

## **EL PATRIMONIO MUNICIPAL DEL SUELO COMO ACTIVIDAD EMPRESARIAL SUJETA A IVA**

**Francisco de Paula Aguilera González**  
Interventor General del Excmo. Ayuntamiento de Granada.

### **Indice:**

**Introducción.**

**I. Bases de la regulación urbanística del Patrimonio Municipal del Suelo.**

**II. El Patrimonio Municipal del Suelo como actividad empresarial sujeta a IVA.**

**II.1. Tributación de los suelos adquiridos por la Administración en virtud del deber de cesión obligatoria y transmisión posterior.**

**II.2. Tributación de la cesión de excedentes de aprovechamiento urbanístico.**

**II.3. Tributación de suelos o edificaciones adquiridos afectados a Patrimonio Municipal del Suelo y transmisión posterior.**

**III. Conclusión.**

## **Introducción.**

En este artículo vamos a analizar como la Dirección General de Tributos ha definido el Patrimonio Municipal del Suelo como patrimonio empresarial, considerando la actuación de los mismos como una actuación efectuada en el desarrollo de una actividad empresarial dirigida a la intervención en el mercado del suelo y la relevancia que esta definición tiene para determinar la sujeción al impuesto sobre el valor añadido (IVA) de las operaciones económicas que en la gestión del mismo se desarrollan.

Partiremos en primer lugar de las bases de la regulación del Patrimonio Municipal del Suelo establecidas por la legislación urbanística, con el fin de visualizar su composición, fines y destino, para referirnos posteriormente a aspectos concretos del ciclo económico del Patrimonio Municipal del Suelo y su tributación a efectos del IVA.

### **I. Bases de la regulación urbanística del Patrimonio Municipal del Suelo.**

Los artículos 33 y 34, apartados 1 y 2, de la Ley 8/2007, de 28 de mayo, de suelo<sup>1</sup>, establecen las bases de la regulación del Patrimonio Municipal del Suelo.

El Patrimonio Municipal del Suelo es un patrimonio independiente, separado del restante patrimonio de la Administración titular, en nuestro caso la Administración municipal, aunque la Ley prevé la existencia de patrimonios públicos de suelo en manos de otras Administraciones.

La finalidad del patrimonio municipal del suelo es la 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.

---

<sup>1</sup> Artículos que de acuerdo con la Disposición Final Primera de la Ley del Suelo tienen el carácter de bases de la planificación general de la actividad económica dictadas en ejercicio de la competencia reservada al legislador estatal en el artículo 149. 1. 13.<sup>a</sup> de la Constitución, sin perjuicio de las competencias exclusivas sobre suelo y urbanismo que tengan atribuidas las Comunidades Autónomas.

Integran los patrimonios públicos de suelo los bienes, recursos y derechos que adquiriera la Administración en virtud del deber de cesión obligatoria de suelo o de su sustitución por dinero determinados en la legislación urbanística (letra b) del apartado 1 del artículo 16 de la Ley del Suelo), sin perjuicio de los demás que se determinen.

Los bienes y los ingresos obtenidos mediante la enajenación de los terrenos que los integran o la sustitución por dinero, 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.

Los bienes y recursos que integran necesariamente los patrimonios públicos de suelo, deberán ser destinados a la construcción de viviendas sujetas a algún régimen de protección pública. 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 o de protección o mejora de espacios naturales o de los bienes inmuebles del patrimonio cultural.

## **II. El Patrimonio Municipal del Suelo como actividad empresarial sujeta a IVA.**

Han sido muy diversas las cuestiones planteadas en el ciclo económico del Patrimonio Municipal de Suelo en relación a su sujeción o no al IVA, la existencia de exenciones en los supuestos de sujeción, concretamente:

- 1) Tributación de los suelos adquiridos por la Administración en virtud del deber de cesión obligatoria y transmisión posterior.
- 2) Tributación de la cesión de excedentes de aprovechamiento urbanístico.
- 3) Tributación de suelos o edificaciones adquiridos afectados a Patrimonio Municipal del Suelo y transmisión posterior.

