

MEMENTO PRÁCTICO
FRANCIS LEFEBVRE

Fiscalidad
Inmobiliaria

2008-2009

Actualizado a noviembre de 2007

El presente Memento es el fruto
de un estudio cedido a
Ediciones Francis Lefebvre
por los siguientes autores:

D. JOSÉ ANTONIO BUSTOS BUIZA
(Licenciado en Derecho)

D. IGNACIO FRAISERO ARANGUREN
(Licenciado en Empresariales)

D. FRANCISCO JAVIER SÁNCHEZ GALLARDO
(Licenciado en Ciencias Económicas)

D. FRANCISCO JAVIER SEJO PÉREZ
(Licenciado en Derecho)

Nota de los autores.— Los comentarios que se efectúan en este Memento constituyen la opinión personal de los autores, derivada del estudio de la normativa reguladora de la materia. Por ello, no pueden ser considerados doctrina oficial de la Administración tributaria o contable. Incluso, las contestaciones a consultas administrativas, que complementan la obra —cuya fuente es la página web de la Dirección General de Tributos— no son una réplica de tales consultas sino un resumen que trata de sintetizar el contenido de las mismas. Por tanto, los autores no aceptarán responsabilidades por las consecuencias ocasionadas a las personas o entidades que actúen o dejen de actuar como consecuencia de las opiniones, interpretaciones e informaciones contenidas en esta obra.

© EDICIONES FRANCIS LEFEBVRE, S. A.
Santiago de Compostela, 100. 28035 Madrid. Teléfono: (91) 210 80 00. Fax: (91) 210 80 01
www.efl.es
Precio: 91,20 € (4% IVA incluido)
ISBN: 978-84-96535-54-1
ISSN: 1885-3986
Depósito legal: M-49944-2007
Impreso en España
por Printing' 94
Puerto Rico, 3. 28016 Madrid

Plan general

Número marginal

PARTE I. INTRODUCCIÓN

- 100 **Fiscalidad de las operaciones inmobiliarias**
- 155 Terrenos no urbanizables
- 200 Urbanización de terrenos y planeamiento urbanístico
- 260 Terrenos urbanos
- 300 Edificaciones
- 375 Transmisión o adquisición de edificaciones
- 420 Propiedad de edificaciones
- 500 **Régimen de atribución de rentas**
- 505 Entes sometidos al régimen
- 515 Reglas de atribución
- 520 Cálculo de rentas atribuibles
- 540 Obligaciones y deberes tributarios
- 550 Obligaciones de información

PARTE II. IMPOSICIÓN DIRECTA

- 1000 **Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas**
- 1010 Rendimientos de capital
- 1310 Rendimientos de actividades económicas
- 1350 Ganancias y pérdidas patrimoniales
- 1900 Imputación de rentas
- 2000 Incentivos fiscales
- 2500 Pagos a cuenta
- 2800 **Impuesto sobre el Patrimonio**
- 2805 Consideraciones generales
- 2835 Hecho imponible
- 2885 Liquidación del impuesto
- 2970 Gestión
- 3000 **Impuesto sobre Sociedades**
- 3010 Sujeto pasivo
- 3030 Base imponible
- 3400 Deuda tributaria
- 3600 Regímenes especiales
- 4200 **Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones**
- 4208 Reglas de territorialidad
- 4218 Determinación de la base imponible
- 4232 Reducciones
- 4280 Tarifa
- 4282 Coeficiente multiplicador
- 4284 Deducciones y bonificaciones
- 4300 Pago del impuesto
- 4310 Convenios internacionales
- 4350 **Impuesto sobre la Renta de No Residentes**

**Número
marginal**

4352	Rendimientos de capital inmobiliario
4450	Canancias de capital
4550	Imputación de rentas de inmuebles urbanos
4560	Entidades en atribución de rentas
4580	Gravamen especial sobre bienes inmuebles de entidades no residentes
4615	Gestión del impuesto

