

ACLARACIÓN DE DUDAS

CURSO

LOS CENSOS TRIBUTARIOS

15 JUNIO 2021

Un asistente al curso realizó una consulta acerca del IAE.

“Una entidad tiene en alta la actividad de promoción inmobiliaria (epígrafe 833.2), causa baja 31122020 por disfrutar exención para el 2021, presentando el correspondiente 840 de baja. Resulta que tiene metros cuadrados vendidos en 2020, declarables para pagar en ejercicio 2021. ¿Tiene que presentar el 840 en 2021 para pagar por los metros vendidos en 2020?”

La respuesta es NO. La DGT determina que la obligación de declarar las enajenaciones realizadas debe entenderse establecida para los sujetos pasivos que no están exentos del pago del impuesto. El objeto de la presentación del 840 de variación es sólo para los no exentos.

El argumento viene en las consultas vinculantes V2571-20 Y V2572-20.

Francisco García Garre

Nº de consulta	V2571-20
Órgano	SG de Tributos Locales
Fecha salida	28/07/2020
Normativa	TRLRHL, RDLeg. 2/2004: art. 82.1.b), disp.. ad. 12ª. LGT, L. 58/2003: arts. 108.4. TAR/INST IAE, RDLeg. 1175/1990: epígrafe 833.2, sección primera (Tarifas).
Descripción de hechos	Sociedad de responsabilidad limitada unipersonal, que se constituyó en 2019 y se dedica a la promoción inmobiliaria. En 2020 ha formalizado, en documento privado, los contratos de compraventa de las viviendas en construcción.
Cuestión planteada	Se desea saber:

	<p>1) Si tiene obligación de presentar en enero de 2021 la declaración de variación de metros cuadrados vendidos, a pesar de que se trata de un sujeto pasivo exento del impuesto durante los dos primeros ejercicios.</p> <p>2) En caso de que la respuesta a la pregunta anterior sea afirmativa, ¿debe volver a declarar los metros cuadrados vendidos en enero del ejercicio siguiente al que se formalicen las escrituras públicas de compraventa de las viviendas?</p> <p>3) En caso de que la respuesta a la pregunta del primer punto sea negativa, ¿debe declarar los metros cuadrados en enero del año siguiente al que se formalicen las escrituras públicas de compraventa de las viviendas o no procede, por entenderse que la variación de metros cuadrados vendidos se produjo en el año que se formalizó el documento privado?</p>
<p>Contestación completa</p>	<p>1º) Como consideración previa, debe señalarse que la contestación a esta consulta se va a realizar conforme a la normativa aplicable al territorio común, debiendo tenerse en cuenta, no obstante, la posible aplicación de la normativa foral correspondiente, en aplicación del artículo 40 de la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco.</p> <p>El artículo 82 del texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, establece en el apartado 1, letra b), la exención del Impuesto sobre Actividades Económicas a “Los sujetos pasivos que inicien el ejercicio de su actividad en territorio español, durante los dos primeros períodos impositivos de este impuesto en que se desarrolle aquella.</p> <p>A estos efectos, no se considerará que se ha producido el inicio del ejercicio de una actividad cuando esta se haya desarrollado anteriormente bajo otra titularidad, circunstancia que se entenderá que concurre, entre otros supuestos, en los casos de fusión, escisión o aportación de ramas de actividad.”.</p> <p>En relación con la exención regulada en el artículo 82.1.b) transcrito, y respecto a su aplicación, hay que tener en cuenta la disposición adicional duodécima del TRLRHL, redactada en los mismos términos que la disposición adicional octava de la derogada Ley 51/2002, que establece:</p> <p>“Disposición adicional duodécima. Aplicación temporal en el Impuesto sobre Actividades Económicas de las bonificaciones potestativas y de la exención contemplada en el artículo 82.1.b) de esta ley.</p> <p>1. Las bonificaciones potestativas previstas para el Impuesto sobre Actividades Económicas en esta ley, serán de aplicación a partir de 1 de enero de 2004.</p> <p>2. Sin perjuicio de lo dispuesto en la disposición transitoria decimotercera de esta ley, la exención prevista en el párrafo b) del apartado 1 del artículo 82 de esta ley sólo será de aplicación a los sujetos pasivos que inicien el ejercicio de su actividad a partir del 1 de enero de 2003.</p> <p>Si la actividad se hubiera iniciado en el período impositivo 2002, el coeficiente de ponderación aplicable en el año 2003 será el menor de los previstos en el cuadro que se recoge en el artículo 86 de esta ley.”</p> <p>La exención por inicio de actividad en territorio español se establece para los sujetos pasivos del Impuesto sobre Actividades Económicas que inicien, a partir del 1 de enero de 2003, el ejercicio de una actividad económica en territorio español, durante los dos primeros períodos</p>