## **II.1. Tributación de los suelos adquiridos por la Administración en virtud del deber de cesión obligatoria y transmisión posterior.**

De acuerdo con el artículo 4 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA), “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”.

La letra a) del apartado uno del artículo 5 de la Ley del Impuesto establece, por su parte, que se reputarán empresarios o profesionales *“las personas o entidades que realicen las actividades empresariales o profesionales definidas en el apartado siguiente de este artículo”*.

En este sentido, el apartado dos del mismo artículo define las actividades empresariales o profesionales como *“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 interpretación de este precepto, la Dirección General de Tributos ha considerado reiteradamente<sup>2</sup> 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.

---

<sup>2</sup> Entre otras, contestaciones a las Consultas V0300-04, V0107-06, V1623-06 o V0074-07.

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.

En el supuesto particular de operaciones de entrega de terrenos que se hayan incorporado al Patrimonio Municipal del Suelo como consecuencia del deber de cesión obligatoria a que se refiere el artículo 16.1.b) de la Ley 8/2007, de 28 de mayo, del suelo<sup>3</sup>, y de la transmisión posterior de esos terrenos recibidos por parte de los Ayuntamientos, la Dirección General de Tributos emitió la Resolución 2/2000, de 22 de diciembre.

Aunque en un primer momento, la Dirección General de Tributos entendió que tal cesión obligatoria estaba sujeta al IVA ya que se trataba de entregas de bienes realizadas por empresarios y profesionales en el seno de su actividad (contestaciones a Consultas de 22 de mayo y 7 de octubre de 1998)<sup>4</sup>. La Resolución 2/2000 aclara que *“actualmente, la doctrina mayoritaria más reciente en materia de derecho urbanístico mantiene que, con ocasión del desarrollo del proceso urbanizador, no se produce, en sentido estricto, una cesión de aprovechamientos urbanísticos a la Administración, sino un reparto de los citados aprovechamientos entre los titulares de los terrenos sobre los que se desarrolla el citado proceso y aquélla. En consecuencia, cabe inferir que la citada cesión obligatoria no supone ninguna entrega o transmisión sujeta al impuesto, criterio que sustituye al que figuraba en anteriores pronunciamientos de esta Dirección General.”*

<sup>3</sup> Las referencias hechas por la Resolución 2/2000 a los artículos 14 y 18 de la Ley 6/1998, de 13 de abril, sobre el Régimen del Suelo y Valoraciones, han de entenderse realizadas al artículo 16.1.b) de la Ley 8/2007, de 28 de mayo, del suelo, norma que deroga desde el 1 de julio de 2007 a la Ley 6/1998. DGT contestación a las Consultas V1496-07, V1581-07 o V1583-07.

<sup>4</sup> Martín Fernández, Javier. “Los Entes locales como sujetos pasivos del IVA: Una visión general”. Documento nº 18/05. Instituto de Estudios Fiscales.

También, la presente Resolución se refiere a la transmisión por parte de los Ayuntamientos de los terrenos resultantes del proceso de urbanización. Esta transmisión está, en todo caso, sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido, por tratarse de terrenos que forman parte de un patrimonio empresarial, considerando la actuación de los mismos como una actuación efectuada en el desarrollo de una actividad empresarial dirigida a la intervención en el mercado y al objeto de evitar las graves distorsiones de la competencia que la posible no sujeción de las mismas puede implicar. En este sentido se pronuncia la citada Resolución<sup>5</sup>:

*“Tercero.-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.”*

Alcanzada la conclusión de la sujeción al impuesto de esta transmisión se debe estudiar si a la misma le es aplicable la exención regulada en el artículo 20.uno.20º de la Ley del IVA.

De acuerdo con lo dispuesto en artículo 20.Uno.20º de la Ley del Impuesto, estarán exentas las entregas de terrenos rústicos y demás que no tengan la condición de edificables, considerando el citado precepto que son edificables los terrenos calificados como solares por la Ley del régimen del suelo y ordenación urbana y demás normas urbanísticas.

