

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFC084979

DGT: 15-02-2023

N.º CONSULTA VINCULANTE: V0295/2023

SUMARIO:

IVA. Inversión del sujeto pasivo. Una entidad mercantil va a adquirir un solar resultante de un proyecto de reparcelación, que es propiedad en proindiviso de nueve personas físicas -cada una de ellas es titular del 11,11%- a las que se le adjudicó dicha parcela en virtud de dicho proyecto en el que participaron como urbanizadores a través de la correspondiente Junta de Compensación fiduciaria. La parcela se encuentra afecta, con carácter real, a las cargas urbanísticas del referido proyecto de reparcelación y tales cargas se encontrarían vigentes registralmente al tiempo de realizar la transmisión.

Resultará de aplicación el supuesto de inversión del sujeto pasivo contemplado en el art. 84.Uno.2º.e) tercer guion de la Ley 37/1992 (Ley IVA), a la transmisión de terrenos afectos al pago de las cargas de urbanización, cuando al adquirente le corresponda su pago, en tanto los gastos de urbanización se hayan devengado y sean exigibles, esté vigente la afección registral de las parcelas al cumplimiento de los deberes urbanísticos y siempre que no estemos ante el supuesto previsto en el guion segundo de la letra e) del referido artículo de la Ley.

Por el contrario, no resultará de aplicación el supuesto de inversión del sujeto pasivo contemplado en el art. 84.Uno.2º, letra e) tercer guion de la Ley 37/1992 (Ley IVA), a la transmisión de terrenos afectos al pago de las cargas de urbanización, cuando al adquirente le corresponda su pago, en tanto los gastos de urbanización se hayan devengado y sean exigibles, si no está vigente la afección registral de las parcelas al cumplimiento de los deberes urbanísticos por haber transcurrido el plazo de caducidad de 7 años previsto legalmente.

A estos efectos, deberá entenderse que los gastos de urbanización se han devengado y son exigibles siempre que se encuentre vigente la afección registral de las parcelas al cumplimiento de los deberes urbanísticos. En esas circunstancias, será de aplicación la regla de inversión del sujeto pasivo cuando su transmisión se efectúe por empresario o profesional a efectos del IVA a favor de otro empresario o profesional.

Por lo tanto, en la medida en que, según se manifiesta, la afección registral de la parcela que nos ocupa a las cargas urbanísticas se encuentra vigente, a la transmisión de la misma le resultaría de aplicación el supuesto de inversión del sujeto pasivo del Impuesto previsto en el art. 84.Uno.2º.e), tercer guion, de la Ley 37/1992 (Ley IVA).

PRECEPTOS:

Ley 37/1992 (Ley IVA), arts. 4, 5, 20 y 84.

Código Civil.

RDLeg. 7/2015 (TR de la Ley de Suelo y Rehabilitación Urbana), arts. 16, 18 y 21.

RD 3288/1978 (Reglamento de Gestión Urbanística), art. 126.

RD 1093/1997 (Rgto. sobre inscripción de actos de naturaleza urbanística), arts. 19 y 20.

Decreto de 8 de febrero de 1946 (TR Ley Hipotecaria), arts. 158 y 159.

RDLeg. 2/2008 (TR Ley de suelo), arts. 65 y 67.

Ley 22/2003 (Ley Concursal), art. 90.

Descripción sucinta de los hechos:

La consultante es una entidad mercantil que va a adquirir un solar resultante de un proyecto de reparcelación, que es propiedad en proindiviso de nueve personas físicas (cada una de ellas es titular del 11,11%) a las que se le adjudicó dicha parcela en virtud de dicho proyecto en el que participaron como urbanizadores a través de la correspondiente Junta de Compensación fiduciaria. La parcela se encuentra afecta, con carácter real, a las cargas urbanísticas del referido proyecto de reparcelación y tales cargas se encontrarían vigentes registralmente al tiempo de realizar la transmisión.

Cuestión planteada:

Si a la transmisión le resultaría de aplicación el supuesto de inversión del sujeto pasivo del Impuesto sobre el Valor Añadido previsto en el artículo 84.Uno.2º.e), tercer guion, de la Ley 37/1992.

Contestación:

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 a favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen.”.

El apartado dos, letras a) y b), del mismo precepto señala que “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 otra parte, de acuerdo con lo establecido en el artículo 5.º uno de la citada Ley 37/1992, se reputarán empresarios o profesionales, a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido:

“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.

b) Las sociedades mercantiles, salvo prueba en contrario.

(...)

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.

(...).”.

En este sentido, el apartado dos, de este artículo 5, establece que “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.”.

Estos preceptos son de aplicación general y, por tanto, también a las comunidades de bienes 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, sea de fabricación, comercio, de prestación de servicios, etc., mediante la realización continuada de entregas de bienes o prestaciones de servicios, asumiendo el riesgo y ventura que pueda producirse en el desarrollo de la actividad, siempre que se realicen a título oneroso.

Asimismo, la consultante tiene la condición de empresario o profesional y estarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido las entregas de bienes y prestaciones de servicios que en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional realice en el territorio de aplicación del Impuesto.

2.- Por otra parte, el artículo 84, apartado uno, ordinal 1º, de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido dispone que serán sujetos pasivos de dicho tributo las personas físicas o jurídicas que tengan la condición de empresarios o profesionales y realicen las entregas de bienes o presten los servicios sujetos al Impuesto, salvo lo dispuesto en los números siguientes.

El apartado tres del citado precepto establece que “tienen la consideración de sujetos pasivos las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que, careciendo de personalidad jurídica, constituyan una

unidad económica o un patrimonio separado susceptible de imposición, cuando realicen operaciones sujetas al Impuesto.”.

