

CONSULTAS OCTE**REFERENCIAS****CONSULTAS OCTE**

CONSULTA 2021.8.3.1 – IVA – ITP y AJD. Tratamiento tributario de las operaciones inmobiliarias derivadas de un convenio de colaboración entre un ayuntamiento y una sociedad pública para la promoción de viviendas de protección pública de régimen general para el arrendamiento, así como la obtención por el ayuntamiento de superficies para equipamientos colectivos (centro de día con plazas de garaje).

HECHOS PLANTEADOS

El Ayuntamiento consultante, de acuerdo con la protección de los intereses sociales de todos los habitantes de su municipio, desea poner los medios para que se lleven a cabo políticas de promoción de vivienda protegida y en especial, vivienda de protección pública en régimen de arrendamiento. En aras de conseguir este objetivo, va a firmar un Convenio de Colaboración con una sociedad pública participada mayoritariamente por la Administración de la Comunidad Autónoma de Euskadi, adscrita al Departamento de Medio Ambiente, Planificación Territorial y Vivienda del Gobierno Vasco, y cuyo objeto social principal consiste en la promoción y rehabilitación de viviendas preferentemente de protección oficial (la sociedad pública, en adelante). El objeto del referido Convenio es posibilitar la promoción de viviendas de protección pública de régimen general destinada a arrendamiento, así como la obtención de superficies destinadas a equipamientos colectivos por parte del Ayuntamiento, para lo cual éste (el Ayuntamiento consultante) cederá gratuitamente a la sociedad pública una finca urbana de su propiedad desde el año 2010 y adscrita al patrimonio municipal del suelo, así como la cesión también gratuita del 100 por 100 de la edificabilidad urbanística necesaria a tal efecto. Además, dada la finalidad social que se deriva de la promoción pública y de la futura obtención del local destinado a equipamiento público (centro de día y dos parcelas de garaje adscritos al mismo), así como de los espacios libres de la edificación, dicho Ayuntamiento entregará también

130.568,96 euros y otros 27.419,48 euros en virtud de la liquidación que pudiera devengarse en concepto de Impuesto sobre el Valor Añadido. Dichas transmisiones se efectuarán por medio de escritura pública en un plazo máximo de tres meses desde la firma del referido Convenio. En este sentido, el Ayuntamiento se compromete a agilizar las modificaciones urbanísticas pertinentes, facilitar los trámites de carácter administrativos y otorgar bonificaciones en diversas tasas y, en particular, en el Impuesto de Instalaciones, Construcciones y Obras, por un lado, y a cooperar con el Servicio Público de Adjudicación de Vivienda Protegida-Etxebide, por otro. Por su parte, en el Convenio mencionado, la sociedad pública se compromete, entre otras actuaciones, a ejecutar la construcción de las viviendas proyectadas y a construir el equipamiento comunitario destinado a centro de día municipal con una superficie aproximada de 190 m² y dos plazas de garaje adscritos al mismo. En dicho Convenio se indica también que, tanto el local destinado a centro de día, como las dos plazas de garaje referidas serán objeto de transmisión gratuita a favor del Ayuntamiento consultante en el plazo de un mes desde la inscripción en el Registro de la Propiedad de la declaración de obra nueva del edificio y división horizontal, en su caso. Una vez finalizada la promoción de las viviendas y sus garajes vinculados por parte de la sociedad pública en la parcela objeto del presente Convenio, ésta última podrá transmitir la plena propiedad o el derecho de superficie de estos futuros inmuebles a la Administración de la Comunidad Autónoma de Euskadi, a otra sociedad pública dependiente del Departamento de Medio Ambiente, Planificación Territorial y Vivienda del Gobierno Vasco, garantizando el destino a alquiler de las viviendas en las condiciones establecidas en el referido Convenio.

CUESTIÓN PLANTEADA

Desea saber:

- 1) Respecto a la operación proyectada en el Convenio de Colaboración objeto de estudio, la tributación indirecta de la misma.
- 2) Respecto a la operación proyectada en el Con-

venio de Colaboración presentado, en el caso de que uno de los intervinientes fuera la Administración General de la Comunidad Autónoma del País Vasco, la tributación indirecta de la misma.

CONTESTACIÓN

1) Sociedad pública como promotor de las viviendas sociales.

Entrega del terreno (y edificabilidad) por parte del Ayuntamiento.

En lo que se refiere a la primera de las cuestiones planteadas, resulta de aplicación la Norma Foral 7/1994, de 9 de noviembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (NFIVA), en cuyo artículo 4 se establece que: "Estarán sujetas al Impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del Impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, incluso si se efectúan en favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen.(...) Dos. Se entenderán realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional: a) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por las sociedades mercantiles, cuando tengan la condición de empresario o profesional. b) Las transmisiones o cesiones de uso a terceros de la totalidad o parte de cualesquiera de los bienes o derechos que integren el patrimonio empresarial o profesional de los sujetos pasivos, incluso las efectuadas con ocasión del cese en el ejercicio de las actividades económicas que determinan la sujeción al impuesto. (...)".

Por su parte, el artículo 5 de la misma Norma Foral, señala que: "Uno. A los efectos de lo dispuesto en esta Norma Foral, se reputarán empresarios o profesionales: a) Las personas o entidades que realicen las actividades empresariales o profesionales definidas en el apartado siguiente de este artículo. No obstante, no tendrán la consideración de empresarios o profesionales quienes realicen exclusivamente entregas de bienes o prestaciones de servicios a título gratuito, sin perjuicio de lo establecido en la letra siguiente. (...) d) Quienes efectúen la urbanización de terrenos o la promoción, construcción o rehabilitación de edificaciones destinadas, en todos

los casos, a su venta, adjudicación o cesión por cualquier título, aunque sea ocasionalmente. (...) Dos. Son actividades empresariales o profesionales las que impliquen la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios. En particular, tienen esta consideración las actividades extractivas, de fabricación, comercio y prestación de servicios, incluidas las de artesanía, agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras, de construcción, mineras y el ejercicio de profesiones liberales y artísticas".

Adicionalmente, el artículo 8 de la repetida NFIVA, relativo al concepto de entrega de bienes, establece que: "Uno. Se considerará entrega de bienes la transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales, incluso si se efectúa mediante cesión de títulos representativos de dichos bienes. A estos efectos, tendrán la condición de bienes corporales el gas, el calor, el frío, la energía eléctrica y demás modalidades de energía. Dos. También se considerarán entregas de bienes: (...)".

Estos preceptos son de aplicación general y, por lo tanto, afectan a todas las personas o entidades que ordenen un conjunto de medios personales y/o materiales, de forma independiente y bajo su responsabilidad, con objeto de desarrollar una actividad empresarial, mediante la realización de entregas de bienes o de prestaciones de servicios a título oneroso, asumiendo el riesgo y ventura de los resultados que puedan obtenerse.

Tal y como expresamente se indica en el artículo 4 de la NFIVA, la sujeción al Impuesto se produce con independencia de los fines o resultados perseguidos en la actividad empresarial o profesional de que se trate, o en cada operación en particular. A todos estos efectos, debe tenerse en cuenta que, en el caso de determinadas entidades, no cabe dar un tratamiento unitario a todas las operaciones que llevan a cabo, como sujetas o no sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido, sino que es posible y necesario distinguir entre las que se encuentran incluidas dentro del ámbito de aplicación del citado Impuesto y las que se sitúan al margen del mismo.

Atendiendo a lo anterior, en lo que se refiere a la transmisión del terreno objeto de consulta, para conocer si esta operación se encuentra o no suje-

ta al Impuesto sobre el Valor Añadido, ha de analizarse si la misma se entiende realizada en el ejercicio de una actividad empresarial o profesional desarrollada por la entidad transmitente. Con respecto a lo cual, esta Dirección General entiende que las entregas de parcelas o terrenos efectuadas por entidades públicas se han de considerar efectuadas en el ejercicio de una actividad empresarial o profesional en los siguientes casos:

- a) Cuando las parcelas transmitidas estuviesen previamente afectas a una actividad empresarial o profesional desarrollada por la entidad pública.
- b) Cuando las parcelas transmitidas sean terrenos urbanizados por dicha entidad.
- c) Cuando la propia transmisión por el ente público de los terrenos determine, por sí misma, el desarrollo de una actividad empresarial, al implicar la ordenación de un conjunto de medios personales y materiales, con independencia y bajo su responsabilidad, para intervenir en la producción o distribución de bienes o de servicios, asumiendo el riesgo y ventura que pueda producirse en el desarrollo de la actividad.

