

Numero Resolucion :V3722-2015

Marginal:69474183

Fecha :25-11-2015

DESCRIPCION :

El Ayuntamiento consultante transmitió en virtud de subasta unos terrenos a cambio del pago de un precio y de la entrega de un local a construir en dichas parcelas.

CUESTION:

Tratamiento de la operación en el ámbito del Impuesto sobre el Valor Añadido.

CONTESTACION :

1.- El artículo 4.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 en favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen."

El concepto de empresario o profesional se regula, a los efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, por el artículo 5 de la Ley 37/1992, conforme al cual tienen esta condición:

"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.

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.

(...).”.

Por su parte, el concepto de actividad empresarial o profesional se define por el apartado dos del mismo artículo 5, de acuerdo con el cual tienen esta condición las actividades 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.

Los citados preceptos son de aplicación general y, por tanto, también a las Administraciones Públicas, a las personas físicas, a las asociaciones y demás entidades sin ánimo de lucro o a las sociedades mercantiles que, consecuentemente, tendrán la condición de empresarios cuando ordenen un conjunto de medios personales y materiales, con independencia y bajo su responsabilidad, para desarrollar una actividad empresarial o profesional, sea de fabricación, comercio, de prestación de servicios, etc., mediante la realización continuada de entregas de bienes o prestaciones de servicios, asumiendo el riesgo y ventura que pueda producirse en el desarrollo de la actividad.

Asimismo, en la aplicación de los preceptos antes referidos a las Administraciones Públicas, hay que tener en cuenta lo dispuesto por el artículo 13 de la Directiva 2006/112/CE, de 28 de noviembre, del Consejo en materia del Impuesto sobre el Valor Añadido. De acuerdo con este precepto los Estados, las regiones, las provincias, los municipios y los demás organismos de Derecho público no tendrán la condición de sujetos pasivos en cuanto a las actividades u operaciones en las que actúen como autoridades públicas, ni siquiera en el caso de que con motivo de tales actividades u operaciones perciban derechos, rentas, cotizaciones o retribuciones.

No obstante, cuando efectúen tales actividades u operaciones deberán ser considerados como sujetos pasivos en cuanto a dichas actividades u operaciones, en la medida en que el hecho de no considerarlos sujetos pasivos lleve a distorsiones significativas de la competencia.

En este sentido, esta Dirección General ha considerado reiteradamente que las entregas de parcelas o terrenos en general por entidades públicas se realizan en el ejercicio de una actividad empresarial o profesional en los siguientes casos:

a) Cuando las parcelas transmitidas estuviesen afectas a una actividad empresarial o profesional desarrollada por la entidad pública.

b) Cuando las parcelas transmitidas fuesen terrenos que hubieran sido urbanizados por dicha entidad.

c) Cuando la realización de las propias transmisiones de parcelas efectuadas por el ente público determinasen por sí mismas el desarrollo de una actividad empresarial, al implicar la ordenación de un conjunto de medios personales y materiales, con independencia y bajo su responsabilidad, para intervenir en la producción o distribución de bienes o de servicios, asumiendo el riesgo y ventura que pueda producirse en el desarrollo de la actividad.

Adicionalmente y en relación con las transmisiones de parcelas por parte de los Ayuntamientos hay que tener en cuenta que, el patrimonio público del suelo se regula en el capítulo II del título VII (artículos 51 y 52) 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). En concreto, el artículo 51 dispone lo siguiente:

“1. Con la finalidad de regular el mercado de terrenos, obtener reservas de suelo para actuaciones de iniciativa pública y facilitar la ejecución de la ordenación territorial y urbanística, integran los patrimonios públicos de suelo los bienes, recursos y derechos que adquiera la Administración en virtud del deber a que se refiere la letra b) del apartado 1 del artículo 18, sin perjuicio de los demás que determine la legislación sobre ordenación territorial y urbanística.

2. Los bienes de los patrimonios públicos de suelo constituyen un patrimonio separado y los ingresos obtenidos mediante la enajenación de los terrenos que los integran o la sustitución por dinero a que se refiere la letra b) del apartado 1 del artículo 18, se destinarán a la conservación, administración y ampliación del mismo, siempre que sólo se financien gastos de capital y no se infrinja la legislación que les sea aplicable, o a los usos propios de su destino.”.