PARTE III. IMPOSICIÓN INDIRECTA

5000	Impuesto sobre el Valor Añadido
5010	Sujeción
5500	Exenciones
6300	Devengo
6450	Base imponible
6550	Tipo impositivo
6800	Deducción de cuotas
7170	IPSI e IGIC
7300	Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados
7310	Reglas comunes
7480	Transmisiones Patrimoniales Onerosas
7680	Operaciones Societarias
7715	Actos Jurídicos Documentados
7845	Gestión

PARTE IV. IMPUESTOS LOCALES

8025	Impuesto sobre Bienes Inmuebles
8030	Hecho imponible. Exenciones
8080	Sujeto pasivo
8100	Base imponible
8140	Base liquidable
8155	Cuota tributaria
8180	Período impositivo. Devengo del Impuesto
8185	Gestión del impuesto
8350	Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras
8365	Hecho imponible
8370	Exenciones
8375	Sujeto pasivo
8378	Base imponible
8400	Cuota tributaria
8405	Bonificaciones
8410	Devengo
8415	Gestión
8500	Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana
8505	Hecho imponible
8520	Exenciones
8528	Sujeto pasivo
8532	Base imponible
8555	Cuota tributaria
8562	Devengo
8570	Gestión
8650	Impuesto sobre Actividades Económicas
8655	Normas Generales
8760	Tarifas e Instrucción del IAE
9100	Impuesto Municipal sobre Gastos Suntuarios
9105	Hecho imponible
9107	Sujeto pasivo
9110	Base imponible
9118	Tipo de gravamen
9120	Devengo
9122	Gestión

Principales abreviaturas

AEAT	Agencia Estatal de Administración Tributaria
AIE	Agrupación de Interés Económico
AJD	Actos jurídicos documentados
AN	Audiencia Nacional
AP	Audiencia Provincial
art.	Artículo
BOCA	Boletín Oficial de la Comunidad Autónoma
CC	Código Civil (RD 24-7-1889)
CCAA	Comunidades Autónomas
CCom	Código de Comercio (RD 22-8-1885)
CDI	Convenios para evitar la doble imposición
CE	Comunidad Europea
Const	Constitución Española
CV	Consulta vinculante
D	Decreto
DGCHT	Dirección General de Coordinación Haciendas Territoriales
DGIFT	Dirección General de Inspección Financiera y Tributaria
DGT	Dirección General de Tributos
DIFT	Departamento de Inspección Financiera y Tributaria (AEAT)
Dir	Directiva
DL	Decreto Ley
DLeg	Decreto Legislativo
DN	Documentos notariales
DOUE	Diario Oficial de la Unión Europea
EP	Establecimiento permanente
IAE	Impuesto sobre Actividades Económicas
IBI	Impuesto sobre Bienes Inmuebles
ICAC	Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas
ICIO	Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras
IGIC	Impuesto General Indirecto Canario
IIC	Instituciones de Inversión Colectiva
IIVTNU	Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana
Inf	Informe
Instr	Instrucción
IP	Impuesto sobre el Patrimonio
IPREM	Indicador Público de Renta de Efectos Múltiples
IPSI	Impuesto sobre la Producción, los Servicios y la Importación en las ciudades de Ceuta y Melilla
IRNR	Impuesto sobre la Renta de no Residentes
IRPF	Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
IRYDA	Instituto Nacional de Reforma y Desarrollo Agrario
IS	Impuesto sobre Sociedades
ISD	Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones
ITP y AJD	Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados
IVA	Impuesto sobre el Valor Añadido
JT	Jurisprudencia Tributaria (Aranzadi)
L	Ley
LAU	Ley de Arrendamientos Urbanos (L 29/1994)
LCI	Texto Refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario (RDLeg 1/2004)
LEF	Ley de Expropiación Forzosa (L 16-12-1954)
LGP	Ley General Presupuestaria (L 47/2003)
LGT	Ley General Tributaria (L 58/2003)
LH	Ley Hipotecaria (D 8-2-1946)
LHL	Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (RDLeg 2/2004)

