

**OPINIÓN LEGAL NO PRECEPTIVA, EMITIDA EN RESPUESTA A CONSULTA JURÍDICA PLANTEADA AL SERVICIO JURÍDICO CENTRAL DEL GOBIERNO VASCO POR EL DIRECTOR GENERAL DE VISESA, SOBRE SI LA ENAJENACIÓN DE TERRENOS DE SU TITULARIDAD Y CALIFICADOS COMO LIBRES, SE ENCUADRARÍA DENTRO DE LAS MATERIAS REGULADAS EN EL ART. 25.2 A) DE LA LEY 7/1985, DE 2 DE ABRIL, REGULADORA DE LAS BASES DE RÉGIMEN LOCAL Y, EN CONSECUENCIA, NO SE INTEGRARÍA EN LA BASE IMPONIBLE DEL IMPUESTO DE SOCIEDADES, AL AMPARO DEL ART. 39.1 DE LA NORMA FORAL 37/2013, DE 13 DE DICIEMBRE, DEL IMPUESTO DE SOCIEDADES DEL TERRITORIO HISTÓRICO DE ÁLAVA.**

---

**62/2025 OL - DDLCN**

## **I. ANTECEDENTES**

El Director General de VISESA plantea consulta a este Servicio Jurídico Central sobre la aplicación del art. 39.1 de la Normal Foral 37/2013, de 13 de diciembre, del Impuesto de Sociedades del Territorio Histórico de Álava (en adelante NF 37/2013).

Concretamente, VISESA cuestiona si las enajenaciones de terrenos calificados por el planeamiento urbanístico como libres (no sujetos a protección oficial), y titularidad de VISESA, pueden considerarse una prestación de servicios de los previstos en el art. 25.2 a) de la Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases de Régimen Local (en adelante LBRL) y, en consecuencia, si las rentas provenientes de dichas enajenaciones no se integrarían en la base imponible del Impuesto de Sociedades ex. art. 39.1 de la NF 37/2013.



La presente opinión legal se emite en virtud de lo dispuesto en el artículo 7.1.b) del Decreto 144/2017, de 25 de abril, del Servicio Jurídico Central del Gobierno Vasco.

## II. FUNDAMENTOS JURÍDICOS

Conforme se desprende de la consulta remitida por la Sociedad Pública consultante, los términos en que se formula la consulta responden a los siguientes antecedentes:

1. “Vivienda y Suelo de Euskadi, Sociedad Ánónima” (VISESA) es una Sociedad Pública, cuyo único socio es la Administración de la Comunidad Autónoma de Euskadi.
2. De acuerdo con el art. 2 de sus Estatutos, VISESA tiene como objeto social la promoción y rehabilitación de viviendas, preferentemente de Protección Oficial.
3. En el marco de su objeto social VISESA lleva a cabo la promoción de viviendas de protección pública, en alquiler, en ejecución de los sucesivos Planes Directores de Vivienda y de los Contratos Programas que anualmente suscribe el Departamento de Vivienda y Agenda Urbana.
4. Adicionalmente, VISESA ha enajenado a través de diferentes procedimientos públicos varios terrenos de su titularidad, calificados por el planeamiento urbanístico como libres, no sujetos a protección oficial.
5. Se plantea si las rentas provenientes de la enajenación de terrenos calificados como libres son o no una prestación de servicios de los previstos en el art. 25.2 a) de la LBRL, y en consecuencia, las rentas provenientes de dichas enajenaciones se integrarían o no en la base imponible del Impuesto de Sociedades ex. art. 39.1 de la NF 37/2013.

El art. 39.1 de la NF 37/2013 establece que:

1. *No se integrarán en la base imponible las rentas derivadas de la prestación de cualquiera de los servicios comprendidos en el apartado 2 del artículo 25 o en las letras a), b) y c) del apartado 1 del artículo 36 de la Ley 7/1985, de 2 de abril, reguladora de las Bases del Régimen Local, de competencia de las entidades locales territoriales, municipales y provinciales, excepto*

*cuando se exploten por el sistema de empresa mixta o de capital íntegramente privado.*

*La no integración también se aplicará cuando los servicios referidos en el párrafo anterior se presten por entidades íntegramente dependientes del Estado o de las Comunidades Autónomas.*

Este precepto contiene dos exigencias o requisitos, en orden a su aplicación, uno subjetivo y otro objetivo:

El requisito subjetivo, es decir, que el sujeto pasivo sea una entidad local territorial, municipal y provincial; o entidades dependientes del Estado o de las Comunidades Autónomas, se cumple: VISESA es una entidad dependiente, íntegramente, de una Comunidad Autónoma (su único socio es la Comunidad Autónoma Vasca y, por tanto, su Capital pertenece íntegramente al Gobierno Vasco).