En este mismo sentido, el punto 2 del apartado Primero de la Instrucción 4/2012, de 29 de marzo, de la Dirección General de Hacienda, por la que se establecen determinados criterios para la aplicación de la Norma Foral 1/2011, de 24 de marzo, del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, y sus disposiciones de desarrollo, aclara que: "2- Entregas de terrenos urbanizados o en curso de urbanización efectuadas por Ayuntamientos. Las entregas de terrenos efectuadas por los Ayuntamientos se encuentran sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido en la medida en que se entiendan realizadas en el ejercicio de una actividad empresarial o profesional. A estos efectos, con independencia de cuál sea el título de adquisición de los terrenos, las citadas entregas se consideran realizadas en el ejercicio de una actividad empresarial o profesional en los siguientes casos: a) Cuando los terrenos transmitidos hayan estado previamente afectos a una actividad empresarial o profesional desarrollada por el Ayuntamiento. b) Cuando los terrenos hayan sido urbanizados por el Ayuntamiento. c) Cuando la propia transmisión efectuada por el Ayuntamiento determine, por sí misma, la realización de una activi-

dad empresarial, al implicar la ordenación de un conjunto de medios personales y materiales, con independencia y bajo su responsabilidad, para intervenir en la producción o distribución de bienes o de servicios, asumiendo el riesgo y ventura que pueda producirse en el desarrollo de la actividad. Adicionalmente, ha de tenerse en cuenta que los terrenos que se incorporan al patrimonio municipal en virtud de las cesiones obligatorias y gratuitas reguladas en la legislación sobre el régimen del suelo forman parte, en todo caso y sin excepción, de un patrimonio empresarial. Por lo que su posterior transmisión debe considerarse efectuada en el desarrollo de una actividad empresarial llevada a cabo por el Ayuntamiento transmitente, y se encuentra sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido sin excepción. Si no se trata de ninguno de los supuestos anteriores, las entregas de terrenos efectuadas por los Ayuntamientos deberán tributar por el concepto "Transmisiones Patrimoniales Onerosas".

En el escrito de consulta se señala que la finca que desea transmitirse forma parte del patrimonio municipal del suelo del Ayuntamiento consultante.

A este respecto, el artículo 111 de la Ley 2/2006, de 30 de junio, del Suelo y Urbanismo, regula que: "1. Los patrimonios públicos de suelo tienen las siguientes finalidades legales: a) Regular el mercado de suelo. b) Regular el mercado de la vivienda. c) Facilitar el desarrollo territorial y urbanístico mediante la consecución de suelo para actuaciones de iniciativa pública y, en particular, para la construcción de viviendas sometidas a algún régimen de protección pública. 2. Todos los ayuntamientos están legalmente obligados a constituir, mantener y gestionar patrimonios públicos de suelo. (...)".

De lo dispuesto en los artículos 111 y siguientes de la Ley 2/2006, de 30 de junio, del Suelo y Urbanismo, relativos a la intervención administrativa en el mercado del suelo, se desprende que el patrimonio municipal del suelo constituye un patrimonio empresarial, destinado a regular el mercado inmobiliario (de terrenos y viviendas) y a facilitar el desarrollo territorial y urbanístico.

Asimismo, en el artículo 6 de la Ley 3/2015, de 18 de junio, de vivienda, se establece que: "(...) 3. Las administraciones municipales que dispongan de viviendas, de alojamientos dotaciona-

les o de suelo residencial o de equipamiento dotacional calificado con posibilidad de construir alojamientos dotacionales colaborarán con el departamento competente en materia de vivienda del Gobierno Vasco, poniéndolos a disposición del citado departamento, al objeto de dar satisfacción a la reclamación prevista en el apartado precedente, cuando esta se formule por parte de personas empadronadas en el correspondiente término municipal".

Por ello, esta Dirección General de Hacienda entiende que las entregas de los terrenos afectos a dicho patrimonio se encuentran sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido, en la medida en que se trata de entregas de bienes efectuadas en el marco de una actividad dirigida a regular la disponibilidad de suelo y a intervenir en el mercado inmobiliario, que, además, se remuneran mediante contraprestación de naturaleza no tributaria.

No obstante, en los supuestos de entidades públicas, hay que tener en cuenta, además, lo dispuesto en el artículo 13.1 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido, donde se prevé que: "1. Los Estados, las regiones, las provincias, los municipios y los demás organismos de Derecho público no tendrán la condición de sujetos pasivos en cuanto a las actividades u operaciones que desarrollen en el ejercicio de sus funciones públicas, ni siquiera en el caso de que con motivo de tales actividades u operaciones perciban derechos, rentas, cotizaciones o retribuciones. No obstante, cuando efectúen tales actividades u operaciones deberán ser considerados como sujetos pasivos en cuanto a dichas actividades u operaciones, en la medida en que el hecho de no considerarlos sujetos pasivos lleve a distorsiones significativas de la competencia. En cualquier caso, los organismos anteriormente citados tendrán la condición de sujetos pasivos en relación con las actividades que figuran en el anexo I, excepto cuando el volumen de éstas sea insignificante".

La transposición de esta normativa comunitaria a nuestro ordenamiento interno se ha llevado a cabo a través de los artículos 4, 5 (ya citados) y 7 de la NFIVA. Así, en este último precepto se indica que: "No estarán sujetas al Impuesto: (...) 8. A) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas directamente por las Administra-

ciones Públicas, así como las entidades a las que se refieren los apartados C) y D) de este apartado, sin contraprestación o mediante contraprestación de naturaleza tributaria. B) A estos efectos se considerarán Administraciones Públicas: a) La Administración General del Estado, las Administraciones de las Comunidades Autónomas y las Entidades que integran la Administración Local. (...)".

De la lectura de estos preceptos, se puede concluir que, en caso de que la entrega de los terrenos se efectúe de forma gratuita, considerando que de acuerdo con el artículo 7.8º de la NFIVA, las operaciones que se efectúan por los Entes públicos sin contraprestación no están sujetas al impuesto, se tratará de operaciones que no quedarán gravadas por el mismo.

Este criterio ha sido ratificado por diversas sentencias del Tribunal Supremo, y en concreto por las de fechas 16 de abril de 2009 y 18 de febrero de 2016. Así, en la primera de ellas se estableció que: "(...) En el primero de los motivos la recurrente se opone a la calificación de autoconsumo de las operaciones y con ello de su carácter empresarial, llevada a cabo por la sentencia, alegándose infracción del artículo 7.8º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, interpretado conforme al artículo 4.5º de la Sexta Directiva Comunitaria. A tal efecto, se consideran como claves para la no sujeción que las operaciones: 1º) se llevan a cabo por un ente público sin contraprestación; 2º) tienen lugar en el ejercicio de funciones públicas y en el marco de un procedimiento administrativo propio. Y ello es así, se sostiene "porque, si bien con carácter general la realización de operaciones gratuitas por parte de un empresario puede ser calificada como autoconsumo, no cabe calificarlas así cuando la entrega de bienes la realiza una Administración, pues en tal caso, la gratuidad de las operación es un indicativo fundamental para determinar que la misma está actuando en el ejercicio de funciones públicas, dado que la normativa administrativa, prohíbe toda disposición gratuita de bienes patrimoniales de la Administración fuera de los casos tasados, que siempre se encuentran en el ámbito de su competencia pública de promoción de viviendas sociales dirigidas a los sectores de población más desfavorecidos de la sociedad". (...) De otro modo -añade la recurrente- "carecería de sentido que tributaran operaciones gratuitas

efectuadas por entes públicos y se dejara fuera de tributación a las operaciones en las que se percibe naturaleza tributaria, que tienen un carácter oneroso, siendo palmario el fin público de las operaciones que la Administración realiza a título gratuito.". (...) En el segundo de los motivos se denuncia la infracción del artículo 7.7º de la Ley 37/1992, que declara no sujetas aquellas operaciones previstas en el artículo 9.1º de la propia Ley, siempre que no se hubiere atribuido al sujeto pasivo el derecho a efectuar la deducción total o parcial del Impuesto sobre el Valor Añadido. A juicio de la recurrente, la infracción cometida por la sentencia reside en inaplicar el precepto legal, declarando sujeta la transmisión gratuita de bienes efectuada por la Gerencia de Urbanismo del Excmo. Ayuntamiento de Sevilla habiendo acreditado en la instancia que la Gerencia no soportó -y por lo tanto no pudo deducir- IVA en la adquisición de las parcelas. (...)"

Y en ambas sentencias se interpreta además lo dispuesto en el artículo 7.8º citado, indicando que: "Se puede concluir que, en términos del artículo 4.5 de la Sexta Directiva, se trata de una actuación en la que el ayuntamiento actúa en el desarrollo de sus funciones públicas. Por tanto, la promoción indirecta por parte de la citada Administración no se realiza en el desarrollo de ninguna actividad que se pueda calificar como empresarial o profesional a los efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, de modo que las cesiones de terreno que efectúa no se hallarían sujetas al citado Impuesto. Aun en el caso en que la actividad de promoción indirecta pudiera considerarse como una actividad empresarial o profesional desarrollada por el Ayuntamiento consultante, las cesiones de terrenos objeto de consulta tampoco se hallarían sujetas al Impuesto, ya que dichas cesiones se realizan gratuitamente, con lo cual, falta el requisito de onerosidad exigido por el mencionado artículo 4 de la Ley 37/1992 y que en el caso de los Entes públicos no admite excepción".