LIIC	Ley de Instituciones de Inversión Colectiva (L 35/2003)
LIP	Ley del Impuesto sobre el Patrimonio (L 19/1991)
LIRNR	Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes (RDLeg 5/2004)
LIRPF	Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (L 35/2006)
LIS	Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (RDLeg 4/2004)
LISD	Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (L 29/1987)
LITP	Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas y Actos Jurídicos Documentados (RDLeg 1/1993)
LIVA	Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido (L 37/1992)
LMV	Ley del Mercado de Valores (L 24/1988)
LO	Ley Orgánica
LPGE	Ley de Presupuestos Generales del Estado
LS/76	Texto refundido de la Ley del suelo y ordenación urbana (RD 1346/1976)
LS/92	Texto refundido de la Ley del suelo y ordenación urbana (RDLeg 1/1992)
LS/98	Ley del suelo y valoraciones (L 6/1998)
LS/07	Ley del Suelo (L 8/2007)
LSA	Ley de Sociedades Anónimas (RDLeg 1564/1989)
LSRL	Ley de Sociedades de Responsabilidad Limitada (L 2/1995)
MEH	Ministerio de Economía y Hacienda
NV	Norma de valoración
OM	Orden Ministerial
OS	Operaciones Societarias
PGC	Plan General de Contabilidad
RD	Real Decreto
RDL	Real Decreto Ley
RDLeg	Real Decreto Legislativo
redacc	redacción
Resol	Resolución
Rgto	Reglamento
RIRNR	Reglamento del Impuesto sobre la Renta de No Residentes (RD 1776/2004)
RIRPF	Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (RD 439/2007)
RIS	Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (RD 1777/2004)
RISD	Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (RD 1629/1991)
RITP	Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales (RD 828/1995)
RIVA	Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido (RD 1624/1992)
RJ	Repertorio de Jurisprudencia (Aranzadi)
RM	Registro Mercantil
SRL	Sociedad de Responsabilidad Limitada
TCO	Tribunal Constitucional
TEAC	Tribunal Económico-Administrativo Central
TJCE	Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas
TPO	Transmisiones Patrimoniales Onerosas
TR	Texto refundido
TS	Tribunal Supremo
TSJ	Tribunal Superior de Justicia
UE	Unión Europea
UTE	Unión Temporal de Empresas

PARTE I

Introducción

SUMARIO	
Capítulo 1. Fiscalidad de las operaciones inmobiliarias.....	150
Capítulo 2. Régimen de atribución de rentas.....	500

100

En esta primera parte de la obra se estudian las cuestiones generales del tratamiento fiscal en las distintas figuras impositivas de las **operaciones inmobiliarias**, reenviando para el estudio detallado en cada uno de los impuestos al capítulo correspondiente. Asimismo, se dedica un capítulo al estudio del régimen de atribución de rentas.

105

CAPÍTULO 1

Fiscalidad de las operaciones inmobiliarias

150

SUMARIO	
A. Terrenos no urbanizados	155
Utilización	155
Transmisión/adquisición	170
Derechos reales de uso o disfrute	180
Recalificación	190
B. Urbanización de terrenos y planeamiento urbanístico	200
Ejecución jurídica del planeamiento: sistemas de ejecución	200
Ejecución material del planeamiento	250
C. Terrenos urbanos	260
Utilización	260
Transmisión/adquisición	280
Derechos reales de uso o disfrute	290
D. Edificaciones	300
Construcción	305
Rehabilitación	320
Otras actuaciones: reformas, ampliaciones y mejoras	345
Permuta de solar por obra futura	370
E. Transmisión/adquisición de edificaciones	375
Primera transmisión	375
Segundas y posteriores transmisiones	400
Adquisición	410
F. Propiedad de edificaciones	420
Utilización	420
Arrendamiento	435
Derechos reales de uso o disfrute	440
Timesharing (multipropiedad)	450

A. Terrenos no urbanizados

1. Utilización

Utilización empresarial

155

IRPF El arrendamiento de terrenos puede calificarse como **actividad económica** o no en función de que se cumplan los requisitos previstos en la LIRPF art.27.2. En ambos casos, la renta obtenida por el arrendador se integra en su declaración del IRPF (nº 1312 s.). Además, al no tratarse de un arrendamiento de bienes inmuebles urbanos no está sujeto a retención.