A estos efectos, el artículo 392 del Código Civil, al tratar de las comunidades de bienes, señala que “hay comunidad de bienes cuando la propiedad de una cosa o de un derecho pertenece pro indiviso a varias personas.”.

En consecuencia, la adquisición en proindiviso de un bien por varias personas determina la existencia de una comunidad de bienes. Y esto sucede así por imperativo legal, tal y como se establece en el Código Civil, por lo que la voluntad de las partes de constituir o no dicha comunidad resulta irrelevante a estos efectos.

No obstante, para que la comunidad de bienes sea sujeto pasivo del Impuesto sobre el Valor Añadido es necesario que tenga la condición de empresario o profesional y actúe en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional a efectos del Impuesto.

La consideración como sujeto pasivo del Impuesto de la comunidad de bienes compuesta por los copropietarios a que se refiere la consulta, esto es, las personas físicas que son propietarios en proindiviso de la finca que va a ser transmitida, requiere que las operaciones que han de efectuarse se puedan entender referidas a una actividad empresarial o profesional ejercida por dicha comunidad y no por sus miembros o comuneros. Para ello, sería necesario que las operaciones, y el riesgo o ventura que de ellas derive, se refiriese a la citada comunidad de forma indiferenciada y no a sus miembros o componentes, así como que la normativa sustantiva de la actividad por desarrollar sea tal que permita su ejercicio a través de una entidad con esta configuración.

En caso de que las operaciones se refieran a los miembros o componentes de la entidad, de manera que sean éstos, y no la entidad, los que asuman las consecuencias empresariales de las mismas, no se podrá considerar a efectos del Impuesto la existencia de una entidad que, por sí misma y con independencia de sus miembros, tenga la condición de sujeto pasivo del Impuesto.

En caso contrario, es decir, si existe una ordenación conjunta de medios y una asunción igualmente conjunta del riesgo y ventura de las operaciones, tal y como parece suceder en el supuesto objeto de consulta, deberá considerarse que la entidad de que se trate, sociedad civil o comunidad de bienes, tiene la condición de sujeto pasivo del tributo.

En ese caso, estarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido las entregas de bienes y prestaciones de servicios que, en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional, dicha comunidad realice en el territorio de aplicación del Impuesto.

3.- No obstante lo anterior, en relación con la entrega del inmueble objeto de consulta, debe señalarse que el artículo 20.Uno.20º de la Ley 37/1992 establece que estarán exentas del Impuesto las siguientes operaciones:

“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.

(...).”.

Por otra parte, es doctrina reiterada de este Centro directivo recogida, entre otras, en la contestación vinculante de 6 de junio de 2018, número V1546-18, que la entrega de los terrenos afectos a la actividad empresarial o profesional del transmitente puede realizarse, a su vez, en tres momentos diferentes lo que determinará distinto tratamiento a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido:

a) Antes de que se haya iniciado el proceso urbanizador, en cuyo caso el objeto de la entrega serán terrenos que se encuentran en la situación básica de suelo rural conforme a lo previsto en el artículo 21 del Real Decreto Legislativo 7/2015, de 30 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Suelo y Rehabilitación Urbana (BOE de 31 de octubre).

b) Una vez que ya se ha iniciado el proceso urbanizador o cuando esté ya finalizado, pero sin tener los terrenos la condición de solares, en cuyo caso el objeto de entrega son terrenos en curso de urbanización o urbanizados.

c) Cuando los terrenos objeto de transmisión son ya solares u otros terrenos edificables, en los términos previstos en la Ley, por contar con la pertinente licencia administrativa para edificar.

4.- En cada uno de los supuestos señalados en el apartado anterior de esta contestación la tributación a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido será la siguiente:

1º Cuando la entrega tiene lugar antes del inicio de la urbanización de los terrenos, estará exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido en la medida en que éstos tienen naturaleza rústica, como dispone el artículo 20.Uno.20º de la Ley 37/1992, ya sea porque se trata de terrenos no urbanizables o bien, siendo terrenos susceptibles de transformación urbanística, no se ha iniciado todavía la correspondiente actuación de urbanización.

En consecuencia, resulta fundamental fijar el momento en que se considera iniciado el proceso de transformación urbanística de un terreno.

Conforme al criterio establecido por el Tribunal Supremo, entre otras, en sentencias de fechas 11 de octubre y 8 de noviembre de 2004, se ha de entender que “el proceso de urbanización de un terreno es aquel que comprende todas las actuaciones que se realizan para dotar a dicho terreno de los elementos previstos por la legislación urbanística, como acceso rodado, abastecimiento y evacuación de aguas, suministro de energía eléctrica, etc., para servir a la edificación que sobre ellos exista o vaya a existir, ya sea para viviendas, otros locales o edificaciones de carácter industrial.

Por ello, el concepto de urbanización excluye todos aquellos estadios previos que, si bien son necesarios para llevar a cabo las labores de urbanización, no responden estrictamente a la definición indicada: no se considera en curso de urbanización un terreno respecto del que se han realizado estudios o trámites administrativos, en tanto a dicho terreno no se le empiece a dotar de los elementos que lo convierten en urbanizado (...).”.

De acuerdo con lo expuesto, el Tribunal Supremo atiende a un criterio material frente a un criterio jurídico (aprobación del correspondiente instrumento de planeamiento), de forma que solo se atribuye la condición de terreno en curso de urbanización a aquel respecto del que se han iniciado operaciones materiales de transformación física del mismo.

Por su parte, esta Dirección General ha venido reiterando, por todas ellas, la contestación vinculante de 17 de junio de 2005, número V1175-05, que “un terreno está urbanizado cuando se le haya dotado de las infraestructuras que correspondan.