Respecto al requisito objetivo, la no integración en la base imponible sólo es aplicable a las rentas o beneficios obtenidos por la prestación de determinados servicios obligatorios de las entidades locales territoriales, concretamente, los de las letras a), b) y c) del apartado 1 del artículo 36 o, en lo que ahora importa, los del art 25.2 de la LBRL:

*2. El Municipio ejercerá en todo caso como competencias propias, en los términos de la legislación del Estado y de las Comunidades Autónomas, en las siguientes materias:*

- a) Urbanismo: planeamiento, gestión, ejecución y disciplina urbanística. Protección y gestión del Patrimonio histórico. Promoción y gestión de la vivienda de protección pública con criterios de sostenibilidad financiera. Conservación y rehabilitación de la edificación.*
- b) Medio ambiente urbano: en particular, parques y jardines públicos, gestión de los residuos sólidos urbanos y protección contra la contaminación acústica, lumínica y atmosférica en las zonas urbanas.*
- c) Abastecimiento de agua potable a domicilio y evacuación y tratamiento de aguas residuales.*

En este sentido, atendiendo a los Estatutos de VISESA (art. 2.1), el apartado que interesa a esta cuestión, y que determina el supuesto en virtud del cual aplicaría la no integración, es el del art. 25.2 a) LBRL: *“Urbanismo: planeamiento, gestión, ejecución y*

*disciplina urbanística. Promoción y gestión de la vivienda de protección pública con criterios de sostenibilidad financiera. Conservación y rehabilitación de la edificación”.*

De entrada, el artículo art. 25.2 a) LBRL incluye dentro de la función pública urbanística municipal la “*promoción y gestión de la vivienda de protección pública con criterios de sostenibilidad financiera*”. En ese sentido, las rentas obtenidas por la enajenación de ese tipo de vivienda, de protección pública, están sin duda libres de ser integradas en la base imponible.

La consulta que formula VISESA se refiere, por tanto, exclusivamente a la enajenación de parcelas para uso de viviendas libres, a fin de saber si cabe también considerarlas como parte también de la función pública urbanística, en ese mismo sentido.

El concepto de Urbanismo viene regulado en el art. 2 de la Ley 2/2006, de 30 de junio, de Suelo y Urbanismo (en adelante Ley 2/2006):

*Artículo 2. Urbanismo.*

1. *El urbanismo es una función pública que tiene por objeto la ordenación, programación, dirección, supervisión, control y, en su caso, ejecución de:*

*a) La utilización o el uso del suelo.*

*b) La transformación urbanística del suelo mediante la ejecución de la ordenación urbanística que se materializa en su urbanización y edificación.*

*c) La construcción y la edificación.*

*d) El uso, la conservación y la rehabilitación de construcciones, instalaciones y edificaciones.*

2. *A los efectos de lo dispuesto en este artículo, se entiende por suelo el natural y el transformado, y por edificaciones las superficies construidas, comprendiendo en ambos casos el subsuelo y el vuelo.*

3. *Sirven al desarrollo de la función pública urbanística las siguientes potestades administrativas:*

*a) Concreción del régimen urbanístico del suelo.*

*b) Regulación del mercado del suelo y de la vivienda.*

- c) *Ordenación urbanística.*
- d) *Ejecución de la ordenación urbanística.*
- e) *Garantía, facilitación y fomento de la participación ciudadana.*
- f) *Fomento e intervención del ejercicio de las facultades dominicales relativas al uso del suelo y de la edificación.*
- g) *Protección de la legalidad urbanística, restauración del orden infringido y sanción de las infracciones.*
- h) *Intervención en el mercado de suelo y vivienda.*

4. *La función pública urbanística se cumple y las potestades administrativas que le son inherentes se ejercen, en todo caso, de conformidad con los principios generales establecidos en este título.*

Parte del concepto de gestión urbanística se identifica dentro de la ejecución del planeamiento, e incluye actividades relativas al desarrollo del planeamiento, delimitación de polígonos o unidades de actuación, ejecución y desarrollo de sistemas de actuación y ejecución de obras de urbanización.