IS Los ingresos procedentes del **arrendamiento** de terrenos rústicos forman parte del resultado contable y consecuentemente de la base imponible (nº 3190 s.). La imputación temporal de ingresos sigue el principio del **devengo** (nº 3125 s.). No están sometidos a **retención** al no tratarse de bienes inmuebles urbanos (nº 3492). En el caso de una persona jurídica arrendataria de un terreno, el gasto forma parte del resultado contable y de la base imponible (nº 3220 s.). La imputación temporal de los gastos sigue el principio del devengo (nº 3125 s.).

IRNR La utilización de terrenos no urbanizados está sujeta al IRNR, aunque puede estar exenta:

- Como rendimiento de la actividad económica con establecimiento permanente o sin él (nº 4385 y nº 4410 s.).
- Como rendimiento de capital inmobiliario (nº 4355 s.).

IVA El arrendamiento de terrenos está **exento** de IVA, no obstante, la exención no se aplica en ciertos supuestos de utilización empresarial, ver nº 5962 s.

ITP Y AJD El arrendamiento exento de IVA está **sujeto** a TPO (nº 7650).
El arrendamiento sujeto a IVA y no exento está sujeto a AJD (nº 7808).

160 Otras utilidades

IRPF El arrendamiento de terrenos puede calificarse como **actividad económica** o no en función de que se cumplan los requisitos previstos en la LIRPF art.27.2. En ambos casos, la renta obtenida por el arrendador se integra en su declaración del IRPF (nº 1312 s.).
Además, al no tratarse de un arrendamiento de bienes inmuebles urbanos no está sujeto a retención.

IS Los ingresos procedentes del **arrendamiento** de terrenos rústicos forman parte del resultado contable y consecuentemente de la base imponible (nº 3190 s.). La imputación temporal de ingresos sigue el principio del **devengo** (nº 3125 s.). No están sometidos a **retención** al no tratarse de bienes inmuebles urbanos (nº 3492).
En el caso de una persona jurídica arrendataria de un terreno, el gasto forma parte del resultado contable y de la base imponible (nº 3220 s.). La imputación temporal de los gastos sigue el principio del devengo (nº 3125 s.).

IRNR La utilización de terrenos no urbanizados está **sujeta** al IRNR, aunque puede estar exenta:

- Como rendimiento de la actividad económica con establecimiento permanente o sin él (nº 4385 y nº 4410 s.).
- Como rendimiento de capital inmobiliario (nº 4355 s.).

IVA El arrendamiento de terrenos está **exento** de IVA, no obstante, la exención no se aplica en ciertos supuestos de utilización empresarial, ver nº 5962 s.

ITP Y AJD El arrendamiento exento de IVA está **sujeto** a TPO (nº 7650).
El arrendamiento sujeto a IVA y no exento está sujeto a AJD (nº 7808).

2. Transmisión o adquisición

170

En cuanto a la transmisión de terrenos no urbanizados cabe distinguir

IRPF La transmisión de terrenos genera:

- a) Una **ganancia o pérdida** patrimonial por la diferencia entre el valor de transmisión y el de adquisición, en el caso de inmuebles no afectos a una actividad económica, o de inmuebles afectos que tengan la consideración de inmovilizado.
- b) Una renta de la **actividad económica** en el caso de que se trate de existencias.

IS La renta procedente de la transmisión onerosa de terrenos que formen parte del **inmovilizado material** se incluye en la base imponible, siendo aplicable a dicha renta el mecanismo de **corrección monetaria** (nº 3194 s.). Si se trata de terrenos que tienen la consideración de existencias, la renta obtenida en su transmisión forma parte de la base imponible, no siendo aplicable a dicha renta el mecanismo de corrección monetaria, al no tener la consideración de inmovilizado.

Si se trata de inmovilizado, la renta generada puede acogerse, con determinadas condiciones, a la **deducción** por reinversión de beneficios extraordinarios (nº 3449 s.).

