Casación 427/2013) y en sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (en adelante, TJUE), como la de 17 de enero de 2013, asunto C543/11 y la de 30 de septiembre de 2021, asunto C-299/20, respecto a un supuesto de transmisión de unas parcelas calificadas como suelo urbano pero sin que se hubiesen iniciado las obras materiales de urbanización sobre las mismas.

En este sentido, la sentencia del Tribunal Supremo, interpretando la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, señala en su Fundamento Tercero lo siguiente:

“A los efectos de la exención del artículo 20.Uno.20º LIVA, en particular, la exigencia de que se trate de un terreno rustico o no edificable, ha de entenderse referida a la calificación y realidad urbanística a la fecha de la transmisión, pero cuando estas características no arrojen luz sobre tal extremo, deberá llevarse a cabo una apreciación global de las circunstancias que rodean a la transmisión del terreno, incluida la de la intención de las partes, siempre que ésta pueda deducirse a partir de elementos objetivos, para determinar si dicha transmisión se refiere, o no, a un terreno edificable”.

En este sentido, el Tribunal Supremo señalaba en la referida sentencia que “(...) la intención declarada de las partes, respecto a la sujeción al IVA de una operación, debe tomarse en consideración al apreciar globalmente las circunstancias de una operación de este tipo, siempre que ésta pueda deducirse a partir de elementos objetivos. Procede, pues, que llevemos a cabo una labor de integración.

Esta Sala considera que la intención de las partes, plasmada en la escritura, está respaldada por elementos objetivos a los que antes nos hemos referido, cuáles son, que las fincas integran el Polígono o Unidad de Ejecución denominada UEN-07 “Rio Guardalobo”, del Plan de Ordenación Urbana, que al tiempo de la transmisión estaba aprobado definitivamente; que la citada Unidad de Ejecución en suelo urbano tiene la calificación de residencial U.A-2 (vivienda unifamiliar adosada); que antes de la transmisión, la sociedad vendedora había elaborado y presentado para su aprobación el Proyecto de Urbanización y la solicitud de innecesariedad del Proyecto de Reparcelación; asimismo, que había solicitado licencia para edificar 85 viviendas unifamiliares adosadas y que había satisfecho el ICIO correspondiente; y que la sociedad vendedora había asumido la obligación de obtener la licencia, siendo a su cargo todas las gestiones pendientes y los costes que las mismas conllevaran. Por ello concluimos que la transmisión en cuestión es de un terreno edificable.”.

Por lo tanto, para determinar si se trata de un terreno edificable en relación con la exención prevista en el artículo 20.Uno.20º de la Ley 37/1992 deberán tenerse en cuenta, con carácter preferente, la

calificación y realidad urbanística del terreno en el momento de la transmisión. No obstante, en determinados supuestos, deberán también apreciarse las circunstancias globales relativas a dicha transmisión, incluida la intención de las partes, siempre que esta intencionalidad pueda deducirse de elementos objetivos.

A estos efectos, el Tribunal Supremo señala entre los elementos objetivos que pueden confirmar dicha intencionalidad y calificar el terreno como edificable: la inclusión de las fincas en un plan de ordenación urbana con calificación de residencial, la aprobación definitiva del plan de ordenación urbana, la aprobación del proyecto de urbanización, la solicitud de licencia administrativa para la construcción de edificaciones y el pago del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obra.

En este sentido, deberá analizarse, en cada caso, al conjunto de elementos objetivos que podrían resultar relevantes en relación con la determinación de la intención de las partes de transmitir unos terrenos edificables, sin que, a estos efectos, la mera inclusión de un terreno rústico cuya urbanización aún no se ha iniciado en un plan de ordenación urbana, parezca suficiente.

En el supuesto objeto de consulta, según manifiesta la consultante, estos elementos objetivos se deducen, entre otros de:

- Se trata de un terreno previamente urbanizado.
- La consultante es una entidad dedicada a la promoción inmobiliaria y ha sido constituida con la única finalidad de promover, impulsar y financiar la edificación de las cuatro Áreas de Planeamiento que integran el mencionado proyecto.
- Sin perjuicio de la Modificación Puntual del Plan General de Ordenación que se ha efectuado, los terrenos que van a ser objeto de transmisión tienen la calificación de urbanos desde el año 1985.
- El destino otorgado a las cuatro Áreas de Planeamiento que integran el proyecto es la construcción de viviendas, oficinas y establecimientos comerciales.
- En dos de las cuatro Áreas de Planeamiento se han comenzado los primeros trabajos de transformación física del terreno de manera anticipada, teniendo la consideración los gastos anticipados que se van a satisfacer en dichas obras de gastos de urbanización.

En consecuencia con lo expuesto, podría deducirse que existen elementos objetivos que pondrían de manifiesto que la intención de las partes, a efectos de lo dispuesto en el artículo 20.Uno.20º de la Ley 37/1992, sería la transmisión de terrenos edificables. En estas circunstancias, su entrega se encontraría sujeta y no exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido.

En todo caso, debe señalarse que esta intencionalidad de las partes y la valoración de los elementos objetivos es una cuestión de hecho respecto de la que este Centro directivo no puede pronunciarse y será la propia interesada quien habrá de presentar, en cada caso, los medios de prueba que, conforme a derecho, sirvan para justificar tal intención, 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.

4.- 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.aeat.es>, o en la siguiente dirección:

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

5.- 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.