La enajenación de viviendas o terrenos, tanto si se trata de vivienda protegida como de vivienda libre, está más allá de lo que ese desarrollo y ejecución del planeamiento delimitan, y se produce con posterioridad a aquellos. Pero, sin duda, es una forma de “*intervención en el mercado de suelo y vivienda*” y, por ello, también, una forma de “*desarrollo de la función pública urbanística*”, en el sentido del artículo anterior.

Esa misma es la razón por la que la “*promoción y gestión de la vivienda de protección pública con criterios de sostenibilidad financiera*” cabe dentro del epígrafe “*urbanismo*” del art 25.2 de la LBRL, a los efectos de excepcionar la integración en la base imponible de las sociedades municipales, estatales o autonómicas de los ingresos obtenidos de esa gestión, conforme al 39.1 de la NF 37/2013.

Pues bien, entendemos que una lógica similar es aplicable en su conjunto a la gestión que VISESA realiza de todos los bienes que quedan supeditados a ese mismo fin.

No podemos obviar que, según el propio art 25.2 a) LBRL, la “*promoción y gestión de la vivienda de protección pública*” como forma de “*intervención en el mercado de suelo y*

vivienda" y, por ello, de "desarrollo de la función pública urbanística", debe realizarse "con criterios de sostenibilidad financiera".

Pues bien, esa sostenibilidad financiera solo se puede alcanzar si se realiza una correcta gestión del patrimonio público de suelo en su conjunto.

De entrada, no debe perderse de vista que la enajenación de estos terrenos para el uso de viviendas libres no es una intervención autónoma o desligada de la "*promoción y gestión de la vivienda de protección pública*", sino que es consecuencia de su previa adquisición por VISESA en el contexto de, o por medio de, un sistema de actuación urbanística, en el que VISESA participa, precisamente, para promocionar la vivienda protegida.

Por otro lado, los ingresos o beneficios que se obtienen de la enajenación de las parcelas libres así obtenidas están supeditados, en última instancia, a la consecución de los fines públicos que informan la actividad de VISESA. Es decir, no son beneficios en el sentido empresarial, sino recursos para la consecución de sus fines en el campo de la promoción de vivienda: la adquisición y enajenación de vivienda libre que realiza VISESA no tiene por objeto la obtención de beneficios ni el lucro por parte de la sociedad, sino que es un instrumento para la sostenibilidad financiera de su función principal en el mercado de la vivienda protegida y es consecuencia de la correcta gestión que VISESA está obligada a efectuar del patrimonio público que maneja. Es, a fin de cuentas, el medio que emplea para la consecución de dichos fines públicos.

Dicho de otra manera, ha de entenderse que la adquisición y enajenación de esas parcelas, como las de vivienda protegida, se efectúa dentro de la **gestión del patrimonio público de suelo**, conforme a los art.

111 y siguientes de la Ley 2/2006.

Recordemos que los terrenos que forman parte del patrimonio público sólo pueden ser enajenados para cumplir los fines a los que están afectos. En este sentido, el art. 113 de la Ley 2/2006 establece (el subrayado es nuestro):

**Artículo 113. Bienes y recursos integrantes de los patrimonios municipales de suelo.**

1. Los patrimonios municipales de suelo están integrados por bienes y recursos.

2. Forman parte de los patrimonios municipales de suelo los siguientes bienes, bien sean de titularidad municipal directa o bien sean de titularidad de sociedades públicas municipales u organismos públicos locales:

a) Los bienes patrimoniales municipales situados en terrenos que el planeamiento urbanístico general clasifique como suelo urbano y urbanizable, excepto aquellos que, en virtud del título de su adquisición, estén afectados o vinculados a un fin específico, distinto o incompatible con los legales del patrimonio público de suelo.

b) Los terrenos y los derechos obtenidos en la ejecución del planeamiento urbanístico y en concepto de cesión gratuita de edificabilidad urbanística y para las dotaciones públicas, en especial los correspondientes a la participación municipal en las plusvalías generadas por la acción urbanística conforme a esta ley.

c) Los terrenos adquiridos, cualquiera que fuese su clasificación urbanística, para constituir, mantener o incrementar el patrimonio municipal de suelo.

d) Los terrenos adquiridos mediante expropiación, no afectados al uso o servicio público.

e) Los terrenos adquiridos por permuta con otros bienes del patrimonio público de suelo.

f) Los bienes adquiridos mediante el ejercicio de los derechos de tanteo y retracto regulados en este título.

g) Las viviendas públicas de titularidad municipal o de cualquier entidad dependiente del ayuntamiento.

