

**MEMENTO**

**EXPERTO**

FRANCIS LEFEBVRE

# Análisis de operaciones complejas en el IVA

Fecha de edición: 28 de julio de 2021



Esta obra es el resultado  
de un estudio técnico cedido  
a **Francis Lefebvre** por

**ANA MEDINA JIMÉNEZ**  
Economista

© Francis Lefebvre  
Lefebvre-El Derecho, S. A.  
Monasterios de Suso y Yuso, 34. 28049 Madrid. Teléfono: (91) 210 80 00  
clientes@lefebvre.es  
www.efl.es  
Precio: 37,44 € (IVA incluido)

ISBN: 978-84-18647-71-0  
Depósito legal: M-23163-2021

Impreso en España  
por Printing'94  
Paseo de la Castellana, 93, 2º - 28046 Madrid

Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización de sus titulares, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, [www.cedro.org](http://www.cedro.org)) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra.

# Plan general

	<u>nº marginal</u>
<b>Capítulo I. Fincas rústicas y promoción</b> .....	110
1. Introducción .....	120
2. Determinación de la condición de empresario .....	125
3. Deducibilidad del IVA soportado .....	140
4. Jurisprudencia .....	145
5. Naturaleza del bien .....	150
6. Conclusión .....	160
7. Consideraciones del Derecho Urbanístico .....	170
<b>Capítulo II. Arrendamiento de apartamentos turísticos, aeronaves y embarcaciones de recreo</b> .....	190
1. Arrendamiento de apartamentos turísticos .....	200
a. Introducción .....	205
b. Normativa interna .....	210
c. Normativa comunitaria .....	225
d. Ley de arrendamientos urbanos .....	240
e. Legislación europea en el sector turístico .....	250
f. Regulación específica de las Comunidades Autónomas .....	260
g. Operativa de la página web de alojamientos en apartamentos turísticos .....	270
h. Consideración de arrendamiento de vivienda en el IVA .....	275
2. Arrendamiento de aeronaves .....	400
a. Introducción .....	405
b. Formalidades .....	410
c. Contrato de arrendamiento .....	530
d. Análisis jurídico-tributario .....	580
e. Conclusión .....	600
3. Arrendamiento de embarcaciones de recreo .....	700
a. Introducción .....	705
b. Fraude fiscal .....	710
c. Formalidades .....	730
d. Contrato de arrendamiento .....	810
e. Otros aspectos .....	850
f. Conclusión .....	860
<b>Capítulo III. Nacimiento del derecho a solicitar la deducción de las cuotas soportadas en determinados supuestos</b> .....	900
1. Inicio de la actividad empresarial o profesional .....	905
a. Introducción .....	907
b. Concepto de empresario o profesional .....	910
c. Concepto de urbanizador de terrenos .....	920
d. Deduciones anteriores al inicio de la actividad .....	930
e. Sujeción al IVA .....	940
f. Regularización de las deducciones si no se produce el inicio .....	950
g. Conclusión .....	960
h. Ejemplos .....	970

	<b>nº marginal</b>
2. Destino previsible de la adquisición de bienes y servicios.....	1000
a. Introducción.....	1005
b. Fundamentos de hecho.....	1010
c. Unificación de criterio.....	1020
d. Fundamentos de Derecho.....	1030
e. La carga de la prueba.....	1040
f. Facilidad probatoria.....	1050
g. Tipos de prueba.....	1060
h. Jurisprudencia.....	1070
i. Ejercicio del derecho a la deducción.....	1080
j. Conclusiones del TEAC.....	1100
k. Ejemplos.....	1110
<b>Capítulo IV. Gastos de desplazamiento, hostelería, viaje y vehículos.....</b>	<b>1200</b>
1. Deducibilidad de los gastos de desplazamiento, Hostelería y viaje.....	1205
a. Introducción.....	1207
b. Antecedentes de hecho.....	1210
c. Resolución del TEAC.....	1220
d. Recurso extraordinario de alzada.....	1230
e. Resolución del TEAC.....	1240
f. Ejemplos.....	1270
2. Deducibilidad de las cuotas soportadas en vehículos y en los gastos inherentes al mismo.....	1300
a. Introducción.....	1305
b. Antecedentes de hecho.....	1310
c. Recurso contencioso administrativo.....	1320
d. Recurso de casación.....	1330
e. Fundamentos de Derecho.....	1340
f. Resolución del recurso de casación.....	1370
g. Consultas de la DGT destacadas.....	1380
h. Ejemplos.....	1395
<b>Capítulo V. Entregas intracomunitarias de bienes.....</b>	<b>1500</b>
1. Introducción.....	1505
2. Concepto de entrega intracomunitaria.....	1510
3. La prueba en el transporte intracomunitario.....	1520
4. Procedimiento administrativo en materia tributaria.....	1530
5. Carta de transporte internacional de mercancías por carretera.....	1540
6. Primera cadena de fraude.....	1550
7. Segunda cadena de fraude.....	1560
8. Conclusión.....	1570
9. Ejemplos.....	1580
<b>Capítulo VI. Inversión del sujeto pasivo.....</b>	<b>1600</b>
1. Límites en la contabilización del IVA soportado para ejercitar su deducción.....	1605
a. Introducción.....	1607
b. Cuestión planteada.....	1610
c. Ejemplo recapitulativo.....	1620
d. Jurisprudencia comunitaria.....	1630
e. Fundamentos de Derecho.....	1640
f. Consideraciones finales.....	1650
2. Instalación de una planta fotovoltaica.....	1700
a. Introducción.....	1705
b. Normativa aplicable.....	1710
c. Cuestiones fiscales.....	1720
d. Sujeción al impuesto.....	1760