La propia Resolución 2/2000 en su apartado Cuarto analiza esta cuestión concluyendo que: *“Las transmisiones a que se refiere el número anterior, en cuanto tengan por objeto terrenos edificables, bien sea por tener la condición de solares, bien por disponer de la correspondiente licencia administrativa de edificación, quedan fuera de la exención que se regula en el artículo 20.uno.20.º de la Ley 37/1992, siendo, por tanto, preceptiva la repercusión del citado tributo.”*

---

<sup>5</sup> En el mismo sentido Resolución del TEAC de 30 de enero de 2008 (JT 2008/407)

Hay que tener en cuenta en este aspecto que el artículo 16.1.b de la Ley del Suelo refiere que las cesiones gratuitas de suelo para integrar el patrimonio Municipal del Suelo se harán “libre de cargas de urbanización”, lo que implica que se entregará una vez urbanizado con la aprobación de la reparcelación.

Al ser una operación sujeta y no exenta la Administración habrá de repercutir el impuesto según lo dispuesto en el artículo 88 LIVA, que se refiere a la repercusión del Impuesto en los siguientes términos:

*“Uno. Los sujetos pasivos deberán repercutir íntegramente el importe del Impuesto sobre aquél 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. (...)*

*Dos. La repercusión del Impuesto deberá efectuarse mediante factura o documento sustitutivo, 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 o documento sustitutivo correspondiente. (...)*”

Por tanto el sujeto pasivo, el Ayuntamiento vendedor, tiene la obligación de repercutir el Impuesto sobre el precio de venta, y el destinatario, en este caso el adjudicatario de los inmuebles, la obligación de soportar la repercusión siempre que se haga conforme a la Ley.

La documentación de la operación y la repercusión del Impuesto ha de hacerse en factura, ajustada a lo dispuesto en el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por artículo primero del Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre, consignando separadamente la cuota de la base imponible, en caso contrario se entenderá que la contraprestación no incluye el impuesto.

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 78, apartado Uno, LIVA, la base imponible del Impuesto estará constituida por el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas al mismo procedente del destinatario o de terceras personas. Por tanto, la base imponible sobre la que se repercutirá el Impuesto en la correspondiente factura, será el importe total de la contraprestación que resulte de la adjudicación de los solares en el concurso público realizado.

El tipo impositivo del Impuesto sobre el Valor Añadido aplicable a las operaciones sujetas a las que se refiere la Resolución 2/2000 es el general del impuesto.

No debemos concluir este apartado sin hacer mención a la existencia de dos sentencias de Tribunales Superiores de Justicia dictadas en una fecha posterior a la Resolución 2/2000, de 22 de diciembre, que en sentido contrario al de la Resolución estiman que los terrenos que se incorporan al patrimonio municipal como consecuencia de las cesiones obligatorias, no forman parte de patrimonio empresarial alguno del Ayuntamiento, por lo que su posterior transmisión no estará sujeta al IVA.

Así la Sentencia nº 1204/2001, de 29 de junio, del TSJ de Extremadura (JT 2001\838) que en su Fundamento de Derecho Tercero expone:

*“En nuestra opinión, los terrenos que se incorporan al patrimonio municipal como consecuencia de las cesiones obligatorias, no forman parte, en todos los casos, y particularmente en esta ocasión, del patrimonio empresarial del Ayuntamiento, de suerte que su posterior transmisión no debe considerarse sujeta al IVA. Mediante las cesiones obligatorias de terrenos se consigue que la comunidad participe de los*



*beneficios derivados del planeamiento. El destino de esos terrenos, preferentemente, es la formación del denominado patrimonio municipal del suelo, que, a su vez, tienen por objeto satisfacer finalidades sociales y de desarrollo de las poblaciones que están, en principio, al margen de toda actividad empresarial o profesional, sin que, por lo demás, los ingresos obtenidos con la enajenación de esos terrenos tengan, en todo caso, y sin excepción, la consideración de «beneficios empresariales», al menos, esta vez, ello no es así.»*