Cuando la transmisión del terreno se produce una vez concluida esa actividad de dotación de infraestructuras urbanísticas no hay duda en cuanto a su tratamiento. La controversia surge cuando la transmisión se produce con anterioridad.

En este caso, hay que atender a las características objetivas del elemento transmitido. En la medida en que el propietario de un terreno haya asumido los costes de urbanización del mismo, aunque sea parcialmente, esta Dirección General considera que la posterior transmisión del citado terreno tiene por objeto un terreno urbanizado o en curso de urbanización, entendiéndose igualmente que el propietario de dicho terreno ha adquirido la condición de urbanizador y, en consecuencia, de empresario o profesional a los efectos de este impuesto, supuesto que la urbanización se haya realizado con la intención de proceder a la venta, adjudicación o cesión por cualquier título (...).”.

Por consiguiente, de acuerdo con el criterio de este Centro directivo, en tanto la transmisión del terreno se realice sin haber satisfecho el transmitente costes de urbanización en el sentido anteriormente apuntado por la jurisprudencia del Tribunal Supremo, esto es, costes dirigidos a la transformación material del terreno, haciéndose cargo el adquirente de todos esos costes, o no se hayan iniciado efectivamente tales obras de urbanización, no cabe considerar que el terreno se encuentra en curso de urbanización a efectos de la exclusión de la exención prevista en el artículo 20, apartado uno, número 20º de la Ley del Impuesto.

En otro caso, esto es, si la transmisión del terreno se realiza habiendo satisfecho el transmitente todo o parte de los costes de urbanización o la transformación física del terreno ya se ha iniciado, estaremos ante la entrega de un terreno en curso de urbanización que, de estar sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido, no estará exenta del citado tributo.

2º Cuando la entrega tiene lugar una vez que ya se ha iniciado el proceso urbanizador, o cuando este éste ya finalizado, teniendo, por tanto, los terrenos transmitidos la condición de en curso de urbanización o de urbanizados, pero sin que hayan adquirido aún la condición de edificables ni de solares.

En este supuesto, son de aplicación las conclusiones alcanzadas en el número anterior.

En particular, dado que la transmisión del terreno se realiza incorporándole ya todo o parte de los costes de urbanización o la transformación física del terreno ya se ha iniciado, estaremos ante la entrega de un terreno, cuando menos, en curso de urbanización que estará sujeta y no exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido cuando sea

realizada por un empresario o profesional en las condiciones señaladas. Lo anterior será también de aplicación cuando la entrega se refiere a un terreno ya urbanizado pero que por circunstancias urbanísticas deba ser de objeto de nueva urbanización.

No obstante, este último criterio relativo a los terrenos que deban ser objeto de una nueva urbanización ha sido modificado recientemente, según se puso de manifiesto en la contestación vinculante de 23 de junio de 2020, número V2059-20, de manera que si, para obtener de nuevo la condición de edificables, unos terrenos previamente urbanizados tienen que ser objeto de una nueva urbanización, los mismos no se considerarán urbanizados. Por tanto, su transmisión estará exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido salvo que se hubiera iniciado el nuevo proceso urbanizador en los términos anteriormente expuestos, en cuyo caso, dicha transmisión estará sujeta y no exenta del mismo.

3º Cuando la entrega tiene por objeto terrenos edificables, ya sean solares u otros terrenos considerados edificables por contar con la pertinente licencia administrativa para edificar.

En este supuesto no se aplicaría la exención prevista en el transcrito número 20º del artículo 20.Uno de la Ley 37/1992, por exclusión expresa de la misma.

En consecuencia, su entrega en estas condiciones estaría sujeta y no exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Por lo tanto, en la medida en que la parcela objeto de consulta es una parcela resultante de un proceso de urbanización ya concluido, con la calificación de solar según manifiesta la entidad consultante, su entrega se encontrará sujeta y no exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido y tributará al tipo general del 21 por ciento.

5.- Por otra parte, en relación con el sujeto pasivo del Impuesto sobre el Valor Añadido en la transmisión de la parcela objeto de consulta, debe señalarse que el artículo 84 de la Ley 37/1992 dispone lo siguiente:

“Uno. Serán sujetos pasivos del Impuesto:

1º. Las personas físicas o jurídicas que tengan la condición de empresarios o profesionales y realicen las entregas de bienes o presten los servicios sujetos al Impuesto, salvo lo dispuesto en los números siguientes.

2º. Los empresarios o profesionales para quienes se realicen las operaciones sujetas al Impuesto en los supuestos que se indican a continuación:

(...)

e) Cuando se trate de las siguientes entregas de bienes inmuebles:

(...)

- Las entregas efectuadas en ejecución de la garantía constituida sobre los bienes inmuebles, entendiéndose, asimismo, que se ejecuta la garantía cuando se transmite el inmueble a cambio de la extinción total o parcial de la deuda garantizada o de la obligación de extinguir la referida deuda por el adquirente.

(...).”.

A estos efectos, tal y como ha manifestado este Centro directivo, entre otras, en la contestación vinculante de 8 de agosto de 2018, número V2315-18, debe tenerse en cuenta lo dispuesto en el artículo 18 del Texto Refundido de la Ley del Suelo, aprobado por el Real Decreto Legislativo 7/2015, de 30 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Suelo y Rehabilitación Urbana (BOE de 31 de octubre), relativo a los deberes vinculados a la promoción de las actuaciones de transformación urbanística y a las actuaciones edificatorias, y en cuyo apartado seis establece lo siguiente:

“6. Los terrenos incluidos en el ámbito de las actuaciones y los adscritos a ellas están afectados, con carácter de garantía real, al cumplimiento de los deberes de los apartados anteriores. Estos deberes se presumen cumplidos con la recepción por la Administración competente de las obras de urbanización o de rehabilitación y regeneración o renovación urbanas correspondientes, o en su defecto, al término del plazo en que debiera haberse producido la recepción desde su solicitud acompañada de certificación expedida por la dirección técnica de las obras, sin perjuicio de las obligaciones que puedan derivarse de la liquidación de las cuentas definitivas de la actuación.”.