Por tanto, el patrimonio municipal del suelo se configura legalmente como un patrimonio separado dentro del patrimonio de las entidades públicas, en general, y locales, en particular, y estará constituido, esencialmente, por terrenos, cualquiera que sea su calificación urbanística, adscritos a la finalidad genérica prevista en el artículo 52 del citado Real Decreto Legislativo, cuyo apartado 1 establece lo siguiente:

“1. Los bienes y recursos que integran necesariamente los patrimonios públicos de suelo en virtud de lo dispuesto en el apartado 1 del artículo anterior, deberán ser destinados a la construcción de viviendas sujetas a algún régimen de protección pública, salvo lo dispuesto en el artículo 18.2 a). Podrán ser destinados también a otros usos de interés social, de acuerdo con lo que dispongan los instrumentos de ordenación urbanística, sólo cuando así lo prevea la legislación en la materia especificando los fines admisibles, que serán urbanísticos, de protección o mejora de espacios naturales o de los bienes inmuebles del patrimonio cultural, o de carácter socio-económico para atender las necesidades que requiera el carácter integrado de operaciones de regeneración urbana.”.

De acuerdo con lo anterior, la permuta de una parcela de suelo por dinero y otro inmueble por parte del Ayuntamiento consultante, constituye una de las actividades que se engloban dentro de la actividad general de gestión del patrimonio público del suelo llevada a cabo por

la Administración pública correspondiente.

Por otro lado, esta Dirección General ya ha manifestado en su Resolución 2/2000, de 22 de diciembre, relativa a las cesiones obligatorias de terrenos a los Ayuntamientos y a las transmisiones de terrenos por parte de los mismos, que “los terrenos que se incorporan al patrimonio municipal en virtud de la citada cesión obligatoria forman parte, en todo caso y sin excepción, de un patrimonio empresarial, por lo que la posterior transmisión de los mismos habrá de considerarse efectuada por parte del Ayuntamiento transmitente en el desarrollo de una actividad empresarial, quedando sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido sin excepción.”.

De lo anterior se deduce que el patrimonio municipal del suelo constituye, sin excepción, un patrimonio empresarial, por lo que todas las actividades que se lleven a cabo con el fin de gestionar dicho patrimonio, tendrán, de igual forma, carácter empresarial.

No obstante lo anterior, el hecho de que tales actividades tengan la consideración de actividades empresariales no determina por sí mismo la sujeción de éstas al Impuesto sobre el Valor Añadido, ya que también resulta imprescindible para determinar la sujeción al Impuesto, como así se prevé en el artículo 4 de la Ley 37/1992, en general, y en el artículo 7.8º de la misma Ley, en particular, que las operaciones se realicen a título oneroso, es decir, mediante contraprestación. Cítese a título de ejemplo la cesión gratuita de parcelas por un Ayuntamiento a otras entidades para la promoción de viviendas de promoción pública, tanto en régimen de venta como de alquiler o bien operaciones consistentes en la cesión gratuita de parcelas de suelo dotacional a otras entidades de derecho público o privado, siendo el destino de estas la construcción de hospitales, colegios, bibliotecas, centros asistenciales y cualquier otro análogo, que son operaciones no sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido para el Ayuntamiento cedente, de conformidad con lo previsto en el artículo 7, número 8º, de la Ley 37/1992 (véase, entre otras, la contestación a la consulta vinculante V0107-06, de 19 de enero).

Según se desprende del escrito de consulta, el Ayuntamiento consultante ha transmitido a otra entidad mercantil en virtud de subasta varias parcelas de suelo a cambio de dinero y otro inmueble.

Por tanto, de acuerdo con lo señalado con anterioridad, la operación se realiza en el ejercicio de la actividad de gestión del patrimonio municipal del suelo, por lo que dicha operación tiene la calificación de empresarial y, puesto que tal operación se realiza mediante contraprestación (en parte dineraria y en parte no dineraria), cabe concluir que estará sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido, como así preceptúa el previamente transcrito artículo 4 de la Ley 37/1992.