Y la Sentencia nº 404/2008, de 18 de abril (JUR 2008\378025), del TSJ de Andalucía en Sevilla, en su Fundamento Jurídico Segundo:

*“Para resolver habrá que partir de que, el supuesto de no sujeción y las excepciones previstas en el número 8º del artículo 7 no hace sino incorporar al derecho nacional la previsión del artículo 4.5 de la Sexta Directiva, según el cual, en general, los estados, regiones, provincias, municipios y demás organismos de Derecho Público no serán sujetos pasivos del impuesto en cuanto desarrollen actividades en ejercicio de sus funciones públicas; pero sí lo serán en caso de que la realización de tales actividades sin ser considerado sujeto pasivo del impuesto pueda ocasionar distorsión de la competencia y, en todo caso, serán sujetos pasivos cuando efectúen las operaciones previstas en el anexo D de la directiva, entre las que se contempla la entrega de bienes nuevos fabricados para su venta.*

*En definitiva se trata de la realización por los organismos público de actividades empresariales para la puesta de bienes o servicios en el mercado en régimen de concurrencia, en cuyo caso el no ser considerado sujeto pasivo ha de suponer una clara distorsión de la competencia.*

*Pero este claramente no es nuestro caso, ya que la Gerencia no fabrica suelo edificable, sino que gestiona un patrimonio municipal del suelo cuyo destino legal es precisamente el intervenir en el mercado y luchar contra la especulación, garantizando el derecho a la vivienda reconocido por el artículo 47 de la Constitución. Se trata de una actividad pública, de una competencia propia, que nada tiene que ver con una actividad empresarial. Y es que el suelo no es un bien reproducible y fabricable, en cuya actividad puedan intervenir diversos empresarios*

*en régimen de concurrencia, cuya competencia, en perjuicio de los consumidores, pueda quedar distorsionada por la no sujeción.*

*Y es ese carácter no reproducible del suelo el que hace que en el mercado de suelo edificable o dispuesto para su desarrollo urbano, sea un mercado sin transparencia ni concurrencia, en el que la mayor parte del valor lo ocasiona un claro factor especulativo contra el que trata de ir la gestión de un patrimonio municipal del suelo. En consecuencia, atribuirle a la Administración actuante el carácter de empresario, de promotor de suelo, por la gestión del patrimonio municipal del suelo supondría tanto como negar la finalidad misma de esa potestad.”*

## **II.2. Tributación de la cesión de excedentes de aprovechamiento urbanístico.**

El apartado uno del artículo 8 de la Ley del IVA establece el concepto de entrega de bienes con arreglo a los siguientes términos: “Se considerará entrega de bienes la transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales, incluso si se efectúa mediante cesión de títulos representativos de dichos bienes”.

Según reiterada doctrina de la Dirección General de Tributos<sup>6</sup>, la cesión de aprovechamientos urbanísticos tiene la consideración de entrega de bienes, ya que supone la transmisión del poder de disposición sobre determinados inmuebles que antes de ser cedidos eran propiedad de otras personas o entidades distintas del cesionario.

En consecuencia, el excedente de aprovechamiento urbanístico que adjudique la Administración a cambio de una compensación económica, forma parte del patrimonio empresarial de aquél, ya que ha sido incorporado al patrimonio municipal del suelo en cumplimiento de la obligación de cesión obligatoria que establece la normativa urbanística. Consecuentemente con ello, la entrega del mismo se encuentra sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido.

---

<sup>6</sup> Contestaciones a las Consultas de 5 de octubre de 1998, 4 de abril de 1999 y 17 de septiembre de 2003 (nº 1333-03).

### **II.3. Tributación de suelos o edificaciones adquiridos afectados a Patrimonio Municipal del Suelo y transmisión posterior.**

En el caso de adquisición de suelo o edificaciones afectados a Patrimonio Municipal del Suelo, bien por estar financiados con ingresos obtenidos de la gestión del patrimonio Municipal del Suelo o por su afectación posterior a su adquisición. La sujeción al IVA dependerá de la condición de empresario del vendedor, artículos 4 y 5 LIVA, y en particular se atenderá a lo dispuesto en letra d) del apartado 1 del artículo 5 que establece que tendrán la condición de empresarios o profesionales 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.

