

SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA
DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS
Consultas Vinculantes

NUM-CONSULTA	V2003-18
ORGANO	SG de Impuestos sobre el Consumo
FECHA-SALIDA	04/07/2018
NORMATIVA	Ley 37/1992 art. 84-uno-2º-f)- y 89- RIVA RD 1624/1992 art- 24 quater
DESCRIPCION-HECHOS	<p>La entidad consultante, de capital íntegramente público, ostenta la condición de urbanizador en un Programa para el Desarrollo de la Actuación Integrada (PAI). La mayor parte de los propietarios han escogido la modalidad de pagos en especie de los servicios de urbanización, los cuales serán satisfechos mediante la entrega de terrenos al urbanizador.</p> <p>Por otra parte hay propietarios que al no alcanzar la parcela mínima estimada al precio del canje, recibirán una indemnización sustitutoria de aprovechamiento, en vez de una parcela, por lo que la entidad consultante se ve en la obligación de adquirir los defectos de adjudicación. Hay otros propietarios que han optado por salirse del PAI, por lo que la entidad consultante obtiene su aprovechamiento al precio de canje, por imperativo legal, y otros propietarios de titularidad litigiosa, en la que la entidad consultante deberá depositar el importe correspondiente al precio de canje para que en su día lo obtengan los litigantes, ya que también se trata de casos en los que no se alcanza la parcela mínima.</p> <p>Finalmente, el PAI contempla la necesidad de ejecutar ciertos centros de transformación para cuya ejecución futura se obliga a todos los propietarios a asumir su coste con anterioridad a iniciarse las obras debiendo consignar a la entidad consultante su importe. En el momento de acometerse la inversión, el propietario del terreno en que se ubica dicho centro de transformación será reembolsado con cargo al importe consignado, por una parte, por el importe de la inversión realizada y, por otra, por el perjuicio que le supone dicha instalación en tanto que pérdida de superficie correspondiente a su terreno.</p>
CUESTION-PLANTEADA	Tributación de las operaciones en el Impuesto sobre el Valor Añadido y en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.
CONTESTACION-COMPLETA	<p>A) En relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido, se informa lo siguiente:</p> <p>1.- El artículo 4, apartado uno, de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, (BOE de 29 de diciembre), 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.”.</p> <p>El artículo 5, apartado uno, letra a), de la misma Ley, señala que se reputarán empresarios o profesionales las personas o entidades que realicen actividades empresariales o profesionales, definidas éstas en el apartado dos de dicho precepto como “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.”.</p> <p>En particular, continúa dicho precepto, “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.”.</p> <p>Por su parte, el artículo 5, en su apartado uno, letra d) de la Ley, establece expresamente que se reputarán 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.”.</p> <p>Los preceptos anteriores son de aplicación general y, por tanto, también a los entes públicos que, consecuentemente, tendrán la condición de empresario o profesional 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</p>

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.

En el supuesto considerado, la actuación de la entidad pública consultante es equivalente al papel de una junta de compensación cuando el sistema de ejecución es el de compensación. De acuerdo con la doctrina de la Dirección General de Tributos, la junta de compensación actúa como fiduciaria de sus miembros lo que supone la realización de las obras de urbanización por ésta en nombre propio pero por cuenta de sus miembros. La junta, en la medida en que ordena factores de producción materiales o humanos, adquiere la condición de empresario o profesional conforme al concepto general que se ha expuesto regulado en el artículo 5, apartado uno, letra a), en relación con el mismo artículo 5, apartado dos de la Ley 37/1992, mientras que los juntacompensantes, en cuanto que permanecen como titulares de los terrenos en todo momento, son quienes promueven la urbanización de los mismos al recibir estos servicios de la junta de compensación y se convierten en empresarios a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido en su calidad de urbanizadores de terrenos, conforme al citado artículo 5, apartado uno, letra d) anteriormente citado, si no tuvieran ya esta condición previamente.

En este sentido, la junta de compensación de carácter fiduciario (en el caso objeto de consulta, la entidad consultante) actúa como empresario o profesional, realizando actividades empresariales en nombre propio pero por cuenta ajena. Dicha junta recibirá unos servicios de urbanización que, a su vez, prestará a sus miembros, titulares en todo momento de los terrenos a urbanizar, circunstancia ésta última que convierte a sus miembros, adicionalmente, en empresarios si, como se ha señalado, no tuvieran ya tal condición previamente.

Por consiguiente, la entidad consultante encargada de la gestión del proceso urbanístico, conforme a lo dispuesto en el artículo 5 de la Ley 37/1992, tiene la consideración de empresario o profesional estando las operaciones que realice, en principio, sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido.

