



## IVA de los cotos de caza

### ANTECEDENTES

**Primero.-** El Sr. Alcalde del Ayuntamiento de \_\_\_\_\_, solicita informe jurídico en relación al contrato de aprovechamiento cinegético del Coto Privado de Caza \_\_\_\_\_. El pago del precio de la renta de dicho arrendamiento se factura aplicando el IVA a la base imponible de cada anualidad.

Por la Federación de Caza de Castilla y León, con fecha 20 de julio de 2020, se emite la Circular 03/2020, según la cual, por la Sentencia de la Sala de lo Contenciosos-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León de fecha 10 de julio de 2020, se declara expresamente el arrendamiento de un aprovechamiento cinegético o coto privado de caza EXENTO DE IVA.

Ante la falta de pronunciamiento de la AEAT se pide asesoramiento para la facturación de la futura temporada de Caza.

**Segundo.-** Junto a la solicitud presentada, consta la circular de la Federación Regional de Caza, dirigida al Presidente del Club.

Teniendo en cuenta los datos facilitados por el Ayuntamiento y de conformidad con lo dispuesto en el artículo 36.1b) de la Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases del Régimen Local, es competencia de las Diputaciones Provinciales la asistencia y la cooperación jurídica, económica y técnica a los Municipios especialmente los de menor capacidad económica y de gestión, y el Reglamento de Asesoramiento y Asistencia a Municipios.

En base a estos antecedentes se emite el siguiente

### INFORME

#### LEGISLACIÓN APLICABLE

- Ley 4/1996, de 12 de julio, de Caza de Castilla y León, y **Decreto 32/2017, de 5 de octubre**, por el que se modifica el Decreto 83/1998, de



30 de abril, por el que se desarrolla reglamentariamente el Título IV «de los Terrenos», de la Ley 4/1996, de 12 de julio, de Caza de Castilla y León.

- Ley 37/1992, de 28 de diciembre, el Impuesto sobre el Valor Añadido.(LIVA)
- Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. (LGT)
- Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa.

### **CONSIDERACIONES JURÍDICAS**

#### **Primera.- Normativa Tributaria. Dirección General de Tributos y TEAC.**

La Ley 37/1992 de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, 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"

Por su parte, el artículo 5, apartado dos, de la misma Ley define como 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"

El apartado uno del ya citado **artículo 5, en su letra c)**, contiene una definición propia y específica del concepto de empresario o profesional, considerando como tales a los efectos de dicho Impuesto, entre otros, a

*"c) Quienes realicen una o varias entregas de bienes o prestaciones de servicios que supongan la explotación de un bien corporal o incorporeal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo.*

*En particular, tendrán dicha consideración los arrendadores de bienes. "*

Por consiguiente, la cesión a terceros del aprovechamiento cinegético de un terreno por un tiempo determinado y a cambio de un precio es una operación sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido, quedando calificado quien la realice de empresario a efectos de dicho Impuesto.



Particularmente, los citados preceptos son de aplicación también a las Administraciones Públicas que, consecuentemente, tendrán la condición de empresarios a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido cuando ordenen un conjunto de medios personales y materiales, con independencia y bajo su responsabilidad, para desarrollar una actividad empresarial mediante la realización continuada de entregas de bienes o prestaciones de servicios, asumiendo el riesgo y ventura que pueda producirse en el desarrollo de tal actividad, así como cuando realicen arrendamientos de bienes o cesiones de derechos con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo.

Por su parte, el **artículo 20, apartado uno, número 23º de la LIVA**, declara **exentas** del Impuesto las siguientes operaciones:

*“Los arrendamientos que tengan la consideración de servicios con arreglo a lo dispuesto en el artículo 11 de esta Ley y la constitución y transmisión de derechos reales de goce y disfrute, que tengan por objeto los siguientes bienes:*

*a) Terrenos, incluidas las construcciones inmobiliarias de carácter agrario utilizadas para la explotación de una finca rústica.*

*Se exceptúan las construcciones inmobiliarias dedicadas a actividades de ganadería independiente de la explotación del suelo.*

*(...) La exención no comprenderá:*

*a') Los arrendamientos de terrenos para estacionamiento de vehículos.*

*b') Los arrendamientos de terrenos para depósito o almacenaje de bienes, mercancías o productos, o para instalar en ellos elementos de una actividad empresarial.*

*c') Los arrendamientos de terrenos para exposiciones o para publicidad.*

*(...)”.*

Conforme al artículo 12 de la LGT se dispone que:

Las normas tributarias se interpretarán con arreglo a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 3 del Código Civil.

En tanto no se definan por la normativa tributaria, los términos empleados en sus normas se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda.



