

DOCUMENTOS

**EL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO EN EL
PROCESO URBANÍSTICO: UNA ANÁLISIS A LA LUZ DE LA
JURISPRUDENCIA Y LA DOCTRINA ADMINISTRATIVA**

Autor: *Jesús Rodríguez Márquez*
Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Vigo

DOC. N.º 1/06



INSTITUTO DE
ESTUDIOS
FISCALES

N.B.: Las opiniones expresadas en este documento son de la exclusiva responsabilidad del autor, pudiendo no coincidir con las del Instituto de Estudios Fiscales.

ÍNDICE

- I. INTRODUCCIÓN
- II. LOS SUJETOS INTERVINIENTES EN EL PROCESO URBANIZADOR. SU CONSIDERACIÓN COMO SUJETOS PASIVOS DEL IVA
 1. Diversidad de sujetos participantes en el proceso urbanizador
 2. Los sujetos pasivos en el IVA. En particular, los urbanizadores de terrenos
 3. Especial consideración de los entes públicos
- III. LAS TRANSMISIONES DE TERRENOS REALIZADAS COMO CONSECUENCIA DEL PROCESO URBANIZADOR. SUJECIÓN AL IMPUESTO Y EXENCIÓN
 1. La consideración de entregas de bienes de las cesiones de aprovechamientos urbanísticos. Su devengo
 2. La aplicación del supuesto de no sujeción de la transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial
 3. La exención aplicable a las transmisiones de terrenos
 - 3.1. Terrenos rústicos y no edificables
 - 3.2. Transmisión de terrenos destinados exclusivamente a parques y jardines públicos o a superficies viales de uso público
 - 3.3. Excepciones a la exención
 - 3.3.1. Terrenos urbanizados o en curso de urbanización, cuando la transmisión la realice el promotor de la urbanización, excepto los destinados exclusivamente a parques y jardines públicos o a superficies viales de uso público
 - 3.3.2. Terrenos en los que se hallen enclavadas edificaciones en curso de construcción o terminadas cuando se transmitan conjuntamente con las mismas y las entregas de éstas estén sujetas y no exentas al impuesto
 4. Cesiones obligatorias y gratuitas de terrenos a favor de los ayuntamientos
- IV. LAS EJECUCIONES DE OBRAS REALIZADAS COMO CONSECUENCIA DEL PROCESO URBANIZADOR. SU CALIFICACIÓN COMO PRESTACIONES DE SERVICIOS
- V. ANÁLISIS PARTICULAR DE LAS OPERACIONES DE URBANIZACIÓN: SISTEMAS DE COMPENSACIÓN, COOPERACIÓN Y EXPROPIACIÓN. LA FIGURA DEL AGENTE URBANIZADOR
 1. El sistema de compensación. Aportaciones de terrenos a juntas de compensación, urbanización de los mismos y posteriores adjudicaciones por parte de éstas
 - 1.1. Planteamiento
 - 1.2. Juntas de compensación a las que no se transmite la propiedad de los terrenos
 - 1.2.1. Constitución de la Junta

- 1.2.2. Obras de urbanización
 - 1.2.2.1. La Junta acuerda derramas para hacer frente a los gastos de urbanización
 - 1.2.2.2. Entrega de parcelas edificables a la empresa urbanizadora como pago de las obras de urbanización
 - 1.2.2.3. Acuerdo entre la empresa urbanizadora y un miembro de la Junta, por el que la primera asume el pago de las derramas del segundo a cambio de parte del terreno edificable
- 1.2.3. Transmisiones voluntarias o forzosas –expropiaciones– realizadas con carácter previo a la adjudicación de parcelas edificables
- 1.2.4. Entregas de parcelas edificables a los miembros de la Junta
- 1.3. Juntas a las que sí se transmite la propiedad de los terrenos
 - 1.3.1. Constitución de la Junta
 - 1.3.2. Obras de urbanización
 - 1.3.2.1. La Junta acuerda derramas para hacer frente a los gastos de urbanización
 - 1.3.2.2. Entrega de parcelas edificables a la empresa urbanizadora como pago de las obras de urbanización
 - 1.3.2.3. Acuerdo entre la empresa urbanizadora y un miembro de la Junta, por el que la primera asume el pago de las derramas del segundo a cambio de parte del terreno edificable
 - 1.3.3. Transmisiones voluntarias o forzosas –expropiaciones– realizadas con carácter previo a la adjudicación de parcelas edificables
 - 1.3.4. Entregas de parcelas edificables a los miembros de la Junta
- 2. Urbanización de terrenos por el sistema de cooperación
 - 2.1. Las operaciones empresariales realizadas por el Ayuntamiento, por los propietarios de los terrenos y por las asociaciones de administrados
 - 2.2. El pago de las derramas mediante la entrega al Ayuntamiento de parcelas
- 3. Urbanización por el sistema de expropiación
- 4. La figura del agente urbanizador

I. INTRODUCCIÓN

El proceso urbanístico es, sin duda, uno de los sectores donde mayor problemática se suscita en relación con el IVA. Ello se deriva de varios factores. En primer lugar, de la propia complejidad material y jurídica del proceso urbanístico, con una normativa poco clara y cambiante, y donde se entremezclan verdaderas transmisiones de inmuebles con cesiones que no tienen dicha consideración y con múltiples prestaciones de servicios.

En segundo lugar, de la difícil distinción entre el tráfico civil y empresarial de este tipo de bienes. La Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, LIVA) sólo pretende someter a gravamen el segundo, lo que obliga a precisar cuándo nos encontramos ante transmisiones de terrenos que, por haber sido objeto de las transformaciones propias del proceso urbanístico, lleven incorporado un valor añadido. Ello incide en la propia definición de empresario a efectos del impuesto e impone un complicado juego de reglas de sujeción y de exención.

En tercer lugar, también añade un grado de dificultad la intervención en el proceso de entidades públicas –particularmente, los Ayuntamientos–, no siendo siempre fácil conocer cuándo actúan como empresarios.

Para finalizar, no debe olvidarse la importancia económica de estas operaciones, la estrecha vinculación que existe entre el IVA y la modalidad de TPO del ITPAJD y la gestión de ambos tributos por Administraciones tributarias diferentes, estatal y autonómica, respectivamente. Ello determina la existencia de criterios interpretativos divergentes que han dado lugar a una profusa jurisprudencia sobre el tema.

El presente trabajo pretende abordar todas las cuestiones anteriores. Para ello será necesario analizar, en primer lugar, el concepto de empresario o profesional a efectos de IVA y aplicado al proceso urbanístico. La razón se encuentra en que sólo las operaciones realizadas por esta clase de sujetos van a quedar gravadas por el impuesto. En segundo lugar, debemos examinar la tributación de las transmisiones de terrenos que se producen como consecuencia del proceso urbanizador. En tercer lugar, debemos hacer una breve referencia a la sujeción al impuesto de las obras de urbanización y, sobre todo, a su calificación como prestaciones de servicios. Por último, debemos exponer la sujeción a IVA de las concretas operaciones de urbanización, según cada uno de los sistemas previstos en el ordenamiento.

II. LOS SUJETOS INTERVINIENTES EN EL PROCESO URBANIZADOR. SU CONSIDERACIÓN COMO SUJETOS PASIVOS DEL IVA

1. Diversidad de sujetos participantes en el proceso urbanizador

En el proceso urbanizador pueden intervenir una gran diversidad de sujetos. Vamos a destacar, ahora, los más importantes.

1) En primer lugar, los propietarios de los terrenos afectados por el proceso que, de ordinario, realizan transmisiones de los mismos, los urbanizan o promueven su urbanización.

2) En segundo lugar, entidades públicas, en especial, los Ayuntamientos, cuya participación será más o menos intensa según el sistema de urbanización elegido. En cualquier caso, también realizan, con asiduidad, transmisiones de terrenos de su patrimonio.

3) En tercer lugar, las empresas dedicadas profesionalmente a la materialización de las obras de urbanización.

4) En cuarto lugar, unas personas jurídicas con rasgos peculiares, como son las juntas de compensación. Dichas entidades sólo aparecen en los casos en que la urbanización se desarrolla con arreglo al sistema de compensación. Según el artículo 127.3 del Texto Refundido de la Ley sobre Régimen del Suelo y Ordenación Urbana, de 9 de abril de 1976 (en adelante TRLS/1976), la Junta de Compensación tendrá naturaleza administrativa, personalidad jurídica propia y plena capacidad para el cumplimiento de sus fines. En consecuencia, nos encontramos ante una persona jurídica urbanística, que constituye un ejemplo de gestión autónoma por los propios interesados de funciones inicialmente administrativas.

5) Por último, los Agentes urbanizadores, figura de nueva creación por obra de algunas legislaciones autonómicas. Estos, como veremos más adelante, se comprometen a realizar las obras de urbanización a cambio de la percepción de solares edificables o de metálico.

Pues bien, la primera cuestión que debe resolverse consiste en precisar cuándo estos sujetos tienen la consideración de empresarios o profesionales a efectos de IVA. Ello porque sólo las operaciones que realicen en cuanto tales estarán sujetas al tributo.

2. Los sujetos pasivos en el IVA. En particular, los urbanizadores de terrenos

Los sujetos que acabamos de describir actuarán como empresarios en los siguientes casos:

1) En primer lugar, si se trata de sociedades mercantiles, ya que éstas se reputan empresarios, en todo caso. Por tanto, todas las operaciones que realicen, ya se trate de entregas de bienes o de prestaciones de servicios, estarán sujetas al impuesto.

2) En segundo lugar, si la operación de que se trate puede entenderse realizada en el desarrollo de una actividad empresarial. Para que exista actividad empresarial o profesional, se exige la concurrencia de dos requisitos, de conformidad con el artículo 5. Dos de la LIVA. De un lado, la ordenación por cuenta propia de factores de producción y, de otro, la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios (art. 5. Dos. 2.º).

No obstante, estas afirmaciones deben matizarse, puesto que la doctrina administrativa ha puesto en tela de juicio la sujeción sin excepciones de las operaciones realizadas por las sociedades mercantiles. En este sentido, puede citarse la resolución del TEAC de 28 de septiembre de 2005 (JT 2005, 1572), que niega que la transmisión de unos terrenos realizada por una sociedad limitada constituya el hecho imponible del IVA. Es preciso tener en cuenta que se trataba de una sociedad inactiva, que únicamente había realizado algunas operaciones de urbanización de los terrenos diez años atrás.

Son dos los argumentos empleados por el Tribunal. De un lado, se acude a la jurisprudencia comunitaria recaída en relación con las sociedades holding. En particular, se centra en la doctrina establecida por la STJCE de 29 de abril de 2004 (asunto C-77/2001), cuando señala que la mera adquisición, tenencia y venta de participaciones sociales no puede considerarse como una actividad económica, por mucho que la realice una sociedad mercantil.

Esta doctrina permite al Tribunal afirmar que la norma contenida en el artículo 4 Dos a) de la LIVA sólo formula una regla general, susceptible de excepciones. Como sabemos, este precepto afirma que las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas por sociedades mercantiles se consideran realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial.

Partiendo de estas premisas, el Tribunal formula, a continuación, el segundo argumento, apoyado, de nuevo, en la jurisprudencia comunitaria. En concreto, se trata de la STJCE de 11 de julio de 1991 (asunto C-97/90), que afirma que la condición de sujeto pasivo puede perderse cuando existen elementos objetivos que indican que la actividad empresarial no va a desarrollarse.

Aplicando ambas conclusiones al caso concreto, el TEAC considera que una sociedad que transmite un terreno sobre el que no se ha realizado ninguna actividad empresarial en un período de diez años no integra el hecho imponible de este tributo.

La posición que acabamos de exponer puede ser correcta en cuanto al fondo, pero entendemos que constituye una extralimitación por parte del Tribunal. Y ello porque no se trata, como sería posible y deseable, de una interpretación de la Ley española acomodada a la jurisprudencia comunitaria. Es mucho más que eso, se trata de una doctrina contraria al único sentido que puede atribuirse a la literalidad del artículo 4 Dos a) de la LIVA. Este precepto no sólo señala que las operaciones de las sociedades mercantiles se entienden realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial, sino que añade que así es “en todo caso”. Es decir, queda patente que la norma española no establece una regla general que admita excepciones, sino que presenta un carácter absoluto. Siendo así, lo que se plantea, realmente, es la posible incompatibilidad entre dicho precepto y la Sexta Directiva. Por tanto, el comportamiento correcto del TEAC debería haber consistido, a lo sumo, en la elevación de una cuestión prejudicial.

Esta resolución, además, es fuente de inseguridad jurídica, ya que no puede exigirse al ciudadano –y casi tampoco a los expertos y profesionales– que sean conocedores de esta interpretación que vacía de contenido la letra del artículo 4 Dos a) de la LIVA. Peor es la situación aún para la entidad recurrente, que había realizado la operación –y sujetado a TPO– años antes, cuando no era previsible que se alterara tanto el sentido del precepto.

3) Por último, si puede considerarse que nos encontramos ante sujetos que urbanizan terrenos, promueven, construyen o rehabilitan edificaciones para su venta, adjudicación o cesión por cualquier título, aunque se realicen ocasionalmente (art. 5. Uno. d) de la LIVA). Por tanto, siempre que se realice una actividad urbanizadora, promotora o constructora encaminada a la posterior transmisión, la misma estará sujeta al IVA. La LIVA no define las actividades de urbanización, por lo que debe atenderse, siguiendo a la resolución del TEAC de 26 septiembre 1996 (JT 1996, 1392), al concepto que se deriva de la legislación sectorial. Con arreglo a la misma, “la urbanización tiene por objeto reconvertir un terreno que no es apto para construir en otro susceptible de edificación, acondicionándolo para ello con servicios de abastecimiento de aguas, suministro de energía eléctrica, evacuación de aguas, acceso rodado, etc.”. Cuestión distinta es la de precisar cuándo tiene su inicio dicho proceso, pero esta cuestión será objeto de análisis detallado más adelante.

Como puede comprobarse, el precepto exige que la finalidad perseguida por el sujeto sea la de la venta del terreno o edificación. En consecuencia, no será empresario aquel sujeto que, no realizando ninguna actividad empresarial, promueve una construcción para uso propio. Como señala la DGT, en contestación a consulta de 8 mayo 2002 (JUR 2002, 248766) “la circunstancia que determina la adquisición de la condición de empresario o profesional es el destino previsto para los terrenos cuya urbanización se promueve. Por tanto, si se tiene la intención de proceder a la venta, adjudicación o cesión de dichos terrenos, entonces el promotor de su urbanización adquirirá la condición de empresario o profesional a los efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, si no la tuviera previamente, quedando la posterior transmisión de los mismos sujeta”.

La doctrina administrativa contempla algún supuesto particular de urbanizadores. A título de ejemplo, la contestación a consulta de 12 marzo 2004 (JT 2004, 557) precisa que en los supuestos en que la promoción se realiza a través de un contrato de cuenta en participación, el único que adquiere la condición de empresario es el gestor. Es decir, no nace un nuevo sujeto pasivo del impuesto como consecuencia de este contrato, ya que no supone la formación de un patrimonio común independiente. Tampoco adquiere la condición de empresario el cuentapartícipe, puesto que dicho sujeto no lleva a cabo la explotación –se limita a percibir las ganancias–, que corresponde en exclusiva al gestor.

A todo lo dicho hasta el momento debe realizarse una precisión adicional: según la doctrina administrativa los propietarios adquieren la condición de urbanizadores y, por tanto, de sujetos pasivos del impuesto, desde el momento en que se hayan incorporado a los terrenos parte, al menos, de los costes de urbanización [vid., entre otras, la contestación a consulta de 3 diciembre 2003 (JUR 2004, 63194)]. Esto significa que si un sujeto transmite un terreno –no afecto a ninguna actividad empresarial– ya en curso de urbanización, pero sin soportar los costes de su urbanización, que re-

caen sobre el adquirente, la operación no se encontrará sujeta al impuesto. Así, el vendedor, en el momento de la transmisión, no tiene la condición de urbanizador, que se le atribuye al comprador, por mucho que las obras hubiesen comenzado cuando los terrenos todavía no eran de su propiedad.

Esta doctrina, que puede ser correcta, debe interpretarse en sus justos términos. Así, debe considerarse que los costes derivados de la urbanización no son sólo los derivados directamente de la ejecución de las obras, sino también, por ejemplo, todos los necesarios para la constitución de una junta de compensación. Esta no parece ser la interpretación seguida por la doctrina administrativa. Así, la DGT, en contestación a consulta de 16 de marzo de 2004 (JT 2004, 622) considera, en una junta fiduciaria, que sus miembros sólo adquieren la condición de urbanizadores desde que soportan la primera derrama.

No obstante, la posición de nuestro Tribunal Supremo sí está en sintonía con la posición que nosotros hemos expresado. Así, la STS de 8 noviembre 2004 (RJ 2004, 7796) afirma que “resulta incongruente con la finalidad de la norma calificar como promotor a aquél que ejecuta o encarga trabajos físicos de urbanización, pero no a quien sobre los mismos terrenos, ya en curso de urbanización, se limita a realizar gastos exigidos por el planeamiento urbanístico, tanto más si en ambos casos se actúa en la calidad de empresario”. Por tanto, puede observarse como, en sintonía con nuestra tesis, el TS no exige el encargo de las obras y la repercusión de su coste. Por el contrario, basta, para ser urbanizador, con realizar la adquisición del terreno, realizar determinados gastos administrativos, procediendo luego a su venta. Cuestión distinta es la de precisar a partir de qué momento existe un terreno en curso de urbanización, elemento determinante de la aplicación de una exención en IVA y simultánea sujeción a TPO. Pero este problema será analizado más adelante.

Para finalizar, debe resaltarse la importante resolución de la DGT de 17 de junio de 2005 (JT 2005, 900), emitida en relación con el Agente urbanizador valenciano, pero que contiene una doctrina que entendemos como general en buena parte de sus aspectos. Y en esta materia ha introducido algunas precisiones. Se refiere a aquellos casos, que no sólo se dan en el peculiar sistema valenciano, en el que las obras de urbanización no se satisfacen en metálico sino mediante la entrega al urbanizador de derechos de aprovechamiento. En tal caso, se adquiere la condición de empresario y, por tanto, de sujetos pasivo del impuesto en el momento en que se produzca la transmisión de tales derechos, extremo que examinaremos luego. No obstante, podemos ya adelantar que dicho momento es aquel en que resulte eficaz el acto por el que se aprueba el proyecto de reparcelación, necesaria esta última en los casos del Agente urbanizador valenciano.

Siendo así, en el mismo momento en que el sujeto se convierte en empresario, sufragando los costes de urbanización mediante la entrega de los aprovechamientos, se produce la transmisión de éstos. Esto es, la entrega de los derechos es el elemento que atribuye la condición de empresario y, a la vez, operación gravada en cuanto realizada por un sujeto que acaba de adquirir la consideración de sujeto pasivo. Por tanto, parece que no cabe ninguna duda acerca de la sujeción al impuesto de tal transmisión.

Sin embargo, la DGT introduce aquí una limitación injustificada y carente de cualquier apoyo legal. Y ello porque entiende que la condición de promotor de la urbanización para su venta no se adquiere parcela a parcela, sino en bloque para todos los terrenos afectados por el proyecto de reparcelación. Por tanto, la sujeción de cada una de las operaciones dependerá de lo que haga posteriormente el propietario. Si cada una de las parcelas que se adjudica se destinan a su venta o cesión, todas las operaciones, incluida la de pago en especie al Agente urbanizador, estarán sujetas. En caso contrario, la Administración entiende que ninguna de las transmisiones está sujeta porque no existe actividad económica de urbanización.

A nuestro juicio, esta doctrina tal vez pueda sostenerse en caso de que ninguna de las parcelas que retiene su propietario se destine a la venta o cesión. Si ello sucede, pudiera afirmarse que no ha existido una verdadera voluntad de urbanizar para vender o ceder, ya que la única transmisión efectuada ha sido la necesaria para sufragar los costes de urbanización. Pero incluso en tal caso, la cuestión es muy dudosa, porque lo cierto es que los costes de urbanización del terreno entregado al Agente han sido sufragados por el propietario y simultáneamente se ha producido su transmisión. Por tanto, se dan los dos requisitos exigidos para la consideración de tales propietarios como empresarios.

De lo que no cabe duda es de que la doctrina administrativa no puede defenderse si el sujeto transmite alguna de las parcelas que se adjudica y otras no. En tal caso, no puede ponerse en duda de que existen varios terrenos –los entregados al Agente y los vendidos o cedidos a terceros– cuya urbanización ha sido soportada por su propietario con la intención de venderlos o cederlos. En consecuencia, respecto de tales operaciones no puede ponerse en duda su carácter empresarial.

En definitiva, creemos que nada autoriza a entender que la condición de promotor de la urbanización se adquiere en bloque, sino que debe contemplarse parcela a parcela y, en consecuencia, aplicar a cada una el régimen tributario que corresponda. Además, debe advertirse la inseguridad jurídica que provoca la posición administrativa. Es posible que un propietario sujete a IVA la transmisión de las parcelas a favor del Agente porque tenga la intención de vender la totalidad de los terrenos que mantiene en su propiedad, pero que, luego, por las circunstancias que sean, no los transmita íntegramente. Si ello sucede, resultará que, de manera sobrevenida, se ha producido la no sujeción a IVA de la primera de las transmisiones y la simultánea sujeción a TPO. Este resultado práctico es, como puede comprenderse, inadmisibles.