	<u>nº</u> <u>marginal</u>
e. Concepto de edificación .....	1770
f. Transmisión de los bienes .....	1780
g. Ejemplos .....	1790
<b>Capítulo VII. Condición de empresario a efectos del IVA .....</b>	<b>1900</b>
1. Introducción .....	1905
2. Ejemplo recapitulativo .....	1910
a. Antecedentes de hecho .....	1920
b. Recurso de reposición .....	1930
c. Reclamación económico-administrativa .....	1940
d. Jurisprudencia comunitaria .....	1970
e. Cuestiones a resolver por el TEAC .....	1980
f. Ejemplos .....	1997
<b>Capítulo VIII. Las sociedades mercantiles en el supuesto de entidades públicas .....</b>	<b>2000</b>
1. Introducción .....	2005
2. Concepto de sujeto pasivo .....	2010
3. Operaciones realizadas por entidades públicas .....	2030
a. Supuestos de no sujeción .....	2030
b. Supuestos de sujeción .....	2040
4. Criterios jurisdiccionales .....	2050
5. Actuaciones de las sociedades públicas .....	2060
6. Deducibilidad de las cuotas soportadas .....	2070
7. Conclusión .....	2080
8. Ejemplos .....	2090
<b>Capítulo IX. Sociedades no establecidas a efectos de IVA .....</b>	<b>2100</b>
1. Introducción .....	2105
2. Concepto de no establecido a efectos de IVA .....	2110
a. Requisito del solicitante .....	2120
b. Requisito de la solicitud .....	2130
3. Finalidad .....	2140
4. Establecimiento a efectos de IVA .....	2150
5. Sujeto pasivo .....	2160
a. Regla general .....	2170
b. Regla especial .....	2180
6. Deducibilidad de las cuotas soportadas .....	2190
7. Conclusión .....	2200
8. Ejemplos .....	2210
<b>Capítulo X. Prestación de servicios en el supuesto de adquisición y reducción de derechos de emisión de gases de efecto invernadero .....</b>	<b>2300</b>
1. Introducción .....	2305
2. Consideraciones generales .....	2310
3. Tratado de Kioto .....	2320
4. Objetivos .....	2330
5. Tributación en el IVA	
a. Operaciones sujetas .....	2350
b. Operaciones no sujetas .....	2360
c. Lugar de realización del hecho imponible .....	2370
d. Sujeto pasivo .....	2380
6. Ejemplo recapitulativo .....	2390
7. Conclusión .....	2400

	<u>nº</u> <u>marginal</u>
<b>Capítulo XI. Sujeción al IVA de la actividad del servicio público de televisión</b> .....	2500
1. Introducción.....	2505
2. Consideraciones generales.....	2510
3. Concepto de actividad económica.....	2520
a. Actividades de naturaleza no económica.....	2530
b. Actividades de naturaleza económica.....	2540
4. Formas de prestación del servicio público.....	2550
a. Gestión directa de los servicios públicos.....	2560
b. Gestión indirecta del servicio público.....	2570
5. Análisis de los servicios prestados por el ente público de televisión.....	2580
a. Servicio público de televisión.....	2590
b. Otras actividades realizadas por el ente público.....	2600
6. Derecho a deducir las cuotas soportadas.....	2610
a. Derecho a la deducción del IVA soportado.....	2620
b. Aplicación del régimen de deducción al ente público de televisión.....	2630
7. Jurisprudencia comunitaria.....	2640
8. Conclusión.....	2650
9. Ejemplos.....	2660
<b>Capítulo XII. Sectores diferenciados en el supuesto de la actividad de investigación</b> .....	2800
1. Introducción.....	2805
2. Consideraciones generales.....	2810
3. Normativa reguladora de la Universidad.....	2820
4. Actividad económica.....	2830
5. Operaciones no sujetas.....	2840
6. Derecho a la deducción de las cuotas soportadas.....	2850
a. Antecedentes de hecho.....	2860
b. Carga de la prueba.....	2870
c. Determinación del derecho a la deducción.....	2880
7. Ejemplos.....	2890
<b>Capítulo XIII. Problemática de facturas falsas. IVA repercutido indebidamente. Ventas no contabilizadas</b> .....	2900
1. Facturas falsas.....	2902
a. Introducción.....	2905
b. Obligación de expedir factura.....	2910
c. Reglamento de facturas.....	2920
d. Contenido de las facturas.....	2970
e. La prueba.....	3000
f. Deducibilidad fiscal de las cuotas soportadas.....	3010
g. Ejemplos.....	3030
2. IVA repercutido indebidamente.....	3100
a. Introducción.....	3100
b. Ejemplo recapitulativo.....	3110
c. Ejemplos.....	3170
3. Ventas no contabilizadas.....	3200
a. Introducción.....	3200
b. Ejemplo recapitulativo.....	3210
c. Ejemplos.....	3260

	<b>nº marginal</b>
<b>Capítulo XIV. Cuotas a compensar que provienen de ejercicios prescritos</b> .....	3300
1. Introducción .....	3305
2. Ejemplo recapitulativo .....	3310
a. Antecedentes de hecho .....	3320
b. Reclamación económico-administrativa .....	3330
c. Recurso extraordinario de alzada .....	3340
d. Resolución del TEAC .....	3350
3. Ejemplos .....	3380
<b>Capítulo XV. Operaciones reales o simuladas</b> .....	3400
1. Introducción .....	3405
2. Ejemplo recapitulativo .....	3410
a. Antecedentes .....	3420
b. Contrato .....	3430
c. Fundamentos de hecho .....	3440
d. Análisis de la operación .....	3450
e. Jurisprudencia .....	3480
<b>Capítulo XVI. Alzamiento de bienes</b> .....	3500
1. Introducción .....	3505
2. Ejemplo recapitulativo .....	3507
a. Informe de delito fiscal .....	3510
b. Historia de la sociedad «Restaurante Madrid» .....	3520
c. Resumen del alzamiento de bienes .....	3530
d. Deudas antes de la fecha de inicio de las operaciones del alzamiento de bienes	
Origen de las deudas .....	3550
Comprobación inspectora a las empresas que intervinieron en esta operación .....	3560
e. Deudas en la fecha del fin de las operaciones de alzamiento de los bienes ..	3570
f. Bienes alzados por «Restaurante Madrid SL» y «Restaurante Goya SL» .....	3580
Declaración de concurso de acreedores .....	3590
Deudas declaradas incobrables por la AEAT .....	3600
g. Fraude fiscal .....	3620
Introducción .....	3620
Aportaciones no dinerarias .....	3630
Fraude fiscal en el IVA .....	3640
Fraude contable .....	3650
Fraude en el IS .....	3660
	<b>Página</b>
<b>Tabla Alfabética</b> .....	285