Son numerosas y constantes las **consultas vinculantes de la Dirección General de Tributos**, en las que se mantiene este criterio expuesto, de las que vamos a destacar dos por ser de las más recientes:

1. La consulta vinculante DGT V0791-28 de 21/03/2018, en la que el Centro Directivo informa:

“Tributarán al tipo impositivo del 21 por ciento la cesión de los aprovechamientos cinegéticos objeto de consulta, consistente en cacerías en terrenos de gestión pública, en la que el consultante adquiere los derechos de caza para poder cazar determinadas piezas y en donde se le entregan posteriormente las piezas cobradas, estando dicha actividad sujeta y no exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido según los criterios expresados en esta contestación.”

2. La consulta vinculante DGT V1676/2020 de 28/05/2020, según la cual respecto a la exención del artículo 20. uno. 23º de la LIVA:

“Quedarán excluidas (de la exención), en consecuencia, toda entrega de bienes y, en particular, aquéllas en las que el consumo de tales bienes no esté directa ni necesariamente ligado al terreno.

Por tanto, en virtud de lo señalado anteriormente, solo será aplicable, en su caso, el supuesto de exención contemplado en el citado artículo 20.Uno.23º al arrendamiento de pastos que estará sujeto pero exento del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Por otro lado, el resto de operaciones **estarán sujetas y no exentas tributando según el régimen general, como ocurre, en todo caso, con las actividades relacionadas con la caza (aprovechamiento cinegético) ...**

(...) En cuanto a la cesión del aprovechamiento cinegético de un coto de caza por el consultante tributará al tipo general del 21 por ciento al no poder encuadrarse en ninguno de los supuestos a los que resulta de aplicación el tipo reducido...”

Asimismo, el **Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC)**, en la resolución de fecha 10 de noviembre de 2004 , dictada para la unificación de criterio, considera que el aprovechamiento cinegético es un disfrute del terreno que no puede incluirse en el uso rústico, ni siquiera en el pecuario de un fondo, por eso ni en el derecho privado de Arrendamientos Rústicos ni en la dicción de la norma fiscal encuentra apoyo para incluir tal aprovechamiento en la exención del artículo 20.Uno.23º de la Ley del IVA, teniendo en cuenta además que el objeto del contrato es el



aprovechamiento cinegético, por lo que estimando el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, declara que los arrendamientos de terrenos que tengan por **objeto el aprovechamiento cinegético como es el de un coto de caza está sujeto y no exento del IVA.**

**Segunda.- Aplicación de la doctrina de los Tribunales económico-administrativos.**

El Artículo 239.8 de la LGT establece que *"La doctrina que de modo reiterado establezca el Tribunal Económico-Administrativo Central vinculará a los tribunales económico-administrativos regionales y locales y a los órganos económico-administrativos de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía y al resto de la Administración tributaria del Estado y de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía. El Tribunal Económico-Administrativo Central recogerá de forma expresa en sus resoluciones y acuerdos que se trata de doctrina reiterada y procederá a publicarlas según lo dispuesto en el apartado 2 del art. 86 de esta Ley. En cada Tribunal Económico-Administrativo, el criterio sentado por su Pleno vinculará a las Salas y el de ambos a los órganos unipersonales. Las resoluciones y los actos de la Administración tributaria que se fundamenten en la doctrina establecida conforme a este precepto lo harán constar expresamente."*

**Tercera.- La Sentencia TSJCL 2398/2020 de 10 de julio de 2020.**

En la Sentencia 108/2020, de fecha 10 de julio de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León de Burgos, Sección 2ª, se vuelve a analizar, en el **Fundamento Cuarto**, la cuestión de la exención o no del IVA del arrendamiento de un aprovechamiento cinegético o coto de caza, que ya ha sido objeto de pronunciamiento por dicha Sala *"entre otras, en sentencias de 17 de noviembre de 2000 (rec. 94/1999) y de 12 de enero de 2001 (rec. 89/1999) cuyos pronunciamientos, atendido el principio de unidad de doctrina, manifestación a su vez de los de seguridad jurídica e igualdad (art. 9.3 y 14 de la Constitución) entendemos procede reiterar en el presente supuesto, pues si bien es cierto que no es una cuestión pacífica y hay Tribunales que se han pronunciado en sentido contrario al mantenido por esta Sala, como apunta la Abogacía del Estado y refleja la resolución del TEAR impugnada, sin embargo, también lo es que la interpretación efectuada y posición adoptada por este Tribunal no es aislada, como recuerda la STSJ de Cantabria de 4 de*



febrero de 2009, recaída en el recurso Nº 31/2008, dictada con posterioridad a la invocada de contrario de fecha 24 de noviembre de 2008 (rec. 693/2007)."