Por consiguiente, la legislación del suelo contempla la afección de los terrenos sujetos a una actuación urbanizadora al cumplimiento de los deberes legales de urbanización que incumben a los promotores. En el mismo sentido se pronuncia el apartado 3 del artículo 16 del referido texto refundido según el cual:

“3. Cuando el suelo en situación rural esté sometido al régimen de una actuación de transformación urbanística, el propietario deberá asumir, como carga real, la participación en los deberes legales de la promoción de la actuación, en un régimen de equitativa distribución de beneficios y cargas, así como permitir ocupar los bienes necesarios para la realización de las obras, en su caso, al responsable de ejecutar la actuación, en los términos de la legislación sobre ordenación territorial y urbanística.”.

Por su parte, el artículo 126 del Reglamento de Gestión Urbanística para el desarrollo y aplicación de la Ley sobre Régimen del Suelo y Ordenación Urbana, aprobado por el Real Decreto 3288/1978, de 25 de agosto (RGU, en adelante), preceptúa en su apartado primero que “las fincas resultantes quedarán afectadas, con carácter real, al pago del saldo de la cuenta de liquidación del proyecto de reparcelación aprobado que a cada una se le asigne.”.

En virtud de lo anterior, se establece una afección real de los terrenos incluidos en determinados ámbitos de actuación urbanística al cumplimiento de los deberes derivados de dichas actuaciones de transformación urbanística y, entre otros, al pago de los gastos de urbanización. Se trata, por tanto, de una afección urbanística que se configura como una garantía real y cuya inscripción registral se prevé en los artículos 19 y 20 de las normas complementarias al Reglamento para la ejecución de la Ley Hipotecaria, aprobadas por del Real Decreto 1093/1997, de 4 de julio.

Esta misma postura ha sido mantenida por el Tribunal Supremo en su sentencia de fecha 15 de julio de 2014. En particular, en el fundamento de derecho quinto de la citada resolución, el Alto Tribunal establece lo siguiente:

“(…) 3. El carácter de garantía real de la obligación. Son de destacar los siguientes preceptos:

El art. 16.6 (actualmente apartado 2, del texto vigente) del Texto Refundido de la Ley del Suelo, aprobado por el RD 2/2008, establece: “los terrenos incluidos en el ámbito de las actuaciones y los adscritos a ellas están afectados, con carácter de garantía real, al cumplimiento de los deberes del apartado anterior.”.

También el artículo 126 del RGU dispone: “las fincas resultantes quedarán afectadas, con carácter real, al pago del saldo de la cuenta de liquidación del proyecto de reparcelación aprobado que a cada una se le asigne (...) Esta afección será preferente a cualquier otra y a todas las hipotecas y cargas anteriores, excepto a los créditos a favor del Estado...”; y el artículo 178 del mismo texto legal señala: “las fincas resultantes del acuerdo definitivo de compensación quedarán gravadas, con carácter real, al pago de la cantidad que corresponda a cada finca, en el presupuesto previsto de los costes de urbanización del polígono o unidad de actuación a que se refiera, en su día al saldo definitivo de la cuenta de dichos costes.”.

Por último, el Reglamento para la ejecución de la Ley Hipotecaria sobre inscripción en el Registro de la Propiedad de actos de naturaleza urbanística, aprobado por el Real Decreto 1093/1997, de 4 de julio, reitera, en su artículo 19, lo siguiente “quedarán afectos al cumplimiento de la obligación de urbanizar” “y de los demás deberes dimanantes del proyecto y de la legislación urbanística, todos los titulares del dominio u otros derechos reales sobre las fincas de resultado del expediente de equidistribución, incluso aquellos cuyos derechos constasen inscritos en el Registro con anterioridad a la aprobación del Proyecto, con excepción del Estado...”.

La Jurisprudencia se ha pronunciado sobre el carácter privilegiado y preferente de las cargas urbanísticas a favor de la Junta de Compensación. Así, entre otras, la muy expresiva de 9 de julio de 1990, Sala 3ª, sección 5ª cuando señala: “por muchas que sean las hipotecas que recaigan sobre una parcela no afectan a la garantía de los costes de urbanización que le correspondan, ya que de acuerdo con el art. 126 del Reglamento de Gestión Urbanística al que se remite el 178 estos costes quedan asegurados con garantía real preferente o cualquier otro y a todas las hipotecas y cargas anteriores.”.

Tal privilegio supone una hipoteca legal tácita. Los artículos 158 y 159 de la Ley Hipotecaria, aprobado por el Decreto de 8 de febrero de 1946 (BOE de 27 de febrero), sólo consideran hipotecas legales las admitidas e inscritas expresamente con tal carácter y el párrafo segundo del primer precepto citado añade: “las personas a cuyo favor concede la Ley hipoteca legal no tendrán otro derecho que el de exigir la constitución de una hipoteca especial suficiente para la garantía de su derecho” trámite que no suele seguirse, por la preferencia de cobro que tiene el titular del privilegio sobre el bien, y por suponer un gravamen real, que es una situación de sujeción en la que se encuentra el propietario sobre cuya cosa existe establecido un derecho real a favor de otro, en este caso la Junta de compensación.