# Abreviaturas

<b>AOC</b>	Certificado de Operador Aéreo
<b>CC</b>	Código Civil (RD 24-7-1889)
<b>CE</b>	Comunidad Europea
<b>CMR</b>	Carta de Porte Internacional
<b>CMNUCC</b>	Convenio Marco de las Naciones Unidas sobre el Cambio Climático
<b>DGT</b>	Dirección General de Tributos
<b>DGAC</b>	Dirección General de Aviación Civil
<b>IVA</b>	Impuesto sobre el Valor Añadido
<b>IEDMT</b>	Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte
<b>ITP</b>	y AJD Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados
<b>LAU</b>	Ley de Arrendamientos Urbanos (L 29/1994)
<b>LGT</b>	Ley General Tributaria (L 58/2003)
<b>LMN</b>	Ley de Navegación Marítima (L 14/2014)
<b>LIIE</b>	Ley de Impuestos Especiales (L 38/1992)
<b>OAIC</b>	Organización de Aviación Civil Internacional
<b>RD</b>	Real Decreto
<b>STJUE</b>	Sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea
<b>TEAC</b>	Tribunal Económico Administrativo Central
<b>TEAR</b>	Tribunal Económico Administrativo Regional
<b>TS</b>	Tribunal Supremo
<b>TSJ</b>	Tribunal Superior de Justicia
<b>TJUE</b>	Tribunal de Justicia de la Unión Europea
<b>TC</b>	Tribunal Constitucional
<b>TRB</b>	Toneladas Registro Bruto
<b>TAI</b>	Territorio de Aplicación del Impuesto

# P

## Presentación

El presente libro trata de llenar un vacío existente en relación con las escasas publicaciones que han analizado la tributación de las operaciones complejas en el IVA, principalmente en lo que respecta al punto de vista práctico. Por ello, en cada capítulo se desarrolla un ejemplo que sirve como base para analizar la tributación de la operación objeto de nuestro análisis, basándonos en jurisprudencia tanto de TS, TEAC y TJUE.

En la obra:

- se analiza el tratamiento fiscal en el IVA de la adquisición de fincas rústicas para su promoción;
- se analiza la tributación en el IVA del arrendamiento de los apartamentos turísticos, aeronaves y embarcaciones de recreo. En relación a este apartado hay que subrayar que existen pocas publicaciones que analicen estas operaciones;
- se analiza el concepto de inicio de actividad empresarial, así como el de destino previsible en la adquisición de bienes y servicios;
- se analiza la problemática en la deducibilidad de los gastos de desplazamiento, hostelería y viaje, así como la adquisición de vehículos, basándonos en la Jurisprudencia del TS;
- se analiza el concepto de entrega intracomunitaria, así como las condiciones que debe cumplir el transporte intracomunitario de bienes;
- se analizan las operaciones en que se produce la inversión del sujeto pasivo, en concreto en la instalación de una planta fotovoltaica, así como su contabilización;
- se analizan las condiciones que deben cumplir una Sociedad para tener la condición de empresario a efectos de IVA;
- se analiza si las Entidades Públicas son Sociedades mercantiles;
- se analizan las condiciones que deben cumplir las Sociedades para que tengan la consideración de no establecidas a efectos de IVA;
- se analiza la tributación en el Impuesto de la adquisición y reducción de emisión de gases de efecto invernadero;
- se analiza la sujeción al IVA del Servicio Público de televisión;
- se analiza la tributación en el IVA de la actividad de investigación;
- se analiza la problemática de las siguientes cuestiones: facturas falsas, IVA repercutido indebidamente y ventas no contabilizadas;
- se analiza si procede la compensación de cuotas que provienen de ejercicios prescritos;
- se analiza el concepto de operaciones reales y simuladas a efectos de IVA, así como el concepto de alzamiento de bienes y sus consecuencias fiscales en relación al Impuesto;

Para una mejor comprensión de los distintos temas que se analizan a lo largo del libro, se incluye:

- un ejemplo central y extenso, como hemos comentado anteriormente, sobre el que se estructura cada apartado, así como numerosos ejemplos;
- Jurisprudencia;
- Consultas de la DGT.

**Ana Medina Jiménez**  
*Economista*  
Julio 2021

## CAPÍTULO I

# Fincas rústicas y promoción

a.	Introducción.....	120	<b>110</b>
b.	Determinación de la condición de empresario.....	125	
c.	Deducibilidad del IVA soportado.....	140	
d.	Jurisprudencia.....	145	
e.	Naturaleza del bien.....	150	
f.	Conclusión.....	160	
g.	Consideraciones del Derecho Urbanístico.....	170	

## a. Introducción

En este apartado se pretende reunir una pequeña parte de los **criterios jurídicos-fiscales** existentes en el tratamiento relacionado con el suelo y, por ello, se incluyen consideraciones de Derecho urbanístico para explicar la comprensión en el tratamiento fiscal recibido y su posible influencia en alguno de los aspectos relacionados con el IVA. Por otra parte, se ha configurado el área de riesgo que se pone de manifiesto en la compra de fincas rústicas para su posterior promoción y la importancia de su control desde un punto de vista fiscal. **120**

## b. Determinación de la condición de empresario

Una sociedad «A» transmite a una sociedad «B» una finca rústica en el año n, que la tenía arrendada antes de su venta. La sociedad «B», compradora, la adquiere con la intención de realizar en ella una promoción inmobiliaria. El citado año n resulta ser el de la fecha de constitución de la sociedad «B». **125**

A) Con este sencillo planteamiento inicial vamos a estudiar, en primer lugar, si la **sociedad «A»** tiene la consideración de empresario a efectos de IVA.