2.- En relación con el sujeto pasivo de las ejecuciones de obras de urbanización de terrenos, cabe señalar que, con fecha 21 de marzo de 2013, tuvo lugar contestación vinculante a consulta con número de referencia V0995-13, planteada en relación con el tratamiento en el Impuesto sobre el Valor Añadido derivado de la aplicación de la letra f) del artículo 84.Uno.2º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre), añadida por la Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude (BOE de 30 de octubre), en relación con las siguientes cuestiones:

1º. La repercusión a los juntacompensantes de los costes de urbanización, según se produce, en la medida de que alguno de ellos, no tiene la consideración de empresario o profesional a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido.

2º. Una vez finalizadas las obras de urbanización debe satisfacer gastos de conservación y administrativos hasta la recepción de las obras por parte de la Administración municipal.

3º. Desde que se constituye la junta de compensación hasta el inicio efectivo de las ejecuciones de obra de urbanización, correspondientes a gastos de abogados, arquitectos y otros.

En dicha contestación se establecía que "la junta de compensación tendrá la consideración de empresario o profesional a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido de acuerdo con el citado artículo 5.Uno.a) de la Ley 37/1992, teniendo lugar su actuación en nombre propio pero por cuenta de los juntacompensantes.

De esta forma, la Junta de Compensación recibirá unos servicios de urbanización que, a su vez, prestará a sus miembros, titulares en todo momento de los terrenos a urbanizar. Por tanto, la Junta de Compensación tendrá la consideración de contratista principal de las obras de urbanización que realiza en nombre propio, pero por cuenta de los promotores que serán los juntacompensantes.

Por su parte, tal y como se ha señalado, los juntacompensantes, que no tuvieran previamente la condición de empresario o profesional a efectos del Impuesto, adquirirán tal condición desde el momento en que comiencen a serles imputados los correspondientes costes de urbanización en forma de derramas, siempre que abonaran las mismas con la intención de afectar el suelo resultante de la reparcelación a una actividad empresarial o profesional.

No obstante, si no existe intención de venta, cesión o adjudicación posterior por cualquier título de los terrenos que se urbanizan, no adquirirán la condición de empresario o profesional quienes no la ostentarán con anterioridad.

Por otra parte, para que opere el supuesto de inversión del sujeto pasivo las derramas que impute la junta de compensación deben corresponderse con obras de urbanización de terrenos. A estos efectos, es importante señalar que puede presumirse que la totalidad de las referidas derramas van a derivarse de la actuación de urbanización de terrenos que le ha sido encomendada, incluso en los supuestos de las derramas que se correspondan con la

imputación de gastos derivados de los estados previos que son necesarios para llevar a cabo las labores de urbanización, aunque en términos estrictos el terreno no pueda considerarse todavía "en curso de urbanización" al tratarse de estudios o de trámites administrativos, o de otra naturaleza, que no suponen todavía la ejecución material, propiamente dicha, de las obras de urbanización."

En consecuencia, serán sujetos pasivos del Impuesto sobre el Valor Añadido los propietarios de los terrenos afectados por el PAI, empresarios o profesionales a efectos del mismo, por aplicación de lo establecido en el artículo 84.uno.2º.f) de la Ley 37/1992, respecto de todas las derramas que la entidad consultante, en tanto que urbanizador, les impute, incluyendo las correspondientes a gastos de gestión (abogados, proyectos técnicos, dirección de obras, etc.) en el seno del PAI objeto de consulta.

Por otra parte, los propietarios de los terrenos que no tuvieran previamente la condición de empresarios o profesionales a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, adquirirán tal condición con la primera derrama que les impute la entidad consultante correspondiente a costes del proceso de urbanización del terreno en los términos señalados y adquirirán, asimismo, la condición de sujetos pasivos del Impuesto, por lo que será de aplicación el mecanismo de inversión del sujeto pasivo establecido en el artículo 84.uno.2º.f) de la Ley, antes referido.

No obstante, tal y como se ha señalado, el propietario del terreno no adquirirá la condición de empresario o profesional, si no ostentara antes tal condición, si no tiene la intención de que los terrenos que se urbanizan vayan a destinarse a la venta, cesión o adjudicación posterior por cualquier título.

En consecuencia, será necesario que los propietarios de los terrenos afectados por el PAI comuniquen expresa y fehacientemente a la entidad consultante, contratista principal de las obras, que las adquieren en su calidad de empresario o profesional a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido.

3.- De acuerdo con los criterios establecidos, la inversión del sujeto pasivo solo se aplicará cuando el destinatario de las derramas esté actuando en su condición de empresario o profesional.

En este sentido, el artículo 24 quater, apartados 3, 4, 6, 7 y 8 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre (BOE del 31 de diciembre) establecen en relación con el destinatario de las derramas las obligaciones siguientes:

"3. Los destinatarios de las operaciones a que se refiere el artículo 84, apartado uno, número 2.º, letra f), párrafo primero, de la Ley del Impuesto, deberán, en su caso, comunicar expresa y fehacientemente al contratista o contratistas principales con los que contraten, las siguientes circunstancias:

- a) Que están actuando, con respecto a dichas operaciones, en su condición de empresarios o profesionales.
- b) Que tales operaciones se realizan en el marco de un proceso de urbanización de terrenos o de construcción o rehabilitación de edificaciones.