No obstante, procede llamar la atención sobre la redacción del convenio de colaboración aportado, en el que, si bien por un lado se indica que existen una serie de compromisos a título gratuito en el marco del convenio colaboración, algunos de ellos se dan entre las partes de modo que podrían corresponderse con prestaciones recíprocas.

En concreto, el Ayuntamiento se compromete, resumidamente a aportar los terrenos, y la edificabilidad correspondiente, sobre los que se edificarán un número aproximado de 23 viviendas con destino al arrendamiento social, si bien, indica el convenio, dada la finalidad social de las viviendas, así como la obtención de un centro de día municipal (y dos garajes que lo acompañan) el Ayuntamiento aporta asimismo un importe de 130.568,96 euros.

Con respecto a estas cuestiones, es de aplicación, en primer lugar, la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia (NFGT), cuyo artículo 12 prevé que: "Las obligaciones tributarias se exigirán con arreglo a la naturaleza jurídica del hecho, acto o negocio realizado, cualquiera sea la forma o denominación que los interesados le hubieran dado, y prescindiendo de los derechos que pudieran afectar a su validez".

Partiendo de este principio de calificación (en virtud del cual, las obligaciones tributarias deben ser exigidas con arreglo a la verdadera naturaleza jurídica del hecho, acto o negocio realizado), los actos y contratos no tributan según la denominación que les den las partes que los conciertan, sino conforme a la naturaleza jurídica real del negocio jurídico que efectivamente realizan. Por lo tanto, para determinar la tributación de las operaciones objeto de consulta, resulta necesario previamente efectuar un análisis de su naturaleza jurídica que permita determinar cuál es el negocio jurídico que tienen la intención de realizar entre las partes.

Para ello, cabe traer a colación, por un lado, los conceptos de donación, compraventa y permuta contenidos en el Código Civil, que define estos negocios jurídicos en sus artículos 618, 1445, 1446 y 1538 en los siguientes términos: Artículo 618. "La donación es un acto de liberalidad por el cual una persona dispone gratuitamente de una cosa en favor de otra, que la acepta". Artículo 1.445. "Por el contrato de compra y venta uno de los contratantes se obliga a entregar una cosa determinada y el otro a pagar por ella un precio cierto, en dinero o signo que lo represente".

Artículo 1.446. "Si el precio de la venta consistiera parte en dinero y parte en otra cosa, se calificará el contrato por la intención mani-

fiesta de los contratantes. No constando ésta, se tendrá por permuta, si el valor de la cosa dada en parte del precio excede al del dinero o su equivalente; y por venta en el caso contrario". Artículo 1.538. "La permuta es un contrato por el cual cada uno de los contratantes se obliga a dar una cosa para recibir otra".

Conforme a las definiciones expuestas, la primera conclusión es que para que exista donación se requiere gratuidad, es decir, ausencia de contraprestación; y la segunda conclusión es que cuando existe un contrato por el cual cada uno de los contratantes se obliga a dar una cosa para recibir otra nos encontramos ante una permuta, y cuando uno de los contratantes se obliga a entregar una cosa determinada y el otro a pagar por ella un precio cierto, en dinero o signo que lo represente, nos encontramos ante una compraventa.

De modo que la causa de una donación, entrega gratuita, pura y simple vendría a ser la mera liberalidad, el "animus donandi"; por el contrario, la causa del contrato de permuta o compraventa es la prestación recíproca.

Interesa traer aquí la Sentencia del Tribunal Supremo de 6 de noviembre de 2006 cuyo fundamento de derecho cuarto establece lo siguiente: "CUARTO. En cuanto al fondo de la controversia, tomando en consideración la relación de antecedentes fácticos que consta en el fundamento jurídico primero, y tal y como ha quedado centrada la cuestión una vez emitida la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central, ha de concretarse en los siguientes términos: si el incremento patrimonial originado por la venta de las acciones del Sr. Fermín (34.444) ha de calcularse tomando en consideración que la totalidad de las mismas fueron adquiridas mediante donación, por lo que existiría únicamente un incremento patrimonial lucrativo, (tal y como considera tal parte actora) o si, por el contrario, y como entiende el Tribunal Central, y asimismo el Abogado del Estado, aunque haya de conceptuarse como una donación y por ende incremento patrimonial lucrativo la de los 22.962 títulos donados a su hija, se conceptúan en cambio como incrementos onerosos las dos enajenaciones de 5.741 acciones efectuadas por el actor a favor de sus hijos. Es decir, constituye el núcleo gordiano de la controversia la relevancia que ha

de otorgarse a la transmisión de las 11.481 acciones pretendidamente donadas por el recurrente a sus hijos varones (5741 a cada uno de ellos), cuyo carácter oneroso o lucrativo dependerá de que tales transmisiones sean consideradas o no, desde la perspectiva del derecho civil, auténticas donaciones. Para resolver tal controversia conviene recordar que, según determina el art. 618 del Código Civil, la donación es, básicamente, un acto de liberalidad, por el cual una persona dispone gratuitamente de una cosa a favor de la otra que la acepta. Sobre estas premisas, para la Jurisprudencia, según la sentencia del Tribunal Supremo de 20 de octubre de 1992 (Sala 1ª), el "animus donandi" no se presume. En términos similares, las sentencias de 24 de junio de 1988 y 24 de marzo de 1990, declaran la ilicitud de la causa en negocio jurídico formalizado bajo la apariencia de una donación. Según lo expuesto, puede concluirse que la finalidad esencial, lo que constituye la causa en términos estrictos de la donación, es el enriquecimiento del donatario. Si la gratuidad aparece como el aspecto objetivo de este contrato, del mismo modo, y bajo el aspecto subjetivo, a la intención de beneficiar por parte del donante, debe corresponder correlativamente en el donatario el "animus" de aceptar a título de liberalidad la atribución patrimonial. Así la sentencia del Tribunal Supremo de 7 de enero de 1975 señala que cuando el acto no es gratuito en beneficio del donatario y lo determina el interés de ambas partes y no la liberalidad de una de ellas, carece el negocio de los requisitos indispensables para ser calificado de donación. Conviene recordar aquí, también, lo que el Código Civil entiende por causa. Así el art. 1274 precisa que en los negocios de pura beneficencia la causa viene constituida por la mera liberalidad del bienhechor. La doctrina científica ha definido la causa como el por qué o para qué de la celebración de un negocio jurídico, y aunque la Jurisprudencia ha reconocido (sentencia del Tribunal Supremo de 16 de diciembre de 1992), que si en la donación se impone una carga al donatario esta no cambia su naturaleza, al tratarse de una determinación accesoria de la voluntad del donante, no puede olvidarse que el enriquecimiento del donatario ha de ser la finalidad principal y la que constituye el nervio de la causa de la donación. La causa, según reiterada jurisprudencia, tiene un carácter objetivo, estando constituida por el fin que se persigue en cada especie contractual (Sentencia del Tribu-

nal Supremo de 31 de enero de 1991). Para conocer la verdadera finalidad de un contrato, su específica finalidad, lo realmente querido, el Código Civil aconseja en el art. 1282 atender principalmente a los actos coetáneos y posteriores del contrato para conocer la verdadera intención de los contratantes. La aplicación de lo anteriormente razonado sobre los hechos aquí descritos, respetando por otra parte el principio de libertad de pactos y la libre configuración del contenido objetivo de los contratos, en los términos del artículo 1255 del Código Civil, permite deducir, sin que sufran las reglas de la lógica ni de la sana crítica, que en lo que se refiere a la transmisión de los 5741 títulos llevada a cabo por el recurrente a favor de cada uno de sus dos hijos para recibir de los mismos 11.481 acciones, se trata de negocios en los que no existió el ánimo de liberalidad exigible, en cuanto requisito "sine qua non" para conceptualizarlos como verdaderas donaciones. En efecto, existen en ambos casos recíprocas transmisiones documentadas mediante escrituras de la misma fecha, ante el mismo Notario y respecto de acciones de la misma sociedad, acciones todas las cuales eran ordinarias, al portador y de valor nominal igual a 1000 pesetas cada una. Se desprende, por tanto, de lo hasta aquí razonado, que lo que latía bajo dicha operación no era precisamente la voluntad del demandante de provocar un enriquecimiento en los destinatarios de su ánimo de liberalidad, sino, más bien, instrumentalizar un negocio jurídico que, desde su perspectiva civil, una donación aparente, pudiera provocar un tratamiento fiscal más beneficioso, (8% del incremento de patrimonio del donante) respecto del aplicable a las transmisiones onerosas (tipo medio), tal y como reconoce el propio recurrente en la demanda. Sobre la base de estos razonamientos, el proceder del Tribunal Central ha de ser compartido por esta Sala, pues, con base en lo dispuesto en el art. 25 de la Ley General Tributaria (antes de la reforma de la Ley 25/95), el impuesto se exigirá con arreglo a la verdadera naturaleza jurídica o económica del hecho imponible. Así, en el apartado 2º de dicho artículo se determina que: "Cuando el hecho imponible consista en un acto o negocio jurídico, se calificará conforme a su verdadera naturaleza jurídica, cualquiera que sea la forma elegida o la denominación utilizada por los interesados, prescindiendo de los defectos intrínsecos o de forma que pudieran afectar a su validez". Se trata, en definitiva, de negar relevancia