Por último, la resolución que estamos comentando también se detiene a formular criterios objetivos que permiten presumir la existencia de una actividad empresarial con independencia del lapso temporal transcurrido entre la urbanización del terreno y su transmisión. Es preciso advertir, ante todo, que tal precisión sólo afecta a la deducción de las cuotas soportadas con anterioridad al inicio de actividad. Es decir, despliega su eficacia en aquellos casos en que, habiendo existido ya obras de urbanización, el sujeto pasivo pretende deducir las cuotas soportadas antes de haber comenzado a transmitir o ceder los terrenos.

Así se desprende del precepto invocado para elaborar la doctrina que vamos a examinar, que no es otro que el artículo 27 del Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, RIVA), dedicado, precisamente, a esta cuestión. Así, la norma autoriza a la Administración a exigir que el sujeto pasivo acredite, mediante elementos objetivos, su intención inicial de destinar los bienes al desarrollo de su actividad empresarial futura, como requisito previo para poder deducir estas cuotas antes del inicio de aquélla. Además, su apartado segundo enumera algunos de los medios de prueba que pueden permitir dicha acreditación, entre los que se encuentran “la naturaleza de los bienes y servicios adquiridos o importados, que habrá de estar en consonancia con la índole de la actividad que se tiene intención de desarrollar”.

Haciendo uso de esta autorización, la DGT considera que son dos los factores a tener en cuenta en relación con los terrenos adquiridos. De un lado y sobre todo, el uso de los mismos. Así, si los terrenos tienen como finalidad albergar un polígono industrial o se les ha asignado un uso terciario no residencial, puede presumirse su futura utilización empresarial. De otro lado, el criterio anterior debe combinarse con el del tamaño del terreno. Este criterio despliega su eficacia en relación con aquellos terrenos que tienen un uso residencial. En tal caso, el uso no permite presumir la finalidad empresarial, por lo que debe acudir a los metros de edificabilidad. Por tanto, si se trata de un pequeño propietario habrá que concluir que van a destinarse a consumo, mientras que si la extensión es considerable se presumirá lo contrario.

Es preciso advertir, como ya indicábamos, que estos criterios únicamente despliegan sus efectos de manera provisional, a los solos efectos de la deducción previa. Así, es posible que un pequeño propietario de suelo con uso residencial proceda a la urbanización de los terrenos y posterior venta, no transcurriendo un lapso de tiempo muy dilatado. En tal caso, aunque se le haya negado la deducción de las cuotas soportadas, no puede caber duda acerca de que los actos posteriores han demostrado la intención de la urbanización para la venta, con la consiguiente caracterización de dicho sujeto como empresario. En sentido contrario, es posible que un propietario de una gran extensión de terreno proceda a la deducción e, incluso, devolución, de las cuotas inicialmente soportadas y, con posterioridad, destine aquél a consumo final. Si así sucede, se habrá producido un autoconsumo sometido a gravamen.

Con independencia de lo anterior, el artículo 27 del RIVA debe interpretarse de forma coherente con la doctrina sentada por la STJCE de de 21 de marzo de 2000 (asuntos acumulados C-110/98 a C-147/98, Gabalfrija), origen de tal precepto. Así, como es sobradamente conocido, dicha resolución

reconoce el derecho a la deducción de los sujetos pasivos de manera inmediata, esto es, desde el momento de la adquisición de los bienes que se van a destinar a la actividad empresarial, aun cuando ésta no haya comenzado efectivamente. Ahora bien, al tiempo, precisa que “el artículo 4 de la Sexta Directiva no impide, sin embargo, que la Administración Tributaria exija que la intención declarada de iniciar actividades económicas que den lugar a operaciones sujetas a impuesto se vea confirmada por elementos objetivos. En este contexto, es importante subrayar que la condición de sujeto pasivo sólo se adquiere definitivamente si la declaración de la intención de iniciar las actividades económicas previstas ha sido hecha de buena fe por el interesado. En las situaciones de abuso o de fraude en las que, por ejemplo, este último ha fingido querer ejercer una actividad económica concreta, pero en realidad ha pretendido incorporar a su patrimonio privado bienes que pueden ser objeto de deducción, la Administración Tributaria puede solicitar, con efecto retroactivo, la devolución de las cantidades deducidas”.

Como puede observarse, la cautela a la que alude el Tribunal y recogida en el artículo 27 del RIVA no parece que pueda convertirse en una exigencia completa de prueba de una intención subjetiva, lo que resulta imposible. Se trata, simplemente, de apreciar si, con los indicios de que se dispone en el momento de efectuar estas adquisiciones, parece razonable suponer que los bienes y servicios van a ser destinados al desarrollo de una actividad empresarial. Pero la regla general debe ser la de admisión de la deducción de dichas cuotas. A estos efectos, es preciso recordar que la STJCE de 21 de marzo de 2000 ni siquiera considera ajustado al Derecho comunitario el condicionar el derecho a la deducción a la presentación de una declaración censal. Dicho con otras palabras, el control de la verdadera intención del sujeto pasivo deberá efectuarse, sobre todo, *a posteriori*, exigiendo la devolución de las cuotas deducidas en caso de que la intención inicialmente declarada no se corresponda con la realidad constatada posteriormente.

3. Especial consideración de los entes públicos

Una cuestión que presenta singular relevancia dentro del tráfico inmobiliario –y en especial, en las tareas urbanizadoras– consiste en conocer, con carácter general, en qué casos las entregas de terrenos y parcelas que efectúan los Ayuntamientos se encuentran sujetas al impuesto. Ello exige que la entidad pública actúe como empresario o profesional. Pues bien, puede advertirse la existencia de una doctrina general, elaborada por la DGT, que considera que las entregas de parcelas o terrenos por Entes públicos se realizan en el ejercicio de una actividad empresarial o profesional en los siguientes casos [entre otras muchas, en su contestación a consulta de 18 febrero 2001 (JUR 2001,192238)]:

- 1) Cuando las parcelas o los terrenos transmitidos estuviesen afectos a una actividad empresarial o profesional desarrollada por el Ente público, es decir, como cualquier otro sujeto pasivo.
- 2) Cuando las parcelas o los terrenos transmitidos hubiesen sido urbanizados por el Ente público. En este caso, el Ayuntamiento se convierte en empresario por definición legal.
- 3) Cuando la realización de las propias transmisiones de parcelas o terrenos efectuadas por el Ente público determinasen, por sí mismas, el desarrollo de una actividad empresarial, al implicar la ordenación de un conjunto de medios personales y materiales, con independencia y bajo su responsabilidad, para intervenir en la producción o distribución de bienes o de servicios, asumiendo el riesgo y ventura que pueda producirse en el desarrollo de la actividad.

Este último supuesto es, sin duda, el más difícil de precisar. A título de ejemplo, la DGT, en contestación a consulta de 16 diciembre 1997 considera que constituye una actividad empresarial la transferencia de aprovechamientos efectuadas por la Administración actuante para facilitar la ejecución del planeamiento. Así, señala que “en base a la interpretación conjunta de los artículos 5 y 7 de la Ley del Impuesto debe concluirse que las referidas operaciones estarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido, por cuanto la actuación de la Administración consiste en la adquisición y venta de aprovechamientos, mediante precio en todo caso («por su valor urbanístico»), lo cual supone una intervención en la producción de bienes en el mercado inmobiliario, aunque la razón última de dicha intervención coincida con la mejora en la ejecución del planeamiento urbanístico”. En el mismo sentido se pronuncia la resolución del TEAC de 4 julio 2002 (JT 2002, 809).

III. LAS TRANSMISIONES DE TERRENOS REALIZADAS COMO CONSECUENCIA DEL PROCESO URBANIZADOR. SUJECIÓN AL IMPUESTO Y EXENCIÓN

Como hemos visto, las transmisiones de terrenos realizadas por los sujetos antes descritos, siempre que actúen como empresarios o profesionales, quedan sujetas al impuesto. A continuación vamos a examinar los principales problemas que suscitan dichas operaciones, entre las que puede destacarse la aplicación de la exención regulada en el artículo 20. Uno. 20.º de la LIVA.

1. La consideración de entregas de bienes de las cesiones de aprovechamientos urbanísticos. Su devengo

Con carácter previo al examen de la exención a que acabamos de referirnos, hemos de analizar una cuestión particular, pero de suma importancia. Se trata de precisar si las cesiones de aprovechamientos urbanísticos tienen la consideración de entregas de bienes, asimilándose a las de terrenos, o constituyen una prestación de servicios.

La doctrina de la DGT en esta materia es clara y uniforme. Así, las contestaciones a consultas de 28 de junio de 2002 (JUR 2002, 257437) y de 17 de septiembre, 20 de noviembre y 4 de diciembre de 2003 (JUR 2004, 9349, 21063 y 63230) consideran, de forma unánime, que las transferencias de aprovechamientos constituyen una entrega de bienes en la medida en que suponen la transmisión del poder de disposición sobre bienes inmuebles que antes eran propiedad de otra persona o entidad. Más explícita es la última de las resoluciones citadas, cuando afirma que “en las transmisiones de aprovechamientos, lo transmitido otorga al adquirente el derecho a edificar una superficie mayor a la que tenía derecho con los inmuebles de que disponía; en definitiva, su contenido se parece más a una transmisión de terrenos edificables que a un derecho real de goce o disfrute sobre terreno determinado”.

Como puede observarse, esta doctrina no deja de ser discutible y supone una excepción a la regla general que considera a las transmisiones de derechos como prestaciones de servicios.

Esta doctrina ha sido reiterada por la contestación a consulta de 17 de junio de 2005, ya citada, añadiéndose una precisión de suma importancia, la del momento del devengo de estas peculiares entregas de bienes. Así, se considera que, existiendo reparcelación, el devengo se produce en el momento en que sea eficaz el acto administrativo por el que se aprueba el correspondiente proyecto. El fundamento para adoptar esta posición proviene de la normativa urbanística. En concreto, la resolución cita el artículo 111 del Real Decreto 3288/1978, de 25 de agosto, por el que se aprueba el Reglamento de Gestión Urbanística (en adelante, RGU) que regula la forma de notificación y publicación de la aprobación definitiva de la reparcelación. Así, se entiende que desde dicho momento el adquirente de los derechos –en el caso concreto examinado, el Agente urbanizador– puede disponer de las parcelas que se le hayan adjudicado.

Esta solución, sin embargo, plantea un nuevo problema. El artículo 111 del RGU dispone la notificación individual de este acto de aprobación, así como su publicación en el *Boletín Oficial de la Provincia*, en el tablón de anuncios del Ayuntamiento y en un periódico de la provincia de difusión corriente en la localidad. Así las cosas, se plantea el problema de elegir una fecha exacta para situar allí el devengo. Problema que se acrecienta por la dispersión de la normativa autonómica, ya que estas Administraciones tienen competencias en esta materia.

Parece claro que no puede ser la fecha de la notificación personal a los directamente interesados, ya que este momento puede ser diferente para cada uno de ellos y el devengo tiene que ser único. Ante esta situación, la DGT concluye entendiendo que el devengo se sitúa en el momento en que la aprobación definitiva del proyecto de reparcelación se haga pública, considerando por tal el primero de los actos de publicación –ya sea en el *Boletín*, en el tablón de anuncios o en el periódico– que se produzca.

Como puede observarse, esta solución tiene un alto grado de complejidad y, además y frente a lo pretendido, un alto grado de inseguridad. Así, se obliga a los sujetos pasivos a estar pendientes de todos los actos de publicación posibles para, a continuación, verificar cuál es el primero y localizar allí el devengo. Además, se trata de una solución deficiente desde un punto de vista técnico, ya que el acto de aprobación definitivo aún no es firme en vía administrativa, pudiendo ser objeto de impugnaciones y de una eventual anulación total o parcial. Por ello, hubiese sido preferible acudir al artículo 113 del RGU, que afirma que, una vez firme dicho acto, el Organismo que lo hubiera adoptado lo notificará a todos los interesados y otorgará escritura pública u otorgará un documento administrativo que también constituye un título inscribible. Pues bien, a nuestro juicio, hubiese sido preferible atender a la fecha de la formalización de cualquiera de estos dos documentos. En primer lugar, brinda seguridad a los intervinientes, ya que su fecha es perfectamente conocida. En segundo lugar, se trata de un momento en el que el acto de reparcelación es firme en vía administrativa. Por último, parece que puede afirmarse que es aquí cuando se produce la transmisión del dominio, concurriendo los requisitos de título y modo.

Para finalizar, sólo nos queda examinar si esta doctrina de la DGT puede extenderse –sobre todo, si así lo va a entender la Administración– a las transmisiones realizadas en otros sistemas de ejecución donde no existe reparcelación. En particular, nos referimos al de compensación. Entendemos que la respuesta debe ser afirmativa, situándose el devengo en el momento de aprobación del proyecto de compensación. Así, el artículo 174.4 del RGU dispone que la aprobación definitiva del proyecto de compensación produce los mismos efectos jurídicos que la aprobación definitiva del proyecto de reparcelación. Si tenemos en cuenta que el fundamento de la tesis sostenida por la Administración en relación con este último se encuentra en sus efectos jurídicos, parece evidente la respuesta.

2. La aplicación del supuesto de no sujeción de la transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial

Un segundo problema que debemos analizar es la posible aplicación del supuesto de no sujeción previsto en el artículo 7. 1.º a) de la LIVA, es decir, el que afecta a la transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial. Nos estamos refiriendo a los casos en que el propietario de los terrenos se convierte en empresario por su condición de urbanizador y transmite a un tercero todo el suelo incorporado al proceso. En dicha situación puede sostenerse que está enajenando la totalidad de su patrimonio empresarial. De esta forma, la operación queda no sujeta a IVA y sujeta a TPO.

En esta materia pueden diferenciarse tres etapas distintas en la doctrina de la DGT. En una primera, se sostuvo la aplicación del supuesto de no sujeción, siempre que concurren los requisitos previstos en la norma. Es decir, que se transmita la totalidad de todo el patrimonio empresarial a favor de un solo adquirente que continúe en el ejercicio de la actividad empresarial. Por ello, las contestaciones a consulta de 11 mayo 1998 (JUR 2001, 217212), de 15 enero 1999 (JUR 2001, 192517) y de 13 noviembre 2001 (JUR 2002, 90243) entienden que siempre que el urbanizador transmita todos los terrenos afectados por la urbanización, antes de que estén finalizadas las obras y el adquirente las prosiga, concurre este supuesto de no sujeción. A nuestro juicio, esta posición supone una quiebra del sentido de la no sujeción regulada en el artículo 7. 1.º de la LIVA, prevista, precisamente, para facilitar las transmisiones empresariales sin coste fiscal. Ello ya que produce, justamente, el efecto contrario, como consecuencia de la intervención de TPO. No obstante, en esta primera época existía una posibilidad de limitar los efectos negativos derivados de la aplicación de la norma que venimos analizando. Dicha posibilidad pasaba por realizar una interpretación estricta de lo que debe entenderse por continuar el ejercicio de la misma actividad empresarial. Así, sólo concurre este requisito si el adquirente de los terrenos continúa urbanizándolos con la intención de venderlos. Pero no puede aplicarse el artículo 7. 1.º a) de la LIVA si, como suele ser habitual, la empresa compradora incorpora los terrenos a una posterior promoción inmobiliaria.

Sin embargo, esta última posibilidad se desvaneció en lo que nosotros hemos denominado segunda etapa, motivada por un cambio de criterio de la DGT. Este viene dado por la aplicación de la STJCE de 27 noviembre 2003, que estima que el artículo 5. 8 de la Sexta Directiva no exige que el adquirente desarrolle la actividad empresarial o profesional ejercida por el transmitente. Por ello, la DGT,

en contestación a consulta de 5 agosto 2004 (JUR 2004, 270774) afirma que el criterio anterior debe ser modificado, “de modo que, si bien es necesario que el beneficiario tenga la intención de explotar el establecimiento mercantil o la parte de la empresa transmitida y no simplemente de liquidar de inmediato la actividad en cuestión, no es menos cierto que la actividad económica que realice dicho beneficiario no ha de ser necesariamente la misma que venía desarrollando el transmitente”. Siendo así, la aplicación del artículo 7. 1.º a) de la LIVA/1992 sólo podía evitarse si la transmisión se realizaba a favor de más de un adquirente o si aquélla no se refería a la totalidad de los terrenos objeto de urbanización.

La situación ha dado ahora un cambio radical y parece que definitivo, por obra de la citada contestación a consulta de 17 de junio de 2005. Así, esta resolución sostiene la imposibilidad de aplicar, en estos supuestos y en todo caso, el supuesto de no sujeción. El argumento empleado viene por la vía de examinar cuál es el sentido de que el artículo 4.3 de la Sexta Directiva permita a los Estados considerar como empresarios a los promotores inmobiliarios ocasionales. La razón de ello reside, sin lugar a dudas, en la importancia económica de tales operaciones y en el deseo de que no se interrumpa la cadena de repercusión y deducción del tributo una vez iniciado el proceso de producción suelo. Pues bien, partiendo de esta idea, se llega a la conclusión de que la aplicación del supuesto de no sujeción dejaría sin sentido a la previsión de la Sexta Directiva, perdiendo su razón de ser. En consecuencia, se formula, como regla general, que el supuesto de no sujeción que venimos examinando nunca se aplica a los promotores inmobiliarios ocasionales.

3. La exención aplicable a las transmisiones de terrenos

3.1. Terrenos rústicos y no edificables

De conformidad con el artículo 20. Uno. 20.º, se declaran exentas, en primer lugar, 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.

Tal y como precisa la resolución del TEAC de 21 octubre 1998 (JT 1998, 1870), la finalidad de esta norma de exención es clara. Así, se ha querido distinguir entre el tráfico del suelo sin transformación industrial alguna, exento, y el tráfico del suelo convertido por la acción del hombre en una superficie susceptible de aprovechamiento constructivo, no exento. Es preciso tener en cuenta que el IVA es un impuesto que recae sobre el consumo pero teniendo en cuenta el valor que se va añadiendo al producto en cada una de las fases del proceso productivo. Ello determina que sólo queden sometidas al tributo aquellas transmisiones que se efectúan después de que los terrenos hayan sido objeto de cierto proceso de producción, esto es, de su preparación para ser objeto de futuras construcciones.

La aplicación de este precepto plantea varios problemas, aunque nosotros sólo nos vamos a centrar en aquel que presenta interés dentro del proceso urbanístico. Se trata de la interpretación del término “terrenos edificables”, a los que no se aplica la exención. Esta es una materia en la que, a pesar de encontramos ante un impuesto armonizado, el legislador nacional tiene margen de libertad. Tal y como señala la STJCE de 28 de marzo de 1996 (Asunto C-468/1993 *Gemeente Emmen/Belastingdienst Grote Ondernemingen*) no corresponde al Tribunal precisar qué grado de urbanización debe tener un terreno para ser calificado como edificable, correspondiendo esta tarea a los Estados miembros.

En uso de esta libertad de configuración de la exención, el propio precepto advierte que dicha condición concurre en dos casos:

1) En primer lugar, cuando se trate de terrenos calificados por la legislación urbanística como solares. La DGT, en contestación a consulta de 18 febrero 2000 (JUR 2001, 192238) precisa que “serán solares aquellas superficies de suelo que reúnan varios requisitos:

— Que se trate de suelo urbano: que cuenten con acceso rodado, abastecimiento y evacuación de aguas y suministro de energía eléctrica o, en ejecución del planeamiento, lleguen a disponer de dichos elementos de urbanización.

— Que sean aptas para la edificación: quedarán excluidas de la calificación del solar aquellas parcelas de suelo urbano que las normas de regulación urbanística reserven para otros usos.

— Que estén urbanizadas con arreglo a las normas mínimas establecidas en cada caso por el planeamiento”.

2) En segundo lugar, también se considera que un terreno es apto para la edificación por haber sido autorizada por la correspondiente licencia administrativa. Esta última situación se da, según la legislación urbanística, en dos supuestos. De un lado, en aquellos casos en que mediante la licencia se autorizan la urbanización y edificación simultáneas. Así sucede en el suelo industrial. De otro, en aquellos otros en que sobre suelo no urbanizable, se autorizan edificaciones aisladas destinadas a vivienda familiar o a instalaciones de utilidad pública o a interés social.

En aplicación de las normas anteriores, la SAN de 22 abril 1997 (JT 1997, 489) considera exenta la entrega de un terreno calificado como urbanizable programado, no existiendo, tampoco, la licencia a que nos acabamos de referir. Ello aunque el sujeto pasivo pagó por dicho terreno el Impuesto Municipal sobre Solares, ya que dicho tributo no sólo gravaba los solares, sino también los terrenos urbanizables. En el mismo sentido pueden consultarse, entre otras, las resoluciones del TEAC de 12 junio 1997 (JT 1997, 1028) y de 9 julio 1997 (JT 1997, 1191).

Del mismo modo, la STSJ de Castilla-La Mancha de 19 abril 1996 (JT 1996, 428) considera aplicable la exención en un supuesto en el que “la sociedad adquirente efectuó todos los trámites para obtener autorización para construir con posterioridad a la transmisión de los terrenos, lo cual significa que en el momento de la compraventa no existía ni siquiera una licencia provisional para la construcción industrial y, por lo tanto, dichos terrenos eran, con independencia de posteriores autorizaciones, terrenos no edificables y, en definitiva, por tanto, sujetos y exentos del IVA con la consiguiente aplicación del último párrafo del artículo 7.5 del Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales”.