La LIVA art.5 establece que será empresario y sujeto pasivo a efectos del IVA:

- Si ejercía en el terreno una actividad de tipo agrícola o cualquier otra;
- Si es una sociedad mercantil;
- Si tenía arrendado un terreno;
- Si el propietario urbaniza el terreno con propósito de venta, adjudicación o cesión por cualquier título.

En nuestro supuesto, la sociedad «A» tiene la finca arrendada antes de su venta, por lo que tiene la consideración de empresario a efectos de IVA.

B) Respecto a la **sociedad «B»**, vamos a razonar si la misma tiene, asimismo, la condición de empresario.

La LIVA art.5 mencionado anteriormente establece que son empresarios, entre otros, las sociedades mercantiles.

No obstante lo anterior, la Resolución del TEAC 28-9-05, alude a una interpretación que la jurisprudencia ha realizado del concepto de actividad económica, a efectos de delimitar el ámbito de aplicación del IVA.

El Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (TJCE) ha entendido que existen determinadas sociedades que, a pesar revestir forma mercantil, realizan una actividad que no tiene carácter económico a efectos del IVA, y que, por tanto, quedarán fuera del ámbito de aplicación de este Impuesto.

Este es el caso, por ejemplo, de las sociedades holding, las cuales por la mera tenencia de participaciones sociales en sus filiales no desarrollan una actividad económica y, por lo tanto, no son sujetos pasivos del IVA, ni pueden deducir las cuotas impositivas soportadas.

Así, pues, se puede concluir que la condición para considerar a una entidad como empresario y, por ello, sujeto pasivo del IVA, no resulta suficiente que una sociedad

revista la forma de sociedad mercantil, sino que también realice una **actividad económica sujeta y no exenta** de IVA.

Por otra parte, la LIVA art.5.dos tercer párrafo establece que la condición de empresario se tendrá desde el momento en que se realice la adquisición de bienes o servicios con la intención confirmada de destinarlos al desarrollo de una actividad sujeta y no exenta de IVA. Para determinar que la voluntad inicial del adquirente es realizar una actividad empresarial, las consultas DGT CV 27-7-05 y CV 17-6-05, aludiendo al RIVA art.27, interpretan que los empresarios deberán **acreditar** los elementos objetivos que confirmen que, en el momento en que se efectuarán dichas adquisiciones, tienen la intención de destinarlos a la realización de actividades empresariales, pudiendo serles exigida tal acreditación por parte de la Administración Tributaria. Consideramos que la citada acreditación puede demostrarse por cualquiera de los medios de prueba admitidos en Derecho, si bien puede tenerse en cuenta la naturaleza de los bienes y servicios adquiridos, y el cumplimiento de las obligaciones formales y registrales exigidas por la normativa del IVA.

Asimismo, la Resolución TEAC 28-9-03, entiende que la condición de sujeto pasivo se adquiere cuando existen **indicios** suficientes de que los bienes adquiridos se van a destinar al desarrollo de una actividad empresarial; y que, de igual manera, dicha condición se pierde cuando concurren circunstancias, igualmente objetivas, que indican que no va a desarrollar una actividad económica.

**130** De lo indicado hasta ahora, y concretándolo al supuesto planteado en este capítulo, podemos sintetizar los siguientes puntos:

- Sociedad «A»: Al estar la finca arrendada antes de su venta, tiene la consideración de empresario (LIVA art.5.Uno.c).
- Sociedad «B»: Se da de alta en el modelo 036 en la actividad de promotor inmobiliario.

Cumple con:

- la llevanza de los Libros Registros;
- presenta sus obligaciones formales.

En las consultas de la DGT antes mencionadas, se dice que el elemento objetivo más adecuado que se puede tomar como referencia, para considerar a una sociedad como empresario, es el de la **naturaleza de los bienes**, concretamente en este caso, el del terreno rústico y aún no apto para su promoción.

Precisamente por ello, estimamos que no está claramente acreditado los elementos objetivos que confirmen que cuando se adquirió el terreno rústico la intención era para realizar la actividad de promoción inmobiliaria, y ello es así porque se depende de autorizaciones administrativas, que se van a dilatar en el tiempo, y que las mismas se pueden conceder o no, es decir, no hay una seguridad en su concesión. Se pone, por tanto, en duda su condición de empresario promotor, independientemente de tener la forma de sociedad mercantil.

Así las cosas, vamos a analizar, si la **repercusión del IVA** en la operación de transmisión de la sociedad «A» es correcta.

La citada transmisión está sujeta, pero exenta, de IVA (LIVA art.20.Uno.20), siendo esta exención renunciante (LIVA art.20.Dos). Con respecto a la renuncia de la exención de IVA, la sentencia del Tribunal Supremo (TS) 14-3-06 dispone que es válida la renuncia a la exención, aunque no se incluya literalmente el término «renuncia» en el texto de la escritura pública de transmisión.

En la operación de venta que estamos considerando, hay que destacar la concurrencia de **dos exenciones**:

- a) La de transmisión del terreno rústico,
- b) La de arrendamiento del terreno rústico (LIVA art.20.Uno.24ª).

La DGT CV 3-10-97 considera que por cuanto la finalidad evidente de la exención del número 24ª es beneficiar al sujeto pasivo, evitando la sobre imposición, no se debe impedir que el sujeto pasivo aplique la exención del apartado a), para que opte por su renuncia.