fiscal a la pretendida donación de los repetidos 11.482 títulos, de manera que, al venderlos, el incremento de patrimonio oneroso no es posible calcularlo tomando como valor adquisitivo el atribuido en la donación (tal y como efectúa el actor en su autoliquidación), sino negando aquella relevancia, en cuanto prescindiendo de la donación, al ser ésta aparente y no real, y por ello el valor de adquisición es el originario de dichas acciones, y procede por ende un incremento oneroso respecto de los mismos, en los términos descritos en la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central, por lo que tal resolución ha de ser confirmada en este extremo. De todo lo anterior deriva la procedencia de desestimar la cuestión de fondo planteada".

Desde el punto de vista del derecho administrativo y en lo que se refiere a la primera de las entregas descritas, la entrega del terreno, en el convenio de colaboración se indica que esta entrega es fruto de la aplicación de la Ley 3/2015, de 18 de junio, de Vivienda, en cuyo artículo 6, tal y como se ha indicado anteriormente, se estipula que: "3. Las administraciones municipales que dispongan de viviendas, de alojamientos dotacionales o de suelo residencial o de equipamiento dotacional calificado con posibilidad de construir alojamientos dotacionales colaborarán con el departamento competente en materia de vivienda del Gobierno Vasco, poniéndolos a disposición del citado departamento, al objeto de dar satisfacción a la reclamación prevista en el apartado precedente, cuando esta se formule por parte de personas empadronadas en el correspondiente término municipal".

Y esta colaboración se produce atendiendo a lo estipulado también en dicha Ley de Vivienda, cuyo artículo 5 señala que: "1. Todas y cada una de las actividades vinculadas a la provisión de viviendas y alojamientos destinados a políticas de protección pública se configuran como un servicio de interés general, para asegurar una vivienda digna y adecuada a toda la ciudadanía. Para la efectiva puesta en práctica del mencionado servicio, se creará un organismo autónomo, con el objeto de integrar las diferentes empresas públicas y organismos existentes en materia de vivienda en el momento de la aprobación de la presente ley. El Gobierno Vasco, mediante decreto, establecerá sus funciones y organización. (...)".

En este ámbito, de las viviendas de protección social no es extraña la práctica en que un consistorio municipal cede gratuitamente el terreno para la construcción de determinado tipo de vivienda pública o social. Sin embargo, la peculiaridad del caso planteado es que el Ayuntamiento consultante aporta por un lado un importe monetario, y obtiene por otro un centro de día municipal (y dos garajes que lo acompañan).

Todo lo cual hace posible considerar que la primera de las entregas referidas, la entrega sin contraprestación del terreno urbano por parte del Ayuntamiento consultante a la entidad pública dependiente del departamento competente en materia de vivienda del Gobierno Vasco, poniéndolo a disposición del citado departamento, al objeto de dar satisfacción a la provisión de viviendas y alojamientos destinados a políticas de protección pública principalmente a personas empadronadas en el correspondiente término municipal, sea una entrega que se configura como un servicio de interés general y en el ejercicio de la función pública que corresponde a la entidad municipal. Con lo cual, en la medida en que esta entrega del terreno se realiza sin recibir ninguna contraprestación a cambio y siendo consecuencia de la legislación señalada, cabe interpretar que nos encontramos ante una entrega de bienes sin contraprestación (donación de bienes). Dicho de otro modo, nos encontraríamos ante dos entes públicos actuando para el cumplimiento de sus fines, para lo cual el Ayuntamiento efectúa una cesión gratuita de terrenos.

En el ámbito del IVA, y sin perjuicio de los razonamientos que luego se aportan, siguiendo al TJUE, una operación solo se entiende realizada "a título oneroso", y, por lo tanto, solo está sujeta a gravamen, si entre quien efectúa la operación y su destinatario existe una relación jurídica en cuyo marco se intercambian prestaciones recíprocas, y la retribución percibida por el que efectúa la operación constituye el contravalor efectivo de lo entregado al destinatario.

Particularmente, en este contexto, el TJUE ha declarado en reiteradas ocasiones que el concepto de "prestaciones de servicios realizadas a título oneroso" supone la existencia de un vínculo directo entre el servicio prestado y el contravalor recibido por él (Sentencias de 8 de marzo de 1988, Apple and Pear Development Council, C-102/86;

de 3 de marzo de 1994, Tolsma, C-16/93; de 21 de marzo de 2002, Kennemer Golf, C-174/00; y de 23 de marzo de 2006, FCE Bank, C-210/04).

En resumen, de acuerdo con los diferentes enfoques anteriores y particularmente de la propia doctrina del TJUE, esta Dirección General de Hacienda considera que cabe entender como gratuita la entrega de los terrenos en la medida en que se encuentre desligada de la entrega del centro de día a realizar por la sociedad pública al propio Ayuntamiento. De modo que dicha gratuidad llevaría a la no sujeción de la operación a realizar por el Ayuntamiento consultante, tal y como se indicaba más arriba conforme al artículo 7.8 de la NFIVA.

Sin embargo, no parece que esto sea predecible también respecto de la entrega dineraria y el centro de día (y los garajes). Respecto de su tributación luego volveremos sobre ello.

En este entendimiento, la entrega gratuita del solar a la entidad empresarial no estará sujeta ni a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, por no tratarse de una transmisión patrimonial onerosa, ni al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, al ser el donatario una persona jurídica, ya que este impuesto grava las adquisiciones lucrativas de las personas físicas, pero no las de las personas jurídicas (que están gravadas en el Impuesto sobre Sociedades), según dispone el artículo 1 de la Norma Foral 4/2015, de 25 de marzo, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: "El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, de naturaleza directa y subjetiva, grava los incrementos patrimoniales obtenidos a título lucrativo por personas físicas, en los términos previstos en esta Norma Foral. (...)".

La no sujeción al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones ni a las modalidades de transmisiones patrimoniales onerosas y de operaciones societarias del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados determinará la sujeción de la escritura pública en que se formalice la referida cesión del solar a la cuota gradual de actos jurídicos documentados, documentos notariales, de este último impuesto, al cumplirse los requisitos regulados en el artículo 44 de la Norma Foral 1/2011, de 24 de marzo, del

Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (NFITAJD), conforme al cual: "1. Las primeras copias de escrituras y actas notariales, tributarán, además, al tipo de gravamen del 0,50 por 100, en cuanto a tales actos o contratos, siempre que cumplan las siguientes condiciones: a) Tengan por objeto cantidad o cosa valuable. b) Contengan actos o contratos inscribibles en los Registros de la Propiedad, en los Registros Mercantiles, en los Registros de Cooperativas dependientes de las Administraciones Públicas correspondientes y en los Registros de Bienes Muebles. c) No estén sujetos al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones o a los conceptos de transmisiones patrimoniales onerosas o de operaciones societarias del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, en los términos establecidos en esta Norma Foral. 2. Por el tipo de gravamen consignado en el apartado 1 de este artículo tributarán las copias de las actas de protesto. 3. En lo que se refiere al requisito regulado en la letra b) del apartado 1 de este artículo, se entenderá cumplido éste siempre que exista la mera posibilidad de acceso a los Registros Públicos referidos, con independencia de que se inscriba o no el acto o negocio jurídico sujeto a gravamen".

Adicionalmente, el artículo 41 de esta NFITPAJD determina que: "1. En las primeras copias de escrituras que tengan por objeto directo cantidad o cosa valuable servirá de base el valor declarado, sin perjuicio de la comprobación administrativa. (...)".

Mientras que el artículo 42 de dicha NFITPAJD estipula que: "Será sujeto pasivo el adquirente del bien o derecho y, en su defecto, las personas que insten o soliciten los documentos notariales, o aquéllos en cuyo interés se expidan. (...)". Es decir, la entidad empresarial será el sujeto pasivo de la operación de transmisión objeto de estudio.