Un criterio diferente es el mantenido por la STSJ de Castilla-La Mancha de 7 enero 2000 (JT 2000, 224). Esta resolución considera no aplicable la exención a pesar de que, en el momento en que se efectuó la cesión del terreno, éste no contaba con la correspondiente licencia para construir. Y ello ya que “por mucho que en el momento de la cesión del derecho de superficie es posible que la licencia no estuviera obtenida (no consta) lo cierto es que, pese a ello, dicha cesión se hace con la perspectiva de la obtención de tal licencia para construir, hasta el punto de que, en caso de que no se obtenga, la cesión se resuelve (cláusula 7.ª párrafo quinto). Siendo ello así, es decir, sujetándose la cesión a la condición resolutoria de la obtención de la licencia para construir, es claro que la realidad económica del negocio es la de la cesión de un terreno edificable por contar con licencia, pues de no obtenerse se resuelve el mismo”.

3.2. Transmisión de terrenos destinados exclusivamente a parques y jardines públicos o a superficies viales de uso público

De conformidad con el artículo 20. Uno. 20.º de la LIVA también se encuentra exenta la transmisión de terrenos destinados exclusivamente a parques y jardines públicos o a superficies viales de uso público. No obstante, es preciso distinguir aquí entre dos clases de transmisiones. De un lado las cesiones gratuitas de terrenos a favor de los Ayuntamientos para dichas finalidades, obligatorias y gratuitas en un determinado porcentaje, según la normativa urbanística. Estas transmisiones, como tendremos ocasión de analizar, se encuentran no sujetas al impuesto y, por tanto, no resultan afectadas por esta exención. De otro lado, el resto de transmisiones para estas finalidades, sujetas siempre que las realice un empresario o profesional en ejercicio de su actividad, pero exentas de conformidad con el artículo 20. Uno. 20.º de la LIVA. Piénsese, por ejemplo, en la expropiación de un terreno a una sociedad mercantil para la construcción de una carretera. Esta operación estaría sujeta y exenta de IVA y, además, exenta de TPO, al ser el adquirente una Administración, de conformidad con el artículo 45. I. A) del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (en adelante, TRITPAJD).

Es preciso observar que la exención de estas transmisiones opera, exclusivamente, en atención al destino de los terrenos. Con independencia, por tanto, de la clase de terreno de que se trate y, en particular, de su carácter edificable. Es lo que sucede, por ejemplo, con las carreteras, que según el artículo 6.Dos de la LIVA tienen la consideración de edificaciones. Así, los terrenos dedicados a la construcción de una carretera son aptos para edificar, bastando la aprobación del proyecto de construcción por parte de la Administración. A pesar de ello, su transmisión siempre va a estar exenta.

3.3. Excepciones a la exención

A pesar de la declaración inicial de la norma, la exención no se extiende a los siguientes terrenos, aunque no tengan la condición de edificables:

3.3.1. Terrenos urbanizados o en curso de urbanización, cuando la transmisión la realice el promotor de la urbanización, excepto los destinados exclusivamente a parques y jardines públicos o a superficies viales de uso público

Tal y como ya hemos señalado, es preciso recordar que la persona que promueve la urbanización de un terreno para su venta es sujeto pasivo a efectos de IVA. Por tanto, si lo transmite, la operación se encuentra sujeta y, por aplicación de la excepción que vamos a analizar, no exenta. En caso de que la transmisión la realice una persona distinta del promotor de la urbanización, pueden darse dos situaciones. Si el transmitente es empresario o profesional y actúa como tal, la operación se encontrará sujeta a IVA, pero exenta si el terreno no es edificable. En caso contrario, la venta no estará sujeta a IVA, sino a TPO.

Esta excepción a la exención también ha suscitado problemas en su interpretación. En particular, se ha planteado qué debe entenderse o, mejor dicho, a partir de cuándo puede entenderse que nos encontramos ante “terrenos en curso de urbanización”. Así, la doctrina administrativa —expresada en las resoluciones del TEAC de 1 febrero 1995 (JT 1995, 385), de 23 marzo 1995 (JT 1995, 627), de 22 junio 1995 (JT 1995, 1103), de 30 enero 1997 (JT 1997, 311), de 12 junio 1997 (JT 1997, 953), de 10 julio 1998 (JT 1998, 1678) y de 21 octubre 1998 (JT 1998, 1869)— considera que cuando la Ley menciona los terrenos en curso de urbanización se está refiriendo a las operaciones materiales de transformación de la topografía del terreno o, en otro término, al proceso de producción de suelo edificable. En consecuencia, se considera exenta la transmisión de un terreno realizada con anterioridad a dicho momento. En sentido contrario, la exención sólo resulta excluida si las obras han comenzado efectivamente antes de la transmisión, no siendo suficiente que se haya aprobado el proyecto de urbanización, que se haya aportado el mismo a una Junta de Compensación o que se encuentre aprobado el correspondiente Plan Parcial. En este sentido, el Informe de la Subdirección General de Impuestos sobre el Consumo, de 26 de mayo de 1995, afirma que “por urbanización debe entenderse, por tanto, la realización efectiva de las obras necesarias para que el inmueble adquiera tal condición. La aprobación del planeamiento urbanístico y del consiguiente proyecto de urbanización (incluido el de compensación), aunque afectan evidentemente a la situación y valor del terreno no suponen la dotación efectiva de servicios e infraestructuras, por lo que no cabe calificar dichas actuaciones como de urbanización del terreno propiamente dicho”.

Sin embargo, el criterio seguido por parte de nuestra jurisprudencia resulta radicalmente opuesto. Así, las SSAN de 22 de abril de 1997 (JT 1997, 489), de 2 abril 1998 (JT 1998, 757) y de 16 mayo 2000 (JT 2000, 1966) entienden que debe considerarse que están en curso de urbanización aquellos terrenos sobre los que existe Plan Parcial de Ordenación del suelo y Junta de Compensación, ya que así se deduce de la legislación urbanística. Así, las dos últimas resoluciones citadas parten del hecho de que “ni la Ley ni el reglamento del IVA define lo que se entiende por «curso de urbanización» y por ello lo correcto ha de ser acudir a las normas urbanísticas, para conocer el alcance que ha de tener tal expresión”. En consecuencia, lo relevante es que “la disposición transitoria tercera del Texto Refundido de la Ley del Suelo de 1976, estableció que los planes parciales... se entendió que estaban en curso de ejecución, en el sistema de compensación, cuando se hubieren aprobado por el órgano urbanístico competente la constitución de la Junta de Compensación”. Esta doctrina ha sido refrendada, de manera categórica, por las más recientes SSAN de 1 junio 2001 (JT 2001, 1602), de 18 julio 2001 (JT 2001, 1578) y de 15 marzo 2002 (JUR 2002, 144523), donde se afirma que “el apartado a)

del número 20 artículo 8. 1 de la Ley del IVA –es decir, el actual art. 20. Uno. 20.º de la LIVA/1992– no exige que se haya producido una transformación material del terreno, sino que la expresión “en curso de urbanización” comprende también los supuestos en que se han aprobado definitivamente los instrumentos del planeamiento urbanístico que suponen la adquisición del derecho a urbanizar”.

Las dos posiciones que acabamos de describir presentan argumentos a su favor. A simple vista, puede parecer más correcta la posición del TEAC, que atiende al momento en que se inician materialmente las obras. Y ello porque, aparentemente, dicha interpretación resulta coherente con la finalidad perseguida por la exención. Así, mientras que el terreno no ha empezado a transformarse no hay ningún valor añadido que deba ser sometido al IVA. Por tanto, las transmisiones realizadas hasta entonces constituyen un tráfico civil de los bienes, exento de IVA y sujeto a TPO.

Precisamente, ésta ha sido la argumentación empleada por la STS de 19 de abril de 2003 (RJ 2003, 4010) para respaldar la posición administrativa. Así, acude a la Exposición de Motivos de la anterior Ley reguladora del impuesto, donde se afirma que la finalidad de las exenciones inmobiliarias no es otra que la de someter a gravamen, exclusivamente, el proceso de producción de las edificaciones. Dicha constatación lleva al Tribunal a afirmar que “el hecho de que un proyecto de urbanización esté en fase de ejecución, en el sentido urbanístico del término, para lo cual es relevante, por supuesto, que exista Junta de Compensación, no es bastante para declarar la exención, pues ésta lo que prima es la preparación material del suelo para la construcción de viviendas”.

Frente a este razonamiento, sin embargo, pueden oponerse múltiples y relevantes argumentos. En primer lugar, tal y como indican las resoluciones citadas de la Audiencia Nacional, el concepto de terrenos en curso de urbanización o urbanizados es, sobre todo, jurídico, por lo que, a falta de una definición en el ordenamiento tributario, debe acudir a la legislación reguladora de la materia.

En segundo lugar –añadimos nosotros–, el partir de una fecha cierta brinda seguridad jurídica a los obligados, mientras que resulta difícil precisar –y, sobre todo, probar– cuándo se inician materialmente las obras.

Por último, es cierto que la legislación del impuesto sólo pretende someter a gravamen las transmisiones de terrenos que ya se hayan incorporado al proceso productivo de edificaciones. Pero, precisamente, entendemos que aquella incorporación se inicia a partir de la aprobación de los instrumentos jurídicos que ponen en marcha su urbanización. Así, la realidad nos muestra que la creación de valor añadido –que es el dato esencial en este impuesto– no exige el inicio material de las obras, sino que se produce por la mera incorporación del terreno, desde un punto de vista jurídico, al proceso urbanizador. Este último argumento es empleado por la propia Audiencia Nacional en alguna de las resoluciones citadas. Así, la Sentencia de 1 junio 2001 (JT 2001, 1602) toma en consideración el hecho de que la propia Administración autonómica había tenido en cuenta, a efectos de comprobación de valor, que las fincas tenían un mayor valor como consecuencia de la aprobación de los instrumentos de planeamiento urbanístico.

En atención a estas consideraciones, entendemos preferible la solución ideada por las resoluciones de la Audiencia Nacional. Es decir, frente a lo que sostiene nuestro Tribunal Supremo, debe atenderse a la fecha de aprobación definitiva de los correspondientes instrumentos de planeamiento urbanístico. Por ello, debe estimarse que si un terreno se transmite con posterioridad a la constitución de una Junta de Compensación –aunque todavía no hayan comenzado las obras–, la operación se encuentra sometida a IVA. Incluso, debe defenderse, como parece admitir la Audiencia Nacional, que la condición de terreno en curso de urbanización se adquiere ya con la aprobación de un Plan Parcial.

No obstante, debe resaltarse que la doctrina del TS se encuentra ya consolidada. Así, las SSTS de 11 octubre y 8 noviembre 2004 (RJ 2004, 6819 y 7796) adoptan el criterio que hemos calificado como material.

Una solución distinta, es la de considerar que existe un terreno en curso de urbanización desde el momento de la aprobación del proyecto de urbanización. Esta tercera posibilidad supone admitir la doctrina del TEAC, en el sentido de afirmar que el terreno está en curso de urbanización desde que se inicia el proceso de producción encaminado a la obtención de suelo edificable. No obstante, difiere de esta doctrina administrativa en el momento en que se considera iniciado dicho proce-

so, que, según esta posición, no comienza con la realización material de las obras, sino con la referida aprobación del proyecto de urbanización.

Estas posiciones más matizadas parecen que empiezan a ser acogidas por algún pronunciamiento, todavía aislado. Es el caso de la resolución del TEAC de 5 noviembre 2003 (JT 2004, 314), que excluye la exención porque, en el supuesto examinado, había tenido lugar la aprobación definitiva del proyecto de urbanización y también se había formalizado acta de inicio y comprobación del replanteo para comenzar las obras de urbanización. Como puede observarse, el Tribunal sigue empleando el mismo criterio, exigiendo el inicio de las obras. Pero, al menos, fija dicho comienzo en un momento preciso, como es el acta de replanteo.

También debe indicarse que la DGT ha venido a matizar su propia doctrina y, de alguna forma, la sostenida por el TS a través de la contestación a consulta de 17 de junio de 2005, tantas veces citada. Dicha resolución afirma, en primer lugar, la vigencia del denominado criterio material como momento inicial del proceso de urbanización, a estos efectos. Sin embargo, a continuación desplaza el elemento determinante desde este aspecto hacia el hecho de haber soportado los gastos de urbanización.

La mejor forma de entender esta doctrina “revisada” de la DGT pasa por examinar el caso concreto, que no es otro, de nuevo, que el del Agente urbanizador al que se le retribuyen las obras de urbanización mediante entrega de derechos de aprovechamiento. Como ya sabemos, esta resolución entiende que el devengo de la entrega de bienes –insistimos, así se califica la transmisión de derechos de aprovechamiento– se produce con la aprobación del proyecto de reparcelación. Sin embargo, puede suceder que todavía no hayan comenzado las operaciones de dotación de infraestructuras, la transformación material del terreno. En estas circunstancias, la aplicación de la doctrina del TS –y la tradicional de la DGT, debe recordarse– daría como resultado que la operación se encontrara sujeta pero exenta. Y es aquí donde la DGT introduce una cierta corrección a las tesis ya consolidadas. Así, entiende que cuando alguien transmite un terreno habiendo soportado sus costes de urbanización, el objeto de la compraventa, en realidad, es el terreno ya urbanizado o en curso de urbanización, por mucho que no hayan comenzado aún las obras. Por tanto, afirma la sujeción sin exención de tales transmisiones.

En el caso del Agente urbanizador valenciano la conclusión anterior aparece reforzada, ya que la normativa autonómica prevé el pago en especie mediante la entrega de “parcelas edificables”. Por tanto, es la propia Ley la que dispone que los gastos de urbanización de los terrenos entregados a aquél sean sufragados por los propietarios. Estos, si quieren evitar el pago en metálico tienen que transmitir al Agente unos terrenos ya urbanizados, entendiendo por tales, según este criterio, terrenos sin coste de urbanización para el Agente.

No obstante, es preciso señalar que existen pronunciamientos judiciales que exigen que el carácter de terreno urbanizado o en curso de urbanización concorra en el momento de devengo del impuesto, resultando irrelevante que, con posterioridad, se efectúen obras de urbanización. Es el caso de la SAN de 18 de enero de 2000 (JT 2000, 92).

La disparidad de soluciones expuesta pone de relieve la necesidad de que la propia LIVA precise el concepto de terrenos en curso de urbanización. En tanto esto no suceda, nos tememos que los sujetos pasivos van a tener serias dificultades para conocer, con una mínima dosis de seguridad, si las transmisiones que efectúen se encuentran o no exentas del impuesto.

En cualquier caso y como es lógico, en tanto esto no suceda los sujetos pasivos están acomodando su comportamiento a la doctrina emanada del TS, si bien utilizando fórmulas jurídicas que permitan conciliar los intereses en juego con la exclusión de la exención. Un buen ejemplo de ello es la contestación a consulta de 5 febrero 2004 (JT 2004, 410), en la que los particulares preguntan el tratamiento tributario de una promesa de venta futura, que se producirá cuando finalice la urbanización, con la entrega de unas arras que se aplicarán después a pago de parte del precio. En esta situación, la DGT considera que la entrega futura no estará exenta, debiendo repercutirse IVA en el momento de la entrega de las arras, al constituir un pago anticipado. Del mismo modo, se están celebrando ventas sometidas a la condición suspensiva de que se urbanice el terreno. Ante esta situación la STSJ de Madrid de 22 octubre 2004 (JUR 2005, 58228) considera que la transmisión se producirá cuando se cumpla la condición, por lo que tampoco resulta aplicable la exención. En cualquiera de

estos casos, advertimos nosotros, la exclusión de la exención sólo se producirá, con la concepción del TS, si la puesta a disposición del terreno tiene lugar tras el comienzo de la urbanización. Si el bien se entrega a la formalización del contrato, no podrá estimarse que existe una promesa de venta, sino una compraventa, ni una venta sometida a condición suspensiva, sino realizada pura y simplemente.

Es preciso advertir, para finalizar, que los terrenos destinados exclusivamente a parques y jardines públicos o a superficies viales de uso público, como ya vimos, siempre están exentos –o no sujetos–, se encuentren o no urbanizados o en curso de urbanización.

3.3.2. Terrenos en los que se hallen enclavadas edificaciones en curso de construcción o terminadas cuando se transmitan conjuntamente con las mismas y las entregas de éstas estén sujetas y no exentas al impuesto

El legislador ha decidido aquí, de forma similar a lo que sucede en la excepción anterior, someter al impuesto las entregas de terrenos que, aun no teniendo la condición de edificables, han sido objeto de construcciones. Y ello ya que a dichos terrenos se les ha incorporado un valor añadido que debe ser sometido a gravamen. Además, es preciso resaltar que esta excepción a la exención incluye supuestos patológicos según la legislación urbanística, como los de caducidad de la licencia o, incluso, los de edificación sin licencia.

No obstante, sí estarán exentas las entregas de terrenos no edificables en los que se hallen enclavadas construcciones de carácter agrario indispensables para su explotación y las de terrenos de la misma naturaleza en los que existan construcciones paralizadas, ruinosas o derruidas. En estos últimos casos, no puede afirmarse, propiamente, que exista una edificación. Por tanto, parece lógico que la construcción siga el mismo régimen jurídico que el terreno. No siendo éste edificable, la consecuencia no puede ser otra que la aplicación de la exención.

4. Cesiones obligatorias y gratuitas de terrenos a favor de los Ayuntamientos

Un supuesto particular de transmisión de terrenos es el que se deriva de las cesiones obligatorias de terrenos a los Ayuntamientos efectuadas en virtud de los artículos 14 y 18 de la Ley 6/1998, de 13 de abril, sobre el régimen del suelo y valoraciones (en adelante, LRSV). Dichas obligaciones son las siguientes:

1) Cesión obligatoria y gratuita a la Administración de todo el suelo necesario para los viales, espacios libres, zonas verdes y dotaciones públicas de carácter local al servicio del ámbito de desarrollo en el que sus terrenos resulten incluidos.

2) Cesión obligatoria y gratuita del suelo necesario para la ejecución de los sistemas generales que el planeamiento general incluya en el ámbito correspondiente, a efectos de su gestión.

3) Cesión obligatoria y gratuita a la Administración actuante del suelo correspondiente al diez por ciento del aprovechamiento del correspondiente ámbito. Este porcentaje, que tiene carácter de máximo, podrá ser reducido por la legislación urbanística. Asimismo, dicha legislación podrá reducir la participación de la Administración actuante en las cargas de urbanización que correspondan a dicho suelo.

Hasta fechas recientes, la DGT –entre otras, en su contestación a consulta de 7 octubre 1998 (JUR 2001, 202542)– sostenía que dichas cesiones constituyen operaciones sujetas al impuesto, siempre que fuesen realizadas por un empresario o profesional en el desarrollo de su actividad. En concreto, la operación era considerada como un autoconsumo, sujeto por aplicación del artículo 9. 1.º b) de la LIVA, que conceptúa como tal “la transmisión –gratuita– del poder de disposición sobre bienes corporales que integren el patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo”. Siendo esto así, dichas transmisiones podían considerarse exentas en dos casos. De un lado, siempre que el destino del terreno cedido fuese el de la construcción de viales y parques o jardines públicos. De otro, cuando los terrenos se cedieran sin urbanizar, “en el sentido de que el ente público beneficiario de la cesión deba

soportar todas las cargas urbanísticas derivadas de la urbanización de los terrenos que recibirá como consecuencia de las citadas cesiones”.

Las consecuencias de la posición anterior resultan evidentes. Al realizar operaciones exentas, los sujetos pasivos se veían obligados a aplicar la regla de prorata, disminuyendo su porcentaje de deducción de las cuotas soportadas. Este efecto negativo se paliaba, en alguna medida, ya que el centro directivo indicado entendía aplicable la regla contenida en el artículo 79. Tres. 3.ª de la LIVA en relación con las cesiones de terrenos destinados a viales y jardines públicos. Dispone dicho precepto que “si el valor de los bienes entregados hubiese experimentado alteraciones como consecuencia de su utilización, deterioro, obsolescencia, envilecimiento, revalorización o cualquier otra causa, se considerará como base imponible el valor de los bienes en el momento en que se efectúe la entrega”. Por tanto, el importe a incluir en el denominador de la prorata por las cesiones de dichos terrenos debía ser igual a cero. Así, la resolución antes citada señala que “en las cesiones de terrenos para viales y jardines, debe aplicarse lo indicado en la citada regla 3.ª, por cuanto se trata de bienes que tienen ya establecido previamente su destino, por lo que cabe entender que tales bienes han sufrido un envilecimiento a efectos del tráfico y que por tanto su valor en el momento de la cesión es inexistente”.

Sin embargo, la Resolución 2/2000, de 22 de diciembre, ha cambiado de criterio, afirmando que no nos encontramos ante entregas de bienes ni prestaciones de servicios. Ello porque, según indica la resolución, “la doctrina mayoritaria más reciente en materia de derecho urbanístico mantiene que, con ocasión del desarrollo del proceso urbanizador, no se produce, en sentido estricto, una cesión de aprovechamientos urbanísticos a la Administración, sino un reparto de los citados aprovechamientos entre los titulares de los terrenos sobre los que se desarrolla el citado proceso y aquélla”.