El conflicto se resuelve con la aplicación de la exención de la LIVA art.20.Uno.20ª.

**Conclusión:**

- Sociedad «A» empresario, sociedad «B» empresario (con muchas dudas).
- Venta sujeta y exenta de IVA, renuncia a la exención. Sujeta a IVA, no ITP.

**c. Deducibilidad del IVA soportado**

Siguiendo con el supuesto anterior, la sociedad «B» solicita en tiempo y forma a través de los modelos 303 y 390 la **devolución de la cuota soportada** en la compra del terreno rústico cuyo fin es su promoción inmobiliaria. La cuestión que hay que plantearse es si, realmente, tiene derecho a la citada devolución.

**140**

Razonamiento:

La LIVA art.20.Uno.20ª dispone que estarán **exentas** las siguientes operaciones:

Las entregas de terrenos rústicos y demás que no tengan la consideración de edificables, incluidas las construcciones de cualquier naturaleza en ellas enclavadas, que sean indispensables para el desarrollo de una explotación agraria y las destinadas 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 Régimen del Suelo Urbano y demás normas urbanísticas, así como los demás terrenos aptos para la edificación por haber sido está autorizada por la correspondiente «licencia administrativa».

Así pues, de la norma anterior se desprende que ha de estarse a la edificación de un terreno para determinar si el mismo se encuentra o no en el ámbito de la exención.

La LIVA se refiere a las características objetivas del suelo, y a su situación desde el punto de vista del proceso urbanístico (hay que tener en cuenta la normativa de gestión urbanística de cada Comunidad Autónoma).

Llegados a este punto, nos remitimos al nº 170 s., donde se definen algunos conceptos sobre Derecho Urbanístico, importantes para tipificar y clasificar las distintas clases de suelo para poner de relevancia la importancia que tiene dicha clasificación a efectos de definir el concepto de empresario-promotor.

**d. Jurisprudencia**

Una vez definidos en el nº 170 s. las distintas clases de suelo, hay que hacer una remisión a la Jurisprudencia, para analizar la posición de la Administración con respecto al momento que considera que un terreno está en **curso de urbanización**, circunstancia de gran importancia porque partir de ese momento podremos empezar a considerar la figura de un empresario que ha comprado un terreno para su promoción en cuyo caso, la sociedad «B» puede ejercitar el derecho a solicitar la devolución de la cuota soportada en su compra.

**145**

Las sentencias TS 11-10-04 y 8-11-04 han resuelto entender que solamente merecen la consideración de terrenos en curso de urbanización aquellos en que existen operaciones materiales de transformación física de los terrenos.

Según el TS, lo relevante es el momento en que se inicia la transformación física del terreno. En cambio, para la DGT es el momento en que se empiezan a pagar las derramas por gastos de urbanización el que determina la condición de empresario.

La DGT CV 29-11-05 entiende que el terreno está urbanizado cuando se le ha dotado de las **infraestructuras** que correspondan.

Para terminar con nuestro análisis, es necesario poner de relieve la sentencia del TJUE 21-3-00, dada la gran importancia que tuvo a efectos de definir el **momento de inicio de una actividad**.

Esta sentencia permite la devolución de las cuotas soportadas anteriores al inicio de la actividad, siempre que dichos bienes o servicios se adquieran para realizar en un futuro entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas y no exentas de IVA.

La misma nos dice que para acreditar dicha intencionalidad se admite cualesquiera **medios de prueba** admitidos en Derecho:

- Naturaleza de los bienes o servicios adquiridos.

- Período transcurrido entre la adquisición de los bienes o servicios adquiridos y el del inicio de la realización de las entregas de bienes o prestaciones de servicios objeto de la actividad.
  - Cumplimiento de las obligaciones formales y registrales.
  - Haber presentado declaraciones por otros impuestos.
- Analícemos de forma breve cuáles de los requisitos exigidos en la sentencia cumple la sociedad «B».
- Requisitos que cumple:
    - a) Alta en la declaración censal (Modelo 036) como promotor inmobiliario.
    - b) Presenta declaraciones tributarias (Modelo 390 y 303)
    - c) Lleva el Libro Registro de Facturas Recibidas.
  - Requisitos que no cumple:
    - d) Naturaleza del bien (rústico), el cual aún no está apto para su promoción
    - e) No puede solicitar la licencia de edificabilidad:

#### e. Naturaleza del bien

- 150** Por último, con respecto a la naturaleza del bien, concluimos que el terreno rústico para que pueda promoverlo, será necesario que pase por una serie de fases hasta que tenga la consideración de suelo en proceso de urbanización, que es cuando se le va a dotar de los elementos previstos en la legislación urbanística. En ese momento es cuando adquiere la condición de promotor, y es cuando tendría derecho a solicitar la cuota soportada anterior al inicio. Por tanto, podemos afirmar que la propia **intencionalidad** de iniciar los trámites administrativos para el cambio de clasificación del suelo no es suficiente; en este caso, lo realmente importante será que el terreno sea apto para su urbanización en el momento de su compra. Así, pues, la **sociedad «B» no cumple** todos los medios de prueba contenidos en la sentencia del TJUE 21-3-00.