La preferencia y afección real que hemos señalado tiene relación con el artículo 67.1 del Texto Refundido de la Ley del Suelo, referido a la clase de asientos que debe hacerse constar en el Registro de la Propiedad, al disponer que se harán constar por “inscripción” los actos y acuerdos a que se refieren las letras a), b), g) y h) del apartado 1 del artículo 65 (que en su letra a) declara inscribibles “los actos firmes de aprobación de los expedientes

de ejecución de la ordenación urbanística en cuanto supongan la modificación de las fincas registrales afectadas por el instrumento de ordenación...” y se harán constar por “nota marginal” los actos y acuerdos a que se refiere el artículo 65, que tendrán vigencia indefinida para dar a conocer la situación urbanística.

El Reglamento de Gestión Urbanística, en su artículo 126, apartado tercero, párrafo segundo, señala que la “afección caducará y deberá ser cancelada a los dos años de haberse hecho constar el saldo de la liquidación definitiva, y si no constare, a los siete años de haberse extendido la nota de afección. La cancelación se practicará a instancia de parte interesada o de oficio al practicarse algún otro asiento o expedirse certificación relativa a la finca afectada.”.

A la vista de cuanto precede, cabe concluir que las obligaciones derivadas de los planes de ordenación urbanística, concretamente las derivadas de la urbanización de la unidad de actuación, son obligaciones de carácter real, que dan una preferencia de cobro sobre el bien afectado, por encima de cualquier otro derecho inscrito con anterioridad, por lo que cabe hablar, de conformidad con el artículo 90.1.1º de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal, de una hipoteca legal tácita, cuya constancia en el Registro de la Propiedad, sea mediante una inscripción de los planes de equidistribución, sea mediante anotaciones marginales (actos a los que nos hemos referido), aunque no haya sido inscrita como tal hipoteca, da derecho a exigir a que se convierta de forma expresa con tal carácter (art. 158, párrafo segundo, de la Ley Hipotecaria). Sin embargo, ello no impide que ostente la condición de hipoteca legal tácita a efectos del reconocimiento del privilegio especial, pues en el apartado 2 del art. 90 de la Ley Concursal, se establece que, para que puedan ser clasificada con tal carácter, “la respectiva garantía deberá estar constituida con los requisitos y formalidades previstos en su legislación específica para su oponibilidad a terceros, salvo que se trate de hipoteca legal tácita o de los refaccionarios de los trabajadores.”.

Este Centro directivo en la ya referida contestación vinculante número V3610-15, estableció, en relación con esta cuestión, lo siguiente:

“Sentado lo anterior, cabe concluir que a la transmisión de terrenos afectos al pago de las cargas de urbanización a que se refiere el escrito de consulta, en su caso, le resultará de aplicación el supuesto de inversión del sujeto pasivo contemplado en el artículo 84.Uno.2º, letra e) tercer guion de la Ley 37/1992, siempre que no estemos ante el supuesto previsto en el guion segundo de la letra e) del referido artículo.”.

Por lo tanto, tal y como ha manifestado este Centro directivo, entre otras, en la mencionada contestación vinculante número V1663-19, que hace referencia, a su vez, a la contestación vinculante de 13 de marzo de 2018, número V0664-18:

“Le resultará de aplicación el supuesto de inversión del sujeto pasivo contemplado en el artículo 84.Uno.2º, letra e) tercer guion de la Ley 37/1992, a la transmisión de terrenos afectos al pago de las cargas de urbanización, cuando al adquirente le corresponda su pago, en tanto los gastos de urbanización a que se refiere el escrito de consulta se hayan devengado y sean exigibles, esté vigente la afección registral de las parcelas al cumplimiento de los deberes urbanísticos en los términos anteriormente señalados y siempre que no estemos ante el supuesto previsto en el guion segundo de la letra e) del referido artículo de la Ley.

Por el contrario, no resultará de aplicación el supuesto de inversión del sujeto pasivo contemplado en el artículo 84.Uno.2º, letra e) tercer guion de la Ley 37/1992, a la transmisión de terrenos afectos al pago de las cargas de urbanización, cuando al adquirente le corresponda su pago, en tanto los gastos de urbanización a que se refiere el escrito de consulta se hayan devengado y sean exigibles, si no está vigente la afección registral de las parcelas al cumplimiento de los deberes urbanísticos por haber transcurrido el plazo de caducidad de 7 años previsto legalmente.

A estos efectos, deberá entenderse que los gastos de urbanización se han devengado y son exigibles siempre que se encuentre vigente la afección registral de las parcelas al cumplimiento de los deberes urbanísticos en los términos expuestos anteriormente. En esas circunstancias, será de aplicación la regla de inversión del sujeto pasivo cuando su transmisión se efectúe por empresario o profesional a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido a favor de otro empresario o profesional.”.

Por lo tanto, en la medida en que, según manifiesta la entidad consultante, la afección registral de la parcela objeto de consulta a las cargas urbanísticas se encuentra vigente, a la transmisión de la misma le resultaría de aplicación el supuesto de inversión del sujeto pasivo del Impuesto sobre el Valor Añadido previsto en el artículo 84.Uno.2º.e), tercer guion, de la Ley 37/1992.

6.- No obstante lo anterior, debe señalarse que el Tribunal Económico-Administrativo Central (en adelante, TEAC) se ha pronunciado recientemente sobre el supuesto de inversión del sujeto pasivo previsto en este tercer guion de la letra e) del artículo 84.Uno.2º de la Ley 37/1992 mediante resolución de 20 de septiembre de 2022 (RG 03131/2020), en la que reitera el criterio contenido en su resolución de 22 de enero de 2015 (RG 05195/2013), poniendo de manifiesto lo siguiente en sus Fundamentos Jurídicos:

«CUARTO.- (...)