En atención a lo anterior, la resolución citada establece la siguiente doctrina, que afecta tanto al particular que efectúa la cesión, como al Ayuntamiento, beneficiario de la misma:

1) *Particular cedente del terreno.*

a) En primer lugar, como ya hemos visto, las cesiones obligatorias de terrenos no constituyen entregas de bienes ni prestaciones de servicios a los efectos del IVA, no existiendo por tanto ninguna operación sujeta al citado tributo por dicha cesión.

b) En segundo lugar, los propietarios de terrenos que efectúen las referidas cesiones tienen derecho a la deducción de las cuotas soportadas por la urbanización de los terrenos incluidos en las unidades de ejecución correspondientes, siempre que concurren las condiciones y requisitos generales que regulan el derecho a la deducción.

2) *Ayuntamiento beneficiario de la cesión.*

a) En primer lugar, los terrenos que se incorporan al patrimonio municipal en virtud de la citada cesión obligatoria forman parte, en todo caso y sin excepción, de un patrimonio empresarial, por lo que la posterior transmisión de los mismos habrá de considerarse efectuada por parte del Ayuntamiento transmitente en el desarrollo de una actividad empresarial, quedando sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido sin excepción.

Este es el caso examinado por la DGT, en contestación a consulta de 28 junio 2002 (JUR 2002, 257435), donde un Ayuntamiento adjudica al urbanizador el excedente de aprovechamiento que le había sido cedido por los propietarios del suelo, a cambio de una compensación económica. Ante dicha operación, el Centro directivo entiende, en primer lugar y como ya hemos señalado, que la cesión de aprovechamientos mediante precio constituye una entrega de bienes. En segundo lugar, afirma que, por aplicación de la Resolución 2/2000, esta entrega tiene por objeto un bien que forma parte del patrimonio empresarial del Ayuntamiento. La conclusión que se extrae de estas dos premisas no puede ser otra que la de afirmar la sujeción al impuesto.

b) En segundo lugar, las transmisiones posteriores, en cuanto tengan por objeto terrenos edificables, bien sea por tener la condición de solares, bien por disponer de la correspondiente

licencia administrativa de edificación, quedan fuera de la exención que se regula en el artículo 20. Uno. 20 de la LIVA, siendo, por tanto, preceptiva la repercusión del citado tributo.

Por otra parte, es preciso tener en cuenta que es posible que la obligación de cesión gratuita de los terrenos se sustituya, mediante acuerdo entre la Administración y los propietarios, por una compensación en metálico. En tales casos, se plantea si se puede afirmar que nos encontramos ante una entrega de bienes eventualmente sujeta al impuesto. Para la DGT, la respuesta debe ser negativa, tanto antes como después de la Resolución 2/2000. Así lo entiende, entre otras, la contestación a consulta de 31 mayo 2001 (JUR 2002, 76197).

El argumento empleado no es otro que el expresado por el Ministerio de Fomento en su Informe de 13 de julio de 1998, donde indica que nos encontramos ante una de las dos opciones –cesión del terreno o compensación en metálico– que permite el ordenamiento jurídico, pero no ante una doble actuación que simultanee aquéllas. Es decir, no se produce, primero, la cesión del aprovechamiento a favor del Ayuntamiento y, después, la entrega de aquél al particular a cambio de la compensación. Por el contrario, se trata de la entrega de una compensación dineraria sustitutiva de la cesión que, por ello mismo, no llega a producirse. En consecuencia, no existe ninguna operación sujeta, no pudiéndose entender que la entrega del efectivo constituye la contraprestación de entrega alguna. Además, la inexistencia de cesión de aprovechamientos determina la imposibilidad de aplicar la Resolución 2/2000, no produciéndose ninguna incorporación al patrimonio municipal.

No obstante, es preciso tener en cuenta que existen supuestos en que la monetarización da lugar a que los aprovechamientos no sean recibidos por el Ayuntamiento pero sí por un tercero, que es quien satisface al primero la compensación en metálico. Así sucede con cierta frecuencia en el sistema del Agente urbanizador. En tales casos, la contestación a consulta de 17 de junio de 2005, ya citada, entiende, con buen criterio, que existen dos operaciones. La primera, la cesión de los propietarios a los Ayuntamientos, no sujeta según hemos visto. La segunda, una transmisión de los citados aprovechamientos desde el Ayuntamiento al Agente urbanizador. Esta operación constituye siempre, según hemos examinado ya, una operación sujeta.

Un caso particular es el examinado por la STSJ de Murcia de 11 junio 2003 (JT 2003, 1298). Se trata de un propietario que, habiendo solicitado una licencia de obras, disponía de un volumen edificable inferior al volumen máximo edificable. Por su parte, el Ayuntamiento exigió, como condición para conceder dicha licencia, que el sujeto le cediese terrenos destinados a espacios libres con extensión suficiente para generar la edificabilidad en exceso o, en otro caso, sufragase en metálico el importe de dicha edificabilidad. En el caso concreto, el particular optó por esta segunda opción. Así las cosas, la operación realmente realizada puede sintetizarse del siguiente modo:

- El particular carecía de terrenos suficientes como para llevar a cabo la edificación y, además, cumplir con sus deberes como propietario.
- Ante esta situación, eligió la única solución que le cabía, que era la de sustituir la entrega obligatoria y gratuita de terrenos por metálico.
- No siendo propietario el particular, con carácter previo, de los terrenos de cesión gratuita, el acuerdo celebrado significa tanto como una transmisión de aquéllos por parte del Ayuntamiento al particular a cambio de precio y su simultánea cesión gratuita por este último.

Así las cosas, la sentencia que comentamos considera que el Ayuntamiento, en este caso, ha realizado una prestación de servicios sujeta al impuesto, consistente “en la cesión del aprovechamiento urbanístico exigido para poder ejecutar la obra proyectada en el solar de que se trata”. Como puede observarse, esta resolución no se limita a afirmar la existencia de una operación gravada, sino que también la califica como prestación de servicios, al tratarse de una transmisión de derechos. Contradice, por tanto, el criterio seguido por la DGT ya examinado.

También resulta interesante el problema resuelto por la contestación a consulta de 19 diciembre 2001 (JUR 2002, 76453). Se trata de un supuesto en el que la entidad propietaria de los te-

rrenos procede a la cesión obligatoria de los mismos, pero en una cantidad inferior a la que corresponde, asumiendo, a cambio, su urbanización. Aunque la doctrina establecida por la DGT en esta resolución es sumamente farragosa, puede sintetizarse en los siguientes puntos:

En primer lugar, nos encontramos ante una operación no sujeta, por las cesiones de aprovechamientos, según lo ya examinado.

En segundo lugar, la realización de las obras de urbanización por parte del propietario de los terrenos constituye, en principio, una prestación de servicios. Además, se trata, para el Centro directivo, de una prestación de servicios realizada a título gratuito. Suponemos, aunque la resolución no lo explicita, que esta conclusión se deriva de la inexistencia de una entrega de bienes por la cesión del aprovechamiento. Ello determina que tampoco pueda considerarse que una cesión de menor cantidad de terrenos constituye la contraprestación de los servicios de urbanización.

Por último, el gravamen de los servicios de urbanización gratuitos dependerá del motivo que haya originado la asunción por el propietario de las obras de urbanización. Como ya vimos, los artículos 16 y 18 de la LRSV permiten que la legislación urbanística reduzca las cargas de la Administración en la urbanización del suelo cedido por los propietarios. Pues bien, si ésta es la causa por la que el propietario procede a realizar la urbanización, nos encontraríamos ante una prestación de servicios gratuita y obligatoria en virtud de normas jurídicas, por lo que le resulta de aplicación el supuesto de no sujeción regulado en el artículo 7. 10.º de la LIVA. Si, por el contrario, el motivo que lleva al propietario a asumir las obras de urbanización es distinto, como, por ejemplo, la celebración de un acuerdo con la Administración, se trataría de un servicio gratuito pero sujeto como autoconsumo de servicios (art. 12. 3.º de la LIVA). Aunque la resolución no lo señala, su base imponible estará constituida por el coste de prestación de los servicios (art. 79. Cuatro de la LIVA).

IV. LAS EJECUCIONES DE OBRAS REALIZADAS COMO CONSECUENCIA DEL PROCESO URBANIZADOR. SU CALIFICACIÓN COMO PRESTACIONES DE SERVICIOS

Hasta el momento nos hemos referido, en alguna ocasión, a los servicios de urbanización prestados por las empresas especializadas en dichos trabajos. Pero lo cierto es que no hemos justificado, mínimamente, dicha calificación. Dicha cuestión viene resuelta por el artículo 8. Dos. 1.º de la LIVA, que sólo configura como entregas de bienes a las ejecuciones de obra que tengan por objeto la construcción o rehabilitación de una edificación, cuando el empresario que ejecute la obra aporte una parte de los materiales utilizados y el coste de éstos exceda del 20 por 100 de la base imponible. Las ejecuciones de obra que no reúnan tales requisitos serán calificadas como prestaciones de servicios.

Ante todo, es preciso recordar que la calificación de estas operaciones como entregas de bienes exige que la ejecución de obra inmobiliaria tenga por objeto la construcción o rehabilitación de una edificación. Por tanto, resulta esencial determinar qué se entiende, a efectos de IVA, por edificación. De conformidad con el artículo 6. Uno de la LIVA, se consideran edificaciones las construcciones unidas permanentemente al suelo o a otros inmuebles, efectuadas tanto sobre la superficie como en el subsuelo, siempre que sean susceptibles de utilización autónoma e independiente.

El artículo 6 Dos precisa algo más este concepto, incluyendo una lista –no taxativa– de construcciones que tienen la consideración de edificaciones, siempre que estén unidas a un inmueble de manera fija, de forma que no puedan separarse de él sin quebranto de la materia ni deterioro del objeto. Dichas construcciones son las siguientes:

- Los edificios, entendidos como toda construcción permanente, separada e independiente, concebida para ser utilizada como vivienda o para servir al desarrollo de una actividad económica.

- Las instalaciones industriales no habitables, tales como diques, tanques o cargaderos.
- Las plataformas para exploración y explotación de hidrocarburos.
- Los puertos, aeropuertos y mercados.
- Las instalaciones de recreo y deportivas que no sean accesorias a otras edificaciones.
- Los caminos, canales de navegación, líneas de ferrocarril, carreteras, autopistas y demás vías de comunicación terrestres o fluviales, así como los puentes o viaductos y túneles relativos a las mismas.
- Las instalaciones fijas de transporte por cable.

Para finalizar, el artículo 6.Tres delimita negativamente el concepto, señalando que los siguientes bienes no tienen la consideración de edificaciones:

- Las obras de urbanización de terrenos y en particular, las de abastecimiento y evacuación de aguas, suministro de energía eléctrica, redes de distribución de gas, instalaciones telefónicas, accesos, calles y aceras.
- Las construcciones accesorias de explotaciones agrícolas que guarden relación con la naturaleza y destino de la finca.
- Los objetos de uso y ornamentación –estatuas, relieves, pinturas, etc.– y, en general, los inmuebles por destino.
- Las minas, canteras o escoriales, pozos de petróleo o de gas u otros lugares de extracción de productos naturales.

Como puede comprobarse, las obras de urbanización no se ejecutan sobre una edificación, razón por la que las hemos calificado como prestaciones de servicios.

V. ANÁLISIS PARTICULAR DE LAS OPERACIONES DE URBANIZACIÓN: SISTEMAS DE COMPENSACIÓN, COOPERACIÓN Y EXPROPIACIÓN. LA FIGURA DEL AGENTE URBANIZADOR

1. El sistema de compensación. Aportaciones de terrenos a juntas de compensación, urbanización de los mismos y posteriores adjudicaciones por parte de éstas

1.1. Planteamiento

A la hora de determinar la sujeción a IVA de las operaciones realizadas como consecuencia de la constitución y funcionamiento de una junta de compensación, es preciso tener en cuenta varias circunstancias:

a) El sistema de compensación va dirigido a realizar la urbanización de los terrenos, siendo aquél donde con mayor intensidad aparece la participación de los propietarios. A tenor del artículo 126.1 del TRLS/1976 en el sistema de compensación, “los propietarios aportan los terrenos de cesión obligatoria, realizan a su costa la urbanización en los términos y condiciones que se determinen en el

Plan o Programa de Actuación Urbanística o en el acuerdo aprobatorio del sistema y se constituyen en Junta de Compensación, salvo que todos los terrenos pertenezcan a un sólo titular”.

b) Como ya hemos visto, según el artículo 127. 3 del TRLS/1976, la junta de compensación “tendrá naturaleza administrativa, personalidad jurídica propia y plena capacidad para el cumplimiento de sus fines”.

c) Para el artículo 129.1 del TRLS/1976, la “incorporación de los propietarios a la Junta de Compensación no presupone, salvo que los Estatutos dispusieran otra cosa, la transmisión a la misma de los inmuebles afectados a los resultados de la gestión común”. Por tanto, distingue dos clases de juntas de compensación. De un lado, las que actúan como “fiduciarias”, en terminología del número 2 del precepto, es decir, en sustitución de los propietarios. De otro, aquéllas a las que se ha transmitido la propiedad de los terrenos. Esta distinción, como veremos, resulta esencial a efectos de IVA, según la interpretación administrativa hoy mayoritaria, por lo que va a servirnos de criterio esencial de clasificación.

d) Por último, las operaciones que, como mínimo, deben examinarse a la hora de precisar el régimen tributario de esta clase de entidades y sus miembros —exista o no transmisión de la propiedad— son las siguientes: constitución de la Junta mediante la aportación de terrenos por parte de los propietarios; realización de las obras de urbanización a cargo de los propietarios, pero contratando la Junta los servicios de terceras empresas; las transmisiones de terrenos efectuadas con carácter previo a la adjudicación de parcelas edificables; y, por último, la entrega de las parcelas edificables a los propietarios.

1.2. Juntas de compensación a las que no se transmite la propiedad de los terrenos

1.2.1. Constitución de la Junta

Tal y como hemos afirmado, la diferenciación entre ambas clases de juntas es determinante a efectos tributarios. En las que ahora estudiamos, es decir en aquéllas en que no existe transmisión de la propiedad de los terrenos, no puede afirmarse, según la DGT, que estemos ante una entrega de bienes por las aportaciones iniciales de los propietarios a la junta [*vid.*, entre otras muchas, las contestaciones a consultas de 8 mayo 2002 (JUR 2002, 248766) y 6 junio 2002 (JUR 2002, 248916)].

El argumento que suele utilizarse consiste en afirmar que, aunque la Junta ostenta facultades de disposición sobre los terrenos, su actuación puede reconducirse a la figura del mandato o apoderamiento. En este mismo sentido, las resoluciones del TEAC de 8 febrero y 6 junio de 1996 (JT 1996, 388 y 908) afirman que “es condición determinante para que la operación de entrega o aportación de los bienes en cuestión... quede encuadrada en el concepto de «entrega de bienes a título oneroso» a los efectos de su sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido, que se produzca la transmisión de la propiedad”. Del mismo modo, la resolución del TEAC de 18 octubre 2000 (JT 2000, 1880) señala que “se abren, por tanto, dos posibilidades; que no se produzca la referida transmisión, en cuyo caso la Junta de Compensación actúa como fiduciaria de sus miembros, o que se produzca. En el primero de los supuestos, con arreglo a la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, no estará sujeta al tributo la aportación de terrenos a la Junta ni la adjudicación de los urbanizados a los aportantes”.

Sin embargo, la interpretación anterior no es la única posible y, a nuestro entender, tampoco la más correcta. Así, es preciso recordar que, a efectos de IVA y para la jurisprudencia comunitaria, lo decisivo no es que exista transmisión de la titularidad, sino de un poder de disposición equivalente al del propietario. No debe olvidarse, tampoco, que el artículo 8. Dos. 2.º de la LIVA declara la sujeción al impuesto de las aportaciones a sociedades o comunidades de bienes efectuadas por sujetos pasivos, de elementos de su patrimonio empresarial o profesional. En aplicación de esta norma se considera que las aportaciones a comunidades de bienes de elementos afectos constituyen entregas de bienes sujetas. Y no cabe duda de que en estos casos tampoco existe transmisión de la propiedad. Además, no puede discutirse que en el caso de las Juntas de Compensación a las que no se les transmite el dominio sobre los terrenos sí existe una transmisión de poderes de disposición, ya que así lo establece la propia legislación urbanística.

Ahora bien, tampoco puede desconocerse que el poder dispositivo que ostentan las Juntas de Compensación cuando actúan como fiduciarias debe valorarse en su contexto, que no es otro que el de permitir a la Junta actuar por sustitución de sus miembros y disponer de los terrenos para el cumplimiento de sus fines. En particular, para ponerlos a disposición de los sujetos que vayan a ejecutar materialmente la urbanización. Por tanto, puede defenderse que los poderes de disposición que se entregan a la Junta, en la medida en que van dirigidos, de forma exclusiva, a que aquéllas puedan satisfacer los intereses públicos y privados que la legislación le atribuye, no son suficientes para considerar que existe una entrega de bienes sujeta al impuesto. Ahora bien, queremos dejar claro que el argumento para sostener que la operación no se encuentra sujeta debe ser éste y no el dato de la existencia o no de transmisión de la propiedad. Dicha circunstancia, por sí sola, no tiene la suficiente relevancia como para determinar la sujeción de estas operaciones.

Por otra parte, no cabe duda que la interpretación que venimos comentando es bienintencionada. La finalidad perseguida es la de evitar que, estando sujeta la operación, resulte exenta por aplicación del artículo 20. Uno. 21.º de la LIVA, prevista, precisamente, para las aportaciones de terrenos a las Juntas de Compensación. Ello porque dicha exención actúa en una fase intermedia del proceso de producción y distribución de bienes y servicios, lo que provoca efectos perniciosos de sobreimposición y piramidación. No obstante, también debemos recordar que estamos ante una exención susceptible de renuncia, por lo que, aunque consideráramos que la operación se encuentra sujeta y exenta, los efectos señalados también pueden enervarse haciendo uso de la facultad de renuncia. Sin embargo, tampoco puede desconocerse que esta renuncia no siempre es fácil de realizar, ya que exige, como veremos más adelante, que todos los miembros de la Junta sean sujetos pasivos del impuesto con derecho a la deducción de la totalidad de las cuotas soportadas.

En cualquier caso, y con todas las dudas que ello nos suscita, vamos a partir, en nuestro análisis de la no sujeción de estas operaciones, dado que se trata de un criterio unánime en nuestra doctrina administrativa y jurisprudencia.

De otro lado, es preciso tener en cuenta que, si seguimos la doctrina elaborada por la AN, ya examinada, que defiende la existencia de terrenos en curso de urbanización desde que se constituye la Junta de Compensación o, incluso, antes, con la aprobación de los instrumentos de planeamiento urbanístico, también desde entonces puede afirmarse que existe un urbanizador de terrenos. Pues bien, en caso de que no se haya transmitido la propiedad de los terrenos a la Junta, serán urbanizadores los titulares de aquéllos. Por tanto, si tras la constitución de una junta de compensación de esta clase, el propietario enajena un terreno, la operación se encontrará sujeta al impuesto. En tal caso, puede afirmarse que existe una entrega de bienes realizada por un empresario, en cuanto que el propietario es urbanizador.

Como señala la DGT, en contestación a consulta de 26 junio 2000 (JUR 2001, 218102), “en los casos en los que, como ocurre en el escrito de consulta, la incorporación de los propietarios de terrenos a una Junta de Compensación no determina la transmisión de los terrenos a esta última, que actúa simplemente como fiduciaria de aquellos en la realización de las actuaciones de urbanización... son los propietarios de los terrenos quienes tienen a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido la condición de promotores de la urbanización de los terrenos de su propiedad y, por tanto, también la condición de empresarios o profesionales cuando destinen tales terrenos a su venta, adjudicación o cesión por cualquier título”.

El criterio anterior también debe aplicarse a otros supuestos similares. Tal es el caso del examinado por la contestación a consulta de 23 septiembre 1998 (JUR 2001, 202482), en el que una Mancomunidad de Ayuntamientos realiza las obras de urbanización para los propietarios, quienes no pierden la propiedad de los terrenos.

Ahora bien, si acogemos la tesis elaborada por el TEAC y la DGT, ratificada ahora por el TS, que considera que la urbanización comienza con el inicio material de las obras –tesis a nuestro juicio incorrecta, según ya hemos señalado–, deberían distinguirse dos supuestos, según la transmisión se efectúe antes o después del comienzo de las obras. En este último caso, la solución es idéntica a la ya expresada. En el primero, no puede estimarse que el miembro de la Junta sea todavía urbanizador, por lo que la operación estaría no sujeta –y sujeta simultáneamente a ITPAJD–, salvo que aquél

sea empresario y el terreno constituya un bien afecto. Estando sujeta –y de nuevo, según el criterio de la doctrina administrativa–, resultaría aplicable la exención prevista en el artículo 20. Uno. 20.º, ya que los terrenos aún no se encuentran “en curso de urbanización”. Por tanto, la única forma de someter la transmisión a IVA y no a TPO consiste en hacer uso de la facultad de renuncia a dicha exención.

El matiz ahora introducido por la DGT, conviene recordarlo, altera esta solución. Así, lo importante no es cómo se encuentre el terreno en el momento de la transmisión, sino cuál sea el verdadero objeto de la compraventa. De esta forma, si dicho objeto está constituido por terrenos urbanizados y cuyo coste va a ser sufragado por el vendedor, la transmisión no entrará dentro del ámbito de la exención.