3. Son recursos afectos a los correspondientes patrimonios municipales de suelo:

a) La cantidad consignada en los presupuestos municipales anuales para el cumplimiento de las finalidades de los correspondientes patrimonios municipales de suelo.

b) Los ingresos derivados de la administración de los bienes o de la realización de actos de disposición de ellos conforme a esta ley, incluidos los de constitución onerosa de derechos de superficie.

c) Las cantidades abonadas en sustitución, conforme a esta ley, de la cesión del suelo correspondiente a la participación municipal en las plusvalías generadas por la acción urbanística.

d) Las cantidades ingresadas en concepto de multas coercitivas, avales ejecutados y sanciones procedentes del ejercicio de la potestad tutelar, disciplinaria y sancionadora prevista en esta ley.

e) Créditos que tengan como garantía hipotecaria los bienes incluidos en

*el patrimonio municipal de suelo.*

Por su parte, el art. 115 de la Ley 2/2006 establece (el subrayado es nuestro):

*Artículo 115. Destino de los bienes y recursos.*

*1. Los bienes no destinados a dotaciones públicas y los recursos integrantes de los patrimonios públicos de suelo se destinarán preferentemente a la construcción de viviendas sometidas a algún régimen de protección pública y al costeamiento de obras de urbanización en áreas y sectores residenciales con presencia, en todo o en parte de los mismos, de viviendas sometidas a algún régimen de protección pública para su desarrollo en régimen de ejecución pública. Además se podrán destinar a:*

- a) Adquisición de la propiedad de los bienes y derechos sujetos a áreas de reserva municipal de suelo y a áreas sometidas a los derechos de tanteo y retracto.*
- b) Obras de rehabilitación o construcción de dotaciones públicas y sistemas generales en zonas degradadas.*
- c) Adquisición y promoción pública de suelo para actividades económicas de fomento o interés público.*
- d) Rehabilitación del patrimonio histórico y cultural.*
- e) Construcción, rehabilitación o mejora de equipamientos colectivos municipales.*

*2. En el supuesto previsto en la letra c) del apartado anterior, cuando la promoción pública tuviera carácter comarcal concertado entre diversos municipios asociados entre sí y, en su caso, con otras administraciones públicas o sus organismos o entidades dependientes, los bienes y derechos que por dicha actuación hayan de incorporarse al patrimonio municipal del suelo, una vez capitalizados, podrán destinarse a la adquisición de suelos para dicha finalidad en municipio diferente si así se acuerda entre los municipios intervenientes.*

Asimismo, los arts. 16 y 17 de la Ley 3/2015, de 18 de junio, de vivienda, reinciden en la misma idea (el subrayado es nuestro):

*Artículo 16. Bienes y recursos integrantes.*

- 1. El Patrimonio Público de Suelo de la Comunidad Autónoma del País Vasco estará integrado por bienes y recursos económicos.*

2. *Forman parte del Patrimonio Público de Suelo los siguientes bienes de titularidad de la Administración general de la Comunidad Autónoma del País Vasco:*

- a) *Los bienes de titularidad de la Administración general de la Comunidad Autónoma del País Vasco que sean destinados a él, así como los vinculados a las políticas públicas de vivienda protegida o de alojamientos dotacionales.*
- b) *Los inmuebles o derechos adquiridos, cualquiera que fuese su clasificación y calificación urbanística, para constituir, mantener o incrementar este patrimonio público de suelo.*
- c) *Los terrenos adquiridos por permuta con otros bienes del Patrimonio Público de Suelo.*
- d) *Los bienes adquiridos mediante el ejercicio de los derechos de tanteo y retracto regulados en esta ley.*
- e) *Las viviendas protegidas y anejos, los alojamientos dotacionales y los locales protegidos de titularidad de la Administración general de la Comunidad Autónoma del País Vasco, e igualmente otras viviendas y demás anejos y locales sobre los que se ostente un título suficiente que permita su disposición, incluido el arrendamiento.*
- f) *Las adquiridas vía expropiación forzosa.*