La distinción entre inmovilizado y existencias depende del destino del terreno, para el arrendamiento o para su comercialización (nº 3050 s.).

IS La **adquisición** de inmuebles tributa en el ISD (nº 4200 s.). También se aplica a contribuyentes no residentes (nº 4210).

IRNR La transmisión de terrenos no urbanizados está sujeta al IRNR, aunque puede estar exenta:

- Como **ganancia de capital** obtenida sin mediación de establecimiento permanente (nº 4457).
 - Como ganancia de capital obtenida con mediación de establecimiento permanente (nº 4458).
- La transmisión de terrenos no urbanizables está sujeta a **retención** del 5% del valor de transmisión (nº 4495).

La transmisión de valores de entidades inmobiliarias por contribuyentes sin mediación de establecimiento permanente está sujeta al IRNR (nº 4513).

IVA La transmisión de terrenos no urbanizados está sujeta a IVA si la realiza un **empresario o profesional**. Tienen esta condición:

- Las sociedades mercantiles (nº 5032).
- Quienes obtienen ingresos continuados en el tiempo (nº 5034).
- Quienes realizan actividades empresariales o profesionales (nº 5021).

También tienen la condición de empresarios o profesionales los urbanizadores, aunque no cabe en este caso.

La transmisión de parcelas puede atribuir la condición de empresario o profesional, como ocurre con los ayuntamientos (nº 5098).

En general, la transmisión de estos terrenos está exenta (nº 5502 s.)

ITP Y AJD La transmisión de **parcelas** por quien **no** tiene la condición de **empresario o profesional** está sujeta a TPO, hay que tener en cuenta:

- en cuanto a la atribución del resultado a cada Comunidad Autónoma (nº 7330 s.);
- en cuanto al tipo impositivo (nº 7512 s. y nº 7602);
- en cuanto a la sujeción (nº 7488 y nº 7602);
- en cuanto a la base imponible (nº 7508 y nº 7602);
- exenciones existentes, en especial para entes públicos y relativas a viviendas de protección oficial (nº 7392 y nº 7402 s.).

3. Derechos reales de uso o disfrute

Puede distinguirse:

IRPF La **constitución** de los mismos genera un rendimiento del capital inmobiliario, salvo que se trate de elementos afectos al desarrollo de una actividad económica en cuyo caso generará rendimientos de la actividad.

IS La renta procedente de la **cesión** de derechos reales sobre los terrenos rústicos forma parte del resultado contable y consecuentemente de la base imponible (nº 3190 s.). La imputación temporal de ingresos sigue el principio del devengo (nº 3125 s.). No están sometidas a retención al no tratarse de rentas procedentes del arrendamiento de bienes inmuebles urbanos (nº 3492).

IS La **transmisión** de derechos reales de uso o disfrute sobre inmuebles tributa en el ISD (nº 4200 s.). También se aplica a contribuyentes no residentes (nº 4210).

IRNR La **transmisión** de derechos reales de uso o disfrute está sujeta al IRNR y debe ser objeto de **retención** (nº 4500).

La transmisión de derechos o participaciones en una entidad que atribuyan a su titular el uso o disfrute de inmuebles está sujeta al IRNR (nº 4457).

IVA Está exenta la constitución, ampliación de contenido y **transmisión** de derechos reales sobre terrenos, la exención no se aplica en ciertos supuestos de utilización empresarial, ver nº 5962 s.

No está exenta la constitución de derechos de superficie (nº 5986).

ITP Y AJD La **constitución** de derechos reales cuando no está sujeta a IVA o está sujeta pero exenta, se encuentra sujeta a TPO (nº 7625).
El arrendamiento sujeta a IVA y no exento está sujeto a AJD (nº 7808).

4. Recalificación

190

En cuanto a los efectos de la recalificación, cabe distinguir:

IRPF La mera recalificación de terrenos no atribuye al **propietario** la condición de empresario o profesional, ni afecta al valor ni la fecha de adquisición de los mismos.

IS Rige el principio del **precio de adquisición**, sin que se genere ninguna renta por la recalificación (nº 3058).