#### f. Conclusión

- 160** Con este capítulo se ha intentado poner de manifiesto el peligro que supone, desde el punto de vista fiscal, la práctica habitual de **adquisición de terrenos rústicos** por parte de empresarios (o presuntos empresarios) para su posterior promoción. Los empresarios, basándose en la sentencia del TJUE 21-3-00, que permite la devolución de las cuotas soportadas anteriores al inicio de la actividad, solicitan ante la Hacienda Estatal la devolución de las cuotas soportadas en la compra de dicho terreno rústico, con la «intencionalidad» de urbanizarlo en un futuro próximo. En este punto, conviene señalar que para que en dicho terreno se puede iniciar la urbanización, depende de **autorizaciones administrativas** (de las Comunidades Autónomas), cuya concesión para que tenga la consideración de solar puede tardar entre 1 y 2 años; y ello, en el mejor de los casos, ya que conviene destacar que, además, no hay una seguridad en su concesión. En segundo lugar, este bien, por su propia naturaleza, no puede albergar una edificación, y dependerá de la política de cada Comunidad Autónoma en cuanto a su **política de recalificación**, hecho que no puede predecir el empresario, que no puede ponerse en el papel de la decisión de la Administración. Por tanto, devolver la cuota soportada en la compra de terrenos rústicos puede producir una gran Inseguridad Jurídica-tributaria por parte de la Administración, ya que se devuelve el IVA a una sociedad que entendemos no es empresario promotor, y ello por la naturaleza del bien adquirido, que resulta ser rústico y no en curso de urbanización, que es cuando se adquiere la condición de empresario.

### g. Consideraciones de derecho urbanístico

**Terrenos edificables (clases de suelo)** El ejercicio de los **derechos urbanísticos** tiene distintas fases: **170**

- el derecho a urbanizar, que procurará para el terreno la condición de solar.
- El derecho de aprovechamiento urbanístico, como atribución efectiva al propietario de los usos o intensidades susceptibles de apropiación privada, y siempre que dicha parcela sea susceptible de edificación.
- La tercera fase atenderá a la obtención del derecho a edificar, que siempre recaerá sobre terrenos que tengan la consideración de «solares», y cuya adquisición se produce por el otorgamiento de la oportuna licencia de edificación, siempre que el proyecto sea conforme al planteamiento.
- Y, finalmente, la fase que supondría el derecho a la edificación.

**Concepto del proceso de urbanización** Se denomina proceso de urbanización a 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 agua, suministro de energía eléctrica, etc. **175**

**Urbanizar** es dotar a un terreno de las infraestructuras necesarias para que se convierta en terreno urbano de forma que, una vez que se cumplan las especificaciones que determine el instrumento de planeamiento, puede ser calificado como solar. Por terreno en curso de urbanización ha de entenderse aquél en que se han iniciado de forma efectiva las obras de urbanización, sin que tenga esa consideración los terrenos que sólo se han recalificado ni el terreno que se ha incluido en una unidad de ejecución, ya que en ninguna de estas fases se ha iniciado la realización de las obras.

Por otra parte, hay que indicar que la elaboración de trámites administrativos, estudios y planos necesarios no es indicativo del inicio de las obras.

El RD 7/2015, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Suelo y Rehabilitación, distingue solamente las dos **situaciones básicas** en las que todo suelo puede encontrarse según haya sido transformado o no, clasificándose:

- Suelo rural;
- Suelo urbanizado.

No obstante, a efectos de la sujeción o no a IVA, se distinguen las siguientes **clases de suelo**. **180**

**a) Suelo no urbanizable:** la Ley del Suelo lo denomina como rural. Dentro de este apartado estará el suelo rústico y el no urbanizable, por estar incluido dentro de algún régimen de especial protección. Este tipo de suelo estará exento de IVA, conforme a la LIVA art.20.Uno.20º, salvo renuncia;

**b) Suelo urbanizable:** es aquel que está en trámite para ser calificado como urbanizable programado y no programado:

- **Urbanizable programado:** aquellos terrenos del suelo en los que el Plan General ha delimitado los sectores correspondientes para su desarrollo mediante Planes Parciales y establecido un programa de ejecución, vinculándolos al establecimiento de aquellos sistemas generales o elementos de estos que son necesarios para el desarrollo de las previsiones del Plan en las distintas áreas de la ciudad. Esta clasificación de terreno está sujeta y exenta de IVA, salvo renuncia por la LIVA art.20.20º.
- **Urbanizable no programado:** aquellos terrenos no contemplados en las previsiones del Programa que el Plan declara aptos, en principio, para ser urbanizado y que podrán ser objeto de urbanización mediante la aprobación de programas de actuación urbanística. Mientras no se apruebe el programa de actuación urbanística, el suelo urbanizable no programado tiene el mismo régimen que el suelo no urbanizable. Este tipo de terreno está sujeto y exento de IVA, salvo renuncia por la LIVA art.20.20º.

En el supuesto de **terrenos en curso de urbanización** urbanizados por el promotor, la entrega que efectúa el mismo estará sujeta y no exenta de IVA.

**180**

(sigue)

Un terreno se entiende que está en curso de urbanización cuando se han iniciado materialmente las obras de urbanización, siendo éste el criterio establecido por la sentencia TS 11-10-04 y 8-11-04. Este criterio es reiterado por la DGT CV 16-3-04, así como las consultas vinculantes de CV 28-1-05 y CV 17-6-05.

Sin embargo, si el terreno está afecto a una unidad de ejecución, aunque no se hayan iniciado materialmente las obras de urbanización y el propietario tiene la condición de promotor de la urbanización, el terreno que entrega debe considerarse en curso de urbanización, sujeto y no exento de IVA.

**c) Suelo urbano:** en esta situación está el suelo urbanizado, es decir, el que está integrado de forma legal y efectiva en la red de dotaciones y servicios propios de los núcleos de población, lo cual ocurre cuando las parcelas cuentan con las dotaciones y servicios requeridos por la legislación urbanística, tales como abastecimiento y evacuación de aguas, suministro de energía eléctrica, pavimentación de la calle y encintado de aceras y cuenta con acceso rodado. No obstante, todavía no está apto para obtener la licencia de edificación, estando la entrega sujeta y exenta, salvo renuncia al IVA por la LIVA art.20.Uno.2º.

**d) Solares o terrenos edificables:** para que un terreno tenga dicha condición y esté sujeto y no exento de IVA, es necesario que disponga además de estar integrado en la red de dotaciones y tenga el equipamiento propio del suelo urbano, se precisa que el instrumento de planeamiento que habilita para la obtención de la licencia de edificación esté aprobado, existiendo las alineaciones y rasantes correspondientes, pudiéndose ya aprobar proyectos de edificación otorgando la correspondiente licencia de edificación.