3. *Son recursos económicos afectos al Patrimonio Público de Suelo:*

- a) *La cantidad que se consigne en los presupuestos generales de la Administración general de la Comunidad Autónoma del País Vasco, en cada ejercicio económico o presupuestario, para el cumplimiento de las finalidades del Patrimonio Público de Suelo.*
- b) *Los ingresos derivados de la administración o disposición de los bienes del Patrimonio Público de Suelo, ya sea por causa de su transmisión, de alquiler o, en general, del establecimiento de derechos sobre ellos.*
- c) *Las cantidades ingresadas en concepto de multas coercitivas y sanciones procedentes del ejercicio por el Gobierno Vasco de las potestades tutelares, disciplinarias y sancionadoras previstas en esta ley.*
- d) *Los créditos que tengan como garantía hipotecaria los bienes incluidos en el Patrimonio Público de Suelo.*
- e) *Las cantidades que sean donadas por cualquier persona física o jurídica con destino a incrementar el Patrimonio Público de Suelo.*
- f) *Los ingresos derivados de la liquidación del canon de vivienda deshabitada cuando el Gobierno Vasco, en defecto de los ayuntamientos, declare la vivienda deshabitada y liquide el canon correspondiente.*

g) *El 80 % del importe de las fianzas depositadas por causa de los contratos de arrendamiento de las fincas urbanas.*

h) *El importe de los recargos e intereses por retrasos en el depósito de las fianzas.*

**Artículo 17. Actos de disposición de bienes del Patrimonio Público de Suelo de la Comunidad Autónoma del País Vasco.**

1. *La disposición de los bienes incluidos en el Patrimonio Público de Suelo que implique la transmisión de su propiedad o el establecimiento de derechos sobre ellos, cuando sea posible conforme a esta ley, se realizará como regla general mediante licitación pública a título oneroso.*

2. *En todo caso, en las bases de la licitación pública para la enajenación en pleno dominio se contendrán, como mínimo, las siguientes determinaciones:*

a) *Precio mínimo de licitación.*

b) *Precio o renta de las viviendas o locales protegidos que resulten en su caso.*

c) *Plazos máximos para la ejecución de las obras de edificación, y, en su caso, de urbanización cuando los terrenos no tuvieran la consideración de solar.*

Por tanto, y al objeto de determinar si las rentas derivadas de la enajenación pueden considerarse no integrables dentro de la base imponible del Impuesto de Sociedad, debemos advertir que, tanto en el caso de bienes de protección oficial, como en el caso de los bienes calificados como de régimen libre, se trata siempre de parcelas calificadas como patrimonio público del suelo. Y, en consecuencia, se garantiza que las rentas serán siempre destinadas al cumplimiento de los fines de VISESA, lo que debe entenderse en relación con el art. 25.2 a) de la LBRL al que alude la normativa tributaria foral.

En tanto las rentas son destinadas al cumplimiento de esos fines, entonces debería considerarse su no integración en la base imponible del Impuesto de Sociedades.

En resumen, de acuerdo pues, con la Ley 2/2006 y la Ley 3/2015, las parcelas de suelo libre a las que se refiere la consulta:

- Deben considerarse que, a partir de su adquisición en el marco de un sistema de actuación urbanística, se integran en el patrimonio público de suelo.
- Los terrenos que conforman el patrimonio público de suelo pueden ser enajenados para el cumplimiento de los fines a los que se afectan.
- Por tanto, también los ingresos derivados de la administración o disposición de los bienes del patrimonio público de suelo (ya sea por causa de su transmisión, de alquiler o, en general, del establecimiento de derechos sobre ellos), son recursos integrantes del patrimonio público de suelo y están sujetos al mismo.
- El patrimonio público del suelo constituye un instrumento de la gestión y ejecución urbanística, por lo que su administración, incluidas las operaciones de enajenación de los terrenos que lo integran, genera rentas susceptibles de acogerse al art. 39.1 de la NF 37/2013 del Impuesto sobre Sociedades, que no se integrarían dentro de la base imponible del impuesto.

### III. CONCLUSIONES

Como quiera que la obtención de las parcelas objeto de **enajenación de terrenos para vivienda libre ha sido consecuencia de un sistema de actuación urbanística**, y las rentas obtenidas por dicha enajenación están **supeditadas, en última instancia, a la consecución de los fines públicos que derivan para gestión del patrimonio público de suelo** que, en su conjunto, tiene por objeto la promoción y gestión de la vivienda de protección pública con criterios de sostenibilidad financiera, **deben encuadrarse dentro de las actividades contempladas en el 25. 2 a) LBRL** por lo que las mismas, **no se integrarían en la base imponible del Impuesto de Sociedades conforme al art. 39.1 de la NF 37/2013 del Impuesto sobre Sociedades**.

Esta es la opinión legal que emito en relación con la consulta planteada y que someto a cualquier otra mejor fundada en derecho.

En Vitoria-Gasteiz, a la fecha de la firma electrónica

Fdo: Amaia Izaguirre Díaz

Letrada

Fdo.: Xabier Unanue Ortega

Director de Desarrollo Legislativo y Control

Normativo