impositivos de este impuesto en los que se desarrolle la misma, por lo que:

- La exención se aplica al sujeto pasivo que inicie una actividad en territorio español, independientemente de que sea contribuyente por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes, sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades, sociedad civil o entidad del artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

- Solo el inicio del ejercicio de una actividad económica en territorio español tiene el beneficio fiscal que supone esta exención. El inicio del ejercicio de la actividad supone que esa actividad económica no se ha desarrollado en territorio español con anterioridad, bien por ese sujeto pasivo, bien por otro al que sucede este, como ocurre, entre otros supuestos, en los casos de fusión, escisión o aportación de ramas de actividad económica.

- La exención tiene una duración de los dos primeros períodos impositivos del Impuesto sobre Actividades Económicas en que se desarrolle la actividad económica cuyo ejercicio se ha iniciado.

- El ejercicio de las actividades económicas gravadas por el impuesto se probará por cualquier medio admisible en Derecho, de acuerdo con los artículos 80 del TRLRHL y 12 del Real Decreto 243/1995, de 17 de febrero, por el que se dictan normas para la gestión del Impuesto sobre Actividades Económicas y se regula la delegación de competencias en materia de gestión censal de dicho impuesto.

La prueba del ejercicio de una actividad económica abarca no solo su ejercicio actual, sino también su inicio y, en su caso, su cese. En el caso del inicio de la actividad, a los efectos de la exención de la letra b) del apartado 1 del artículo 82 del TRLRHL, se exige que esa actividad económica no se haya desarrollado en territorio español con anterioridad, bien por ese sujeto pasivo, bien por otro al que suceda este, como ocurre, entre otros supuestos, en los casos de fusión, escisión o aportación de ramas de actividad económica.

Para la prueba del inicio del ejercicio de una actividad económica en territorio español se admite en particular cualquier declaración tributaria formulada por el interesado o sus representantes legales, junto a los demás medios de prueba previstos en el artículo 12 del Real Decreto 243/1995.

En materia de prueba rige el principio de valoración libre y conjunta de todas las pruebas encontradas, sin que exista una jerarquía o validez probatoria superior de unos medios probatorios sobre otros.

En principio, la declaración de alta en el epígrafe correspondiente, presentada en tiempo y forma, es un elemento de prueba del inicio de la actividad si de la misma declaración o de hechos anteriores o coetáneos no se deduce lo contrario (vgr. reinicio de la actividad), en base al mencionado artículo 12 del Real Decreto 243/1995 y al apartado 4 del artículo 108 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que en su primer párrafo establece:

“4. Los datos y elementos de hecho consignados en las autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones y demás documentos presentados por los obligados tributarios se presumen ciertos para ellos y sólo podrán rectificarse por los mismos mediante prueba en contrario.”

En los supuestos de reinicio de la actividad económica o de sucesión, universal o a título particular, en la titularidad o ejercicio de la actividad económica ejercida en territorio español por otro sujeto pasivo, no

procede la exención contemplada en la letra b) del apartado 1 del artículo 82 del TRLRHL.