La única controversia se centra en determinar si le resulta de aplicación a la operación sujeta y no exenta de IVA el artículo 84.Uno.2º e) LIVA, debiendo determinar si el reclamante (adquirente del inmueble) se considera sujeto pasivo del impuesto por la regla de inversión prevista en el mismo.

A estos efectos, y como ya señaló este Tribunal en su resolución de fecha 22 de enero de 2015, RG 5195/2013:

"(...) El precepto legal tiene su origen o es transcripción de lo dispuesto en el artículo 199 de la Directiva 2006/112/CE, del Consejo, de 28 de noviembre de 2006. El legislador comunitario, a través de este precepto, en concreto de su apartado primero, autoriza a los Estados miembros para que puedan disponer que la persona deudora del IVA sea el sujeto pasivo destinatario de cualquiera de las operaciones que se indican, entre las que figura (letra e) "la entrega de bienes entregados como garantía por un sujeto pasivo a otro en ejecución de dicha garantía". Añade el apartado segundo que "cuando se haga uso de la ejecución de la posibilidad prevista en el apartado 1, los Estados miembros podrán limitar las entregas de bienes y las prestaciones de servicios cubiertas así como las categorías de proveedores o de destinatarios de la prestación a quienes puedan aplicarse estas medidas".

(...)

Como condiciones que caracterizan el supuesto de inversión del sujeto pasivo en nuestra norma interna se encuentran, por tanto las siguientes: que ambas partes en el negocio jurídico sean empresarios o profesionales, sujetos pasivos del impuesto, actuando en su condición de tales; las operaciones deben tener la naturaleza jurídica de entregas de bienes; el objeto de dichas entregas será un bien inmueble afectado en garantía del cumplimiento de una obligación principal; estas entregas deben tener una naturaleza distinta de las que se recogen en los dos primeros guiones del artículo 84.Uno.2º, letra e) de la Ley reguladora del IVA; y, finalmente, estas entregas deben derivar de la ejecución de la garantía constituida por los bienes inmuebles, aun cuando no obstante, se aplicará también en aquellos supuestos de entregas de inmuebles otorgados en garantía a cambio de la extinción total o parcial de la deuda garantizada o de la obligación de extinguir tal deuda por el adquirente del bien inmueble.

En definitiva, se engloban las siguientes entregas, de acuerdo con lo señalado en el precepto de nuestra norma interna: las entregas efectuadas en ejecución de la garantía constituida sobre el bien inmueble; las entregas de bienes inmuebles, afectados por la garantía, a cambio de la extinción total o parcial de la deuda (dación en pago de los inmuebles); y la entrega de los bienes inmuebles, afectados por la garantía, a cambio de la obligación de extinguir la referida deuda por el empresario o profesional destinatario de la operación que adquiere los inmuebles (adjudicación en pago de asunción de deudas).

(...)

Quede claro por ello que, en tanto el legislador nacional quiere ajustarse a los dictados del legislador comunitario, debe interpretarse nuestro precepto interno, como se ha apuntado, de acuerdo con la dicción del precepto de la Directiva 2006/112/CE antes indicado. En este sentido, cuando en la norma interna se establece el ámbito de aplicación de la regla de inversión debe tenerse en cuenta la premisa básica de la que parte el precepto comunitario, y también la norma interna en el primer inciso del artículo 84.Uno.2º, letra e), tercer guión, en adecuación con la norma comunitaria, que no es otro que la ejecución de la garantía o lo que es lo mismo, que la entrega del bien sea causa de aquella. La extensión del ámbito que se efectúa en el precepto interno para aplicar el supuesto de inversión del sujeto pasivo a la transmisión del inmueble a cambio de la extinción total o parcial de la deuda garantizada o de la obligación de extinguir la referida deuda por el adquirente, debe tener, como se acaba de apuntar, como premisa o elemento básico la ejecución de la garantía, como ejercicio de la acción y el procedimiento correspondiente que permita hacer valer la garantía, exigiéndose por quien tiene derecho a ello; dada la necesaria coordinación que debe existir entre la norma interna y la comunitaria, o expresado en otros términos, dada la necesidad de interpretar los términos de la norma interna de acuerdo con la Directiva 2006/112/CE, ajustándose a los principios inherentes a la aplicación del Derecho comunitario.

De estas consideraciones se deriva la necesidad de comprobar en cada caso concreto si concurren las condiciones que se acaban de exponer. En tanto en cuanto se examinen los dos últimos supuestos a los que se extiende la regla de inversión en el precepto citado, deberá comprobarse si concurre la premisa o elemento básico al que hacemos referencia, a fin de evitar que, dada la interpretación no extensiva que debe efectuarse del supuesto de inversión del sujeto pasivo, se extienda la regla más allá de los términos que recogen tanto la Directiva comunitaria como nuestro precepto interno en el primer inciso del mismo, la entrega debe ser efectuada en ejecución de una garantía".

(...)

SEXTO.- (...) Queda claro de las estipulaciones contractuales que no nos encontramos ante un supuesto por el que se transmita el inmueble a cambio de la extinción total o parcial de la deuda garantizada a favor del acreedor (dación en pago con extinción total o parcial de la deuda, aceptando el acreedor garantizado la entrega del bien inmueble para cumplimiento total o parcial de una obligación anteriormente constituida), en tanto el adquirente en el negocio jurídico que se examina es un tercero ajeno al préstamo hipotecario. Por tanto no cabe pronunciarse si concurren o no las condiciones para que resulte de aplicación la regla de inversión del sujeto pasivo en una operación comprendida dentro de este supuesto.