## CAPÍTULO II

# Arrendamiento de apartamentos turísticos. Arrendamiento de aeronaves. Arrendamiento de embarcaciones de recreo

1. Arrendamiento de apartamentos turísticos .....	200	<b>190</b>
2. Arrendamiento de aeronaves .....	400	
3. Arrendamiento de embarcaciones de recreo .....	700	

## 1. Arrendamiento de apartamentos turísticos

a. Introducción .....	205	<b>200</b>
b. Normativa interna .....	210	
c. Normativa comunitaria .....	225	
d. Ley de arrendamientos urbanos .....	240	
e. Legislación europea en el sector turístico .....	250	
f. Regulación específica de las Comunidades Autónomas .....	260	
g. Operativa de la página web de alojamientos en apartamentos turísticos .....	270	
h. Consideración de arrendamiento de vivienda en el IVA .....	275	
Concepto de vivienda .....	280	
Entrega de viviendas .....	290	
Arrendamiento de viviendas .....	300	
Arrendamiento de uso turístico .....	315	
Derecho a la deducción de cuotas soportadas .....	330	

### a. Introducción

En este apartado vamos a realizar un análisis de las condiciones que debe cumplir el arrendamiento de un inmueble para que tenga la calificación de apartamento turístico. Hay que matizar que, si se tiene dicha calificación, el arrendador tendrá la condición de **empresario** y tendrá el derecho a la deducción de todos los bienes y servicios soportados, entre otros, la adquisición del inmueble donde va a ejercer la actividad. **205**

### b. Normativa interna

Vamos a analizar la cuestión objeto de este apartado con este sencillo ejemplo: **210**

➤ El Sr. «X» ha adquirido el 01-2-2021 un apartamento en Marbella, con la intención de arrendarlo como **apartamento turístico** en la temporada vacacional comprendida entre los meses de junio a septiembre, ambos inclusive. El propietario se compromete a prestar **servicios** de limpieza. Plantea a su asesor fiscal las siguientes cuestiones:

- ¿Es empresario?
- ¿El arrendamiento estará o no exento de IVA?
- LIVA art.4.Uno. Estarán **sujetos** 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.
- LIVA art.5.Uno.c). Se reputarán como **empresarios** o profesionales:
  - Quienes realizan una o varias entregas de bienes o prestaciones de servicios que supongan la explotación de un bien corporal o incorporeal.
  - En particular, tendrán dicha consideración los arrendadores de bienes.
- LIVA art.20.Uno.23º. Estarán **exentas** de este Impuesto las siguientes operaciones:
  - Los arrendamientos que tengan la consideración de servicios con arreglo a lo dispuesto en la LIVA art.11, y la transmisión de derechos reales de goce y disfrute que tengan por objeto los siguientes bienes:
    - o Los edificios o partes de estos destinados exclusivamente a viviendas, o a su posterior arrendamiento. La exención se extenderá a los garajes y anexos accesorios a las viviendas y a los muebles arrendados conjuntamente con aquellos.
    - La exención no comprenderá:
      - o Los arrendamientos de apartamentos o viviendas amuebladas (LIVA art.20.Uno.23ª.e') cuando el arrendador se obligue a la prestación de alguno de los servicios complementarios propios de la industria hostelera, tales como los de restaurante, limpieza, lavado de ropas y otros análogos.
      - La asesoría fiscal emite un breve informe al Sr. «X», donde señala que ha adquirido la condición de empresario por el ejercicio de la actividad de arrendamiento. Con relación a si la prestación de servicios de arrendamiento está o no exenta de IVA, considera que aparte de la Normativa Interna, hay que analizar la Normativa Comunitaria, la Legislación Europea y la normativa sectorial de cada Comunidad Autónoma.

### c. Normativa comunitaria

#### 225 Directiva 2006/112/CE art.135, del Consejo del 20 de noviembre de 2006:

Los Estados miembros **eximirán** las siguientes operaciones:

- El arrendamiento y alquiler de inmuebles.
- Queda excluida de la exención mencionada anteriormente:
  - Las operaciones de alojamiento, tal y como se definen en las legislaciones de los Estados miembros, que se efectúen en el marco del sector hostelero o los sectores que tengan una función similar; incluidos los arrendamientos de campos de vacaciones o de terrenos acondicionados para acampar.

#### 230 Esquemmatizando lo analizado anteriormente:

Operaciones	Inmuebles	Normativa interna
<b>Exentas</b>	Terrenos	El arrendamiento de terrenos.
	Viviendas	El arrendamiento de edificios destinados exclusivamente a viviendas.
<b>No exentas</b>	Terrenos	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Arrendamiento de plazas de garaje.</li> <li>- Arrendamiento para depósito o almacenaje.</li> <li>- Arrendamiento para exposiciones o publicidad.</li> </ul>
	Viviendas	Los arrendamientos de apartamentos y viviendas amuebladas, cuando se obligue a la prestación de alguno de los servicios complementarios propios de la industria hotelera, tales como los de restaurante, limpieza, lavado de ropa u otras análogas.
	Viviendas y terrenos	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Constitución y transmisión de derechos reales de superficie.</li> <li>- Constitución y transmisión de derechos reales de goce y disfrute.</li> <li>- El arrendamiento de viviendas con opción de compra cuya entrega estuviese sujeta y no exenta de IVA.</li> </ul>

235

Operaciones	Normativa comunitaria
<b>Exentas</b>	El alquiler y el arrendamiento de inmuebles.
<b>No exentas</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Los arrendamientos de espacios para el estacionamiento de vehículos.</li> <li>- Las operaciones de acampamento, tal y como se definen en la Legislación de los Estados miembros que se efectúen en el marco del sector hotelero o en sectores que tengan una función similar; incluidos los arrendamientos de campos de vacaciones o de terrenos acondicionados para acampar.</li> </ul>