2º) Atendiendo a los criterios mencionados, queda claro que, tal y como está configurada la exención por inicio de una actividad económica en territorio español, esta se aplica por el inicio del ejercicio de esa actividad económica con una duración de dos períodos impositivos: el correspondiente al de inicio y el siguiente.

Por lo tanto, durante los dos primeros períodos impositivos del impuesto en que se desarrolle la actividad objeto de exención por inicio, el ejercicio de esa actividad está exento de pago.

En el caso objeto de consulta, y atendiendo a lo manifestado por la consultante, la entidad está exenta del pago del Impuesto sobre Actividades Económicas correspondiente a la actividad de promoción inmobiliaria de edificaciones (epígrafe 833.2, sección primera) durante los períodos impositivos 2019 y 2020, ya que inició dicha actividad en el ejercicio 2019, si la misma no ha sido desarrollada anteriormente por el sujeto pasivo bajo otra titularidad (vgr: fusión, escisión o aportación de rama de actividad).

3º) En el epígrafe 833.2 de la sección primera de las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas, aprobadas junto con la Instrucción para su aplicación por el Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, se clasifica la “Promoción de edificaciones”.

La cuota del citado epígrafe se compone de dos partes:

- una cuota fija de 186,61 euros.

Además, por cada metro cuadrado edificado o por edificar vendido:

En poblaciones de 100.000 o más habitantes: 1,869148 euros.

En las restantes: 0,811366 euro.

La 1ª nota común al grupo 833 al que pertenece el citado epígrafe y de aplicación al mismo, señala:

1ª La parte fija de la cuota de ambos epígrafes se exigirá, en todo caso, con independencia de la venta o no de terrenos o edificaciones. A su vez, la parte de cuota por metro cuadrado se exigirá al formalizarse las enajenaciones, cualquiera que sea la clase de contrato y forma de pago convenida, estando obligado el sujeto pasivo a presentar en la Administración Tributaria competente dentro del primer mes de cada año natural declaración de variación de los metros cuadrados edificados o a edificar, urbanizados o a urbanizar, cuyas enajenaciones hayan tenido lugar durante el año inmediato anterior, sin que sea necesario presentar declaraciones cuando no se hayan efectuado ventas. En el supuesto de cese en el ejercicio de la actividad antes del 1 de enero, la declaración de los metros cuadrados edificados o a edificar, urbanizados o a urbanizar, cuyas enajenaciones hayan tenido lugar durante el año en el que se produce el cese deberá presentarse conjuntamente con la declaración de baja.”.

Por tanto, la cuota del epígrafe 833.2 se segrega en dos partes:

- una de carácter fijo, que se exige en todo caso, con independencia de la venta o no de edificaciones y,

- otra de carácter variable, exigible en función de los metros cuadrados edificados o a edificar vendidos.

De esta forma, la cuota tributaria de cada período impositivo (que coincide con el año natural) se compone de una parte fija que se determina en la fecha de devengo del impuesto (en general, el día 1 de