De otra parte, en lo que se refiere a la modalidad de Actos Jurídicos Documentados, documentos notariales, del mismo Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, el artículo 43 de la NFITPAJD regula que: "Las matrices y las copias de las escrituras y actas notariales, así como los testimonios, se extenderán en todo caso en papel timbrado de 0,15 euros por folio. Las copias simples no estarán sujetas al Impuesto. Lo dispuesto en el párrafo anterior será de aplicación a la segunda y sucesivas copias

expedidas a nombre de un mismo otorgante".

No obstante, a este respecto, procede analizar si la entidad adquirente podría beneficiarse, en su caso, de la exención subjetiva regulada en el artículo 57 de la NFITPAJD, en el que se señala que: "Gozarán de exención subjetiva en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados las siguientes entidades: 1. El Estado, la Seguridad Social y las Administraciones públicas territoriales e institucionales y sus establecimientos de beneficencia, cultura, docencia o con fines científicos. (...)".

En la Instrucción 4/2012 de 29 de marzo por la que establecen criterios para la aplicación de la Norma Foral 1/2011 de 24 de marzo, se desarrolla este precepto, indicando que: "1.- Exenciones subjetivas. En virtud de lo establecido en el artículo 57.1 de la Norma Foral 1/2011, de 24 de marzo, gozan de exención subjetiva en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, el Estado y las Administraciones Públicas territoriales e institucionales y sus establecimientos de beneficencia, cultura, Seguridad Social, docentes o de fines científicos. A estos efectos, se entienden comprendidas en el ámbito de la exención: a) Las Sociedades Mercantiles cuyo capital pertenezca en su integridad directamente a las Administraciones Públicas a que se refiere el párrafo anterior; y b) Los Consorcios que tengan la consideración de Entes Locales. (...)".

En el supuesto planteado, la empresa receptora del terreno, es una sociedad pública mayoritariamente, que no íntegramente, participada por la Administración de la Comunidad Autónoma de Euskadi y adscrita al Departamento de Medio Ambiente, Planificación Territorial y Vivienda del Gobierno Vasco, cuyo objetivo principal consiste en promocionar viviendas protegidas de calidad en la Comunidad Autónoma, contribuyendo así al esfuerzo decidido del Ejecutivo Autonómico por favorecer en todos los sectores sociales el derecho a una vivienda digna, por lo que en principio, cabe entender que la operación objeto de estudio estará sujeta y no exenta de tributación en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, modalidad Actos Jurídicos Documentados en la medida en que se otorgue escritura pública notarial.

Sin embargo, el artículo 58.12 de la NFITPAJD re-

gula la exención de determinadas operaciones para la promoción de viviendas de protección pública: "a) La transmisión de terrenos y solares, y la constitución o cesión del derecho de superficie para la construcción de edificios en régimen de viviendas de protección pública, tanto en cuanto al gravamen de transmisiones patrimoniales como de actos jurídicos documentados. Los préstamos, hipotecarios o no, solicitados para la adquisición de aquellos, en cuanto al gravamen de actos jurídicos documentados. b) Los préstamos, hipotecarios o no, y las escrituras públicas otorgadas para formalizar actos o contratos relacionados con la construcción de edificios en régimen de viviendas de protección pública, en cuanto al gravamen sobre actos jurídicos documentados. El contenido de la exención no se extenderá a los actos previos a la transmisión de terrenos, solares o a la constitución o cesión del derecho de superficie, mencionados en el apartado a). c) Las escrituras públicas otorgadas para formalizar la primera transmisión de viviendas de protección pública, una vez obtenida la calificación definitiva, en cuanto al gravamen sobre actos jurídicos documentados. d) La primera transmisión ínter vivos del dominio de las viviendas de protección pública, siempre que tengan lugar dentro de los seis años siguientes a la fecha de su calificación definitiva. Para el reconocimiento de las exenciones previstas en las letras a) y b) anteriores será preciso que se consigne en el documento que el contrato se otorga con la finalidad de construir viviendas de protección pública y quedará sin efecto si transcurrieren tres años a partir de dicho reconocimiento, o cuatro años si se trata de terrenos o del préstamo para su adquisición, sin que obtenga la calificación provisional, o cuando en cualquier momento y por cualquier motivo no pueda realizarse el proyecto de dicha construcción. La exención se entenderá concedida con carácter provisional y condicionada al cumplimiento que en cada caso exijan las disposiciones vigentes para esta clase de viviendas. En los supuestos de incumplimiento de los requisitos que motivaron el reconocimiento provisional de la exención o en el de que ésta quede sin efecto, se atenderá a lo dispuesto en el artículo 67.3 de la presente Norma Foral. Dentro del concepto de vivienda de protección pública se entenderán incluidas, exclusivamente, las viviendas y sus anejos vinculados".

Por tanto, la transmisión de terrenos y solares,

y la constitución o cesión del derecho de superficie para la construcción de edificios en régimen de viviendas de protección pública, tanto en cuanto al gravamen de transmisiones patrimoniales como de actos jurídicos documentados queda exenta del ITPAJD.

Todo ello, al margen de la obligación de pagar, en todo caso y sin que quepa aplicar ninguna exención, la cuota fija prevista para las escrituras públicas en la misma modalidad de Actos Jurídicos Documentados, de 0,15 euros por folio, atendiendo a lo señalado en el artículo 56 de la NFITPAJD, donde se recoge que: "1. Los beneficios fiscales aplicables en cada caso a las tres modalidades de gravamen a que se refiere el apartado 1 del artículo 1 de la presente Norma Foral serán los siguientes: a) Las exenciones subjetivas contempladas en el artículo 57 de esta Norma Foral. b) Las exenciones objetivas reguladas en el artículo 58 de la presente Norma Foral. c) Los demás beneficios fiscales establecidos por otras normas a que se refiere el artículo 59 de la Norma Foral del Impuesto. 2. Los beneficios fiscales a que se refiere el apartado anterior de este artículo no se aplicarán, en ningún caso, a las letras de cambio, a los documentos que suplan a éstas o realicen función de giro, ni a las escrituras, actas o testimonios notariales gravados en virtud de lo dispuesto en el artículo 43 de la presente Norma Foral".

Entrega monetaria por parte del Ayuntamiento y entrega del local destinado a centro de día (y dos garajes) por parte de la sociedad pública.

En el análisis del convenio de colaboración suscrito entre las partes, se aprecia, como ya se ha adelantado, que en el mismo se acuerda el pago por parte del Ayuntamiento consultante de una cantidad de dinero, en principio, y según la redacción del Convenio, de forma gratuita y con motivo de la finalidad social que se deriva de la promoción pública y de la futura obtención del local destinado a equipamiento público, así como de los espacios libres de la edificación. En concreto, los 130.568 euros acordados se entregarán en el momento de la firma del convenio.

En cuanto a la sociedad pública y el carácter empresarial o no; de conformidad con los preceptos 4 y 5 de la NFIVA, se encuentran sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido las entregas

de bienes y las prestaciones de servicios realizadas, dentro del ámbito de aplicación del Impuesto, por quienes tengan la condición de empresarios o profesionales y actúen en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional.

A estos efectos, tienen la consideración de empresarios o profesionales quienes realicen actividades que impliquen la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y/o humanos con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

En particular, reciben esta consideración de empresarios o profesionales las sociedades mercantiles, salvo prueba en contrario, así como las personas o entidades que efectúen la urbanización de terrenos, o la promoción, construcción o rehabilitación de edificaciones destinadas, en todos los casos, a su venta, adjudicación o cesión por cualquier título, aunque sea ocasionalmente. De modo que los urbanizadores de terrenos, y los promotores o constructores de edificaciones, destinados, en ambos supuestos, a la venta, adjudicación o cesión por cualquier título se convierten en empresarios, en caso de que no lo sean ya como consecuencia del desarrollo previo por su parte de otras actividades. Además, las sociedades mercantiles se presumen (a falta de prueba en contrario) que cumplen con ser empresarios a efectos del IVA.

Estos preceptos son de aplicación general a todas las personas o entidades y, por lo tanto, también a los entes públicos y a las sociedades públicas, quienes ostentan la condición de empresarios en el ámbito del Impuesto sobre el Valor Añadido cuando ordenan un conjunto de medios personales y/o materiales, de forma independiente y bajo su responsabilidad, con objeto de desarrollar una actividad empresarial, mediante la realización de entregas de bienes o de prestaciones de servicios a título oneroso, asumiendo el riesgo y ventura de los resultados que puedan obtenerse.

Según los datos aportados, en el supuesto objeto de consulta, nos encontramos ante la ejecución de una actuación urbanística por parte de una sociedad pública, quien, al parecer, promoverá la construcción de viviendas, al menos un local y garajes.

Consecuentemente, cuando menos la reali-

zación de estas operaciones de promoción inmobiliaria conllevan la adquisición por parte de la citada sociedad pública de la condición de empresario en el ámbito del Impuesto sobre el Valor Añadido, sin perjuicio de la presunción a favor de su empresarialidad por su condición de sociedad mercantil y el cumplimiento de la definición general de actividad empresarial del artículo 4 y 5 de la NFIVA (ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y/o humanos con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios).