Por otra parte, existe alguna resolución del TEAC, como la de 5 noviembre 1997 (JT 1998, 12) que entiende que, en todo caso, será la Junta quien ostente la condición de empresario. Así, afirma que “la Junta de Compensación es el sujeto pasivo real del Impuesto sobre el Valor Añadido, y como tal es considerado por la Administración Tributaria, ya que al realizar las obras de urbanización, lo hace en beneficio de sus miembros pero actuando con personalidad jurídica independiente. Es la Junta quien contrata la urbanización en su propio nombre, responsabilizándose de su ejecución”.

No obstante, la DGT, de forma coherente con su propio criterio, afirma que en esta clase de juntas “los propietarios de los terrenos, en la medida en que se convierten en urbanizadores, devienen asimismo empresarios a efectos del Impuesto, debiendo practicar asimismo su repercusión por las operaciones sujetas y no exentas del mismo que puedan realizar” [contestación a consulta de 15 julio 1999 (JUR 2001, 232361)].

Para finalizar, el artículo 127.1 del TRLS/76 dispone que, sea cual sea la clase de junta que se haya constituido, los propietarios que no quieran integrarse en la misma serán expropiados por la Administración competente, teniendo la Junta de Compensación la condición jurídica de beneficiaria. En todo caso, es necesario que dichos propietarios lo sean de una superficie inferior al 60 por 100 del total de la superficie afectada. Esta expropiación dará lugar a una entrega de bienes sujeta, siempre, claro está, que los propietarios afectados sean empresarios o profesionales y los terrenos se encuentren afectos a su actividad. Por lo que se refiere a la valoración de los terrenos, habrá que acudir a los criterios establecidos en el Título III de la LRSV, en función de la clase de suelo expropiable y del momento al que deba referirse la valoración.

1.2.2. Obras de urbanización

Las obras de urbanización son efectuadas sobre los terrenos cedidos por los propietarios a la Junta, que actúa en beneficio de sus miembros, contratando los servicios de una empresa urbanizadora, que es la que, materialmente, ejecuta las obras. Estas pueden financiarse a través de distintos medios, lo que provoca consecuencias tributarias también diferenciadas, tal y como vamos a examinar a continuación.

1.2.2.1. La Junta acuerda derramas para hacer frente a los gastos de urbanización

En estos casos, la Junta actúa en beneficio de sus miembros, es decir, desarrolla una actividad en nombre propio pero por cuenta ajena. Dicha actividad consiste en la contratación de los servicios de una empresa urbanizadora y la posterior distribución de los costes derivados de la urbanización entre los socios de la misma, que, tal y como hemos visto, son los verdaderos urbanizadores. Esta actividad desarrollada por la Junta tiene carácter empresarial. Así lo entiende la DGT, en contestación a consulta de 17 febrero 1998, donde afirma que “la Junta de Compensación realiza en estos supuestos actividades de ejecución de obras de urbanización en beneficio de sus socios, con habitualidad, en nombre propio y mediante contraprestación, resultando, por tanto, que dicha Junta realiza operaciones sujetas al impuesto”. En términos más claros, si cabe, la contestación a consulta de 24 junio 1999 (JUR 2001, 231962) afirma que “la propia Junta de Compensación actúa como empresaria al realizar actividades empresariales, entendiendo este Centro Directivo que su actuación como fiduciaria se produce en nombre propio pero por cuenta ajena. 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 los servicios recibidos la Junta soportará las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido y a su vez repercutirá a sus miembros de urbanización”.

Además, es preciso resaltar que la exención regulada en el artículo 20. Uno. 21.º de la LIVA nunca afecta a las obras de urbanización, ya que se refiere, de modo exclusivo, a las aportaciones de terrenos y posteriores adjudicaciones de las parcelas edificables. Así lo recuerda la resolución del TEAC de 18 octubre 2000, (JT 2000, 1880), afirmando que “la exención prevista en el precepto citado no alcanzará a las ejecuciones de obras de urbanización realizadas por las Juntas de Compensación en beneficio de sus miembros sobre los terrenos aportados o transmitidos”. En consecuencia, “la Junta deberá liquidar y repercutir el Impuesto a los socios en proporción a los terrenos adjudicados, constituyendo la base imponible la contraprestación realizada por estas personas en dinero o en bienes entregados a la Junta y distintos de los terrenos aportados”.

De conformidad con las ideas anteriores, pueden distinguirse dos clases de prestaciones de servicios en estos casos:

— En primer lugar, la empresa urbanizadora le presta a la Junta el servicio de ejecución material de las obras, lo que constituye una operación sujeta y no exenta. En consecuencia, repercutirá el impuesto a la Junta. Esta podrá deducirse las cuotas soportadas, pues desarrolla una actividad empresarial sujeta al impuesto. Tal y como precisa la resolución del TEAC de 2 noviembre 2000 (JT 2001,135), “la Junta tendrá derecho a deducir las cuotas del Impuesto que haya soportado con ocasión de la adquisición de bienes o servicios utilizados en la realización de tales obras, entre las que se encontrarán las cuotas que le hayan repercutido las empresas constructoras con las que haya contratado la realización material de las obras”.

— En segundo lugar, la Junta presta a sus miembros los servicios de urbanización, cobrándoles por ello unas derramas, que vienen a sufragar el coste de los servicios adquiridos por aquélla. Habiendo sido calificada esta actividad como empresarial, la Junta deberá repercutir el impuesto sobre sus miembros con ocasión del cobro de las derramas. Como señala la resolución del TEAC de 2 noviembre 2000, (JT 2001,135), “las derramas o aportaciones en metálico hechas a la Junta de Compensación por parte de los propietarios de las fincas constituyen pagos relacionados con las obras de urbanización desarrolladas por aquélla, motivo por el que resulta ajustada a Derecho la repercusión”. Por su parte, los miembros de la Junta podrán deducirse las cuotas soportadas siempre que destinen los terrenos al desarrollo de una actividad empresarial, lo que sucederá en todo caso si, siendo urbanizadores como son, proceden a su venta, adjudicación o cesión por cualquier título. También concurrirá esta circunstancia si afectan el terreno urbanizado a cualquier otra actividad económica.

Las afirmaciones anteriores aparecen corroboradas, de forma expresa, por la STSJ de Cataluña de 14 mayo 1999 (JT 1999, 1244), que señala que la Junta “efectúa las ejecuciones de obras de urbanización de los terrenos (por lo que es sujeto pasivo del IVA), debiendo la Junta, repercutir a sus miembros, el IVA por las ejecuciones de obras de urbanización. El IVA soportado por la Junta (repercutido por la empresa constructora) podrá ser deducido del IVA repercutido por la Junta a sus socios. La Junta de Compensación, en consecuencia, deberá liquidar y repercutir el IVA a los socios en proporción a los terrenos adjudicados, constituyendo la base imponible, la contraprestación realizada por éstos en dinero o en bienes distintos de los terrenos inicialmente aportados”.

En ocasiones, la Junta no sólo cobra a sus miembros las derramas anteriores, que, como hemos visto, no son otra cosa que el coste directo de la urbanización, sino que también les exige otras cantidades en concepto de gastos generales, para hacer frente a los costes de personal, alquileres, electricidad, teléfono o material de oficina. Pues bien, estos importes también constituyen la contraprestación de las ejecuciones de obra, por lo que debe repercutirse el impuesto sobre las mismas (en este sentido, puede examinarse la contestación a consulta de 11 noviembre 1999).

1.2.2.2. Entrega de parcelas edificables a la empresa urbanizadora como pago de las obras de urbanización

En tal caso, nos encontramos con un complejo entramado de relaciones, que puede esquematizarse del siguiente modo:

— En primer lugar, al igual que sucedía en el apartado anterior, la empresa urbanizadora presta a la Junta el servicio consistente en la ejecución material de las obras, repercutiéndole el impuesto.

— En segundo lugar, también de forma idéntica a lo ya analizado en el apartado precedente, la Junta presta el servicio de urbanización a sus miembros, repercutiéndoles el impuesto.

— Por último, existe una entrega de bienes efectuada por los miembros de la Junta a favor de la empresa urbanizadora, consistente en la transmisión de una parcela edificable, una vez que se apruebe el proyecto de compensación. Esta entrega de bienes constituye la retribución de sus servicios. Decimos que son los miembros de la Junta los que efectúan la entrega porque siguen conservando la propiedad de los terrenos y, según vimos, la doctrina administrativa entiende que no existe una entrega previa a favor de la Junta en el momento de su constitución. Los terrenos, además, forman parte del patrimonio empresarial de los miembros de la Junta, en la medida en que ostentan la condición de urbanizadores. En consecuencia, los socios deberán repercutir el impuesto a la empresa urbanizadora por la entrega de las parcelas edificables.

Un problema particular plantea la determinación del devengo de estas operaciones. Obviando por el momento la actuación de la Junta, nos encontramos con dos operaciones sujetas al impuesto, siendo una –la entrega de terrenos– la contraprestación de la otra (los servicios de urbanización). Pues bien el devengo de la prestación de servicios se produce con la puesta a disposición de la obra, esto es, a su finalización. Por lo que se refiere al devengo de la entrega de bienes que realizan los miembros de la Junta, es preciso tener en cuenta la doctrina sobre esta materia contenida en la contestación a consulta de 17 de junio de 2005. Trasladándola al sistema de compensación –ya hemos señalado que entendemos que ésta será la posición de la DGT–, el devengo se producirá con la aprobación del proyecto de compensación. Debe insistirse que, aunque en este momento no haya comenzado la urbanización, si el objeto de esta transmisión son las parcelas edificables, la operación no estará exenta.

Ahora bien, es preciso tener en cuenta el artículo 75. Dos de la LIVA, en la medida en que señala que, en las operaciones en que existan pagos anticipados, el impuesto se devengará en el momento del cobro total o parcial del precio por los importes efectivamente percibidos. Siendo cada una de las operaciones descritas la contraprestación de la otra, tendremos que concluir que el devengo de la primera de ellas provoca un pago anticipado para la otra, por lo que deberán cruzarse las repercusiones. Así, si, como es usual, la aprobación del proyecto de compensación se produce con anterioridad a la finalización de las obras de urbanización, las repercusiones –ahora incluida la de la Junta– se producirán del siguiente modo:

— Los propietarios deberán repercutir el impuesto a la empresa urbanizadora con la aprobación del proyecto de compensación.

— Esta entrega de bienes es la retribución percibida por la empresa urbanizadora, que la recibe como pago anticipado. En consecuencia, se devenga también en este momento su prestación de servicios, debiendo repercutir el impuesto sobre la Junta.

— Finalmente, la Junta también debe repercutir en este instante el impuesto sobre los propietarios.

1.2.2.3. Acuerdo entre la empresa urbanizadora y un miembro de la Junta, por el que la primera asume el pago de las derramas del segundo a cambio de parte del terreno edificable

Nos encontramos ante un supuesto extraño a la Junta, ya que se trata, simplemente, de la enajenación de parte de la parcela edificable que le corresponderá al miembro de la Junta, una vez que se apruebe el proyecto de compensación.

De forma similar a lo que sucedía en el supuesto anterior, el diseño de la operación depende del primer devengo que se produzca. Así, mientras no se produzca el devengo de la entrega mediante la aprobación del proyecto de compensación, la junta repercutirá el impuesto en cada derrama que, para el miembro –en la medida en que es satisfecha por la empresa urbanizadora–, constituye un



cobro anticipado de su futura entrega. Por tanto, el socio debe, de forma simultánea a la recepción de la factura expedida por la junta, expedir una factura a la empresa urbanizadora, repercutiéndole el tributo.

Cuando se apruebe el proyecto de compensación, aun cuando, como es frecuente, queden derramas por pagar, el propietario deberá repercutir el impuesto por la totalidad del valor pendiente, que será satisfecho por la empresa urbanizadora mediante la asunción posterior de cada una de tales derramas. Esta última, efectuará una repercusión a la junta por idéntico valor, ya que ha recibido el pago total y anticipado de esta parte de sus servicios de urbanización.

1.2.3. Transmisiones voluntarias o forzosas –expropiaciones– realizadas con carácter previo a la adjudicación de parcelas edificables

Durante el proceso urbanizador y antes, por tanto, de que se proceda a la entrega de parcelas edificables, puede suceder que se proceda a la venta de terrenos. No habiéndose transmitido la propiedad de los mismos a la Junta, la venta será efectuada por sus miembros. En la medida en que éstos son urbanizadores, la operación se encontrará sujeta al impuesto y, además, no exenta, ya que los terrenos se encuentran “en curso de urbanización”. No obstante, es preciso recordar que, de conformidad con la doctrina establecida por el TEAC y el TS, antes citada, no existirán terrenos en curso de urbanización hasta el inicio material de las obras. Por tanto, si se transmiten aquéllos con anterioridad, resulta aplicable –según esta interpretación que, insistimos, creemos errónea– la exención prevista en el artículo 20. Uno. 20.º de la LIVA.

Del mismo modo, también puede suceder que se produzcan expropiaciones de terrenos a alguno de los miembros de la Junta. Así, los artículos 130. 3 del TRLS/1976 y 181 del RGU habilitan a la Administración para expropiar, en beneficio de la Junta, a aquellos titulares que incumplan las obligaciones derivadas del sistema. Es decir, en este caso se trata, a diferencia del que tratábamos páginas atrás, de propietarios que ya se han incorporado a la Junta pero que, con posterioridad, incumplen los deberes que, por tal motivo, les incumben. Del mismo modo que sucedía con las entregas iniciales de terrenos, debemos diferenciar según se haya transmitido o no a la junta la propiedad de aquéllos. No habiendo existido transmisión inicial de la propiedad de los terrenos a favor de la Junta, la expropiación dará lugar a una entrega de bienes, sujeta en los mismos términos que acabamos de analizar para las transmisiones voluntarias.

1.2.4. Entregas de parcelas edificables a los miembros de la Junta

Una vez que los terrenos han sido urbanizados, la entrega de las parcelas a los miembros de la Junta no constituye el hecho imponible del IVA, pero tampoco de la modalidad de TPO del ITPAJD. Y ello porque, tal y como sucedía en la aportación inicial –y siguiendo, de nuevo, la interpretación administrativa–, no existe aquí tampoco transmisión de la propiedad.

Cuestión distinta es la que se deriva de la existencia de entregas de terrenos en proporción superior e inferior a los aportados por los miembros de la Junta. Esta posibilidad se encuentra contemplada en los artículos 99. 1. d) y 118 del RGU, que prevén que, en todo caso, las diferencias pueden ascender, como máximo, a un 15 por 100 y compensarse en metálico. En estos supuestos, existe, en realidad, una transmisión de parte de la parcela que corresponde a uno de los miembros de la Junta –el que ha recibido una proporción inferior– a favor de otro (el que ha recibido en exceso). Siendo urbanizador el sujeto que efectúa la entrega, la operación se encontrará sujeta a IVA y no exenta, ya que se trata de terrenos urbanizados.

1.3. *Juntas a las que sí se transmite la propiedad de los terrenos*

1.3.1. Constitución de la Junta

En las segundas clases de Juntas que mencionábamos al principio, esto es, si se produce la transmisión de la propiedad de los terrenos, la entrega de éstos a la Junta –siempre que los propietarios sean empresarios o profesionales y los terrenos se encuentren afectos a su actividad–, son calificadas

como entregas de bienes sujetas al impuesto. No obstante, el artículo 20. Uno. 21.º de la LIVA declara exentas “las entregas de terrenos que se realicen como consecuencia de la aportación inicial a las Juntas de Compensación por los propietarios de terrenos comprendidos en polígonos de actuación urbanística”. Por tanto, en estos casos, la operación quedará sujeta a TPO, salvo que se renuncie a la exención. Sin embargo, el artículo 45. I. B). 7 del TRITPAJD también las declara exentas de este último tributo.

Por lo que se refiere a la renuncia a la exención de IVA, es preciso tener en cuenta que, aunque desde un punto de vista objetivo ello es posible, ya que se trata de una de las exenciones para las que el artículo 20. Dos de la LIVA así lo prevé, es necesario que se cumplan también los requisitos subjetivos. En particular, se necesita que la Junta tenga derecho a la deducción total de las cuotas soportadas, es decir, que posea una prorrata del 100 por 100. Esto exige, a su vez, que la Junta realice, exclusivamente, operaciones sujetas y no exentas. Si tenemos en cuenta que la adjudicación posterior de las parcelas edificables también se encuentra exenta, la Junta sólo tendrá derecho a la deducción total de las cuotas soportadas si renuncia a la exención en todas las adjudicaciones que realice. Ello requiere, a su vez, que todos los miembros de la Junta sean empresarios o profesionales que afecten las parcelas a sus actividades y todas sus operaciones estén sujetas y no exentas. En cuanto uno de los miembros de la Junta no cumpla estos requisitos, aquélla no va a poder renunciar a la exención y, en consecuencia, deberá aplicar la regla de prorrata.

Por todo lo anterior, puede afirmarse que la posibilidad de renuncia a la exención en las aportaciones iniciales de terrenos depende de la posibilidad de renuncia en todas y cada una de las adjudicaciones posteriores. En consecuencia, existirán multitud de supuestos –por no decir la práctica totalidad de los mismos– en los que la renuncia no podrá efectuarse y, por tanto, la entrega inicial estará exenta, lo que limitará las posibilidades de deducción de los sujetos pasivos integrados en la Junta.

Con todo, la situación presente es mejor que la existente hasta fechas recientes, donde no cabía la renuncia a la exención en ningún caso. Y ello porque, al considerarse sujetas y exentas las entregas obligatorias y gratuitas que efectúan las Juntas a favor de los Ayuntamientos, de terrenos destinados a parques y jardines públicos o a superficies viales de uso público, aquéllas nunca tenían derecho a la deducción total de las cuotas soportadas. A estos efectos, es preciso tener en cuenta que, como se ha señalado, no cabía la renuncia a la exención por estas entregas, ya que los terrenos en cuestión no iban destinados a integrarse en el patrimonio municipal del suelo, actuando los Ayuntamientos como verdaderos consumidores finales. En la actualidad, este problema no existe porque, tal y como hemos visto, la Resolución 2/2000 considera estas operaciones como no sujetas y reconoce el derecho del sujeto que efectúa la entrega –en nuestro caso, la Junta–, a la deducción total de las cuotas soportadas. En consecuencia, estas cesiones gratuitas y obligatorias no constituyen, hoy día, un obstáculo para que se pueda renunciar a la exención por la aportación inicial de terrenos, ya que aquéllas no suponen para la Junta la pérdida del derecho a la deducción íntegra de las cuotas soportadas.

Por otra parte, también puede suceder que el sujeto que efectúa la aportación inicial de terrenos a la Junta no sea empresario o profesional o siéndolo, aquéllos no se encuentren afectos a la actividad. En tal caso, la operación no estará sujeta a IVA, sino a TPO, aunque exenta, según hemos visto.

Para finalizar, sólo nos queda advertir que la calificación de la aportación de terrenos como operación sujeta determina que el sujeto que va a ostentar la condición de urbanizador –con las consecuencias que ello provoca a efectos de determinar si estamos ante un sujeto pasivo del impuesto– es la propia Junta y no sus miembros.

1.3.2. Obras de urbanización

A la hora de examinar el tratamiento tributario de las obras de urbanización en esta clase de juntas, vamos a seguir el mismo esquema propuesto para aquéllas en las que no existe transmisión de la propiedad, esto es, vamos a atender al modo en que se financian aquéllas.

1.3.2.1. La Junta acuerda derramas para hacer frente a los gastos de urbanización

Las derramas que satisfacen los miembros de la Junta constituyen pagos de las posteriores entregas de parcelas edificables. Así lo señala la resolución del TEAC de 20 junio 1996 (JT 1996,

1065), cuando afirma que “siendo inherente al sistema de compensación para la ejecución de polígonos o unidades de actuación urbanística que tras la aportación inicial por parte de los propietarios de terrenos de cesión obligatoria de los mismos para realizar a su costa la urbanización de los referidos polígonos... la Junta de Compensación ordinariamente adjudique los solares urbanizados resultantes a los propietarios miembros de dicha Junta, al llevar incorporado dichas adjudicaciones un valor añadido constituido por las diversas obras de urbanización realizadas, ello determina que dichas aportaciones en metálico que constituirían un pago anticipado estarían sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido”.

Como consecuencia de lo anterior, puede afirmarse que el pago de estas derramas constituye una operación sujeta y exenta, ya que también lo es la entrega de las parcelas edificables, de conformidad con el artículo 20. Uno. 21.º de la LIVA. Ahora bien, ello sólo es cierto en caso de que el pago de las derramas se efectúe de manera proporcional a los terrenos aportados. En caso contrario, nos encontramos ante pagos de una transmisión de parcelas en la adjudicación que no va a estar exenta. Ello porque la exención prevista en el citado artículo 20. Uno. 21.º sólo alcanza a “las adjudicaciones de terrenos que se efectúen a los propietarios citados por las propias Juntas en proporción a sus aportaciones”. Es decir, los excesos de adjudicación se encuentran, por regla general, sujetos y no exentos. Como consecuencia de ello, la Junta deberá repercutir el impuesto por la parte de derrama que exceda de la que corresponda en función de los terrenos aportados.