Del mismo modo, la sociedad adjudicataria, en la medida en que sobre los terrenos adquiridos va a promover la construcción de viviendas y locales uno de los cuales, una vez finalizada su construcción, va a transmitir al Ayuntamiento consultante, tiene la condición de empresario o profesional a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido por lo que las operaciones que realice en el ejercicio de su actividad empresarial estarán sujetas y, en principio, no exentas.

2.- Por otra parte, de acuerdo con asentada doctrina de este Centro Directivo, por todas, contestación vinculante de 21 de marzo de 2005, número V0465-08, en las operaciones de permuta de suelo a cambio de recibir obra futura tienen lugar tres operaciones a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido:

- La entrega del terreno, que se encontrará sujeta al Impuesto cuando sea realizada por quien tenga la condición de empresario o profesional y concurren el resto de requisitos generales de sujeción establecidos por el artículo 4.Uno de la Ley 37/1992.

- La entrega de la edificación terminada en que se materializa, total o parcialmente, la contraprestación de la entrega del terreno referida en el guión anterior. Esta entrega tendrá lugar cuando concluya su construcción estando, con carácter general, sujeta y no exenta del impuesto.

- De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 75.Dos de la Ley 37/1992, la entrega de los terrenos referida en el primer guión, sin perjuicio del tratamiento que le corresponda según se analiza en el mismo, constituye adicionalmente un pago a cuenta en especie de la edificación futura, pago que percibe el promotor y que, en consecuencia, está sujeto y no exento del Impuesto.

3.- En cuanto al devengo del Impuesto, se debe tener en consideración lo dispuesto por el artículo 75, apartado uno, de la Ley 37/1992, el cual establece, en su apartado 1º, lo siguiente:

“Uno. Se devengará el Impuesto:

1º. En las entregas de bienes, cuando tenga lugar su puesta a disposición del adquirente o, en su caso, cuando se efectúen conforme a la legislación que les sea aplicable.

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, en las entregas de bienes efectuadas en virtud de contratos de venta con pacto de reserva de dominio o cualquier otra condición suspensiva, de arrendamiento-venta de bienes o de arrendamiento de bienes con cláusula de transferencia de la propiedad vinculante para ambas partes, se devengará el Impuesto cuando los bienes que constituyan su objeto se pongan en posesión del adquirente.”.

Por su parte, el apartado dos del artículo 75 dispone que “no obstante lo dispuesto en el apartado uno, en las operaciones sujetas a gravamen que originen pagos anticipados anteriores a la realización del hecho imponible el Impuesto se devengará en el momento del cobro total o parcial del precio por los importes efectivamente percibidos”.

En virtud de los preceptos anteriormente señalados, en el momento en el que el Ayuntamiento pone a disposición de la empresa adjudicataria los terrenos objeto de transmisión se produce el devengo de la entrega de tales terrenos sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido. En ese mismo momento, en la medida en que dicha transmisión se considera un pago a cuenta de la futura entrega del local a realizar por la empresa

adjudicataria, se devenga esta última entrega con motivo del pago anticipado conforme a lo previsto en el artículo 75.Dos de la Ley 37/1992.

Por consiguiente, en el mismo instante que la empresa adjudicataria recibe el poder de disposición de los terrenos que le entrega el Ayuntamiento, aquella viene obligada a expedir factura a este último y repercutir el Impuesto de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 88 de la Ley del Impuesto según el cual:

“Uno. Los sujetos pasivos deberán repercutir íntegramente el importe del impuesto sobre aquel para quien se realice la operación gravada, quedando éste obligado a soportarlo siempre que la repercusión se ajuste a lo dispuesto en esta Ley, cualesquiera que fueran las estipulaciones existentes entre ellos.

En las entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas y no exentas al impuesto cuyos destinatarios fuesen entes públicos se entenderá siempre que los sujetos pasivos del impuesto, al formular sus propuestas económicas, aunque sean verbales, han incluido dentro de las mismas el Impuesto sobre el Valor Añadido que, no obstante, deberá ser repercutido como partida independiente, cuando así proceda, en los documentos que se presenten para el cobro, sin que el importe global contratado experimente incremento como consecuencia de la consignación del tributo repercutido.