	<p>enero) y una parte variable en función de los metros cuadrados vendidos durante dicho período impositivo, que no se puede calcular hasta que finalice el año y que es objeto de declaración en el mes de enero del siguiente año.</p> <p>Los titulares de las actividades de promoción de edificaciones inician la actividad (y por tanto, nace la obligación de darse de alta por el epígrafe 833.2), desde el momento en que realicen cualquier gestión o actuación dirigida a la venta de edificaciones, con independencia de que dichas ventas lleguen a producirse o no (de no haber ventas el sujeto pasivo tributaría solo por la parte fija de la cuota del epígrafe correspondiente, pero debe seguir dado de alta en el mismo epígrafe mientras realice las gestiones o actuaciones para la venta de las edificaciones).</p> <p>Por su parte, la cuota variable del epígrafe 833.2 se determina en función de los metros cuadrados edificados o por edificar vendidos. La parte de cuota de carácter variable se exigirá al formalizarse las enajenaciones de edificaciones, y siempre que estas se produzcan, cualquiera que sea la clase de contrato y forma de pago convenida.</p> <p>Esta obligación debe entenderse establecida para los sujetos pasivos que no están exentos del pago del impuesto en el período en que las enajenaciones tuvieron lugar, ya que el objeto de la obligación de declarar las enajenaciones realizadas es la aplicación de la mencionada cuota variable, aplicación que no procede respecto a los sujetos pasivos que estuvieran exentos en el período en que se realizaron las enajenaciones, por lo cual se considera que, en tales supuestos, no existe obligación de presentar declaración de metros cuadrados enajenados, al corresponder a un período respecto del cual no existe obligación de pago del impuesto.</p> <p>En definitiva, y respecto a la tercera de las cuestiones formuladas, según lo dispuesto por la citada 1ª nota común al grupo 833, las enajenaciones se consideran efectuadas en el momento en que tales ventas se formalicen, ya sea en documento público o en documento privado y con independencia de la forma de pago convenida en tales documentos.</p> <p>Lo que comunico a Vd. con efectos vinculantes, conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.</p>
Nº de consulta	V2572-20
Órgano	SG de Tributos Locales
Fecha salida	28/07/2020
Normativa	TRLRHL, RDLeg. 2/2004: art. 90. TAR/INST IAE, RDLeg. 1175/1990: epígrafe 833.2, sección primera (Tarifas). RD 243/1995: arts, 6 y 8. Orden HAC/2572/2003.
Descripción de hechos	Sociedad de responsabilidad limitada unipersonal que se dedica, en exclusiva, a la actividad de promoción inmobiliaria, concretamente a la "Promoción de edificaciones".
Cuestión planteada	<p>Se desea saber:</p> <p>1) En qué impreso o modelo oficial tiene que declarar la variación de metros cuadrados vendidos o si debe hacerlo mediante un escrito?</p>

Contestación completa

2) En la declaración de variación de metros cuadrados vendidos, ¿se declara el total de metros cuadrados vendidos o hay que detallar los metros cuadrados por vivienda, trastero y garaje?

3) El terreno sobre el que se está edificando, se ha adquirido mediante permuta de solar por edificación futura. ¿Los metros cuadrados permutados hay que declararlos como metros cuadrados vendidos?

1º) Como consideración previa, debe señalarse que la contestación a esta consulta se va a realizar conforme a la normativa aplicable al territorio común, debiendo tenerse en cuenta, no obstante, la posible aplicación de la normativa foral correspondiente, en aplicación del artículo 40 de la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco.

El artículo 90 del texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, regula la gestión del Impuesto sobre Actividades Económicas, estableciendo en los apartados 1 y 2 lo siguiente:

“1. El impuesto se gestiona a partir de la matrícula de este. Dicha matrícula se formará anualmente para cada término y estará constituida por censos comprensivos de las actividades económicas, sujetos pasivos, cuotas mínimas y, en su caso, del recargo provincial.

La matrícula estará a disposición del público en los respectivos ayuntamientos.

2. Los sujetos pasivos estarán obligados a presentar las correspondientes declaraciones censales de alta manifestando todos los elementos necesarios para su inclusión en la matrícula en los términos del artículo 90.1 de esta ley y dentro del plazo que reglamentariamente se establezca. A continuación se practicará por la Administración competente la liquidación correspondiente, la cual se notificará al sujeto pasivo, quien deberá efectuar el ingreso que proceda.

Asimismo, los sujetos pasivos estarán obligados a comunicar las variaciones de orden físico, económico o jurídico que se produzcan en el ejercicio de las actividades gravadas y que tengan trascendencia a efectos de este impuesto, y las formalizarán en los plazos y términos reglamentariamente determinados.