IVA La mera recalificación de terrenos no atribuye la condición de empresario o profesional, ver nº 5506.

B. Urbanización de terrenos y planeamiento urbanístico

1. Ejecución jurídica del planeamiento: sistemas de ejecución

200

Sistema de expropiación

IRPF La expropiación de terrenos genera una renta que se califica en función de que los mismos estén o no **afectos** al desarrollo de una actividad económica, como rendimientos de la actividad o como ganancia o pérdida patrimonial (nº 1805 s.).

IS Los ingresos procedentes de la expropiación forzosa de terrenos que formen parte del **inmovilizado material** se incluyen en la base imponible, siendo aplicable el mecanismo de **corrección monetaria** (nº 3194 s.). Si se trata de terrenos que tengan la consideración de existencias, la renta obtenida en su transmisión forma parte de la base imponible, no siendo aplicable a dicha renta el mecanismo de corrección monetaria, al no tener la consideración de inmovilizado. La distinción entre inmovilizado y existencia depende del destino del terreno, para su arrendamiento o para su comercialización (nº 3050 s.).
Si se trata de inmovilizado, la renta generada puede acogerse, con determinadas condiciones, a la **deducción** por reinversión de beneficios extraordinarios (nº 3449 s.).

IRNR La expropiación de terrenos da lugar a una ganancia de capital (ver nº 170).

IVA La expropiación de terrenos para la ejecución del planeamiento por este sistema está no sujeta o exenta (nº 5616).

La urbanización de los terrenos atribuye al **ayuntamiento expropiante** la condición de empresario o profesional en tanto que urbanizador. En consecuencia, puede deducir el IVA soportado y debe repercutir IVA a la venta de las parcelas (nº 5626).

ITP Y AJD La expropiación, aunque no sujeta o exenta de IVA, está **exenta** en ITP y AJD siempre que el destinatario de la misma sea un ente público.

Sistema de cooperación

210

IRPF Las **obras** afectan al valor de adquisición del inmueble, al tener la consideración de mejoras. Asimismo, el propietario afectado no se convierte automáticamente en empresario o promotor por esta circunstancia (nº 1825).

IS La incorporación de terrenos a una junta de compensación que no determine la transmisión de los mismos no supone resultado alguno en el IS. Las **cesiones obligatorias** a los ayuntamientos no genera renta a integrar en la base imponible (nº 3376).

IVA En el sistema de cooperación el **ayuntamiento** se convierte en empresario o profesional al intermediar entre los propietarios y la empresa urbanizadora. Puede deducir el IVA soportado y debe repercutir IVA en las derramas, expidiendo factura por ello (nº 5660).

Los **propietarios** de los terrenos se convierten en empresarios o profesionales en tanto que urbanizadores:

- Pueden deducir el IVA soportado y deben repercutir IVA a la venta de las parcelas (nº 5666).
- Las cesiones obligatorias a los ayuntamientos no están sujetas al IVA (nº 5072).

Sistema de compensación Se distingue entre juntas de compensación fiduciarias y no fiduciarias.

220

Juntas de compensación fiduciarias

225

IRPF La **entrega** de terrenos a la junta y la adjudicación de parcelas no genera renta para los propietarios. Los cuales no se convierten por este mero hecho en empresarios. Los gastos de urbanización tienen la consideración de mejoras (nº 1830 s.).

IS La incorporación de terrenos a una junta de compensación que no determine la transmisión de los mismos no supone resultado alguno en el IS. El importe de las **derramas** que satisfaga a la junta para la urbanización de los terrenos se incorpora al precio de adquisición de los mismos (nº 3370 s.).

IVA Las juntas de compensación fiduciarias tienen la condición de empresario o profesional. Pueden deducir el IVA soportado y deben repercutir IVA en las derramas, expidiendo factura por ello, ver nº 5716.