En todo caso, el supuesto en el que podría englobarse la operación que se examina es el de la entrega de los bienes inmuebles a cambio de la obligación de extinguir la deuda garantizada por el adquirente. Sin embargo, a la vista del clausulado de la escritura de compraventa analizada en el punto anterior, no consideramos que exista una entrega de los inmuebles subrogándose el adquirente en la posición deudora de la relación obligacional.

(...)

A lo anteriormente expuesto debe añadirse la necesidad de concurrir el elemento esencial implícito en el supuesto de inversión del sujeto pasivo que se ha expuesto en el fundamento de derecho anterior: aun cuando pudiera considerarse este supuesto como una entrega por el propietario de un bien inmueble o de varios bienes inmuebles, que constituyen la garantía de préstamo, a otro empresario a cambio de un precio que se destina a cancelar (parcialmente) dicho préstamo hipotecario (entrega de un inmueble dado en garantía del cumplimiento de una deuda con extinción total o parcial de dicha deuda para el transmitente o, en su caso, deudor, mediante el pago de una contraprestación que se vincula necesariamente a dicha extinción), el caso que estamos examinando queda muy alejado del concepto de ejecución de la garantía como elemento esencial que debe presidir este supuesto de inversión del sujeto pasivo, de acuerdo con el primer inciso del artículo 84.Uno.2º, letra e), tercer guión de la LIVA en relación con las previsiones contenidas en la Directiva comunitaria, así como con los principios que rigen la aplicación del derecho comunitario, en tanto en cuanto los supuestos que pueden englobarse en la regla de inversión del sujeto pasivo no pueden extenderse más allá de los términos recogidos por el precepto de la Directiva que regula esta materia, máxime cuando de la actuación administrativa en aplicación de la norma interna pueden ocasionarse perjuicios económicos para el obligado tributario.

(...)).

Por lo tanto, parece deducirse que el TEAC ha querido limitar los supuestos de aplicación del artículo 84.Uno.2º, letra e), tercer guion, de la Ley 37/1992, exigiendo como elemento esencial para la aplicación de cualquiera de los supuestos previstos en dicho precepto la existencia de una ejecución de garantía.

Es decir, en la medida en que el Tribunal parece configurar el "concepto de ejecución de la garantía como elemento esencial que debe presidir este supuesto de inversión del sujeto pasivo", se estarían excluyendo de su aplicación los otros supuestos recogidos en el referido precepto como son la transmisión de un inmueble a cambio de la extinción total o parcial de la deuda garantizada (dación en pago) o la transmisión con la obligación de extinguir la deuda por el adquirente (adjudicación en pago de asunción de deudas).

Esto supone un cambio de criterio respecto de la reiterada doctrina de esta Dirección General sobre esta materia contenida, entre otras, en la contestación vinculante de 24 de abril de 2013, número V1415-13, en la medida que el TEAC manifiesta que la actual redacción del artículo 84.Uno.2º, letra e), tercer guion, de la Ley 37/1992, a pesar de sus contrastados resultados en la lucha contra el fraude y de que no ha sido cuestionado por las autoridades comunitarias, es incompatible con la referida Directiva 2006/112/CE.

7.- No obstante en relación con la cuestión objeto de consulta, debe hacerse referencia a otra resolución posterior del propio TEAC, de 20 de octubre de 2022 (RG 2077/2020), en la que parece que el propio tribunal matiza y corrige lo señalado en el apartado anterior de esta contestación en relación con la transmisión de determinados inmuebles en los que si aprecia que se efectúan en ejecución de garantía.

En efecto, el TEAC analiza, entre otras cuestiones, la posible aplicación del supuesto de inversión del sujeto pasivo del artículo 84.Uno.2º, letra e), tercer guion de la Ley 37/1992 en la transmisión de un inmueble afecto registralmente al pago de las cargas urbanísticas derivadas del correspondiente proyecto de urbanización.

A diferencia de la resolución previa, en esta más reciente el Tribunal ha acogido el criterio de esta Dirección General de Tributos en dicha materia, haciendo referencia, entre otras, a la contestación de 11 de septiembre de 2020, número 0022-20, y manifestando lo siguiente en sus Fundamentos Jurídicos:

«SEXTO.- Respecto a la mención a la inversión del sujeto pasivo del IVA en la factura expedida, el artículo 84 de la Ley del IVA, *ratione temporis*, referido a los sujetos pasivos del impuesto determina lo siguiente:

"Uno. Serán sujetos pasivos del Impuesto:

1.º Las personas físicas o jurídicas que tengan la condición de empresarios o profesionales y realicen las entregas de bienes o presten los servicios sujetos al Impuesto, salvo lo dispuesto en los números siguientes.

2.º Los empresarios o profesionales para quienes se realicen las operaciones sujetas al Impuesto en los supuestos que se indican a continuación:

(...).

e) Cuando se trate de las siguientes entregas de bienes inmuebles:

- (...).

- Las entregas exentas a que se refieren los apartados 20.º y 22.º del artículo 20.Uno en las que el sujeto pasivo hubiera renunciado a la exención.

- Las entregas efectuadas en ejecución de la garantía constituida sobre los bienes inmuebles, entendiéndose, asimismo, que se ejecuta la garantía cuando se transmite el inmueble a cambio de la extinción total o parcial de la deuda garantizada o de la obligación de extinguir la referida deuda por el adquirente."

La DGT en la contestación de 11 de septiembre de 2020, a la referida consulta 0022-20, procede a responder de la siguiente manera a esta misma cuestión:

"Por lo tanto, tal y como ha manifestado este Centro directivo, entre otras, en la mencionada consulta número V1663-19, que hace referencia, a su vez, a la contestación vinculante de 13 de marzo de 2018, número de consulta V0664-18:

"Le resultará de aplicación el supuesto de inversión del sujeto pasivo contemplado en el artículo 84.Uno.2º, letra e) tercer guion de la Ley 37/1992, a la transmisión de terrenos afectos al pago de las cargas de urbanización, cuando al adquirente le corresponda su pago, en tanto los gastos de urbanización a que se refiere el escrito de consulta se hayan devengado y sean exigibles, esté vigente la afección registral de las parcelas al cumplimiento de los deberes urbanísticos en los términos anteriormente señalados y siempre que no estemos ante el supuesto previsto en el guion segundo de la letra e) del referido artículo de la Ley.