En este sentido debe efectuarse una precisión: no cabe afirmar que unas determinadas operaciones se llevan a cabo a título lucrativo cuando se percibe por y para su realización subvenciones vinculadas al precio de las mismas, o cualquier otra contraprestación (incluso por parte de un tercero), con independencia de la denominación que se le dé.

En concreto, sobre este particular, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) viene indicando que los elementos esenciales del hecho imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido son la existencia de un consumo gravable, propio o de terceros, y la onerosidad (Sentencias del TJUE de 29 de febrero de 1996, Asunto C215/94, y de 18 de diciembre de 1997, Asunto C-384/95, entre otras).

En lo que hace referencia a la realización de actividades a título oneroso, el TJUE señala que las operaciones sujetas a gravamen implican la existencia de un negocio jurídico entre las partes en el que se ha pactado un precio o contravalor. De modo que no existe base imponible ni, por lo tanto, sujeción al Impuesto, cuando la actividad de quien efectúa una prestación consiste, exclusivamente, en realizar operaciones sin contraprestación directa.

En consecuencia, siguiendo al TJUE, una operación solo se entiende realizada "a título oneroso", y, por lo tanto, solo está sujeta a gravamen, si entre quien efectúa la operación y su destinatario existe una relación jurídica en cuyo marco se intercambian prestaciones recíprocas, y la retribución percibida por el que efectúa la operación constituye el contravalor efectivo de lo entregado al destinatario. Particularmente, en este contexto, el TJUE ha declarado en reiteradas ocasiones que el concepto de "presta-

ciones de servicios realizadas a título oneroso" supone la existencia de un vínculo directo entre el servicio prestado y el contravalor recibido por él (Sentencias de 8 de marzo de 1988, Apple and Pear Development Council, C-102/86; de 3 de marzo de 1994, Tolsma, C-16/93; de 21 de marzo de 2002, Kennemer Golf, C-174/00; y de 23 de marzo de 2006, FCE Bank, C-210/04).

Consecuentemente con todo lo anterior, el artículo 78 de la NFIVA, en su redacción aplicable desde el pasado 10 de noviembre de 2017 (tras la entrada en vigor de la Ley 9/2017, de 8 de noviembre, de Contratos del Sector Público), establece que: "Uno. La base imponible del Impuesto estará constituida por el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas al mismo procedente del destinatario o de terceras personas. Dos. En particular, se incluyen en el concepto de contraprestación: (...) 2. Las subvenciones vinculadas directamente al precio de las operaciones sujetas al Impuesto. Se considerarán vinculadas directamente al precio de las operaciones sujetas al Impuesto las subvenciones establecidas en función del número de unidades entregadas o del volumen de los servicios prestados cuando se determinen con anterioridad a la realización de la operación. No obstante, no se considerarán subvenciones vinculadas al precio ni integran en ningún caso el importe de la contraprestación a que se refiere el apartado uno del presente artículo, las aportaciones dinerarias, sea cual sea su denominación, que las Administraciones Públicas realicen para financiar: a) La gestión de servicios públicos o de fomento de la cultura en los que no exista una distorsión significativa de la competencia, sea cual sea su forma de gestión. b) Actividades de interés general cuando sus destinatarios no sean identificables y no satisfagan contraprestación alguna. (...)".

Estas reglas representan la trasposición al ordenamiento interno de lo dispuesto en el artículo 73 de la Directiva 2006/112/CE, del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativo al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido, donde se recoge que: "En el caso de las entregas de bienes y las prestaciones de servicios no comprendidas entre las enunciadas en los artículos 74 a 77, la base imponible estará constituida por la totalidad de la contraprestación que quien realice la entrega o preste el servicio obtenga o vaya a obtener, con cargo

a estas operaciones, del adquirente de los bienes, del destinatario de la prestación o de un tercero, incluidas las subvenciones directamente vinculadas al precio de estas operaciones".

En definitiva, no cabe considerar que un contribuyente lleva a cabo operaciones a título lucrativo cuando percibe por y para su realización subvenciones vinculadas al precio de las mismas, o cualquier otra contraprestación incluso de terceros, al margen de la denominación que reciba.

De todo lo anterior y de los datos que figuran en el escrito de consulta presentado, parece deducirse que la aportación realizada por el Ayuntamiento consultante a la entidad podría constituir la contraprestación por la entrega del local cuyo destino va a ser la prestación de un servicio asistencial por parte de una entidad municipal. Consecuentemente, en el caso objeto de consulta, no cabría afirmar que las operaciones por las que se pregunta sean realizadas gratuitamente, sino que, en estas circunstancias, dicho importe parece constituir la contraprestación de una entrega de bienes sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido.

Como se ha indicado, y siguiendo al TJUE, una operación se entiende realizada "a título oneroso", si entre quien efectúa la operación y su destinatario existe una relación jurídica en cuyo marco se intercambian prestaciones recíprocas, y la retribución percibida por el que efectúa la operación constituye el contravalor efectivo de lo entregado al destinatario.

Por tanto, los importes entregados por el Ayuntamiento consultante firmante del convenio de colaboración y por la entidad empresarial dependiente de la Administración de la Comunidad Autónoma de Euskadi constituirían la contraprestación de las operaciones encomendadas a dicha entidad en el citado convenio, cuyo destinatario es el Ayuntamiento consultante, según lo establecido en el artículo 78 de la NFIVA, en el artículo 73 de la Directiva 2006/112/CE, del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, y en la jurisprudencia del TJUE (al existir una relación directa entre los importes recibidos por la citada entidad empresarial y los servicios que debe prestar, y encontrarse éstos perfectamente determinados, tanto en lo que respecta a su objeto, como a su destinatario y a su importe).

Consecuentemente, en el caso objeto de consulta, no cabría afirmar que las operaciones por las que se pregunta sean realizadas gratuitamente por la entidad empresarial, ya que percibe, por y para su realización, la oportuna contraprestación.

En lo que se refiere a la operación de transmisión del local y las plazas de garaje por parte de la entidad empresarial al Ayuntamiento consultante, resulta adecuado señalar que la citada entidad es una sociedad pública mayoritariamente participada por la Administración de la Comunidad Autónoma de Euskadi y adscrita al Departamento de Medio Ambiente, Planificación Territorial y Vivienda del Gobierno Vasco, cuyo objetivo principal consiste en promocionar viviendas protegidas de calidad en la Comunidad Autónoma.

En este orden de cosas, debe indicarse simplemente que, como sociedad mercantil que es (sujeta al derecho privado) no tiene la consideración de Administración a efectos de lo previsto en el artículo 7.8 de la NFIVA, según el cual: "No estarán sujetas al Impuesto: (...) 8. A) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas directamente por las Administraciones Públicas, así como las entidades a las que se refieren los apartados C) y D) de este apartado, sin contraprestación o mediante contraprestación de naturaleza tributaria. B) A estos efectos se considerarán Administraciones Públicas: a) La Administración General del Estado, las Administraciones de las Comunidades Autónomas y las Entidades que integran la Administración Local. b) Las Entidades Gestoras y los Servicios Comunes de la Seguridad Social. c) Los Organismos Autónomos, las Universidades Públicas y las Agencias Estatales. d) Cualesquiera entidad de derecho público con personalidad jurídica propia, dependiente de las anteriores que, con independencia funcional o con una especial autonomía reconocida por la Ley tengan atribuidas funciones de regulación o control de carácter externo sobre un determinado sector o actividad. No tendrán la consideración de Administraciones Públicas las entidades públicas empresariales estatales y los organismos asimilados dependientes de las Comunidades Autónomas y Entidades locales. (...)".

Por lo que, de la conjunción de los artículos 4 y 5 de la NFIVA vistos, la entidad empresarial participante en el convenio objeto de estudio ostenta la condición de empresario a

efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido por las actividades que realice en el ejercicio de su actividad empresarial, sin que le resulte de aplicación el supuesto de no sujeción previsto en el artículo 7.8 del mismo texto legal.

Por tanto, las operaciones que esta entidad realiza en el ejercicio de su actividad empresarial a cambio del cobro de una contraprestación, serán operaciones sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido. Con lo cual, la operación de entrega del local y los garajes a favor del Ayuntamiento consultante supondrá una operación sujeta al Impuesto.

Esta entrega de bienes inmuebles no podrá aplicar la exención del artículo 20.Uno.22 de la NFIVA por tratarse de la primera entrega de bienes inmuebles tras su construcción.

Respecto a la determinación de la base imponible, será de aplicación lo regulado en el apartado Uno del artículo 78 de la NFIVA, conforme al cual: "Uno. La base imponible del Impuesto estará constituida por el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas al mismo procedente del destinatario o de terceras personas".