Los **propietarios** de terrenos:

- No entregan los terrenos a la junta (nº 5700 s.).
- Se convierten en empresarios o profesionales desde que soportan las primeras cargas por gastos de urbanización (nº 5726). A partir de este momento pueden deducir el IVA soportado y deben repercutir IVA a la venta de las parcelas (nº 5778).
- Los excesos y defectos de aprovechamiento son considerados entregas de terrenos (nº 5758).
- Las entregas de terrenos (derechos de aprovechamiento urbanístico) realizadas sin haber asumido cargas de urbanización no están sujetas al IVA (nº 5726).
- Las indemnizaciones que se perciben por la existencia de bienes o derechos incompatibles con la ejecución del planeamiento no están sujetas al IVA (nº 5742).
- Las cesiones obligatorias a los ayuntamientos no están sujetas al IVA (nº 5072).

Juntas de compensación no fiduciarias

230

IRPF La **entrega** de terrenos a la junta genera una renta (rendimiento o ganancia o pérdida patrimonial). Asimismo, la adjudicación de parcelas genera renta por la diferencia entre el valor de mercado de la parcela y el valor de adquisición de la cuota de participación (nº 1830 s.).

IS La incorporación de terrenos a una junta de compensación que determine la transmisión de los mismos supone la generación de una renta por **aportación no dineraria** a una entidad, por lo que se genera una renta entre el valor normal de mercado del elemento transmitido y su valor contable (nº 3375).

IVA Las juntas de compensación no fiduciarias tienen la condición de empresarios o profesionales al urbanizar terrenos de los que se han convertido en propietarias.

Los **propietarios** de los terrenos los entregan a estas juntas. Esta entrega está no sujeta al IVA (de realizarse por particulares) o sujeta pero exenta (nº 5786).

La posterior adjudicación que hace la junta de compensación de los terrenos urbanizados a sus juntacompensantes está sujeta pero exenta (nº 5786).

Las entregas de dinero han de considerarse como entregas a cuenta de los terrenos, cuya adjudicación está exenta (nº 5786).

En la medida en que realiza operaciones exentas, la junta de compensación no puede deducir las cuotas soportadas por los servicios de urbanización (nº 5788).

ITP Y AJD Están **exentas** las siguientes operaciones (nº 7420 s.):

- La aportación inicial de los juntacompensantes.
- La adjudicación a éstos de los solares resultantes.
- Las operaciones de reparcelación.

240

Otros sistemas Entre otros sistemas de ejecución del planeamiento podemos distinguir:

245

Agente urbanizador

IRPF Los gastos de urbanización que soportan los propietarios tienen la consideración de **mejoras**. Los propietarios no se convierten por este mero hecho en empresarios (promotores).

IS La tributación en el IS del agente urbanizador se determina aplicando el **régimen común** del impuesto.

IVA El agente urbanizador es un **empresario o profesional** que urbaniza tanto terrenos ajenos como propios. El agente urbanizador puede deducir las cuotas que soporta y ha de repercutir IVA por los servicios de urbanización que presta a los propietarios, tanto si éstos pagan en dinero como si pagan en especie.

Los propietarios se convierten en empresarios o profesionales, si no lo eran ya, en la medida en que asuman, en dinero o en especie, los gastos de urbanización (nº 5816).

2. Ejecución material del planeamiento

250

En cuanto a los gastos y servicios derivados de la ejecución material del planeamiento y su repercusión en los distintos impuestos, distinguimos:

IRPF Los **gastos de urbanización** que soportan los propietarios tienen la consideración de mejoras. Los propietarios no se convierten por este mero hecho en empresarios (promotores).

IS En el caso de **empresas inmobiliarias**, los gastos de urbanización que soportan tienen la consideración de mayor valor de adquisición del bien (nº 3082 y nº 3094).

IVA Los **servicios de urbanización** están sujetos y no exentos, debiendo repercutirse a quien los haya contratado el 16% de IVA.

C. Terrenos urbanos

260

Utilización Diferenciamos la utilización empresarial de otras posibles utilidades:

265

Utilización empresarial

IRPF El **arrendamiento** de terrenos puede calificarse como actividad empresarial o no en función de que se cumplan los requisitos previstos en la LIRPF art.27.2. En ambos casos, la renta obtenida por el arrendador se integra en su declaración del IRPF (nº 1312 s.).