La doctrina anterior aparece expresada en la resolución del TEAC de 11 abril 1996 (JT 1996, 650), cuando afirma que “la entidad interesada no probó en modo alguno que tales aportaciones en metálico recibidas de sus miembros para gastos de urbanización sean proporcionales a los terrenos aportados por los mismos, en cuyo caso dichas aportaciones en metálico que constituirían un pago anticipado estarían sujetas pero exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido al constituir la adjudicación posterior de los terrenos por la Junta de Compensación una operación exenta. Por todo lo cual debe concluirse declarando que al haberse alterado en este supuesto la proporcionalidad en cuestión consustancial a la exención citada, existe un exceso constituido por las aportaciones en cuestión que escapa del ámbito de dicha exención”.

El devengo dependerá –insistimos, según la interpretación administrativa elaborada en torno a la reparcelación– de la fecha de aprobación del proyecto de compensación. En tanto no se apruebe, la Junta deberá repercutir el impuesto en cada una de las derramas que cobre, por el exceso, tal y como hemos visto. Todo ello, por aplicación de la regla de los pagos anticipados. Si se aprueba el proyecto existiendo aún derramas pendientes, en el momento de la aprobación se repercutirá todo el impuesto restante, realizándose las siguientes derramas sin IVA.

En cualquier caso, lo cierto es que lo usual será que las derramas cobradas a los socios constituyan una operación sujeta y exenta, según hemos visto. Ello provoca, a su vez, que la Junta no va a poder deducirse las cuotas soportadas de la empresa urbanizadora por la realización de las obras, ya que se trata de unos servicios utilizados en la realización de operaciones exentas. Todo ello, salvo y en la medida en que la Junta no renuncie a la exención en cada una de las adjudicaciones de parcelas que efectúe. Si esta renuncia se produce, la Junta deberá repercutir el impuesto por las derramas y sí tendrá el derecho a la deducción de sus cuotas soportadas en la proporción correspondiente. Incluso, si la renuncia se produce en todas las entregas –con las dificultades que ello entraña–, tendrá derecho a la deducción total de las cuotas soportadas.

Sintetizando las ideas anteriores, la situación de las operaciones que se entrecruzan en estos casos puede expresarse del siguiente modo:

— La empresa urbanizadora debe, en todo caso, repercutir el impuesto sobre la Junta por las obras de urbanización que ejecute.

— Con carácter general, la Junta no repercutirá el impuesto sobre las derramas que cobra a sus miembros, ya que aquéllas constituyen pagos anticipados de la posterior adjudicación de las parcelas, cuya entrega está exenta. Por ello mismo, la Junta tampoco podrá deducirse las cuotas soportadas por repercusión de la empresa urbanizadora.

— Si el pago de las derramas no se efectúa de manera proporcional a los terrenos aportados, la Junta deberá repercutir IVA por aquella parte de las derramas que constituya un exceso.

— En caso de que la Junta renuncie a la exención por la adjudicación de las parcelas, deberá repercutir IVA a los miembros afectados por aquélla por cada derrama que cobre. De forma simultánea, gozará del derecho a la deducción de las cuotas soportadas por los servicios prestados por la empresa urbanizadora en la proporción correspondiente a las renunciaciones que efectúe.

Para finalizar, no queremos dejar pasar estas líneas sin aludir a la peculiar doctrina establecida por la resolución del TEAC de 25 febrero 1999 (JT 1999, 1367). Dicha resolución vierte dos afirmaciones que, unidas, provocan una sobreimposición. En primer lugar, sostiene que las derramas cobradas a los miembros de la Junta constituyen, no un pago anticipado de la futura entrega de las parcelas, tal y como hemos visto, sino la contraprestación de las obras de urbanización. En consecuencia, afirma la sujeción al impuesto de dicha operación, de manera que la Junta debe repercutir el impuesto a sus miembros en cada una de las derramas. Así, señala que “en este caso, en que se ha producido una transmisión de los terrenos a la Junta, las derramas o aportaciones en metálico constituyen pagos relacionados con las obras de urbanización desarrolladas por la Junta de Compensación, motivo por el que resulta ajustada a Derecho la repercusión del Impuesto sobre el Valor Añadido realizada por la Junta a sus miembros sobre dichas aportaciones”.

En segundo lugar, afirma que las cuotas soportadas por la Junta de Compensación como consecuencia de la realización de las obras de urbanización no tienen el carácter de deducibles, ya que dichos servicios se van a utilizar en la realización de operaciones sujetas y exentas, como son las adjudicaciones de las parcelas edificables.

El resultado de la interpretación anterior destruye la coherencia interna del impuesto. En efecto, de conformidad con la misma, la Junta recibe por vía de repercusión un impuesto que no puede deducir. En consecuencia, el IVA soportado tiene que ser distribuido entre los propietarios que hacen frente al mismo con sus derramas, que están sujetas a IVA. La conclusión de dicho proceso es que no sólo se produce una duplicidad de impuestos por un mismo valor añadido –el que soporta la Junta y el que grava las derramas–, sino que además los propietarios soportan por repercusión el IVA que grava las cuotas de IVA que fueron soportadas por la Junta de Compensación. Así el impuesto se convierte en un impuesto en cascada y además tiene lugar la piramidación del impuesto.

La situación anterior sólo puede solucionarse de dos formas. De un lado, considerando, como hemos señalado, que las derramas constituyen pagos anticipados de la entrega de las parcelas y, por tanto, se encuentran exentas, de manera que la Junta no debe repercutir el impuesto a sus miembros. De otro y en caso contrario, permitiendo la deducción de las cuotas soportadas por la Junta, lo que está plenamente justificado según la interpretación que sostiene el TEAC. Y ello porque los servicios adquiridos se utilizan en la realización de una operación sujeta y, según afirma la resolución, no exenta, como es la prestación de los servicios de urbanización a sus socios. Lo que no cabe es mezclar estas dos interpretaciones, como hace el TEAC, originando una sobreimposición.

1.3.2.2. Entrega de parcelas edificables a la empresa urbanizadora como pago de las obras de urbanización

En este supuesto existe una prestación de servicios efectuada por la empresa urbanizadora a favor de la Junta y una entrega de terrenos realizada por ésta a favor de la primera y que constituye la retribución de los servicios prestados.

En el caso que nos ocupa, el principal problema estriba en determinar si a estas obras de urbanización les resulta aplicable la exención regulada en el artículo 20. Uno. 21.º de la LIVA/1992. No lo entiende así la resolución del TEAC de 6 junio 1996 (JT 1996, 908) que afirma expresamente la sujeción sin exención de dichos servicios. Sin embargo, la resolución del TEAR de Madrid de 15 de junio de 1995 considera que para descifrar el ámbito de la referida exención no pueden desagregarse las obras de urbanización de la propia entrega de terrenos, “puesto que donde la norma no distingue no debemos distinguir”. La conclusión que se extrae de ello es la aplicación de la exención a las mencionadas obras de urbanización. Como puede comprobarse, la aplicación de esta exención, con las dificultades que, según hemos visto, ofrece la renuncia a la misma, determina que las empresas urbanizadoras vean limitado sus posibilidades de deducción de las cuotas soportadas.

Sin embargo, la STSJ de Madrid de 23 abril 1998 (JT 1998, 717) resuelve este problema de forma categórica –y, a nuestro juicio, acertada–, cuando precisa que “la norma que establece la exención «sí distingue», y así, de entre las distintas operaciones o funciones que la legislación urbanística encomienda a las Juntas de Compensación (elaboración del proyecto de compensación, realización de la urbanización, cesión de terrenos a la Administración, adjudicación de parcelas resultantes...), la exención prevista en el artículo 13. 21.º del Reglamento del IVA aparece referida únicamente a las operaciones de aportación inicial y de adjudicación final de terrenos, sin que quepa considerar comprendidas en dicha expresión –ni por tanto alcanzadas por la exención– las operaciones de urbanización”. Aunque la resolución citada se refiere a la anterior normativa del impuesto, resulta plenamente aplicable en la actualidad, ya que la exención se encuentra regulada en términos idénticos.

De conformidad con todo lo anterior, debemos concluir la sujeción sin exención de las obras de urbanización. Por su parte, la entrega de terrenos efectuada por esta última entidad también estará sujeta y no exenta, ya que, normalmente, el objeto de la transmisión estará constituido por parcelas edificables. En consecuencia, la Junta deberá repercutir el impuesto a la empresa urbanizadora.

No obstante, se ha defendido que en los casos en que el acuerdo que estamos analizando suponga que la empresa urbanizadora se integre en la Junta de Compensación, resulta aplicable a esta entrega de terrenos la exención regulada en el artículo 20. Uno. 21.º. Es decir, se entiende que tal adjudicación tiene el carácter de acto de reparcelación y, en consecuencia, estará integrada en la exención. No obstante es preciso tener en cuenta que el precepto exige que las entregas derivadas de la reparcelación se produzcan “en las condiciones señaladas en el párrafo anterior”, relativo a las aportaciones iniciales y posteriores adjudicaciones. Por tanto, parece lícito suponer que dicha referencia significa que la exención sólo se aplica en el juego de relaciones entre propietarios y Juntas de Compensación. Como la empresa urbanizadora no es propietaria originaria de los terrenos, debe concluirse que no le resulta aplicable la exención.

1.3.2.3. Acuerdo entre la empresa urbanizadora y un miembro de la Junta, por el que la primera asume el pago de las derramas del segundo a cambio de parte del terreno edificable

En este caso pueden producirse, al menos, dos situaciones distintas. De un lado, podemos encontrarnos ante una entrega de las parcelas edificables a cambio del pago de las derramas. Si la entrega de aquéllas se produce después de su adjudicación al miembro de la Junta, habiéndose iniciado o proseguido las obras de urbanización desde la adjudicación, la transmisión estará sujeta y no exenta. Decimos que estará sujeta en todo caso porque la entrega la efectúa un urbanizador, ya que, desde la adjudicación, ostenta dicha condición el miembro de la Junta (hasta entonces, la urbanizadora era esta última). No puede estar exenta porque no entra dentro del ámbito de aplicación del artículo 20. Uno. 20.º de la LIVA. En consecuencia, el miembro de la Junta ha de repercutir el impuesto a la empresa urbanizadora, debiendo hacerlo por cada una de las derramas, que constituyen pagos anticipados de la futura entrega.

En caso de que, habiéndose producido la entrega después de la adjudicación, no hayan proseguido después las obras de urbanización, la operación sólo estará sujeta al impuesto en caso de que el terreno aportado primitivamente constituyera un elemento afecto a una actividad empresarial o profesional. Dicha operación no se encontrará exenta, ya que la entrega lo será de un terreno edificable, por lo que no resulta aplicable, de nuevo, el artículo 20. Uno. 20.º de la LIVA.

De otro lado, puede suceder que la operación consista en una venta de los derechos que corresponden al miembro de la Junta a cambio del efectivo necesario para hacer frente a las derramas. En estos casos, nos encontramos ante una transmisión de un derecho que posteriormente se va a materializar en un terreno edificable, quedando subrogado el adquirente –es decir, la empresa urbanizadora– en todos los derechos y obligaciones que correspondían al miembro de la Junta. Así lo disponen los artículos 21. 1 de la LRSV y 28 del RGU. Si el miembro de la Junta que transmite su derecho tenía afecto a su actividad empresarial el terreno primitivo que aportó a aquélla, la operación, que es calificada como una prestación de servicios, se encontrará sujeta al impuesto, por lo que deberá repercutir el impuesto a la empresa urbanizadora.

Ahora bien, debemos preguntarnos qué sucede en el momento en que la empresa urbanizadora recibe la parcela edificable de la Junta por adjudicación. En concreto, se trata de precisar si esta transmisión resulta amparada por la exención regulada en el artículo 20. Uno. 21.º de la LIVA. Interpretada literalmente, la respuesta debe ser negativa, ya que el precepto, cuando declara la exención de las adjudicaciones exentas, sólo se refiere a las efectuadas a favor de “los propietarios citados... en proporción a sus aportaciones”. Por tanto, como la empresa urbanizadora no efectuó aportación inicial de terreno alguno, tampoco puede verse afectada por esta segunda exención de las adjudicaciones. Sin embargo, esta conclusión casa mal con la subrogación que establece la legislación urbanística en los derechos y obligaciones del originario miembro de la Junta. La existencia de dicha subrogación introduce una diferencia esencial entre este supuesto y el que analizábamos anteriormente, en el que se entregaban parcelas edificables a la empresa urbanizadora como pago de las obras de urbanización. Por ello, debemos concluir que si en la adjudicación la suma de los terrenos recibidos por la urbanizadora y el cedente están en proporción con los aportados en la constitución, ambas adjudicaciones estarán exentas en virtud del artículo 20. Uno. 21.º de la LIVA.

1.3.3. Transmisiones voluntarias o forzosas –expropiaciones– realizadas con carácter previo a la adjudicación de parcelas edificables.

Tratándose de transmisiones voluntarias pueden darse las dos situaciones descritas en el apartado precedente. De un lado, la venta futura de una parcela. De otro, la venta de los derechos que corresponden al miembro de la Junta. Por tanto, nos remitimos a lo ya expuesto.

Si se produce una expropiación por incumplimiento de las obligaciones derivadas del sistema, aquélla no afecta a un terreno, ya que el miembro de la Junta no es propietario del mismo, sino que se refiere a su cuota de participación. Es decir, nos encontramos ante la expropiación de un derecho, que constituirá una prestación de servicios sujeta si el terreno aportado inicialmente se encontraba afecto al desarrollo de una actividad empresarial.

1.3.4. Entregas de parcelas edificables a los miembros de la Junta

La aprobación de proyecto de compensación da lugar a que se adjudiquen las parcelas a sus originales propietarios. Si dicha adjudicación se realiza de forma proporcional a los terrenos aportados, la operación se encontrará sujeta y exenta, por aplicación del artículo 20. Uno. 21.º de la LIVA. Por tanto, salvo renuncia a la exención, se encontrará sujeta a TPO, aunque también exenta, en virtud de lo dispuesto en el artículo 45. I. B. 7 del TRITPAJD.

En caso de que se produzcan excesos de adjudicación, dicho exceso, tal y como hemos visto, se encuentra sujeto a IVA y no exento, ya que el artículo 20. Uno. 21.º exige que la entrega sea proporcional a la aportación inicial. Por tanto, no afecta al exceso que se pudiera percibir. Además, como los terrenos aportados tendrán, normalmente, la condición de urbanizados, tampoco resulta aplicable la exención regulada en el artículo 20. Uno. 20.º de la LIVA.

2. Urbanización de terrenos por el sistema de cooperación

2.1. *Las operaciones empresariales realizadas por el Ayuntamiento, por los propietarios de los terrenos y por las asociaciones de administrados*

De conformidad con el artículo 131 del TRLS/1976, en el sistema de cooperación los propietarios aportan el suelo de cesión obligatoria y la Administración ejecuta las obras de urbanización con cargo a los mismos. Tal y como señala el artículo 163 del RGU, “los gastos de urbanización se distribuirán entre los propietarios en proporción a la superficie de sus respectivos terrenos”.

Por tanto, vemos cómo el Ayuntamiento que realiza las obras se configura como empresario o profesional, ya que organiza los medios necesarios para la urbanización de los terrenos de los propietarios afectados, repartiendo entre éstos el importe de los costes. En consecuencia, debe repercutir el impuesto sobre los propietarios con ocasión del cobro de las correspondientes derramas.

En este sistema la Administración es, pues, quien promueve y aprueba la reparcelación, aquí imprescindible, salvo que resulten suficientemente equitativos de por sí los términos de la distribución de beneficios y cargas resultantes del plan. Es, también, la Administración quien asume la responsabilidad de la ejecución de las obras de urbanización, contratando ésta con terceros o bien constituyendo una sociedad urbanizadora a los mismos efectos. La Administración es, en fin, quien distribuye las cuotas de urbanización correspondientes a cada propietario, pudiendo, incluso, exigir semestralmente el pago anticipado de los gastos de urbanización a realizar. Así lo prevé, efectivamente, el artículo 132. 2 del TRLS. En tales casos, se producen pagos anticipados, anteriores a la realización del hecho imponible del impuesto, que tiene lugar con la efectiva prestación de los servicios de urbanización. Por aplicación del artículo 75. Dos de la LIVA, dichos pagos anticipados dan lugar a los correspondientes devengos anticipados, de manera que el Ayuntamiento deberá repercutir el impuesto con ocasión de aquéllos. Como afirma la DGT, en contestación a consulta de 29 noviembre 2001 (JUR 2002, 76426), “el Ayuntamiento deberá proceder a la repercusión del Impuesto con ocasión de los cobros anticipados percibidos de los propietarios, repercusión que deberá efectuarse mediante la emisión de facturas completas”.

Por su parte, los propietarios de los terrenos se convierten, según, entre otras muchas, la contestación a consulta de 22 junio 2001 (JUR 2002, 48545), en promotores de la urbanización y, por tanto, en empresarios. En consecuencia, si venden los terrenos urbanizados, la operación se encontrará sujeta y no exenta de este impuesto. No obstante, no parece ser éste un criterio totalmente uniforme de la DGT, ya que en su contestación a consulta de 9 julio 1999 (JUR 2001, 232324) afirma, textualmente, que “sin embargo, en ningún caso estas obras de urbanización atribuyen la condición de empresarios o profesionales a... los propietarios de los terrenos, que tendrán esta condición o no en función del resto de sus actividades”.

En el sistema que estamos estudiando, la intervención de los administrados –que da lugar a la “cooperación” que da nombre al mismo– se articula a través de la constitución de una asociación administrativa que, entre otras funciones, puede colaborar con la Administración en la actividad urbanizadora, mediante labores de auxilio, vigilancia, cobro de las cuotas u obtención de beneficios legales. La DGT considera, en contestación a consulta de 9 julio 1999 (JUR 2001, 232324), que tales asociaciones tienen la condición de empresarios a efectos de este impuesto, ya que sus actividades implican la ordenación por cuenta propia de medios de producción con la finalidad de intervenir en el mercado (art. 5. Dos de la LIVA).

2.2. El pago de las derramas mediante la entrega al Ayuntamiento de parcelas

Con frecuencia, se pacta que el pago de parte de las derramas anteriores se efectúe a través de la entrega al Ayuntamiento de parcelas. O, dicho con otras palabras, se conviene que el ente público asuma la totalidad o parte de los costes de la urbanización a cambio de la entrega de terrenos.

Esta situación –con cobro parcial en metálico– es objeto de examen por la DGT, en contestación a consulta de 29 abril 1998 (JUR 2001, 217155), que establece la siguiente doctrina:

— En primer lugar, como ya sabemos, la realización de las obras de urbanización por parte del Ayuntamiento constituye el ejercicio de una actividad empresarial, por lo que aquél deberá repercutir el impuesto sobre los propietarios en el momento del cobro de las derramas.

Ahora bien, la resolución señala que dicha repercusión debe realizarse sobre la parte dineraria que cobra la Administración, así como “por el importe de las obras de urbanización cuyo coste satisface el Ayuntamiento, como contraprestación de los terrenos que le van a ser cedidos”. Ello es cierto, ya que la Administración, por el servicio que presta, obtiene una contraprestación en parte dineraria –las derramas– y en parte no dineraria (las parcelas futuras). Sin embargo, la DGT no aclara, con tan sucinta expresión, cuál deba ser la base imponible.

A nuestro juicio, resulta aplicable la norma especial prevista en el párrafo segundo del artículo 79. Uno de la LIVA para las operaciones mixtas, con contraprestación parcialmente en dinero. De acuerdo con la misma, la base imponible será el mayor de los dos siguientes valores:

- El valor de mercado de la prestación entregada, es decir, el valor de mercado de las obras de urbanización.
 - La suma del valor de mercado de la parte de contraprestación no dineraria y del importe de la dineraria. En nuestro caso, la suma del valor de mercado de las parcelas que se recibirán y de la cuantía de las derramas.
- En segundo lugar, como ya hemos visto, las entregas de parcelas efectuadas por los propietarios constituyen operaciones sujetas, toda vez que aquéllos tienen, según la doctrina administrativa mayoritaria, la condición de empresarios, promotores de la urbanización. Tampoco resultará de aplicación la exención prevista en el artículo 20. Uno. 20.º, ya que los terrenos se encontrarán, al menos, en curso de urbanización.

De acuerdo con lo anterior, los propietarios de los terrenos deberán repercutir el impuesto por las entregas de las parcelas, tomando como base imponible el valor de mercado de las mismas, de conformidad con el artículo 79. Uno de la LIVA. No obstante, la resolución que estamos comentando advierte que, en este supuesto, resulta aplicable la regla contenida en el párrafo segundo del artículo 88. Uno de la LIVA. Ello implica que los propietarios deberán repercutir el impuesto, expidiendo la correspondiente factura, pero no podrán proceder al cobro de dichas cuotas que, sin embargo, sí tendrán que ingresar en la Hacienda. Según la DGT, en contestación a consulta de 29 abril 1998 (JUR 2001, 217155), “la oferta que los propietarios realizaron en relación con tales terrenos ha de entenderse “IVA incluido”, de manera que el Ayuntamiento no ha de satisfacer separadamente las cuotas de este tributo que debe soportar por la adquisición de los terrenos”. Por tanto, como acabamos de exponer, los particulares deberán repercutir el impuesto al Ayuntamiento e ingresarlo en la Hacienda, pero no podrán cobrárselo al ente público.