4. Los destinatarios de las operaciones a que se refiere el artículo 84, apartado uno, número 2.º, letra f), párrafo segundo, de la Ley del Impuesto, deberán, en su caso, comunicar expresa y fehacientemente a los subcontratistas con los que contraten, la circunstancia referida en la letra b) del apartado anterior de este artículo.

(...)

6. Las comunicaciones a que se refieren los apartados anteriores deberán efectuarse con carácter previo o simultáneo a la adquisición de los bienes o servicios en que consistan las referidas operaciones.

7. Los destinatarios de las operaciones a que se refieren los apartados anteriores podrán acreditar bajo su responsabilidad, mediante una declaración escrita firmada por los mismos dirigida al empresario o profesional que realice la entrega o preste el servicio, que concurren, en cada caso y según proceda, las siguientes circunstancias:

- a) Que están actuando, con respecto a dichas operaciones, en su condición de empresarios o profesionales.
- b) Que tienen derecho a la deducción total del Impuesto soportado por las adquisiciones de los correspondientes bienes inmuebles.
- c) Que las operaciones se realizan en el marco de un proceso de urbanización de terrenos o de construcción o rehabilitación de edificaciones.

8. De mediar las circunstancias previstas en el apartado uno del artículo 87 de la Ley del Impuesto, los citados destinatarios responderán solidariamente de la deuda tributaria correspondiente, sin perjuicio, asimismo, de la aplicación de lo dispuesto en los números 2.º, 6.º y 7.º del apartado dos del artículo 170 de la misma Ley.”.

El artículo 170, apartado dos, número 7º, de la Ley 37/1992 declara que:

“Dos. Constituirán infracciones tributarias:

(...)

7.º La falta de comunicación en plazo o la comunicación incorrecta, por parte de los destinatarios de las operaciones a que se refiere el artículo 84, apartado uno, número 2.º, letra f), de esta Ley, a los empresarios o profesionales que realicen las correspondientes operaciones, de las siguientes circunstancias, en los términos que se regulan reglamentariamente:

Que están actuando, con respecto a dichas operaciones, en su condición de empresarios o profesionales.

Que tales operaciones se realizan en el marco de un proceso de urbanización de terrenos o de construcción o rehabilitación de edificaciones.”.

4.- El artículo 164, apartado uno, número 3º, de la Ley 37/1992 dispone que sin perjuicio de lo establecido en el Título anterior de dicha Ley, los sujetos pasivos del Impuesto estarán obligados, con los requisitos, límites y condiciones que se determinen reglamentariamente, a:

“3º. Expedir y entregar factura de todas sus operaciones, ajustada a lo que se determine reglamentariamente.”.

El desarrollo reglamentario de dicho precepto se ha llevado a cabo por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre (BOE de 1 de diciembre), por el que se aprueba el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación.

El artículo 2.1, párrafo primero del mencionado Reglamento dispone que:

“De acuerdo con el artículo 164.uno.3º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, los empresarios o profesionales están obligados a expedir factura y copia de ésta por las entregas de bienes y prestaciones de servicios que realicen en el desarrollo de su actividad, incluidas las no sujetas y las sujetas pero exentas del Impuesto, en los términos establecidos en este Reglamento y sin más excepciones que las previstas en él. Esta obligación incumbe asimismo a los empresarios o profesionales acogidos a los regímenes especiales del Impuesto sobre el Valor Añadido.”.

El artículo 6 del Reglamento, en relación con el contenido de la factura, dispone lo siguiente:

“1. Toda factura y sus copias contendrán los datos o requisitos que se citan a continuación, sin perjuicio de los que puedan resultar obligatorios a otros efectos y de la posibilidad de incluir cualesquiera otras menciones:

(...)

f) Descripción de las operaciones, consignándose todos los datos necesarios para la determinación de la base imponible del Impuesto, tal y como ésta se define por los artículos 78 y 79 de la Ley del Impuesto, correspondiente a aquéllas y su importe, incluyendo el precio unitario sin Impuesto de dichas operaciones, así como cualquier descuento o rebaja que no esté incluido en dicho precio unitario.

(...)

m) En el caso de que el sujeto pasivo del Impuesto sea el adquirente o el destinatario de la operación, la mención «inversión del sujeto pasivo».”.

En consecuencia, la entidad consultante deberá emitir factura a los propietarios de terrenos por la prestación de servicios de urbanización objeto de consulta describiendo las operaciones realizadas y, si el respectivo propietario actuare como empresario o profesional en los términos descritos en esta consulta, deberá indicar la procedencia de la inversión del sujeto pasivo.