Y el tipo impositivo será el tipo general del Impuesto, conforme a lo estipulado en el artículo 90 de la NFIVA: "Uno. El impuesto se exigirá al tipo del 21 por 100, salvo lo dispuesto en el artículo siguiente. (...)".

En relación con el devengo del Impuesto, se debe tener en consideración lo dispuesto por el artículo 75, apartado uno, de la NFIVA, el cual establece lo siguiente: "Uno. Se devengará el Impuesto: 1º. En las entregas de bienes, cuando tenga lugar su puesta a disposición del adquirente o, en su caso, cuando se efectúen conforme a la legislación que les sea aplicable. No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, en las entregas de bienes efectuadas en virtud de contratos de venta con pacto de reserva de dominio o cualquier otra condición suspensiva, de arrendamiento-venta de bienes o de arrendamiento de bienes con cláusula de transferencia de la propiedad vinculante para ambas partes, se devengará el Impuesto cuando los bienes que constituyan su objeto se pongan en posesión del adquirente. (...) Dos. No obstante lo dispuesto en el apartado anterior, en las operaciones sujetas a gravamen que originen pagos

anticipados anteriores a la realización del hecho imponible, el Impuesto se devengará en el momento del cobro total o parcial del precio por los importes efectivamente percibidos".

El apartado Uno del artículo 75 de la NFIVA establece las reglas generales de devengo del Impuesto correspondientes a cada clase de operación, entendiéndose que es en ese momento cuando se produce el acto de consumo gravado (el hecho imponible del Impuesto).

No obstante, el apartado Dos del citado artículo 75 de la NFIVA recoge una regla especial de devengo, aplicable, en principio, a todas las operaciones a las que se refiere el apartado Uno del mismo precepto, en virtud de la cual, cuando se efectúan pagos anticipados anteriores a la realización del hecho imponible, el Impuesto se devenga en el momento del cobro total o parcial del precio, por los importes efectivamente percibidos.

A estos efectos, ha de tenerse en cuenta que el devengo del Impuesto determina la obligación de repercutir e ingresar las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido por parte del sujeto pasivo, en los términos indicados en el artículo 88 de la NFIVA.

En materia de repercusión, el artículo 88 de la reiterada NFIVA determina que: "Uno. Los sujetos pasivos deberán repercutir íntegramente el importe del Impuesto sobre aquél para quien se realice la operación gravada, quedando éste obligado a soportarlo siempre que la repercusión se ajuste a lo dispuesto en esta Norma Foral, cualesquiera que fueran las estipulaciones existentes entre ellos. (...) Dos. La repercusión del Impuesto deberá efectuarse mediante factura en las condiciones y con los requisitos que se determinen reglamentariamente. (...) Tres. La repercusión del Impuesto deberá efectuarse al tiempo de expedir y entregar la factura correspondiente.(...)".

Con lo que la entidad empresarial deberá emitir una factura en la que se repercuta el Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente calculado sobre la base imponible determinada conforme al artículo 78 de la NFIVA y aplicando el tipo impositivo pertinente (en concreto el general del 21 por 100). Impuesto que el adquirente, el Ayuntamiento consultan-

te en nuestro caso, estará obligado a soportar.

Derecho a la deducción de las cuotas del IVA soportadas por el Ayuntamiento.

En lo que afecta al ejercicio del derecho a la deducción de las cuotas del IVA soportadas por el ayuntamiento compareciente, y aun cuando no es una cuestión planteada, cabe señalar que las normas para el ejercicio de este derecho encuentran su regulación esencial en los artículos 167 a 192 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido, incorporadas a nuestro ordenamiento interno a través de los artículos 92 a 114 de la NFIVA.

La interpretación de estos preceptos en los casos en los que se realizan, por un lado, actividades no sujetas al Impuesto, y por otro lado, actividades sujetas que pueden o no estar exentas, debe realizarse a la luz de la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) de 13 de marzo de 2008 (Asunto C-437/06), en la que se analiza el supuesto de una entidad que lleva a cabo tres tipos de actividades: 1) actividades no sujetas (que no tienen la consideración de actividades económicas); 2) actividades sujetas y exentas; y 3) actividades sujetas y no exentas.

A estos efectos cabe remitirse para un mayor desarrollo de la cuestión a la consulta número 7683, de 19 de enero de 2018, de la Hacienda Foral de Bizkaia.

No obstante, como resumen, recordamos que para determinar la deducibilidad de las cuotas soportadas por una entidad que realice tanto actividades sujetas como no sujetas, hay que diferenciar entre la afectación de bienes y servicios a las actividades empresariales o profesionales, por una parte, y la realización de operaciones que, estando sujetas al Impuesto, sean o no generadoras del derecho a la deducción, por otra.

De modo que debe actuarse en dos fases.

En una primera fase, del total de las cuotas soportadas hay que excluir del derecho a deducción las que correspondan íntegramente a la adquisición de bienes y servicios destinados a la realización de operaciones no sujetas, toda vez que dichas cuotas no son deducibles en ninguna proporción.

No obstante, si se realizan simultáneamente tanto operaciones sujetas al Impuesto como operaciones no sujetas al mismo, debe operarse como sigue:

a) En relación con las cuotas soportadas por la adquisición de bienes y servicios corrientes destinados de forma simultánea a la realización de operaciones sujetas al Impuesto y a aquéllas que no lo estén, se debe adoptar un criterio razonable y homogéneo de imputación de las cuotas correspondientes a los bienes y servicios utilizados para el desarrollo de las operaciones gravadas. Criterio éste que ha de ser mantenido en el tiempo, salvo que existan causas objetivas que justifiquen su modificación. El cálculo resultante de la aplicación del citado criterio se puede determinar provisionalmente atendiendo a los datos del año natural precedente, sin perjuicio de la regularización que proceda a final de cada año.

b) Cuando se trate de cuotas soportadas por la adquisición, importación, arrendamiento o cesión de uso por otro título de los bienes de inversión que se empleen, al menos en parte, en el desarrollo de actividades empresariales, el artículo 95 de la NFIVA prescribe que las mismas podrán deducirse, con carácter general, en la medida en que los bienes de que se trate vayan a utilizarse previsiblemente, de acuerdo con criterios fundados, en el desarrollo de dichas actividades empresariales. Estas deducciones deben ser regularizadas cuando se acredite que el grado efectivo de utilización de los bienes de que se trate en el desarrollo de las actividades empresariales o profesionales es diferente del que se haya aplicado inicialmente, en los términos fijados en el citado artículo 95 de la NFIVA (conforme al procedimiento establecido en el capítulo I del título VIII de la NFIVA para la deducción y regularización de las cuotas soportadas por la adquisición de los bienes de inversión, sustituyendo el porcentaje de operaciones que originan derecho a la deducción respecto del total por el porcentaje que represente el grado de utilización en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional).

Determinadas de esta forma las cuotas correspondientes a los bienes y servicios afectos a las actividades sujetas llevadas a cabo por el sujeto pasivo, debe procederse a concretar su deducibilidad en una segunda fase. En esta segunda fase, las cuotas soportadas por la adquisición de

bienes y servicios que se destinen única y exclusivamente a la realización de operaciones sujetas, más aquéllas que resulten de la aplicación de los criterios razonables y homogéneos adoptados por el sujeto pasivo conforme a lo indicado en los párrafos precedentes, cuando se trate de cuotas afectas simultáneamente al desarrollo de operaciones sujetas y no sujetas al impuesto, serán deducibles siempre que se cumplan el resto de los requisitos exigidos al efecto en el Capítulo I del Título VIII de la NFIVA (fundamentalmente, en la medida en que las actividades desarrolladas no estén exentas del Impuesto).

En concreto, una vez determinadas las cuotas soportadas correspondientes a las operaciones sujetas, si alguna de éstas se encuentra exenta del Impuesto, y otras no, deben aplicarse las reglas de prorrata establecidas en los artículos 102 y siguientes de la NFIVA. No obstante, en el supuesto de que las actividades sujetas que realice el contribuyente constituyan sectores diferenciados a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, el régimen de deducciones debe ser aplicado, no con respecto a la totalidad de las operaciones sujetas que lleve a cabo, sino de forma separada en cada uno de los referidos sectores diferenciados.

En conclusión, cabe indicar que las cuotas soportadas por la adquisición de bienes o servicios sólo resultan deducibles en la medida en que éstos (los bienes o servicios adquiridos) sean utilizados para la realización de entregas de bienes o de prestaciones de servicios sujetas y no exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido. Aun cuando en el escrito de consulta no se precisa el modo de llevar a cabo la gestión del centro de día (local y dos garajes adscritos), y si dará lugar a operaciones a título oneroso y sujetas, sí cabe recordar la exención regulada en el artículo 20.Uno.12 de la NFIVA relativo a la asistencia social y que incluye a las Administraciones públicas en su ámbito subjetivo de aplicación.