Además, al tratarse de un arrendamiento de bienes inmuebles urbanos está sujeto a retención.

IS Los ingresos procedentes del **arrendamiento** de terrenos urbanos forman parte del resultado contable y consecuentemente de la base imponible (nº 3190 s.). La imputación temporal de ingresos sigue el principio del devengo (nº 3125 s.). Están sometidos a **retención** (nº 3492). En el caso de una persona jurídica arrendataria de un terreno urbano, el **gasto** forma parte del resultado contable y de la base imponible (nº 3220 s.). La imputación temporal de los gastos sigue el principio del devengo (nº 3125 s.).

IRNR La utilización de terrenos urbanos está **sujeta** al IRNR, aunque puede estar exenta:

- Como rendimiento de la actividad económica con establecimiento permanente o sin él (nº 4385 y nº 4410 s.).
- Como rendimiento de capital inmobiliario (nº 4355 s.).

IVA El arrendamiento de terrenos está **exento** de IVA, no obstante, la exención no se aplica en ciertos supuestos de utilización empresarial (ver nº 5962).

ITP Y AJD El arrendamiento exento de IVA está **sujeto** a TPO (nº 7650). El arrendamiento sujeto a IVA y no exento está sujeto a AJD (nº 7808).

Otras utilizations

IRPF El **arrendamiento** de terrenos puede calificarse como actividad empresarial o no en función de que se cumplan los requisitos previstos en la LIRPF art.27.2. En ambos casos, la renta obtenida por el arrendador se integra en su declaración del IRPF (nº 1312 s.). Además, al no tratarse de un arrendamiento de bienes inmuebles urbanos no está sujeto a retención.

IS Los ingresos procedentes del **arrendamiento** de terrenos urbanos forman parte del resultado contable y consecuentemente de la base imponible (nº 3190 s.). La imputación temporal de ingresos sigue el principio del devengo (nº 3125 s.). Están sometidos a **retención** (nº 3492). En el caso de una persona jurídica arrendataria de un terreno urbano, el **gasto** forma parte del resultado contable y de la base imponible (nº 3220 s.). La imputación temporal de los gastos sigue el principio del devengo (nº 3125 s.).

IRNR La utilización de terrenos urbanos está **sujeta** al IRNR, aunque puede estar exenta:

- Como rendimiento de la actividad económica con establecimiento permanente o sin él (nº 4385 y nº 4410 s.).
- Como rendimiento de capital inmobiliario (nº 4355 s.).

IVA El arrendamiento de terrenos está **exento** de IVA, no obstante, la exención no se aplica en ciertos supuestos de utilización empresarial (ver nº 5962).

ITP Y AJD El arrendamiento exento de IVA está **sujeto** a TPO (nº 7650). El arrendamiento sujeto a IVA y no exento está sujeto a AJD (nº 7808).

Transmisión o adquisición

IRPF La transmisión de terrenos genera:

- Una **ganancia o pérdida** patrimonial por la diferencia entre el valor de transmisión y el de adquisición, en el caso de inmuebles no afectos a una actividad económica, o de inmuebles afectos que tengan la consideración de inmovilizado.
- Una renta de la **actividad** empresarial o profesional si se trata de existencias.

IS La renta procedente de la transmisión onerosa de terrenos que formen parte del **inmovilizado material** se incluye en la base imponible, siendo aplicable a dicha renta el mecanismo de **corrección monetaria** (nº 3194 s.). Si se trata de terrenos que tienen la consideración de existencias, la renta obtenida en su transmisión forma parte de la base imponible, no siendo aplicable a dicha renta el mecanismo de corrección monetaria, al no tener la consideración de inmovilizado.

Si se trata de inmovilizado, la renta generada puede acogerse, con determinadas condiciones, a la **deducción** por reinversión de beneficios extraordinarios (nº 3449 s.).

La distinción entre inmovilizado y existencias depende del destino del terreno, para el arrendamiento o para su comercialización (nº 3050 s.).

270

280