#### d. Ley de Arrendamientos Urbanos

(L 29/1994)

Conforme a los artículos que se citan de la L 29/1994 (LAU), tenemos:

240

- Art.1 de la LAU. El **ámbito de aplicación** es:
    - El arrendamiento de fincas urbanas;
    - Que se destinen a vivienda o a uso distinto del de vivienda.
  - Art.2 de la LAU. Se considera **arrendamiento de vivienda**:
    - Aquel que recae sobre una edificación habitable.
    - Cuyo destino primordial sea satisfacer la necesidad permanente de vivienda del arrendatario.
  - Art.3 de la LAU. Se considera **arrendamiento para uso distinto de vivienda**:
    - Aquel arrendamiento que, recayendo sobre una edificación, tenga como destino primordial el uso distinto de vivienda.
    - En particular, tendrán esta consideración los arrendamientos de fincas urbanas celebrados por temporadas, sea esta de verano y cualquier otra modalidad turística.
  - Art.5 de la LAU. **Arrendamientos excluidos**:
    - La cesión temporal del uso de la totalidad de una vivienda amueblada y equipada en condiciones de uso inmediato, comercializada o promocionada en canales de oferta turística.
    - Con finalidad lucrativa, cuando esté sometida a un régimen específico derivado de su normativa sectorial.
- El art.5 de la LAU se introdujo en virtud de la L 4/2013 de medidas de flexibilización y fomento del mercado del alquiler de viviendas. El objetivo de la modificación se contiene en la exposición de motivos de la L 4/2013: en los últimos años se viene produciendo un aumento cada vez más significativo del uso de alojamiento privado para el **turismo**, que podría estar dando cobertura a situaciones de intrusismo y competencia desleal, que van en contra de la calidad de los destinos turísticos; de ahí que la reforma de la Ley propuesta los excluye específicamente para que queden regulados con la normativa sectorial específica o, en su defecto, que se les aplique el régimen de los arrendamientos de temporada, que no sufre modificación.
- El art.5 de la LAU viene a responder la cuestión de este apartado:
- El inmueble alquilado está dentro de los supuestos contemplados en la regulación específica de cada Comunidad Autónoma:
  - El inmueble en cuestión tendrá la naturaleza de uso y destino turístico.
- De una manera **esquemática**:

Normativa aplicable	
Inmueble destinado a vivienda	Ley Arrendamientos Urbanos (LAU)
Inmueble de uso y destino turístico	Regulación específica de cada Comunidad Autónoma

➤ En nuestro supuesto, en relación con la cuestión planteada: **¿está o no exento de IVA?**

241

- El departamento fiscal determina que, si el destino del inmueble es alquilarlo como apartamento turístico, dicha prestación estará sujeta y no exenta de IVA (LIVA art.20.Uno.23º.e).

- 242** ➤ Si la exención o no a IVA está condicionada a la calificación del inmueble como apartamento turístico. Se eleva la siguiente cuestión a la asesoría jurídica:  
¿Cómo se define y que **características básicas** debe cumplir un **inmueble** para que se califique como **turístico**?

#### e. Legislación Europea en el Sector turístico

- 250** No hay un desarrollo normativo en esta materia, sino que la normativa se refiere:
- Concesión de etiqueta ecológica comunitaria.
  - Seguridad en los hoteles existentes contra los riesgos de un incendio.
  - Información que habrá que facilitar respecto de los hoteles a terceros.
  - Alojamiento en régimen de tiempo compartido.
  - Recogida de información estadística en el ámbito del turismo.
- 251** La Legislación Europea, de acuerdo con la Decisión 1999/34/CE, establece las siguientes **categorías de establecimientos** de alojamiento colectivo y alojamiento turístico privado.
- Establecimiento de **alojamiento colectivo**:
    - Hoteles y establecimientos similares.
    - Viviendas de vacaciones, campings turísticos, puertos deportivos y demás establecimientos.
    - Establecimientos de área, campamentos de trabajo y de vacaciones, alojamientos en los medios de transporte, centros de conferencias.
  - Alojamiento **turístico privado**:
    - Habitaciones alquiladas en casas particulares, habitaciones alquiladas a particulares o a agencias profesionales.
    - Residencia secundaria, alojamientos proporcionados gratuitamente por parientes o amigos, otros alojamientos particulares no comprendidos en otras partes.
- 252** Conforme al «Régimen jurídico de las empresas de alojamiento turístico en España y Portugal», publicado por la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA) la clasificación se desarrolla en los siguientes esquemas:

	Características básicas	Clasificación	Tipos
<b>Establecimiento de alojamiento colectivo</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Establecimiento de hospedaje que presta servicios de alojamiento al viajero.</li> <li>- Ofreciendo habitaciones u otro acomodo.</li> <li>- Con un número de plazas superior a un mínimo determinado para colectivos de personas que superen la unidad familiar.</li> <li>- Disponen de una estructura organizativa de tipo comercial.</li> </ul>	Hoteles y establecimientos similares: <ul style="list-style-type: none"> <li>- Disponen de un número de habitaciones superior a un mínimo determinado.</li> <li>- Tienen una administración económica única.</li> <li>- Disponen de ciertos servicios incluidos dentro del servicio de habitaciones, como es el arreglo de camas, limpieza de habitaciones.</li> </ul>	Establecimientos hoteleros: <ul style="list-style-type: none"> <li>- Hoteles.</li> <li>- Apartahoteles.</li> <li>- Moteles.</li> <li>- Posadas de carretera.</li> <li>- Hoteles de playa y similares.</li> </ul> Establecimientos similares: <ul style="list-style-type: none"> <li>- Pensiones.</li> <li>- Casas de huéspedes.</li> <li>- Albergues.</li> <li>- Residencias para turistas y similares.</li> </ul>