Modalidad Actos Jurídicos Documentados del ITPAJD (adquisición del local destinado a centro de día por parte del Ayuntamiento).

Respecto a la tributación de la adquisición del local por parte del Ayuntamiento en el ámbito del ITPAJD, resultará de aplicación lo regulado en el apartado Cuatro del artículo 4 de la NFIVA, cuya

redacción dispone que: "Cuatro. Las operaciones sujetas a este Impuesto no estarán sujetas al concepto "transmisiones patrimoniales onerosas" del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. Se exceptúan de lo dispuesto en el párrafo anterior las operaciones que se indican a continuación: a) Las entregas y arrendamientos de bienes inmuebles, así como la constitución o transmisión de derechos reales de goce o disfrute que recaigan sobre los mismos, cuando estén exentos del Impuesto, salvo en los casos en que el sujeto pasivo renuncie a la exención en las circunstancias y con las condiciones recogidas en el artículo 20.Dos. (...)".

Mientras que en el artículo 9 de la Norma Foral 1/2011, de 24 de marzo, del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (NFITPAJD), se señala que: "1. Son transmisiones patrimoniales sujetas: a) Las transmisiones onerosas por actos «inter vivos» de toda clase de bienes y derechos que integran el patrimonio de las personas físicas o jurídicas. (...) 5. No estarán sujetas al concepto de transmisiones patrimoniales onerosas, regulado en el presente Título, las operaciones enumeradas anteriormente cuando sean realizadas por empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional y, en cualquier caso, cuando constituyan entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido. No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, quedarán sujetas a dicho concepto impositivo: a) Las entregas o arrendamientos de bienes inmuebles, así como la constitución y transmisión de derechos reales de uso y disfrute que recaigan sobre los mismos, cuando gocen de exención en el Impuesto sobre el Valor Añadido. (...)".

Por tanto, las entregas de bienes inmuebles que tributen efectivamente en el Impuesto sobre el Valor Añadido no se encuentran sujetas a la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, con lo que, en estos casos, procede atender a lo previsto en los artículos 41, 42, 43 y 44 de la NFITPAJD, transcritos y ya analizados en párrafos anteriores de esta resolución.

No obstante, a este respecto, procede señalar que la entidad adquirente, podrá beneficiarse, en su caso, de la exención subjetiva regula-

da en el artículo 57 de la NFITPAJD, en el que se señala que: "Gozarán de exención subjetiva en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados las siguientes entidades: 1. El Estado, la Seguridad Social y las Administraciones públicas territoriales e institucionales y sus establecimientos de beneficencia, cultura, docencia o con fines científicos. (...)".

De acuerdo con todo lo anterior, y conforme a los datos aportados, la transmisión de los inmuebles objeto de consulta está sujeta a la modalidad de Actos Jurídicos Documentados del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, en virtud de lo dispuesto en el artículo 44 de la NFITPAJD; sin embargo, al ser la adquirente una Administración pública territorial, estará exenta del mismo de acuerdo a lo establecido en el artículo 57 del mismo texto legal.

Todo ello, al margen de la obligación de pagar, en todo caso y sin que quepa aplicar ninguna exención, la cuota fija prevista para las escrituras públicas en la misma modalidad de Actos Jurídicos Documentados, de 0,15 euros por folio, atendiendo a lo señalado en el artículo 56 de la NFITPAJD, donde se recoge que: "1. Los beneficios fiscales aplicables en cada caso a las tres modalidades de gravamen a que se refiere el apartado 1 del artículo 1 de la presente Norma Foral serán los siguientes: a) Las exenciones subjetivas contempladas en el artículo 57 de esta Norma Foral. b) Las exenciones objetivas reguladas en el artículo 58 de la presente Norma Foral. c) Los demás beneficios fiscales establecidos por otras normas a que se refiere el artículo 59 de la Norma Foral del Impuesto. 2. Los beneficios fiscales a que se refiere el apartado anterior de este artículo no se aplicarán, en ningún caso, a las letras de cambio, a los documentos que suplan a éstas o realicen función de giro, ni a las escrituras, actas o testimonios notariales gravados en virtud de lo dispuesto en el artículo 43 de la presente Norma Foral".

2) Administración General de la Comunidad Autónoma Vasca como promotor.

En lo que se refiere a la tributación de las operaciones contempladas en el convenio de colaboración presentado en el caso de que una de las partes intervinientes fuera la Administración General de la Comunidad Autónoma

de Euskadi directamente y no una de sus sociedades públicas, se hace preciso citar lo ya concluido en el apartado 1 de esta resolución.

En concreto, respecto a las entregas efectuadas por el Ayuntamiento consultante, la tributación de estas operaciones sería la misma que en el caso anterior, con el añadido de que la escritura pública sujeta la cuota gradual como acto jurídico documentado, que en su caso documente la adquisición de los terrenos sí gozaría de la exención subjetiva del artículo 57 de la NFITPAJD por ser la propia Administración territorial la adquirente.

Respecto a la entrega del local y los garajes por parte de la Administración General de la Comunidad Autónoma de Euskadi, habría que analizar si esta Administración actúa en el ejercicio de una actividad empresarial.

Por ello, de nuevo habrá que analizar los artículos 4 y 5 de la NFIVA. Estos preceptos son de aplicación general y, por lo tanto, afectan a todas las personas o entidades que ordenen un conjunto de medios personales y/o materiales, de forma independiente y bajo su responsabilidad, con objeto de desarrollar una actividad empresarial, mediante la realización de entregas de bienes o de prestaciones de servicios a título oneroso, asumiendo el riesgo y ventura de los resultados que puedan obtenerse.

Sin embargo, a la hora de aplicar estas reglas a los entes públicos, hay que tener en cuenta, además, lo dispuesto en el ya citado el artículo 13 de la Directiva 2006/112/CE, del Consejo, de 28 de noviembre, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, de acuerdo con el cual los Estados, las regiones, las provincias, los municipios y los demás organismos de Derecho público no tienen la condición de sujetos pasivos en cuanto a las actividades u operaciones en las que actúen como autoridades públicas, ni siquiera en el caso de que perciban derechos, rentas, cotizaciones o retribuciones por ellas. No obstante, estas entidades deben ser consideradas como sujetos pasivos con relación a las actividades u operaciones que realicen, incluso como autoridades públicas, si el hecho de no otorgarles esta consideración (de sujetos pasivos del Impuesto), lleva a distorsiones graves de la competencia.

Este artículo 13 de la Directiva 2006/112/CE, de 28 de noviembre, se encuentra transpuesto a la normativa interna, básicamente, a través de lo indicado en los artículos 4, 5 y 7.8 de la NFIVA, de tal forma que cuando no se dan las circunstancias establecidas en este artículo 7.8º de la NFIVA, procede considerar que las operaciones efectuadas por las entidades públicas se encuentran, en principio, sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido.

De modo que, para determinar si la transmisión de los inmuebles objeto de consulta (el local y los dos garajes) se encuentra sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido, o no, ha de analizarse si la misma debe entenderse realizada en el ejercicio de una actividad empresarial o profesional desarrollada por el transmitente, teniendo en cuenta, en especial, lo dispuesto en el artículo 4.2 b) de la NFIVA, arriba transcrito, según el cual se consideran efectuadas en el desarrollo de una actividad empresarial las transmisiones o cesiones de uso a terceros de la totalidad o de parte de cualesquiera de los bienes o derechos que integren el patrimonio empresarial o profesional de los contribuyentes, incluso aun cuando sean efectuadas con ocasión del cese en el ejercicio de la actividad de que se trate; así como que son empresarios o profesionales quienes efectúen la urbanización de terrenos o la promoción, construcción o rehabilitación de edificaciones destinadas, en todos los casos, a su venta, adjudicación o cesión por cualquier título, aunque sea ocasionalmente.

Por lo que, la entrega de los inmuebles se encontraría en todo caso sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido, en la medida en que la Administración señalada llevaría a cabo la promoción, construcción o rehabilitación de estas edificaciones destinadas, en todos los casos, a su venta, adjudicación o cesión por cualquier título, aunque sea ocasionalmente.

Con lo cual, en el supuesto planteado, la entrega del local y los garajes por parte de la Administración General de la Comunidad Autónoma de Euskadi a favor del Ayuntamiento consultante, será una operación sujeta al Impuesto. Atendiendo a la conclusión alcanzada en párrafos anteriores, la tributación de las operaciones planteadas en el Convenio de colaboración objeto de estudio será la pre-

vista en el apartado 1 de esta resolución, con el matiz relativo al artículo 57 de la NFIPAJD.

Atendiendo a la conclusión alcanzada en párrafos anteriores, la tributación de las operaciones planteadas en el Convenio de colaboración objeto de estudio será la prevista en el apartado 1 de esta resolución, con el matiz relativo al artículo 57 de la NFIPAJD.