5.- En relación con la tributación de los pagos en especie de las cuotas de urbanización, cuando sea realizado por un empresario o profesional en los términos señalados en los apartados anteriores de esta contestación, constituirá una entrega de bienes sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido como pago anticipado de los servicios de urbanización de los que será destinatario tal propietario y que serán prestados por la entidad consultante.

No obstante, en estos casos, tienen lugar dos operaciones:

- Los servicios de urbanización prestados por la entidad consultante, que estarán sujetos y no exentos del Impuesto sobre el Valor Añadido, siendo el sujeto pasivo de dichas operaciones, o bien la entidad consultante o, de concurrir los requisitos para la aplicación de la inversión del

sujeto pasivo prevista en el artículo 84.Uno.2º, f) de la Ley 37/1992, en concreto, que el destinatario tenga la condición de empresario o profesional en los términos expuestos en los apartados anteriores de la presente contestación, el sujeto pasivo sería el propietario de los terrenos.

- La entrega de los terrenos que realice el propietario en pago de los servicios de urbanización prestados por la entidad consultante. Esa entrega, como se ha señalado, de ser realizada por un empresario o profesional a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, estará sujeta a dicho tributo.

No obstante, pudiera resultar de aplicación, en su caso lo dispuesto en el número 20º del apartado uno del artículo 20 de la Ley 37/1992, el cual establece la exención en operaciones interiores de "las entregas de terrenos rústicos y demás que no tengan la condición de edificables, incluidas las construcciones de cualquier naturaleza en ellos enclavadas, que sean indispensables para el desarrollo de una explotación agraria, y los destinados exclusivamente a parques y jardines públicos o a superficies viales de uso público.

A estos efectos, se consideran edificables los terrenos calificados como solares por la Ley sobre el Régimen del Suelo y Ordenación Urbana y demás normas urbanísticas, así como los demás terrenos aptos para la edificación por haber sido ésta autorizada por la correspondiente licencia administrativa.

La exención no se extiende a las entregas de los siguientes terrenos aunque no tengan la condición de edificables:

a) Las de terrenos urbanizados o en curso de urbanización, excepto los destinados exclusivamente a parques y jardines públicos o a superficies viales de uso público.

(...).".

De resultar la entrega sujeta y no exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido, será sujeto pasivo de la misma el propietario transmitente.

Por el contrario, si la entrega estuviera exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido, cabe la posibilidad de renuncia a la exención de darse los requisitos del artículo 20.Dos de la Ley 37/1992 según el cual:

"Dos. Las exenciones relativas a los números 20.º y 22.º del apartado anterior podrán ser objeto de renuncia por el sujeto pasivo, en la forma y con los requisitos que se determinen reglamentariamente, cuando el adquirente sea un sujeto pasivo que actúe en el ejercicio de sus actividades empresariales o profesionales y se le atribuya el derecho a efectuar la deducción total o parcial del Impuesto soportado al realizar la adquisición o, cuando no cumpliéndose lo anterior, en función de su destino previsible, los bienes adquiridos vayan a ser utilizados, total o parcialmente, en la realización de operaciones, que originen el derecho a la deducción."

Si se renuncia a la exención, el sujeto pasivo de dicha entrega sujeta será el adquirente conforme prevé el artículo 84.Uno, 2º, e), segundo guion de la Ley 37/1992.

6.- En cuanto al tratamiento de los excesos y defectos de adjudicación, es criterio de esta Dirección General, contenido, entre otras, en la contestación a la consulta vinculante de 26 de diciembre de 2012, nº V2555-12, que:

"En dichos defectos o excesos de adjudicación nos encontramos ante transmisiones de bienes sujetas y no exentas al Impuesto sobre el Valor Añadido, en las que el urbanizador actuará en nombre propio adquiriéndolos y transmitiéndolos a los propietarios afectados, por lo cual dicho urbanizador resultará ser el sujeto pasivo del Impuesto respecto de la transmisión a cambio de metálico de los referidos bienes a los propietarios con exceso de aprovechamiento, y habrá de soportar el tributo por la adquisición de los mismos a los propietarios con defecto de aprovechamiento."

Este criterio es aplicable en el supuesto de que se trate de proyectos urbanísticos realizados a través del sistema de compensación y sólo cuando la junta de compensación tiene carácter no fiduciario. En estos casos, la incorporación a la junta supone la transmisión a la misma de los terrenos afectos a la unidad de ejecución urbanística. Una vez finalizada la urbanización, los terrenos ya urbanizados son entregados por la junta a sus miembros. De este modo, la propiedad de los terrenos sin urbanizar se cede a la junta, para que ésta entregue de nuevo a los propietarios los terrenos ya urbanizados. Si la junta adquiere la propiedad del suelo para luego distribuir los terrenos resultantes de la reparcelación entre los propietarios mediante las correspondientes entregas, es claro que la junta actúa en nombre propio adquiriendo y transmitiendo los defectos o excesos de adjudicación a los propietarios afectados, de manera que el criterio de la contestación de 14 de marzo de 1996 sigue vigente en este caso.