Por lo que se refiere al devengo, en principio, resulta aplicable la regla general del artículo 75. Uno. 1.º, es decir, en el momento de la puesta a disposición de las parcelas. Sin embargo, es preciso tener en cuenta que la contraprestación de esta entrega consiste en la realización de las obras de urbanización por parte del ente público. Hasta el momento, la DGT entendía que esta prestación de servicios se efectuaba con anterioridad a la entrega de las parcelas. Por tanto, consideraba que aquéllas constituyen un pago anticipado de la futura entrega de las parcelas, lo que dará lugar también al correspondiente devengo anticipado de la misma (art. 75. Dos de la LIVA). Como señala la contestación a consulta de 8 julio 1999, “habrá que entender que en la presente operación, en la que se prestan servicios de urbanización a cambio de terrenos, la prestación de tales servicios constituye el pago anticipado de la cesión de los terrenos”.

No obstante, es preciso tener en cuenta que en este sistema se produce una reparcelación, con lo que debe tenerse en cuenta la precisión en cuanto al devengo de las entregas de bienes efectuada por la resolución de 17 de junio de 2005, citada en tantas ocasiones. Así, debe entenderse, según esta concepción, que la entrega de los terrenos tiene lugar con la aprobación definitiva de la reparcelación. En este momento –suponiendo que existe un pago parcial en metálico– se habrá producido ya el devengo parcial de la prestación de servicios por los importes efectivamente satisfechos a través de las derramas, pero es posible que aquélla no haya finalizado, esto es, que las obras no se hayan puesto a disposición de los propietarios. Cuando tiene lugar la eficacia del acto de reparcelación, se produce un devengo “cruzado” –y la consiguiente repercusión– entre el Ayuntamiento y los propietarios. Estos últimos por su entrega de bienes y el primero en cuanto que supone pago anticipado de su prestación de servicios. Si a partir de aquí se siguen cobrando derramas antes de la puesta a disposición de las obras, volverán a producirse nuevos devengos anticipados y parciales de la prestación de servicios.

En caso de que el Ayuntamiento llegue a un acuerdo con una entidad urbanizadora, por el que el primero cede a la segunda los terrenos en que se localice el 10 por 100 de aprovechamiento que le corresponde, a cambio de la colaboración en la financiación y ejecución de las obras de urbanización, dicha transmisión de terrenos se encuentra sujeta al impuesto. Así lo entiende la STSJ de La Rioja de 22 octubre 1998 (JT 1998, 1526), que afirma que “el acto de cesión de terrenos debe enmarcarse en el marco de la actividad empresarial de la Corporación que pertenece a la esfera del



Derecho privado, aunque no exista en su actuación un ánimo de lucro”. Como hemos visto, éste es también el criterio seguido por la Administración tributaria en su Resolución 2/2000.

3. Urbanización por el sistema de expropiación

El sistema de expropiación se caracteriza por la ausencia de intervención de los particulares en el proceso urbanizador, de manera que la Administración expropia todos los terrenos comprendidos en la unidad de ejecución y procede, después, a urbanizarlos por cualquiera de las formas de gestión directa o indirecta que prevé la normativa de régimen local.

Las expropiaciones anteriores estarán sujetas a IVA si los terrenos pertenecen a un empresario o profesional y se trata de elementos afectos a su actividad y, en todo caso, si el expropiado es una sociedad mercantil. No obstante, estas entregas estarán normalmente exentas –y sujetas a TPO–, ya que se tratará de terrenos que aún no se encuentran en curso de urbanización. Sin embargo, como el objeto de la expropiación es todo el polígono o unidad de actuación, puede suceder que resulten incluidos solares y edificios. En tales casos, es posible que la operación no se encuentre exenta de IVA.

También puede suceder que la expropiación de los terrenos tenga por finalidad la construcción de parques y jardines o de viales de uso público. En tal caso, como sabemos, la operación siempre se encontrará exenta del impuesto. En este sentido, pueden consultarse, entre otras, las contestaciones a consultas de 25 febrero 1999 (JUR 2001, 192651) y de 31 octubre 2001 (JUR 2002, 104806).

Suele suceder que el justiprecio se concrete en la transmisión de parcelas edificables. En dichas situaciones, nos encontramos ante dos entregas, tal y como señala la contestación a consulta de 8 mayo 2002. La primera, la derivada de la expropiación de los terrenos, que se encontrará sujeta al impuesto si aquéllos se encontraban afectos a la actividad empresarial del expropiado. En todo caso, dicha sujeción se dará si éste es una entidad mercantil. No obstante, normalmente se encontrará exenta, por aplicación del artículo 20. Uno. 20.º, ya que nos encontraremos ante terrenos no edificables ni urbanizados o en curso de urbanización.

La segunda entrega viene constituida por la transmisión de la parcela edificable en concepto de pago del justiprecio. Esta operación se encontrará sujeta en los tres supuestos que ya examinábamos páginas atrás, es decir, si se puede considerar que las parcelas estaban afectas a una actividad empresarial desarrollada por el ente público, si habían sido urbanizadas por éste o, finalmente, si la realización de la transmisión puede considerarse, por sí misma, el desarrollo de una actividad empresarial. En particular, deberá examinarse si la parcela que entrega el Ayuntamiento fue obtenida como consecuencia de una cesión gratuita y obligatoria de aprovechamientos. En tal caso, la aplicación de la Resolución 2/2000 determina que esta entrega se encuentre sujeta, en todo caso.

En cuanto al devengo en las expropiaciones, el problema se centra en determinar si se produce con la ocupación de la finca o en la fecha de su publicación en el *Boletín Oficial* correspondiente. A juicio de la resolución del TEAC de 23 marzo 1995 (JT 1995, 634), debe optarse por la primera de las soluciones. Así lo entiende también la DGT, en contestación a consulta de 15 abril 2002 (JUR 2002, 175506), puesto que así se deduce de la normativa reguladora de la expropiación forzosa. No obstante, si el justiprecio se cobra total o parcialmente antes de la ocupación, el devengo se producirá en dichos momentos anteriores y por las cantidades efectivamente percibidas.

En las expropiaciones la base imponible coincidirá con el justiprecio. Así lo señala, expresamente, la contestación a consulta de 6 de noviembre de 1998 (JUR 2001, 202674). A nuestro juicio, esta regla también debe aplicarse en los supuestos, nada infrecuentes, en los que dicho justiprecio se pague mediante la entrega de parcelas. Es decir, en estos casos, el expropiado no deberá repercutir el tributo sobre el valor de mercado de lo que entrega, sino sobre el importe del justiprecio determinado según la normativa de expropiación forzosa.

En los casos de expropiación no puede aplicarse la norma prevista en el segundo párrafo del artículo 88. Uno de la LIVA. Es decir, no puede considerarse que el impuesto está incluido en el importe del justiprecio. Ello por dos razones, según entiende la contestación a consulta de 6 noviem-

bre 1998 (JUR 2001, 202674). En primer lugar, ya que no puede entenderse que exista una oferta por parte del transmitente, que se ve obligado, legalmente, a entregar la cosa. En segundo lugar, porque ello supone devaluar y desnaturalizar el propio justiprecio, que se configura como el equivalente económico del derecho objeto de expropiación. Como señala la contestación a consulta de 15 marzo 2002 (JUR 2002, 175403), “si del citado justiprecio hubiera que deducir la cuota del Impuesto, la diferencia no representaría ya el equivalente económico del bien”.

En caso de que se produzca la reversión de la expropiación, la contestación a consulta de 9 julio 2001 considera que aquélla no da lugar a operación sujeta alguna, sino a una resolución de la entrega de bienes provocada por la expropiación. Por tanto, si ésta estuvo sujeta, el expropiado deberá ahora proceder a la rectificación de la base imponible y de las cuotas inicialmente repercutidas. A continuación, le asisten dos opciones. La primera, iniciar un procedimiento de devolución de ingresos indebidos. La segunda, regularizar su situación en la autoliquidación del período donde se efectúe la rectificación, devolviendo las cuotas al repercutido.

4. La figura del agente urbanizador

La Ley valenciana 6/1994, de 15 de noviembre, reguladora de la actividad urbanística (en adelante, Ley 6/1994), ha aportado una nueva alternativa a la normativa tradicional de esta materia: la figura del agente urbanizador. La responsabilidad propia del urbanizador puede asumirla, en estos casos, la propia Administración o un particular a quien ésta adjudica la ejecución del Programa –documento que incorpora el suelo urbanizable al proceso– y con quien suscribe el correspondiente convenio. La novedad estriba en que este agente urbanizador no tiene por qué ser propietario de los terrenos. Simplemente, se trata de un empresario que se compromete a realizar las obras de urbanización previstas en el Programa, soportando su coste, a cambio de la percepción de solares edificables o de metálico de los propietarios que, voluntariamente, cooperen aportando sus terrenos sin urbanizar. En caso de que éstos no quieran sumarse al sistema podrán solicitar que sean expropiados por el valor que corresponda.

Como ya hemos apuntado, la Ley 6/1994 permite que el pago de las obras de urbanización al Agente se realice mediante la entrega de parcelas edificables. Hasta el momento, la doctrina administrativa sobre esta materia se encontraba en la contestación a consulta de 12 noviembre 1999 (JUR 2001, 215972). Dicha resolución entiende, que, en tales casos, existen dos operaciones que pueden estar sujetas. De un lado, la prestación de los servicios de urbanización por parte del agente, que deberá repercutir el impuesto sobre los propietarios. De otro lado, la entrega de parcelas edificables por parte de los propietarios, que estará sujeta si se cumplen los requisitos previstos en el artículo 5 de la LIVA. En el caso de la Ley valenciana dichos requisitos concurrirán, ya que la entrega es de “parcelas edificables”, lo que indica que la urbanización ha sido realizada por los propietarios, soportando definitivamente su coste. En consecuencia, tendrán la consideración de sujetos pasivos y la entrega será de terrenos urbanizados, por lo que no resulta tampoco de aplicación la exención prevista en el artículo 20. Uno. 20.º de la LIVA.

No obstante, como también hemos señalado, la DGT ha emitido una importante resolución –la tan citada de 17 de junio de 2005–, cuya doctrina puede trasladarse, en buena medida, a los demás sistemas de ejecución y que resulta muy innovadora, a la vez que discutible. También se recoge allí la respuesta a algunos problemas concretos de este novedoso sistema. Los aspectos generales ya han sido objeto de análisis en las páginas anteriores, por lo que ahora sólo deberíamos centrarnos en la segunda clase de aspectos, originales y propios del Agente urbanizador. A pesar de ello, preferimos realizar ahora una exposición general de este supuesto, muy frecuente en la práctica, recordando simplemente aquello que ya ha sido objeto de análisis y desarrollando lo nuevo.

Las repercusiones en IVA de una operación como la descrita, en la concepción de la DGT, pueden sintetizarse del siguiente modo:

1. Como ya sabemos, existen dos operaciones principales susceptibles de quedar sujetas a IVA: prestación de servicios de urbanización y entrega de parcelas.

La primera lo estará sin lugar a dudas, en la medida en que el Agente urbanizador es un empresario dedicado profesionalmente a la realización de este tipo de operaciones. La segunda esta-

rá sujeta –salvo que se trate de terrenos afectos a alguna actividad– únicamente en el caso de que los propietarios puedan considerarse promotores de una urbanización con la finalidad de su venta o cesión por cualquier título. A estos efectos, la DGT considera que dicha finalidad debe concurrir en todos y cada uno de los terrenos afectados por la actuación urbanística. No admite, por tanto, la existencia de una actividad de promoción fraccionada parcela a parcela. Por tanto, debe hablarse de una tercera clase de hechos imponible, los derivados de la venta a terceros de las parcelas que corresponden a los propietarios y no han sido entregadas al Agente.

A los solos efectos de la deducción de las cuotas soportadas con anterioridad al inicio de la actividad –así lo entendemos nosotros y ya lo hemos señalado–, la DGT establece criterios objetivos que permiten presumir o no la futura existencia de actividad empresarial de promoción urbanística. El primero de dichos criterios es el uso, de manera que la presunción puede construirse cuando aquél es industrial o terciario distinto del residencial. El segundo viene constituido por los metros de edificabilidad. Entra en juego para el uso residencial, de manera que grandes extensiones de terrenos permiten también afirmar la presunción.

Por otra parte, el supuesto de no sujeción regulado en el artículo 7. 1 de la LIVA, relativo a la transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial, nunca resulta aplicable en estos casos de urbanizadores ocasionales.

2. En determinadas situaciones, pueden producirse otras operaciones gravadas por el impuesto.

Así sucede cuando las partes pactan una falsa monetarización de la cesión obligatoria y gratuita de los aprovechamientos urbanísticos. Se trata del caso, ya examinado, en que los terrenos de cesión obligatoria se entregan al Agente urbanizador, que es quien se hace cargo del pago del metálico correspondiente al Ayuntamiento. En tales supuestos, existe una cesión obligatoria a favor del ente público realizada de manera ordinaria y una posterior transmisión por parte de éste y a favor del Agente urbanizador. Esta segunda operación está sujeta, debiéndose repercutir el impuesto.

También nos encontramos ante una operación gravada en aquellos casos en que se producen excesos y defectos de adjudicación. Tal y como sucede en las juntas de compensación fiduciarias, en tales supuestos se produce una entrega de bienes por parte del propietario que ha recibido en defecto y a favor de los que han recibido el exceso y en la proporción correspondiente.

3. En estos supuestos se produce un devengo “cruzado” de las dos operaciones.

La DGT entiende que el devengo de la entrega de las parcelas se produce con la aprobación del proyecto de reparcelación. En particular, se señala que la fecha relevante es la de la primera publicación del acto de aprobación definitiva, ya sea la realizada en el *Boletín Oficial de la Provincia*, en el tablón de anuncios del Ayuntamiento o en un diario provincial de difusión en la localidad.

Por su parte, el devengo de los servicios de urbanización se produce cuando las obras estén finalizadas. En concreto, la resolución fija aquí también una fecha concreta, como es la de la liquidación definitiva de las cuotas de urbanización, prevista en el artículo 72 de la Ley 6/1994. No obstante, si hubiera derramas en metálico, se produciría un devengo anticipado.

También se produce un devengo anticipado en el supuesto concreto examinado, ya que el acto de reparcelación se producirá antes de la finalización de las obras –incluso, en ocasiones, antes de su inicio– y, por tanto, constituye un pago anticipado de tal servicio.

4. Existen peculiaridades a la hora de apreciar la concurrencia de la exención regulada en el artículo 20. Uno. 20.º de la LIVA.

Como hemos visto, el devengo de la entrega de los terrenos se puede producir antes del inicio material del proceso de urbanización. Así las cosas y en una primera aproximación, deberíamos llegar a la conclusión de que dichas entregas, aunque sujetas, se encuentran exentas. Ahora bien, la

DGT considera que debemos tener en cuenta, no tanto el estado en que estén los terrenos en el momento del devengo, sino cuál es el objeto de la transmisión. Si éste viene constituido por una parcela edificable, debe concluirse la no exención de la operación. Es lo que sucede siempre en el caso del Agente urbanizador valenciano, ya que es la propia Ley 6/1994 la que prevé la retribución mediante la entrega de tal clase de bienes.

5. La base imponible de las operaciones se rigen por las reglas de aquellas cuya retribución es en especie.

Por aplicación de la regla prevista en el artículo 79.Uno de la LIVA, la base imponible de la entrega de bienes será el valor de mercado de los terrenos transmitidos y la de la prestación de servicios, el de las obras de urbanización. En el momento del devengo anticipado por la transmisión de terrenos, la repercusión recíproca se efectuará por un importe coincidente, constituido por el valor de mercado de las parcelas entregadas al Agente.

Un problema particular es el de las indemnizaciones que deban satisfacerse a propietarios al ser privados de bienes incompatibles con el proceso urbanístico. Es decir, en ocasiones sucede, al igual que en el caso de las Juntas de Compensación, que el Agente urbanizador indemniza a los propietarios que tengan instalaciones o actividades por el derribo de las mismas. En tales casos, si dichas instalaciones constituían bienes afectos a actividades empresariales, la DGT estimaba que nos encontrábamos ante una operación sujeta, constituyendo su contraprestación la indemnización entregada. Sin embargo, la contestación a consulta de 11 febrero 2002 (JUR 2002, 104911) ha cambiado dicho criterio en relación con la actuación desarrollada por un agente urbanizador. Así, considera que se trata de una operación no sujeta, ya que la indemnización, debido a su naturaleza, no puede considerarse como contraprestación de entrega alguna. Así, afirma que “considerando que las cantidades a las que se refiere el escrito de consulta se configuran como una indemnización por la demolición de las edificaciones existentes en algunos de los terrenos afectados por el proceso urbanístico, se deduce que las mismas no deben tratarse como contraprestación de operación alguna, habida cuenta de su naturaleza indemnizatoria, no debiendo la consultante propietaria de los terrenos en los que se encuentren efectuar la repercusión del Impuesto en ningún caso”.

Pues bien, dando un paso más, también hay que precisar si el importe de dichas indemnizaciones forman parte del valor de mercado y, por tanto, de la base imponible de la prestación de servicios de urbanización. La regla general es la respuesta afirmativa, aunque la DGT no descarta la posibilidad de que tengan la condición de suplidos siempre que se den los requisitos previstos en el artículo 78. Tres. 3.º de la LIVA.

6. Se produce una inversión de sujeto pasivo en los casos en que alguno de los propietarios sea no residente.

La DGT entiende, con buen criterio, que los terrenos objeto de urbanización no pueden considerarse como un establecimiento permanente en España. Y ello ya que no pueden considerarse como un lugar fijo o un local desde el que se realiza el negocio, sino el propio objeto de éste. En consecuencia, su venta posterior dará lugar a la inversión del sujeto pasivo por la venta de los terrenos cuando el adquirente sea empresario o profesional. Es lo que sucederá, por ejemplo, con el propio Agente urbanizador que recibe los terrenos como pago de sus servicios.

7. En los supuestos de indivisión, hay que distinguir entre los diferentes supuestos que pueden plantearse para determinar quién es el sujeto pasivo.

La contestación a consulta de 17 de junio de 2005 distingue entre varias clases de situaciones de indivisión:

— En primer lugar, existe la posibilidad de que existiera un proindiviso con carácter previo a la reparcelación y que se deshace como consecuencia de ésta, adjudicándose parcelas individuales a los anteriores comuneros. En tal caso, la DGT entiende que, en principio, la comunidad de bienes no será sujeto pasivo. Por tanto, tendrán dicha condición los antiguos comuneros.

— En segundo lugar, puede producirse un *proindiviso* de resultado. Se trata del caso de pequeños propietarios que carecen de suelo suficiente como para que se les adjudique una parcela individual, una vez aprobada la reparcelación. En tal caso y salvo que la comunidad comience a desarrollar una actividad empresarial, tampoco tiene la consideración de sujeto pasivo. Habrá que llegar a esta conclusión si la comunidad es, exclusivamente, el resultado de la reparcelación.

— Por último, es posible que exista una situación inicial de indivisión que se mantiene tras la reparcelación. En tal caso, la DGT entiende que el sujeto pasivo es la propia comunidad siempre que permanezca la indivisión y se proceda a la venta a terceros de las parcelas resultantes.

**DOCUMENTOS DE TRABAJO EDITADOS POR EL
INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES**

2000

- 1/00 Ciudadanos, contribuyentes y expertos: Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 1999.
Autor: Área de Sociología Tributaria.
- 2/00 Los costes de cumplimiento en el IRPF 1998.
Autores: M.^a Luisa Delgado, Consuelo Díaz y Fernando Prats.
- 3/00 La imposición sobre hidrocarburos en España y en la Unión Europea.
Autores: Valentín Edo Hernández y Javier Rodríguez Luengo.

2001

- 1/01 Régimen fiscal de los seguros de vida individuales.
Autor: Ángel Esteban Paúl.
- 2/01 Ciudadanos, contribuyentes y expertos: Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 2000.
Autor: Área de Sociología Tributaria.
- 3/01 Inversiones españolas en el exterior. Medidas para evitar la doble imposición internacional en el Impuesto sobre Sociedades.
Autora: Amelia Maroto Sáez.
- 4/01 Ejercicios sobre competencia fiscal perjudicial en el seno de la Unión Europea y de la OCDE: Semejanzas y diferencias.
Autora: Ascensión Maldonado García-Verdugo.
- 5/01 Procesos de coordinación e integración de las Administraciones Tributarias y Aduaneras. Situación en los países iberoamericanos y propuestas de futuro.
Autores: Fernando Díaz Yubero y Raúl Junquera Valera.
- 6/01 La fiscalidad del comercio electrónico. Imposición directa.
Autor: José Antonio Rodríguez Ondarza.
- 7/01 Breve curso de introducción a la programación en Stata (6.0).
Autor: Sergi Jiménez-Martín.
- 8/01 Jurisprudencia del Tribunal de Luxemburgo e Impuesto sobre Sociedades.
Autor: Juan López Rodríguez.
- 9/01 Los convenios y tratados internacionales en materia de doble imposición.
Autor: José Antonio Bustos Buiza.
- 10/01 El consumo familiar de bienes y servicios públicos en España.
Autor: Subdirección General de Estudios Presupuestarios y del Gasto Público.
- 11/01 Fiscalidad de las transferencias de tecnología y jurisprudencia.
Autor: Néstor Carmona Fernández.
- 12/01 Tributación de la entidad de tenencia de valores extranjeros española y de sus socios.
Autora: Silvia López Ribas.
- 13/01 El profesor Flores de Lemus y los estudios de Hacienda Pública en España.
Autora: María José Aracil Fernández.
- 14/01 La nueva Ley General Tributaria: marco de aplicación de los tributos.
Autor: Javier Martín Fernández.
- 15/01 Principios jurídico-fiscales de la reforma del impuesto sobre la renta.
Autor: José Manuel Tejerizo López.
- 16/01 Tendencias actuales en materia de intercambio de información entre Administraciones Tributarias.
Autor: José Manuel Calderón Carrero.
- 17/01 El papel del profesor Fuentes Quintana en el avance de los estudios de Hacienda Pública en España.
Autora: María José Aracil Fernández.
- 18/01 Regímenes especiales de tributación para las pequeñas y medianas empresas en América Latina.
Autores: Raúl Félix Junquera Varela y Joaquín Pérez Huete.
- 19/01 Principios, derechos y garantías constitucionales del régimen sancionador tributario.
Autores: Varios autores.
- 20/01 Directiva sobre fiscalidad del ahorro. Estado del debate.
Autor: Francisco José Delmas González.
- 21/01 Régimen Jurídico de las consultas tributarias en derecho español y comparado.
Autor: Francisco D. Adame Martínez.
- 22/01 Medidas antielusión fiscal.
Autor: Eduardo Sanz Gadea.