En el citado fundamento considera que : *"tanto en la primitiva regulación del IVA, como en la actualmente vigente, estaban exentos del pago del impuesto los arrendamientos de terrenos de fincas rústicas, independientemente del cual sea el aprovechamiento que de ellas pretenda obtenerse, pues el carácter agrario sólo es exigible de las construcciones existentes sobre los terrenos, aparte de que, como se razona en la referida sentencia, el término "agrario" debe entenderse en su acepción amplia de rústico, y no como sinónimo de agrícola, no existiendo tampoco motivo alguno que permita constreñir el ámbito de la exención que nos ocupa al de los contratos regulados en la Ley de Arrendamientos Rústicos".*

Por otra parte, es obvio que en el contrato de arrendamiento de un coto de caza se cede el uso del terreno sobre el que se asienta el coto, para el aprovechamiento de la caza que contenga el mismo, de forma que no puede sostenerse, que en el arrendamiento del coto de caza no se cede el terreno y sí sólo el aprovechamiento de la caza, pues no se puede separar una cosa de la otra, toda vez que para el adecuado aprovechamiento cinegético de un terreno, ha de cederse necesariamente el uso y disfrute de ese terreno, ordenados, eso sí, a la finalidad perseguida en el contrato, con todos los derechos y obligaciones inherentes a la actividad cinegética.

En consonancia con lo expuesto, procedente será estimar el recurso y anular la resolución del TEAR impugnada en cuanto confirma una liquidación que no resulta conforme a derecho, por cuanto concurre la exención prevista en el art. 20, apartado Uno, nº 23 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido ..."

Entiende la sentencia citada que no se ha vulnerado el principio de igualdad en la aplicación de la ley por existencia de pronunciamientos judiciales diversos sobre la cuestión controvertida *"...y ello, claro está, a salvo de las necesarias intenciones de **homogeneidad interpretativa, cuya salvaguarda queda residenciada en el Tribunal Supremo.**"*

Por tanto, y de acuerdo con el artículo 1.6. del Código Civil, la jurisprudencia es la doctrina que de modo reiterado establezca el Tribunal Supremo al interpretar y aplicar la Ley.



Considera también la sentencia que *"Asimismo, no vinculan a esta Sala los pronunciamientos de la Dirección General de Tributos en respuesta a las Consultas referidas en la Resolución impugnada, ni tampoco la resolución del TEAC adoptada con ocasión de la resolución de un recurso de alzada para la unificación de criterio, sin perjuicio que la misma vincule a los Tribunales Económico-Administrativos Regionales, en los términos establecidos en los art. 239.8 de la LGT"*.

### **CONCLUSIONES**

**PRIMERA.-** Conforme a la legislación vigente, el arrendamiento o cesión del aprovechamiento cinegético de un coto de caza está sujeto al IVA, pero la aplicación o no de la "exención" prevista en el artículo 20. Uno. 23º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, ha sido objeto de diversos pronunciamientos contradictorios, por un lado, en la vía administrativa, las consultas vinculantes de la Dirección General de Tributos y la doctrina unificada del TEAC, y por otro lado, las Resoluciones Judiciales, de la que es ejemplo la sentencia expuesta en el anterior apartado tercero.

**SEGUNDA.-** La Sentencia 108/2020, de fecha 10 de julio, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León de Burgos, Sección 2ª resuelve una situación individualizada, que estima las pretensiones del Ayuntamiento en el Recurso Contencioso Administrativo 192/2019, acordando la anulación de una resolución del TEAR, por lo que, de acuerdo con el artículo 72.3 de la Ley reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa sólo **producirá efectos entre las partes**, y tales efectos podrán extenderse a terceros sólo en los términos y condiciones previstos en los artículos 110 y 111 de dicha ley.

No obstante, para poder aplicar esta Sentencia a la facturación del arrendamiento del Coto de Caza de \_\_\_\_\_, el Ayuntamiento podrá dirigirse a la Agencia Tributaria elevando consulta para que se pronuncie sobre la exención del IVA por aplicación de la sentencia citada a su caso concreto.

**TERCERO.-** Mientras tanto el Ayuntamiento arrendador, que tiene la condición de empresario a efectos del IVA, deberá expedir la correspondiente factura anual repercutiendo el 21% de IVA y cumplir sus obligaciones tributarias en el contrato de arrendamiento del coto de Caza suscrito con la Sociedad-Club de Caza, que está obligada a soportar el impuesto.



La emisión del presente informe no sustituirá el informe del Secretario-Interventor titular del Ayuntamiento, que deberá emitir en los supuestos previstos en los artículos 54.1 a) del Real Decreto Legislativo 781/1986, de 18 abril, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones legales vigentes en materia de régimen local (TRLR), art. 173 del ROF y art. 3.3 del Real Decreto 128/2018, de 16 de marzo, por el que se regula el régimen jurídico de los funcionarios de Administración Local con habilitación de carácter nacional.

Es cuanto se asesora, haciendo constar que lo expresado en este Informe no posee carácter vinculante, no es preceptivo y está sometido a cualquier otro mejor fundado en Derecho.

EL SERVICIO DE ASESORAMIENTO JURÍDICO A MUNICIPIOS