Sin embargo, cuando se trata de juntas de compensación fiduciarias o agentes urbanizadores, los titulares de los terrenos no ceden su propiedad a la junta o al agente para el desarrollo del proceso urbanizador. Puesto que ni la junta ni el agente se apropian de los terrenos de los propietarios, tampoco se puede considerar que actúan en nombre propio, adquiriendo y

transmitiendo los defectos o los excesos de adjudicación a los titulares de las parcelas. Lo mismo sucede en el caso del sistema de cooperación. En este sistema es el agente urbanizador el que lleva a cabo la ejecución del planeamiento urbanístico, sin que los terrenos afectados pasen a ser propiedad del ente público por esta razón.

En consecuencia, cada propietario con defecto de adjudicación realiza una entrega de bienes a todos y cada uno de los propietarios con exceso, en la proporción en que cada uno de estos últimos participe en estos excesos de adjudicación, lo que supone que la junta de compensación no intermedia en nombre propio en estas transacciones.

Considerando que el reparto de las cargas de urbanización es proporcional a las parcelas que definitivamente se adjudiquen a cada uno de los propietarios, se deduce que los excesos y defectos de aprovechamiento urbanísticos son operaciones que tienen por objeto los citados derechos, pero sin incorporación de cargas de urbanización, por lo que las compensaciones pagadas o cobradas por este concepto serán, en principio, contraprestaciones de operaciones no sujetas o, en su caso, exentas del Impuesto.

De acuerdo con lo anterior, las entregas realizadas como consecuencia de defectos de aprovechamiento urbanístico serán operaciones no sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido cuando el transmitente no tenga la condición de empresario o profesional. Pero en el caso de que el transmitente sí tuviese esta consideración con anterioridad, la entrega se hallará sujeta al Impuesto, aunque exenta por tratarse de un terreno no urbanizado ni en curso de urbanización, según establece el artículo 20.Uno.20º de la Ley 37/1992.”.

En virtud de lo anterior, las adquisiciones de terrenos por parte de la entidad consultante de aquellos propietarios que no alcanzan la parcela mínima será una entrega sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido cuando sea realizado por un empresario o profesional si bien dicha entrega estará exenta en virtud de lo previsto en el artículo 20.Uno.20º de la Ley 37/1992 salvo renuncia a la exención en cuyo caso será aplicable la regla de inversión del sujeto pasivo siendo tal la entidad consultante.

Este mismo régimen de tributación, en función de la condición del transmitente y, en su caso, de la renuncia a la exención, será aplicable a los terrenos adquiridos por la entidad consultante de propietarios que hayan renunciado a participar en el PAI.

En cuanto al devengo de dichas entregas, de acuerdo con el artículo 75 de la Ley 37/1992, se producirá cuando el bien se ponga a disposición del adquirente, salvo que se hubieran producido pagos anticipados anteriores a dicha entrega, en cuyo caso el Impuesto se devenga en el momento del cobro total o parcial del precio por los importes efectivamente percibidos.

En los supuestos de titularidad dudosa, debe tenerse en cuenta lo dispuesto en el artículo 10 del Real Decreto 1093/1997, de 4 de Julio, por el que se aprueban las Normas complementarias al reglamento para la Ejecución de la Ley hipotecaria sobre Inscripción en el Registro de la Propiedad de actos de Naturaleza urbanística.

“Artículo 10. Doble inmatriculación

Titularidad desconocida o controvertida sobre la finca de origen. Titular en ignorado paradero.

Cuando la finca incluida en el proyecto de equidistribución hubiere sido objeto de doble inmatriculación, resultare ser de titular desconocido o registralmente constare que su titularidad es controvertida, se aplicarán las siguientes reglas:

1ª Si la finca constare doblemente inmatriculada, por haberse practicado la nota correspondiente con anterioridad a la iniciación del procedimiento de equidistribución, o dicha doble inmatriculación resultare probada como consecuencia de las operaciones del propio proyecto, deberán considerarse interesados en el proceso los titulares registrales de la finca doblemente inmatriculada, según cada inscripción, lo que supondrá el mantenimiento de dicha situación en la adjudicación de las fincas de resultado y en su inscripción registral, la cual se practicará a favor de quien acredite mejor derecho en el juicio declarativo ordinario que corresponda por su cuantía en el orden jurisdiccional civil. Todo ello, sin perjuicio del convenio entre los titulares afectados formalizado en escritura pública. En la inscripción de las fincas de resultado se harán constar las circunstancias correspondientes a las fincas de origen que hubieren sido objeto de doble inmatriculación.