- 23/01 La incidencia de la reforma del Impuesto sobre Sociedades según el tamaño de la empresa.
Autores: Antonio Martínez Arias, Elena Fernández Rodríguez y Santiago Álvarez García.
- 24/01 La asistencia mutua en materia de recaudación tributaria.
Autor: Francisco Alfredo García Prats.
- 25/01 El impacto de la reforma del IRPF en la presión fiscal indirecta. (Los costes de cumplimiento en el IRPF 1998 y 1999).
Autor: Área de Sociología Tributaria.

2002

- 1/02 Nueva posición de la OCDE en materia de paraísos fiscales.
Autora: Ascensión Maldonado García-Verdugo.
- 2/02 La tributación de las ganancias de capital en el IRPF: de dónde venimos y hacia dónde vamos.
Autor: Fernando Rodrigo Sauco.
- 3/02 A tax administration for a considered action at the crossroads of time.
Autora: M.^a Amparo Grau Ruiz.
- 4/02 Algunas consideraciones en torno a la interrelación entre los convenios de doble imposición y el derecho comunitario Europeo: ¿Hacia la "comunitarización" de los CDIs?
Autor: José Manuel Calderón Carrero.
- 5/02 La modificación del modelo de convenio de la OCDE para evitar la doble imposición internacional y prevenir la evasión fiscal. Interpretación y novedades de la versión del año 2000: la eliminación del artículo 14 sobre la tributación de los Servicios profesionales independientes y el remozado trato fiscal a las *partnerships*.
Autor: Fernando Serrano Antón.
- 6/02 Los convenios para evitar la doble imposición: análisis de sus ventajas e inconvenientes.
Autores: José María Vallejo Chamorro y Manuel Gutiérrez Lousa.
- 7/02 La Ley General de Estabilidad Presupuestaria y el procedimiento de aprobación de los presupuestos.
Autor: Andrés Jiménez Díaz.
- 8/02 IRPF y familia en España: Reflexiones ante la reforma.
Autor: Francisco J. Fernández Cabanillas.
- 9/02 Novedades en el Impuesto sobre Sociedades en el año 2002.
Autor: Manuel Santolaya Blay.
- 10/02 Un apunte sobre la fiscalidad en el comercio electrónico.
Autora: Amparo de Lara Pérez.
- 11/02 I Jornada metodológica "Jaime García Añoveros" sobre la metodología académica y la enseñanza del Derecho financiero y tributario.
Autores: Pedro Herrera Molina y Pablo Chico de la Cámara (coord.).
- 12/02 Estimación del capital público, capital privado y capital humano para la UE-15.
Autores: M.^a Jesús Delgado Rodríguez e Inmaculada Álvarez Ayuso.
- 13/02 Líneas de Reforma del Impuesto de Sociedades en el contexto de la Unión Europea.
Autores: Santiago Álvarez García y Desiderio Romero Jordán.
- 14/02 Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 2001.
Autor: Área de Sociología Tributaria. Instituto de Estudios Fiscales.
- 15/02 Las medidas antielusión en los convenios de doble imposición y en la Fiscalidad internacional.
Autor: Abelardo Delgado Pacheco.
- 16/02 Brief report on direct tax incentives for R&D investment in Spain.
Autores: Antonio Fonfría Mesa, Desiderio Romero Jordán y José Félix Sanz Sanz.
- 17/02 Evolución de la armonización comunitaria del Impuesto sobre Sociedades en materia contable y fiscal.
Autores: Elena Fernández Rodríguez y Santiago Álvarez García.
- 18/02 Transparencia Fiscal Internacional.
Autor: Eduardo Sanz Gadea.
- 19/02 La Directiva sobre fiscalidad del ahorro.
Autor: Francisco José Delmas González.
- 20A/02 Anuario Tributario de Jurisprudencia sistematizada y comentada 1999. TOMO I. Parte General. Volumen 1.
Autor: Instituto de Estudios Fiscales.
- 20B/02 Anuario Tributario de Jurisprudencia sistematizada y comentada 1999. TOMO I. Parte General. Volumen 2.
Autor: Instituto de Estudios Fiscales.
- 21A/02 Anuario Tributario de Jurisprudencia sistematizada y comentada 1999. TOMO II. Parte Especial. Volumen 1.
Autor: Instituto de Estudios Fiscales.
- 21B/02 Anuario Tributario de Jurisprudencia sistematizada y comentada 1999. TOMO II. Parte Especial. Volumen 2.
Autor: Instituto de Estudios Fiscales.
- 22/02 Medidas unilaterales para evitar la doble imposición internacional.
Autor: Rafael Cosín Ochaita.
- 23/02 Instrumentos de asistencia mutua en materia de intercambios de información (Impuestos Directos e IVA).
Autora: M.^a Dolores Bustamante Esquivias.
- 24/02 Algunos aspectos problemáticos en la fiscalidad de no residentes.
Autores: Néstor Carmona Fernández, Fernando Serrano Antón y José Antonio Bustos Buiza.

- 25/02 Derechos y garantías de los contribuyentes en Francia.
Autor: José María Tovillas Morán.
- 26/02 El Impuesto sobre Sociedades en la Unión Europea: Situación actual y rasgos básicos de su evolución en la última década.
Autora: Raquel Paredes Gómez.
- 27/02 Un paso más en la colaboración tributaria a través de la formación: el programa Fiscalis de la Unión Europea.
Autores: Javier Martín Fernández y M.ª Amparo Grau Ruiz.
- 28/02 El comercio electrónico internacional y la tributación directa: reparto de las potestades tributarias.
Autor: Javier González Carcedo.
- 29/02 La discrecionalidad en el derecho tributario: hacia la elaboración de una teoría del interés general.
Autora: Carmen Uriol Egido.
- 30/02 Reforma del Impuesto sobre Sociedades y de la tributación empresarial.
Autor: Emilio Albi Ibáñez.

2003

- 1/03 Incentivos fiscales y sociales a la incorporación de la mujer al mercado de trabajo.
Autora: Anabel Zárate Marco.
- 2/03 Contabilidad versus fiscalidad: situación actual y perspectivas de futuro en el marco del Libro Blanco de la contabilidad.
Autores: Elena Fernández Rodríguez, Antonio Martínez Arias y Santiago Álvarez García.
- 3/03 Aspectos metodológicos de la Economía y de la Hacienda Pública.
Autor: Desiderio Romero Jordán.
- 4/03 La enseñanza de la Economía: algunas reflexiones sobre la metodología y el control de la actividad docente.
Autor: Desiderio Romero Jordán.
- 5/03 Errores más frecuentes en la evaluación de políticas y proyectos.
Autores: Joan Pasqual Rocabert y Guadalupe Souto Nieves.
- 6/03 Traducciones al español de libros de Hacienda Pública (1767-1970).
Autoras: Rocío Sánchez Lissén y M.ª José Aracil Fernández.
- 7/03 Tributación de los productos financieros derivados.
Autor: Ángel Esteban Paúl.
- 8/03 Tarifas no uniformes: servicio de suministro doméstico de agua.
Autores: Santiago Álvarez García, Marián García Valiñas y Javier Suárez Pandiello.
- 9/03 ¿Mercado, reglas fiscales o coordinación? Una revisión de los mecanismos para contener el endeudamiento de los niveles inferiores de gobierno.
Autor: Roberto Fernández Llera.
- 10/03 Propuestas de introducción de técnicas de simplificación en el procedimiento sancionador tributario.
Autora: Ana María Juan Lozano.
- 11/03 La imposición propia como ingreso de la Hacienda autonómica en España.
Autores: Diego Gómez Díaz y Alfredo Iglesias Suárez.
- 12/03 Quince años de modelo dual de IRPF: Experiencias y efectos.
Autor: Fidel Picos Sánchez.
- 13/03 La medición del grado de discrecionalidad de las decisiones presupuestarias de las Comunidades Autónomas.
Autor: Ramón Barberán Ortí.
- 14/03 Aspectos más destacados de las Administraciones Tributarias avanzadas.
Autor: Fernando Díaz Yubero.
- 15/03 La fiscalidad del ahorro en la Unión Europea: entre la armonización fiscal y la competencia de los sistemas tributarios nacionales.
Autores: Santiago Álvarez García, María Luisa Fernández de Soto Blass y Ana Isabel González González.
- 16/03 Análisis estadístico de la litigiosidad en los Tribunales de Justicia. Jurisdicción contencioso-administrativa (período 1990/2000).
Autores: Eva Andrés Aucejo y Vicente Royuela Mora.
- 17/03 Incentivos fiscales a la investigación, desarrollo e innovación.
Autora: Paloma Tobes Portillo.
- 18/03 Modelo de Código Tributario Ambiental para América Latina.
Directores: Miguel Buñuel González y Pedro M. Herrera Molina.
- 19/03 Régimen fiscal de la sociedad europea.
Autores: Juan López Rodríguez y Pedro M. Herrera Molina.
- 20/03 Reflexiones en torno al debate del impacto económico de la regulación y los procesos institucionales para su reforma.
Autores: Anabel Zárate Marco y Jaime Vallés Giménez.
- 21/03 La medición de la equidad en la implementación de los sistemas impositivos.
Autores: Marta Pascual y José María Sarabia.
- 22/03 Análisis estadístico de la litigiosidad experimentada en el Tribunal Económico Administrativo Regional de Cataluña (1990-2000).
Autores: Eva Andrés Aucejo y Vicente Royuela Mora.

- 23/03 Incidencias de las NIIF en el ámbito de la contabilidad pública.
Autor: José Antonio Monzó Torrecillas.
- 24/03 El régimen de atribución de rentas tras la última reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
Autor: Domingo Carbajo Vasco.
- 25/03 Los grupos de empresas en España. Aspectos fiscales y estadísticos.
Autores: María Antonia Truyols Martí y Luis Esteban Barbado Miguel.
- 26/03 Metodología del Derecho Tributario.
Autor: Pedro Manuel Herrera Molina.
- 27/03 Estado actual y perspectivas de la tributación de los beneficios de las empresas en el marco de las iniciativas de la Comisión de la Unión Europea.
Autor: Eduardo Sanz Gadea.
- 28/03 Créditos iniciales y gastos de la Administración General del Estado. Indicadores de credibilidad y eficacia (1988-2001).
Autores: Ana Fuentes y Carmen Marcos.
- 29/03 La Base Imponible. Concepto y determinación de la Base Imponible. Bienes y derechos no contabilizados o no declarados: presunción de obtención de rentas. Revalorizaciones contables voluntarias. (Arts. 10, 140, 141 y 148 de la LIS.)
Autor: Alfonso Gota Losada.
- 30/03 La productividad en la Unión Europea, 1977-2002.
Autores: José Villaverde Castro y Blanca Sánchez-Robles.

2004

- 1/04 Estudio comparativo de los convenios suscritos por España respecto al Convenio Modelo de la OCDE.
Autor: Tomás Sánchez Fernández.
- 2/04 Hacienda Pública: enfoques y contenidos.
Autor: Santiago Álvarez García.
- 3/04 Los instrumentos de solidaridad interterritorial en el marco de la revisión de la política regional europea. Análisis de su actuación y propuestas de reforma.
Autor: Alfonso Utrilla de la Hoz.
- 4/04 Política fiscal en la Unión Europea: antecedentes, situación actual y planteamientos de futuro.
Autores: M.^a del Pilar Blanco Corral y Alfredo Iglesias Suárez.
- 5/04 El defensor del contribuyente, un estudio de derecho comparado: Italia y EEUU.
Autores: Eva Andrés Aucejo y José Andrés Rozas Valdés.
- 6/04 El Impuesto Especial sobre los Hidrocarburos y el Medio Ambiente.
Autor: Javier Rodríguez Luengo.
- 7/04 Gestión pública: organización de los tribunales y del despacho judicial.
Autor: Francisco J. Fernández Cabanillas.
- 8/04 Una aproximación al contenido de los conceptos de discriminación y restricción en el Derecho Comunitario.
Autora: Gabriela González García.
- 9/04 Los determinantes de la inmigración internacional en España: evidencia empírica 1991-1999.
Autor: Iván Moreno Torres.
- 10/04 Ética fiscal.
Coord.: Santiago Álvarez García y Pedro M. Herrera Molina.
- 11/04 Las normas antiparaiso fiscal españolas y su compatibilidad con el Derecho Comunitario: el caso específico de Malta y Chipre tras la adhesión a la Unión Europea.
Autores: José Manuel Calderón Carrero y Adolfo Martín Jiménez.
- 12/04 La articulación de la participación española en los organismos multilaterales de desarrollo con las políticas de comercio exterior.
Autor: Ángel Esteban Paul.
- 13/04 Tributación internacional de profesores y estudiantes.
Autor: Emilio Aguas Alcalde.
- 14/04 La convergencia entre contabilidad financiera pública y contabilidad nacional: una aproximación teórica con especial referencia a los criterios de valoración.
Autor: Manuel Pedro Rodríguez Bolívar.
- 15/04 Situación actual y perspectivas de futuro de los impuestos directos de la Unión Europea.
Autores: Juan José Rubio Guerrero y Begoña Barroso Castillo.
- 16/04 La ética en el diseño y aplicación de los sistemas tributarios.
Coord.: Santiago Álvarez García y Pedro M. Herrera Molina.
- 17/04 El sector público y la inversión en vivienda: la deducción por inversión en vivienda habitual en España.
Autores: Francisco Adame Martínez, José Ignacio Castillo Manzano y Lourdes López Valpuesta.
- 18/04 Discriminación fiscal de la familia a través del IRPF. Incidencia de la diversidad territorial en la desigualdad de tratamiento.
Autora: M. Carmen Moreno Moreno
- 19/04 Las aglomeraciones urbanas desde la perspectiva de la Hacienda Pública.
Autora: María Cadaval Sampedro.
- 20/04 La autonomía tributaria de las Comunidades Autónomas de régimen común.
Autores: Santiago Álvarez García, Antonio Aparicio Pérez y Ana Isabel González González.

- 21/04 Neutralidad del Impuesto sobre Sociedades español en el contexto europeo. Análisis del Informe "Fiscalidad de las empresas en el Mercado Interior (2001)".
Autora: Raquel Paredes Gómez.
- 22/04 El impuesto de Sociedades en la Europa de los veinticinco: un análisis comparado de las principales partidas.
Autores: José Félix Sanz, Desiderio Romero, Santiago Álvarez, Germán Chocarro y Yolanda Ubago.
- 23/04 La cooperación administrativa en la Unión Europea: el programa FISCALIS 2007.
Autor: Ernesto García Sobrino.
- 24/04 La financiación de las elecciones generales en España, 1977-2000.
Autores: Enrique García Viñuela y Joaquín Artés Caselles.
- 25/04 Análisis estadístico de la litigiosidad en los Tribunales Económico-Administrativos Regionales y Central.
Autores: Eva Andrés Aucejo y Vicente Royuela Mora.
- 26/04 La cláusula de procedimiento amistoso de los convenios para evitar la doble imposición internacional. La experiencia española y el Derecho comparado.
Autor: Fernando Serrano Antón.
- 27/04 Distribución de la renta y crecimiento.
Autor: Miguel Ángel Galindo Martín.
- 28/04 Evaluación de la efectividad de la política de cooperación en la innovación: revisión de la literatura.
Autores: Joost Heijs, Mikel Buesa, Liliana Herrera, Javier Sáiz Briones y Patricia Valadez.
- 29/04 Régimen fiscal del patrimonio protegido de los discapacitados.
Autor: Joaquín Pérez Huete.
- 30/04 La fiscalidad del seguro individual.
Autora: Roberta Poza Cid.

2005

- 1/05 La circulación de valores en Contabilidad Nacional: análisis de los elementos de los estados financieros desde un punto de vista conceptual.
Autor: Manuel Pedro Rodríguez Bolívar.
- 2/05 Comentarios al Reglamento de obligaciones de información respecto de participaciones preferentes y otros instrumentos de deuda y de determinadas rentas obtenidas por personas físicas residentes en la Unión Europea.
Autor: Francisco José Delmas González.
- 3/05 Presupuesto de la Unión Europea, impacto presupuestario de las ampliaciones y perspectivas financieras.
Autor: Juan Carlos Graciano Regalado.
- 4/05 La imposición sobre las actividades económicas en la Hacienda local a los 25 años de la Constitución.
Autor: Francisco Poveda Blanco.
- 5/05 Objetivos tecnológicos y de internacionalización de las políticas de apoyo a las PYME en Europa.
Autor: Antonio Fonfría Mesa.
- 6/05 Sector público y convergencia económica en la UE.
Autores: María Jesús Delgado Rodríguez e Inmaculada Álvarez Ayuso.
- 7/05 La tributación de las plusvalías en el ámbito europeo: una visión de síntesis.
Autor: Fernando Rodrigo Saucó.
- 8/05 El concepto de beneficiario efectivo en los convenios para evitar la doble imposición.
Autor: Félix Alberto Vega Borrego.
- 9/05 Los precios de transferencia: su tratamiento tributario desde una perspectiva europea.
Autor: Francisco Alfredo García Prats.
- 10/05 Comentarios a la Directiva del régimen fiscal de reorganizaciones empresariales.
Autor: Juan López Rodríguez.
- 11/05 Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 2004.
Autor: Área de Sociología Tributaria. Subdirección General de Estudios Tributarios. Instituto de Estudios Fiscales.
- 12/05 El debate de la financiación autonómica con los resultados del nuevo sistema en 2002.
Autor: Miguel Ángel García Díaz.
- 13/05 Medidas antielusión fiscal.
Autor: Eduardo Sanz Gadea.
- 14/05 Income taxation: a structure built on sand.
Autor: John Prebble.
- 15/05 La muestra de declarantes de IRPF de 2002: descripción general y principales magnitudes.
Autores: Fidel Picos Sánchez, María Antiquera Pérez, César Pérez López, Alfredo Moreno Sáez, Carmen Marcos García y Santiago Díaz de Sarralde Míguez.
- 16/05 La política presupuestaria de las Comunidades Autónomas.
Autores: Miguel Ángel García Díaz, Ana Herrero Alcalde y Alfonso Utrilla de la Hoz.
- 17/05 La deducción por reinversión de beneficios extraordinarios en inmovilizado financiero.
Autora: Nuria Puebla Agramunt.
- 18/05 Los Entes locales como sujetos pasivos del Impuesto sobre el Valor Añadido: una visión general.
Autor: Javier Martín Fernández.
- 19/05 El gravamen en el IRPF de las ganancias de patrimonio en España.
Autora: Cristina de León Cabeta.

- 20/05 La liquidación del sistema de financiación autonómico en 2003 y el sistema de entregas a cuenta.
Autor: Alfonso Utrilla de la Hoz.
- 21/05 Energy taxation in the European Union. Past negotiations and future perspectives.
Autor: Jacob Klok.
- 22/05 Medidas antiabuso en los convenios sobre doble imposición.
Autora: Amelia Maroto Sáez.
- 23/05 La fiscalidad internacional del comercio electrónico.
Autor: Francisco José Nocete Correa.
- 24/05 La tributación de los sistemas de previsión social en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
Autora: Susana Bokobo Moiche.
- 25/05 Unidad o pluralidad de actos en el Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados: un análisis jurídico privado.
Autores: Iñaki Bilbao Estrada y Juan Carlos Santana Molina.
- 26/05 La relación entre el *cash flow* y la oferta monetaria: el caso de algunos países de la Unión Europea.
Autores: Miguel Ángel Galindo Martín, Agustín Álvarez Herranz y María Teresa Méndez Picazo.
- 27/05 Una aproximación al sistema fiscal del antiguo régimen. La recaudación de tributos en ferias y mercados en Castilla en el siglo XVIII.
Autora: María del Mar López Pérez.
- 28/05 Naturaleza jurídica y efectos de las contestaciones a consultas tributarias.
Autor: Francisco D. Adame Martínez.
- 29/05 La educación fiscal en España.
Autoras: M.^a Luisa Delgado, Marta Fernández, Ascensión Maldonado, Concha Roldán y M.^a Luisa Valdenebro.
- 30/05 La tributación de las rentas del capital en el IRPF: gravamen dual o único.
Autor: Teodoro Cordón Ezquerro.

2006

- 1/06 El Impuesto sobre el Valor Añadido en el proceso urbanístico: un análisis a la luz de la jurisprudencia y la doctrina administrativa.
Autor: Jesús Rodríguez Márquez.