Por el contrario, no resultará de aplicación el supuesto de inversión del sujeto pasivo contemplado en el artículo 84.Uno.2º, letra e) tercer guion de la Ley 37/1992, a la transmisión de terrenos afectos al pago de las cargas de urbanización, cuando al adquirente le corresponda su pago, en tanto los gastos de urbanización a que se refiere el escrito de consulta se hayan devengado y sean exigibles, si no está vigente la afección registral de las parcelas al cumplimiento de los deberes urbanísticos por haber transcurrido el plazo de caducidad de 7 años previsto legalmente.

A estos efectos, deberá entenderse que los gastos de urbanización se han devengado y son exigibles siempre que se encuentre vigente la afección registral de las parcelas al cumplimiento de los deberes urbanísticos en los términos expuestos anteriormente. En esas circunstancias, será de aplicación la regla de inversión del sujeto pasivo cuando su transmisión se efectúe por empresario o profesional a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido a favor de otro empresario o profesional".

Por lo tanto, si la entrega de las parcelas objeto de consulta se va a producir una vez que la afección registral de las mismas al cumplimiento de los deberes urbanísticos ya se encuentra vigente registralmente, cumplido el resto de requisitos expuestos, resultará de aplicación el supuesto de inversión del sujeto pasivo previsto en el artículo 84.Uno.2º.e), tercer guion, de la Ley 37/1992".

En consecuencia, conforme expone adecuadamente la DGT, y este Tribunal comparte, procede la inversión del sujeto pasivo ex lege el artículo 84.Uno.2º.e) de la Ley del IVA.

(...))».

Por lo tanto, en esta resolución posterior, el TEAC manifiesta que, para el caso de transmisión de inmuebles afectos al pago de las cargas urbanísticas, en los términos expuestos, entre otras, en la referida contestación número 0022-20, sí resultaría de aplicación el supuesto de inversión del sujeto pasivo previsto en el artículo 84.Uno.2º.e), tercer guion, de la Ley 37/1992.

Lo anterior viene a determinar que el TEAC señala que, para el caso de transmisión de un inmueble con existencia de cargas urbanísticas vigentes sobre el mismo, sí resultaría de aplicación el supuesto de inversión del sujeto pasivo objeto de controversia.

A estos efectos, es necesario destacar que, tal y como se desarrolla en la referida contestación número 0022-20 y en la sentencia de 15 de julio de 2014 del Tribunal Supremo, transcritas parcialmente en la propia resolución del Tribunal, las cargas urbanísticas tienen naturaleza de garantía real preferente, incluso respecto de otras hipotecas o cargas anteriores, lo que supone que dicho privilegio tiene la naturaleza de una hipoteca legal tácita.

Por lo tanto, teniendo las cargas urbanísticas, a estos efectos, una naturaleza jurídica análoga al de una hipoteca parece deducirse que este mismo tratamiento recogido en la resolución posterior del Tribunal debería darse a los supuestos de transmisión de inmuebles afectos a otras garantías reales, en general, y garantías hipotecarias, en particular.

En consecuencia con lo expuesto, en relación con el supuesto objeto de consulta, este Centro directivo considera que el supuesto de inversión del sujeto pasivo previsto en el artículo 84.Uno.2º.e), tercer guion, de la Ley 37/1992 continuará resultando de aplicación, en todo caso, en las transmisiones de inmuebles afectos al pago de cargas urbanísticas en los términos expuestos reiteradamente y recogidos, entre otras, en la referida contestación número 0022-20, como sucede en el supuesto objeto de consulta, según manifiesta la entidad consultante.

8.- Por otra parte, se informa de que, en relación con las dudas suscitadas sobre el régimen de tributación indirecta de las operaciones inmobiliarias, tanto en el ámbito del Impuesto sobre el Valor Añadido como del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas, la Agencia Estatal de Administración Tributaria ha incorporado en el portal del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) dentro de sus servicios de asistencia virtual referentes al IVA, un nuevo servicio de ayuda e información al contribuyente denominado "Calificador Inmobiliario", creado para resolver las principales dudas planteadas en relación con la tributación indirecta relacionada con la transmisión, cesión y arrendamiento de bienes inmuebles, así como, la urbanización de terrenos.

El "Calificador inmobiliario" ofrece información sobre la tributación indirecta que afecta a las operaciones, distinguiendo entre diferentes supuestos, como la venta de edificaciones o terrenos, el arrendamiento sin opción de compra, arrendamiento con opción de compra, de inmuebles, así como las operaciones en las que intervienen las Juntas de compensación.

En concreto, indica si la operación de compraventa o arrendamiento del inmueble tributa por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales o por el Impuesto sobre el Valor Añadido, indicando en este último caso el tipo impositivo aplicable, a quién corresponde la declaración e ingreso del impuesto, y si en la factura que documente la operación se debe o no repercutir el Impuesto sobre el Valor Añadido.

A estos efectos, podrá contactar con la Agencia Estatal de Administración Tributaria a través de su sede electrónica: <http://www.agenciatributaria.gob.es/>, o en la siguiente dirección:

<https://www2.agenciatributaria.gob.es/avaeat/AVCalificadorInmo.nsf/Calificador?OpenForm>

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.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Función Públicas.