2ª Cuando la finca de origen fuere de titular desconocido, la finca de resultado se inscribirá a favor de la Administración actuante, con carácter fiduciario y para su entrega a quien acredite mejor derecho sobre la misma. Si el titular de la finca de origen estuviere en ignorado paradero, la defensa de sus intereses, durante la tramitación del proceso, corresponderá al Ministerio Fiscal, salvo que el ausente tuviese designado representante con facultades suficientes.

3ª Se considerará que existe titularidad controvertida cuando constare anotación preventiva de demanda de propiedad. En este caso la inscripción de la finca de resultado se practicará a favor del titular registral de la finca de origen, pero trasladando, igualmente, la anotación preventiva que sobre la misma conste practicada.”.

Por su parte, la Ley 5/2014, de 25 de julio, de Ordenación del Territorio, Urbanismo y Paisaje, de la Comunitat Valenciana establece en sus artículos 87 y 88 lo siguiente:

“Artículo 87. Identificación y titularidad de fincas, bienes y derechos afectados.

1. El urbanizador debe investigar las titularidades de las fincas, bienes y derechos afectados por la actuación con razonable diligencia profesional, conforme a lo regulado al respecto en la legislación sobre expropiación forzosa.
2. Los propietarios y titulares de fincas, bienes y derechos afectados están obligados a exhibir los títulos que posean y declarar las situaciones jurídicas que conozcan y afecten a sus fincas, bienes o derechos. La omisión, error o falsedad en estas declaraciones no podrá afectar al resultado objetivo de la reparcelación. Si se apreciase dolo o negligencia grave, podrá exigirse la responsabilidad civil o penal que corresponda.
3. Los propietarios y el urbanizador podrán aclarar la delimitación de los terrenos afectados cuando haya dudas que así lo justifiquen, a la vista de las alegaciones presentadas que planteen discrepancias sobre la delimitación. Estas alegaciones tienen que efectuarse durante el período de información pública del proyecto de reparcelación. La delimitación se llevará a cabo en los diez días posteriores a la finalización de la información pública, con la presencia en el acto de delimitación de los técnicos redactores del proyecto de reparcelación, los propietarios afectados y un funcionario público. Del acto de delimitación se levantará acta administrativa, que se incluirá en el expediente de la reparcelación.
4. En los procedimientos de gestión urbanística, se observarán las presunciones y beneficios legales reconocidos a los titulares de derechos inscritos según la legislación hipotecaria, prevaleciendo, no obstante, las mediciones reales sobre las descripciones documentales que contradigan la realidad.

Artículo 88. Titularidad dudosa o litigiosa y titular con domicilio desconocido de fincas, bienes y derechos afectados.

1. Se considera litigiosa la finca que conste con anotación registral preventiva de demanda sobre su propiedad. Se considerará dudosa la finca cuya titularidad no conste fehacientemente o por pública notoriedad, mediante la correspondiente acta notarial, que acredite que cumple los requisitos de la legislación hipotecaria para su inscripción en el registro de la propiedad. La resolución definitiva sobre estas cuestiones corresponde a los tribunales ordinarios.
2. En el supuesto de finca litigiosa o dudosa, conforme al apartado anterior, la adjudicación se efectuará en favor de la administración actuando con carácter fiduciario, a cuenta de su atribución al verdadero propietario cuando este comparezca o acredite su derecho. La administración asumirá la representación de los derechos y los intereses de estas titularidades a los efectos de la tramitación del expediente, en el que se tendrá también como parte cualquier otro interesado legítimo, todo ello sin perjuicio de la tutela judicial superior de sus derechos. Si los presuntos titulares no prestan garantía de retribución, esta se acordará en terrenos. En el caso de que el titular de la finca no comparezca o no acredite el mejor derecho durante el plazo de dos años a contar desde la aprobación del proyecto de reparcelación, se aplicará la legislación general sobre patrimonio de las administraciones públicas.

Asimismo, si se plantea discrepancia con vista a la titularidad de los derechos, por cuestiones de doble inmatriculación o titularidad controvertida o desconocida, será aplicable la legislación hipotecaria.

3. En el caso de que el titular estuviera en paradero ignorado, tuviera el domicilio desconocido, o la condición de extranjero o no residente, y no haya designado fehacientemente un representante en el territorio español, la representación de sus intereses se llevará a cabo de acuerdo con lo establecido en la legislación estatal.”.

Por consiguiente, en los supuestos de titularidad dudosa en los que no se alcance el mínimo de parcela y respecto de los cuales la entidad consultante efectúa el depósito del importe correspondiente adquiriendo la titularidad de las parcelas de origen, se entenderá efectuada una entrega de dichos terrenos en favor de la entidad consultante cuyo régimen de tributación dependerá de la condición del transmitente, considerando como tal, en su caso, al titular registral en el momento de iniciarse el expediente reparcelatorio, y, de estar ante una operación sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido pero exenta, de la renuncia a la exención, siendo de aplicación en estos casos particulares lo dispuesto en la Disposición adicional Sexta de la Ley 37/1992 facultando a la entidad consultante a:

- 1.º Expedir factura en la que se documente la operación.
- 2.º Efectuar, en su caso, la renuncia a las exenciones previstas en el apartado Dos del artículo 20 de la Ley 37/1992.
- 3.º Repercutir la cuota del Impuesto en la factura que se expida, presentar la declaración-liquidación correspondiente e ingresar el importe del Impuesto resultante, salvo en los supuestos de las entregas de bienes y prestaciones de servicios en las que el sujeto pasivo de

las mismas sea la entidad consultante de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 84.Uno.2.º de la referida Ley del Impuesto.