En particular, los sujetos pasivos a los que no resulte de aplicación la exención prevista en el párrafo c) del apartado 1 del artículo 82 de esta ley, deberán comunicar a la Agencia Estatal de Administración Tributaria el importe neto de su cifra de negocios. Asimismo, los sujetos pasivos deberán comunicar las variaciones que se produzcan en el importe neto de su cifra de negocios cuando tal variación suponga la modificación de la aplicación o no de la exención prevista en el párrafo c) del apartado 1 del artículo 82 de esta ley o una modificación en el tramo a considerar a efectos de la aplicación del coeficiente de ponderación previsto en el artículo 86 de esta ley. El Ministro de Hacienda establecerá los supuestos en que deberán presentarse estas comunicaciones, su contenido y su plazo y forma de presentación, así como los supuestos en que habrán de presentarse por vía telemática.”

Por otra parte, el artículo 6 del Real Decreto 243/1995, de 17 de febrero, por el que se dictan normas para la gestión del Impuesto sobre Actividades Económicas y se regula la delegación de competencias en materia de gestión censal de dicho impuesto, señala, en relación con las declaraciones de variación, lo siguiente:

“1. Los sujetos pasivos incluidos en la matrícula del impuesto estarán obligados a presentar declaración mediante la que se comuniquen las variaciones de orden físico, económico o jurídico, en particular las variaciones a las que hace referencia la regla 14.^a2 de la Instrucción, que se produzcan en el ejercicio de las actividades gravadas y que tengan trascendencia a efectos de su tributación por este impuesto.

En todo caso se considera variación el cambio de opción que realice el sujeto pasivo cuando las tarifas tengan asignadas más de una clase de cuota, ya sea municipal, provincial o nacional. Cuando se realicen estas opciones, las facultades previstas en las reglas 10^a, 11^a y 12^a de la Instrucción surtirán efectos a partir del período impositivo siguiente.

Cuando los sujetos pasivos a los que se refiere el párrafo anterior deseen que las facultades previstas para la clase de cuota elegida les sean de aplicación desde el momento en que realizan la opción señalada en el párrafo anterior, deberán presentar las declaraciones de baja y alta que corresponda, que no tendrán en este caso la consideración de variación.

2. Las declaraciones a las que se hace referencia en el apartado anterior se formularán separadamente para cada actividad, mediante el modelo que se apruebe por el Ministro de Hacienda.

3. Cuando la variación tributaria esté en relación con la aplicación de notas de las tarifas o reglas de la Instrucción, deberá hacerse constar expresamente en la declaración tal circunstancia y reseñar las notas o reglas que correspondan.

4. Las declaraciones de variación se presentarán en el plazo de un mes, a contar desde la fecha en la que se produjo la circunstancia que motivó la variación.

5. El órgano competente para la recepción de la declaración de variación podrá requerir la documentación precisa para justificar los datos declarados, así como la subsanación de los errores o defectos observados en la declaración.

En el artículo 8 del citado texto reglamentario se indica que el lugar de presentación de las declaraciones de alta, variación o baja se realizará ante la Administración tributaria competente de la gestión censal del impuesto (bien las delegaciones o administraciones de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, cuando la competencia sea de la Administración tributaria del Estado o bien en las oficinas de la entidad correspondiente, cuando se ejerza la gestión censal por delegación).

Las declaraciones propias del Impuesto sobre Actividades Económicas se encuentran reguladas en la Orden HAC/2572/2003, de 10 de septiembre, por la que se aprueba el modelo 840 de Declaración del Impuesto sobre Actividades Económicas y se establecen las condiciones generales y el procedimiento para su presentación telemática.

A la vista de lo expuesto, la entidad consultante, si no se halla exenta del Impuesto sobre Actividades Económicas, está obligada a declarar la variación de los metros cuadrados vendidos, edificados o por edificar, en el ejercicio siguiente al que se produzca dicha venta en el modelo de declaración 840.