Y en relación la posibilidad de exención, acudiremos al artículo 20.Uno LIVA que en su apartado 20 establece que estarán exentas:

*“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, realizadas por el promotor de la urbanización, excepto los destinados exclusivamente a parques y jardines públicos o a superficies viales de uso público.*

*b.Las de terrenos en los que se hallen enclavadas edificaciones en curso de construcción o terminadas cuando se transmitan conjuntamente*

*con las mismas y las entregas de dichas edificaciones estén sujetas y no exentas al impuesto. No obstante, estarán exentas las entregas de terrenos no edificables en los que se hallen enclavadas construcciones de carácter agrario indispensables para su explotación y las de terrenos de la misma naturaleza en los que existan construcciones paralizadas, ruinosas o derruidas.”*

Y en su apartado 22 que estarán exentas:

*“Las segundas y ulteriores entregas de edificaciones, incluidos los terrenos en que se hallen enclavadas, cuando tengan lugar después de terminada su construcción o rehabilitación.”*

Sobre la transmisión posterior de los suelos o construcciones adquiridos afectados a Patrimonio Municipal del Suelo, como ya se ha comentado en el punto 1 de este artículo, la Dirección General de Tributos 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.

De acuerdo con la Resolución 2/2000 por tratarse de terrenos o construcciones que forman parte de un patrimonio empresarial, considerando la actuación de los mismos como una actuación efectuada en el desarrollo de una actividad empresarial

dirigida a la intervención en el mercado, esta transmisión estará, en todo caso, sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido,

En cuanto a la posibilidad de exención, acudiremos al régimen ya expuesto del artículo 20.Uno de la Ley del IVA en sus apartados 20 y 22, entendiendo que la transmisión de los suelos no está exenta y, sin embargo, la transmisión de las construcciones sí lo estaría al tratarse de segundas y ulteriores entregas de edificaciones, incluidos los terrenos en que se hallen enclavadas, cuando tengan lugar después de terminada su construcción o rehabilitación.

Sobre la posibilidad de deducción del IVA soportado en la adquisición de los terrenos y posterior venta se ha pronunciado la Dirección General de Tributos<sup>7</sup> en el sentido de que: “El ayuntamiento consultante podrá deducir el Impuesto que soportó en la adquisición del terreno que ahora se transmite, de acuerdo con las limitaciones y requisitos establecidos por la normativa del Impuesto, esencialmente los contenidos en el Capítulo I del Título VIII de la Ley 37/1992.

En particular y a tales efectos, resultará necesario que dicho terreno se hubiera afectado al patrimonio municipal del suelo y, por consiguiente, a una actividad empresarial o profesional. En dicho caso, resultaría deducible la cuota que se soportó correspondiente a la parte del terreno afecto a dicha actividad empresarial o profesional siempre que se cumplieran el resto de requisitos a que se ha hecho referencia.”

### **III. Conclusión.**

Aunque la Resolución 2/2000 de la Dirección General de Tributos califica el Patrimonio Municipal del Suelo como patrimonio empresarial, considerando la actuación de la Administración titular como una actuación efectuada en el desarrollo de una actividad empresarial dirigida a la intervención en el mercado del suelo, de donde se deriva la sujeción al IVA de las transmisiones posteriores de los suelos y aprovechamientos urbanísticos recibidos mediante cesiones obligatorias en virtud de la legislación urbanística y de suelos o edificaciones adquiridos afectados a Patrimonio

<sup>7</sup> DGT contestación a la Consulta V1496-07.

Municipal del Suelo. Esta calificación no es pacífica ya que existe jurisprudencia de tribunales superiores de justicia que estima que los terrenos que se incorporan al patrimonio municipal como consecuencia de las cesiones obligatorias, no forman parte de patrimonio empresarial alguno del Ayuntamiento, por lo que su posterior transmisión no estaría sujeta al IVA.

Centro de Estudios Municipales y de Cooperación Internacional