Dos. La repercusión del Impuesto deberá efectuarse mediante factura en las condiciones y con los requisitos que se determinen reglamentariamente.

A estos efectos, la cuota repercutida se consignará separadamente de la base imponible, incluso en el caso de precios fijados administrativamente, indicando el tipo impositivo aplicado.

Se exceptuarán de lo dispuesto en los párrafos anteriores de este apartado las operaciones que se determinen reglamentariamente.

Tres. La repercusión del Impuesto deberá efectuarse al tiempo de expedir y entregar la factura correspondiente.

Cuatro. Se perderá el derecho a la repercusión cuando haya transcurrido un año desde la fecha del devengo.

Cinco. El destinatario de la operación gravada por el Impuesto sobre el Valor Añadido no estará obligado a soportar la repercusión del mismo con anterioridad al momento del devengo de dicho 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.”.

Por tanto, de acuerdo con la doctrina reiterada de este Centro Directivo por todas, contestación a la consulta vinculante de 23 de febrero de 2012, número V0416-12, en el caso de que la empresa adjudicataria no hubiera emitido factura por el pago a cuenta recibido, transcurrido un año desde el momento en que se recepcionó la entrega de los terrenos, habría perdido el derecho a repercutir la cuota del Impuesto correspondiente al Ayuntamiento consultante.

Asimismo debe señalarse que, devengado el Impuesto sobre el Valor Añadido, en dicho momento nació la obligación de declaración e ingreso de la cuota por dicho Impuesto, aun cuando el sujeto pasivo (empresa adjudicataria) no hubiera expedido la correspondiente factura.

No obstante lo anterior, resulta procedente recordar aquí que el Tribunal Supremo ha aclarado, tal y como lo hace en la sentencia de 18 de marzo del 2009 (recurso número 2231/06 (FJ 4º)), que "(...) Sin embargo, la ley, en modo alguno, establece la prohibición de soportar una vez transcurrido el plazo del año, sino sólo que se perderá el derecho a repercutir, por lo que no puede entenderse que si se soporta voluntariamente el impuesto, aunque sea repercutido extemporáneamente, el repercutido está incumpliendo una obligación". Lo anterior determina que si bien el plazo de caducidad del derecho a repercutir finaliza al término del período de un año desde el devengo de la operación en cuestión, siempre queda abierta la posibilidad de que el destinatario de la misma acepte soportar la repercusión extemporánea del impuesto en cuyo caso no existe ningún impedimento en la Ley, más allá de los contenidos en los artículos del Título VIII de la Ley que contiene los requisitos del derecho a deducir, para que se deduzcan dichas cuotas.

Por último, cabe señalar que, si en la fecha del devengo la adjudicataria expidió la correspondiente factura, aunque no repercutiera el Impuesto, se estaría ante un supuesto de rectificación de cuotas impositivas a que se refiere el artículo 89 de la Ley 37/1992, que establece el plazo de cuatro años desde el devengo del Impuesto, sujeto a las condiciones y exclusiones que regula dicho artículo.

4.- En cuanto a la base imponible correspondiente a la entrega del local objeto de consulta, hay que tener presente que la contraprestación de dicha cesión está constituida por la entrega de los terrenos que efectuó el Ayuntamiento (contraprestación en especie), por lo que resultará de aplicación la regla de determinación de la base imponible contenida en el artículo 79.Uno de la Ley 37/1992 según el cual:

"Uno. En las operaciones cuya contraprestación no consista en dinero se considerará como base imponible el importe, expresado en dinero, que se hubiera acordado entre las partes.

Salvo que se acredite lo contrario, la base imponible coincidirá con los importes que resulten de aplicar las reglas previstas en los apartados tres y cuatro siguientes.

No obstante, si la contraprestación consistiera parcialmente en dinero, se considerará base imponible el resultado de añadir al importe, expresado en dinero, acordado entre las partes, por la parte no dineraria de la contraprestación, el importe de la parte dineraria de la misma, siempre que dicho resultado fuere superior al determinado por aplicación de lo

dispuesto en los párrafos anteriores.”.

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.