2º) En el epígrafe 833.2 de la sección primera de las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas, aprobadas junto con la Instrucción para su aplicación por el Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, se clasifica la “Promoción de edificaciones”.

La cuota del citado epígrafe se compone de dos partes:

- una cuota fija de 186,61 euros.
- además, por cada metro cuadrado edificado o por edificar vendido:

En poblaciones de 100.000 o más habitantes: 1,869148 euros.

En las restantes: 0,811366 euro.

La 1ª nota común al grupo 833 al que pertenece el citado epígrafe y de aplicación al mismo, señala:

1ª La parte fija de la cuota de ambos epígrafes se exigirá, en todo caso, con independencia de la venta o no de terrenos o edificaciones. A su vez, la parte de cuota por metro cuadrado se exigirá al formalizarse las enajenaciones, cualquiera que sea la clase de contrato y forma de pago convenida, estando obligado el sujeto pasivo a presentar en la Administración Tributaria competente dentro del primer mes de cada año natural declaración de variación de los metros cuadrados edificados o a edificar, urbanizados o a urbanizar, cuyas enajenaciones hayan tenido lugar durante el año inmediato anterior, sin que sea necesario presentar declaraciones cuando no se hayan efectuado ventas. En el supuesto de cese en el ejercicio de la actividad antes del 1 de enero, la declaración de los metros cuadrados edificados o a edificar, urbanizados o a urbanizar, cuyas enajenaciones hayan tenido lugar durante el año en el que se produce el cese deberá presentarse conjuntamente con la declaración de baja.”.

Las notas características de las actividades que se clasifican en este grupo son fundamentalmente tres:

- Que se realice la compra o venta de terrenos o edificaciones, totales o parciales.
- Que dicha compra o venta se efectúe en nombre y por cuenta propia.
- Que la finalidad de la actividad sea la venta de los terrenos o de las edificaciones en cuestión.

Por tanto, la cuota del epígrafe 833.2 se segrega en dos partes:

- una de carácter fijo, que se exige en todo caso, con independencia de la venta o no de edificaciones y,
- otra de carácter variable, exigible en función de los metros cuadrados edificados o a edificar vendidos.

De esta forma, la cuota tributaria de cada período impositivo (que coincide con el año natural) se compone de una parte fija que se determina en la fecha de devengo del impuesto (en general, el día 1 de enero) y una parte variable en función de los metros cuadrados vendidos durante dicho período impositivo, que no se puede calcular hasta que finalice el año y que es objeto de declaración en el mes de enero del siguiente año.

En consecuencia, la entidad consultante deberá declarar los metros cuadrados que haya vendido durante el ejercicio, edificados o por edificar del epígrafe 833.2 de la sección primera (“Promoción de edificaciones”) con independencia de la clase o tipo de edificación de que se trate (viviendas, trasteros o garajes).

3º) Respecto de los metros cuadrados que han sido adquiridos por la entidad consultante mediante permuta de solar por edificación futura, cabe señalar que dicha figura jurídica se encuentra regulada en el Título V del Código Civil (C.C.), y el artículo 1538 la define en los siguientes

términos: “La permuta es un contrato por el cual cada uno de los contratantes se obliga a dar una cosa para recibir otra.”.

En el artículo 1541 del C.C. se establece que “En todo lo que no se halle especialmente determinado en este título, la permuta se regirá por las disposiciones concernientes a la venta.”.

Por consiguiente, en la medida en que la permuta es una compraventa de carácter especial en donde no se entrega precio sino cosa, y trasladado al ámbito del Impuesto sobre Actividades Económicas, cabe concluir que en el cálculo de la cuota variable del epígrafe 833.2 de la sección primera (“Promoción de edificaciones”), relativa a los metros cuadrados edificados o por edificar vendidos, deben incluirse los metros cuadrados que hayan sido objeto de permuta.

Lo que comunico a Vd. con efectos vinculantes, conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.