7.- Finalmente, en cuanto a la cuestión relativa al coste consignado por todos los propietarios para la ejecución en un futuro de los centros de transformación, debe concluirse que constituyen pagos anticipados de servicios de urbanización que les van a ser prestados a los propietarios por la entidad consultante por lo que deberán tributar por el Impuesto sobre el Valor Añadido como un coste de urbanización en los términos expuestos anteriormente.

Por otra parte, en el momento de acometerse la inversión, el propietario del terreno en que se ubica dicho centro de transformación será reembolsado con cargo al importe consignado, por una parte, por el importe de la inversión realizada y, por otra, por el perjuicio que le supone dicha instalación en tanto que pérdida de superficie correspondiente a su terreno.

En este caso debe distinguirse, por un lado, los servicios de urbanización de los que resulta destinataria la entidad consultante y que son prestados por el propietario del terreno en cuya superficie se ubica el centro de transformación los cuales, en la medida en que tenga la consideración de empresario o profesional a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, estarán sujetos y no exentos del Impuesto siendo la base imponible el importe de la inversión que se reembolsa.

Por otro lado, la entidad consultante abona al propietario del terreno en el que se sitúa el centro de transformación una cantidad que le resarza del perjuicio que supone dicha ubicación en tanto que supone para el mismo una pérdida de la superficie edificable.

En este sentido, el número 1º del apartado tres del artículo 78 de la Ley 37/1992, establece que no forman parte de la base imponible de este Impuesto:

“1.º Las cantidades percibidas por razón de indemnizaciones, distintas de las contempladas en el apartado anterior que, por su naturaleza y función, no constituyan contraprestación o compensación de las entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al impuesto.”.

La sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido de la operación objeto de consulta debe hacerse a la luz de los criterios fijados por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, entre otras, en sus sentencias de 29 de febrero de 1996, Asunto C-215/94, y de 18 de diciembre de 1997, Asunto C-384/95.

En la sentencia de 29 de febrero de 1996, asunto C-215/94 (en lo sucesivo, sentencia Mohr), el Tribunal de Justicia se pronunció sobre la cuestión de si, a efectos de la Sexta Directiva, constituye una prestación de servicios el compromiso de abandonar la producción lechera que asume un agricultor en el marco de un Reglamento comunitario que establece una indemnización por el abandono definitivo de la producción lechera.

El Tribunal de Justicia respondió negativamente a esta cuestión, al declarar que el Impuesto sobre el Valor Añadido es un impuesto general sobre el consumo de bienes y servicios y que, en un caso como el que se le había sometido, no se daba ningún consumo en el sentido del sistema comunitario del Impuesto sobre el Valor Añadido. Consideró el Tribunal de Justicia que, al indemnizar a los agricultores que se comprometen a abandonar su producción lechera, la Comunidad no adquiere bienes ni servicios en provecho propio, sino que actúa en el interés general de promover el adecuado funcionamiento del mercado lechero comunitario. En estas circunstancias, el compromiso del agricultor de abandonar la producción lechera no ofrece a la Comunidad ni a las autoridades nacionales competentes ninguna ventaja que pueda permitir considerarlas consumidores de un servicio y no constituye, por consiguiente, una prestación de servicios en el sentido del apartado 1 del artículo 6 de la Sexta Directiva.

Por otra parte, en la sentencia de 18 de diciembre de 1997, asunto C-384/95 (en lo sucesivo, sentencia Landboden), el Tribunal de Justicia de la Unión Europea señaló que, en contra de determinadas interpretaciones del citado razonamiento seguido por el Tribunal en la sentencia Mohr, "tal razonamiento no excluye que un pago realizado por una autoridad pública en interés general pueda constituir la contrapartida de una prestación de servicios a efectos de la Sexta Directiva y tampoco supone que el concepto de prestación de servicios dependa del destino que dé al servicio el que paga por él. Únicamente debe tenerse en cuenta, para quedar sujeto al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido, la naturaleza del compromiso asumido y este compromiso debe suponer un consumo" (punto 20 de la sentencia).

Continúa el Tribunal su razonamiento en los puntos 21 y 22 de la "sentencia Landboden", en los siguientes términos:

“Por consiguiente, para determinar si una prestación de servicios está comprendida en el ámbito de aplicación de la Sexta Directiva, procede examinar la transacción a la luz de los objetivos y de las características del sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido.”.

Finalmente, el contenido de las sentencias anteriormente citadas debe ponerse en relación con el criterio del vínculo directo fijado por el Tribunal de Justicia en la sentencia de 3 de marzo de 1994, Tolsma, Asunto C-16/93, en la que se establece que “una prestación de servicios sólo se

realiza «a título oneroso» en el sentido del número 1 del artículo 2 de la Sexta Directiva y, por tanto, sólo es imponible si existe entre quien efectúa la prestación y su destinatario una relación jurídica en cuyo marco se intercambian prestaciones recíprocas y la retribución percibida por quien efectúa la prestación constituye el contravalor efectivo del servicio prestado al destinatario (apartado 14).”.

Del escrito de consulta resulta que la entidad consultante paga al propietario del terreno que acomete la inversión del centro de transformación un importe que responde, no al reembolso por la realización de dicha inversión, sino a una indemnización por la pérdida de superficie edificable en su terreno que la instalación de dicho centro de transformación le supone. Por tanto, el pago de ese importe por la entidad consultante tiene por finalidad reparar los daños y perjuicios causados al propietario del mencionado terreno.

En consecuencia, la cantidad que vaya a satisfacer la entidad consultante que tiene por finalidad reparar los daños y perjuicios causados al propietario del mencionado terreno no tendrá la consideración de contraprestación de operación alguna sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido.

B) En relación con el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, se informa lo siguiente:

8.- El artículo 7 del texto refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre (BOE de 20 de octubre)- en adelante TRLITPAJD- en sus apartados 1 y 5, textualmente establece lo siguiente:

“1. Son transmisiones patrimoniales sujetas:

A) Las transmisiones onerosas por actos inter vivos de toda clase de bienes y derechos que integren 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, quedarán sujetas a dicho concepto impositivo 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. También quedarán sujetas las entregas de aquellos inmuebles que estén incluidos en la transmisión de la totalidad de un patrimonio empresarial, cuando por las circunstancias concurrentes la transmisión de este patrimonio no quede sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido.”.

Por lo tanto, si la operación queda sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido, y no exenta del mismo no podrá quedar sujeta al ITPAJD por el concepto de transmisiones patrimoniales onerosas. Únicamente cuando se trate de inmuebles, si la operación no queda sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido o queda sujeta pero resulta exenta del mismo la operación quedará sujeta al concepto de transmisiones patrimoniales onerosas.

Una vez hecha esta aclaración, el artículo 23 del Real Decreto Legislativo 7/2015, de 30 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Suelo y Rehabilitación Urbana (BOE de 31 de octubre), establece que:

“7. Las transmisiones de terrenos a que den lugar las operaciones distributivas de beneficios y cargas por aportación de los propietarios incluidos en la actuación de transformación urbanística, o en virtud de expropiación forzosa, y las adjudicaciones a favor de dichos propietarios en proporción a los terrenos aportados por los mismos, estarán exentas, con carácter permanente, si cumplen todos los requisitos urbanísticos, del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, y no tendrán la consideración de transmisiones de dominio a los efectos de la exacción del impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.

Cuando el valor de las parcelas adjudicadas a un propietario exceda del que proporcionalmente corresponda a los terrenos aportados por el mismo, se girarán las liquidaciones procedentes en cuanto al exceso.”.

De dicho precepto, se extrae que estarán exentas a los efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPAJD), las transmisiones de terrenos a que den lugar las operaciones distributivas de beneficios y cargas por aportación de los propietarios incluidos en la actuación de transformación urbanística, o en virtud de expropiación forzosa, y las adjudicaciones a favor de dichos propietarios en proporción a los terrenos aportados por los mismos, quedando, por tanto, fuera las entregas de terrenos que se

efectúen con el objetivo de satisfacer los servicios de urbanización prestados por la entidad consultante.

Por otra parte, respecto a los bienes inmuebles que se le adjudiquen por las expropiaciones forzosas, de concurrir los requisitos urbanísticos exigidos, la sociedad consultante, en cuanto beneficiaria de la expropiación forzosa, estará exenta del ITPAJD. Respecto del resto de las adquisiciones de inmuebles, si quedaran sujetas al ITPAJD, circunstancia que como se ha dicho anteriormente dependerá de que no tributen por Impuesto sobre el Valor Añadido, no podrán aplicarse la exención del artículo 23.7 del Real Decreto Legislativo 7/2015. Lo contrario sería caer en la analogía. A este respecto, el artículo 14 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre de 2003), establece que "No se admitirá la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible, de las exenciones y demás beneficios o incentivos fiscales."

Respecto al devengo del impuesto habrá que atenerse a lo establecido en el artículo 49 del TRLITPAJD:

"1. El impuesto se devengará:

a) En las transmisiones patrimoniales, el día en que se realice el acto o contrato gravado."

9.- 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.