



Doña GLORIA MARÍN BENÍTEZ recibiendo el 2.º Premio «Estudios Financieros».

GLORIA MARÍN BENÍTEZ

Abogada. Departamento Tributario de Uría Menéndez

Este trabajo ha obtenido el **2.º Premio Estudios Financieros 2006** en la Modalidad de **TRIBUTACIÓN**.

El Jurado ha estado compuesto por: don Eduardo ABRIL ABADÍN, don Juan ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, don Gabriel CASADO OLLERO, don Javier LASARTE ÁLVAREZ, don Jesús RUIZ HUERTAS CARBONELL y doña María Asunción SALVO TAMBO.

Los trabajos se presentan con seudónimo y la selección se efectúa garantizando el anonimato de la autora.

Extracto:

PARA determinar los efectos tributarios de las operaciones realizadas por los particulares resulta imprescindible dilucidar si tales operaciones son realizadas en el marco de sus actividades privadas o con carácter profesional o empresarial. Así, en la imposición directa sobre la renta, las operaciones realizadas en el ámbito empresarial dan lugar, en general, a rendimientos de la actividad económica, mientras que las rentas procedentes de las inversiones no empresariales originan rendimientos del capital o ganancias patrimoniales. Por otro lado, en la imposición indirecta el IVA recae sobre el tráfico mercantil o empresarial, mientras que el ITP y AJD sobre el tráfico civil o privado.

No obstante, la frontera entre el tráfico mercantil y civil no siempre es clara, especialmente en el tráfico inmobiliario y, en particular, en las operaciones que atañen a la urbanización o preparación de un terreno para su posterior edificación. Además, los requisitos legales para que un particular sea considerado como empresario a efectos fiscales no siempre son coincidentes en todos los tributos que le puedan afectar. Precisamente en este trabajo vamos a realizar una revisión crítica de los requisitos legales, así como de la interpretación que de ellos han venido realizando nuestra jurisprudencia y doctrina administrativa, para calificar la intervención de los particulares en el proceso de urbanización como empresarial a efectos de IVA o de IRPF. Esta revisión nos permitirá analizar y comparar la diferente respuesta que en estos dos tributos se da a la consideración empresarial de los particulares que intervienen en el proceso urbanizador.

Sumario:

1. Introducción.
2. El proceso de urbanización.
3. Los particulares, la urbanización del terreno y el IRPF.
4. Los particulares, la urbanización del terreno y el IVA.
5. Conclusiones.

Bibliografía.

NOTA: La autora quiere agradecer a sus compañeros del área de fiscalidad inmobiliaria (Víctor VIANA, Francisco de la PUENTE y Miguel BASTIDA), así como a Rafael VARGAS MORENO y a Guillermo CANALEJO, abogados todos ellos del Departamento Tributario de Uría Menéndez, sus valiosos comentarios y sugerencias. Los errores que puedan existir, así como las opiniones vertidas en este trabajo, son toda responsabilidad de la autora.

1. INTRODUCCIÓN

Para determinar los efectos tributarios de las operaciones realizadas por los particulares resulta imprescindible dilucidar si tales operaciones son realizadas en el marco de sus actividades privadas o en su esfera profesional o empresarial.

En este sentido, y respecto de la imposición directa sobre la renta, las operaciones realizadas en el ámbito empresarial suelen dar lugar a rendimientos de la actividad económica¹, mientras que las rentas procedentes de las inversiones no empresariales del sujeto pasivo dan lugar a rendimientos del capital o a ganancias patrimoniales. Por otro lado, en la imposición indirecta, se afirma que el Impuesto sobre el Valor Añadido («IVA») grava el tráfico mercantil o empresarial, mientras que el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, en su modalidad «Transmisiones Patrimoniales Onerosas» («TPO»), grava el tráfico civil o privado.

No obstante, la frontera entre el tráfico mercantil y civil no siempre es clara. Así, por ejemplo, las transmisiones realizadas por particulares que intervienen de forma ocasional en la producción o distribución de bienes y servicios constitutivos de una actividad económica pueden quedar sujetas al IVA, mientras que, por otro lado, pueden quedar sujetas a TPO transmisiones inmobiliarias exentas realizadas por personas jurídicas empresariales. Y la calificación de las rentas obtenidas por particulares a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas («IRPF») puede plantear dudas cuando con una infraestructura económica mínima y con carácter ocasional el sujeto pasivo interviene en la producción o distribución de bienes o servicios.

¹ Con dos excepciones: (i) las rentas procedentes de la transmisión de activos no financieros y de participaciones en los fondos propios de entidades –tanto si se encuentran afectos a una actividad empresarial, como si no– siempre son calificadas como ganancias de patrimonio, y (ii) los rendimientos procedentes de la cesión de capitales a terceros o de la participación en fondos propios de entidades (incluyendo los procedentes de la transmisión de activos financieros representativos de la cesión a terceros de capitales propios), siempre son calificados como rendimientos de capital mobiliario.

Estos casos fronterizos son frecuentes en el tráfico inmobiliario ², habiendo suscitado especial controversia en su tratamiento tributario las operaciones inmobiliarias que atañen a la urbanización o preparación del terreno para la posterior edificación.

En este trabajo vamos a analizar los requisitos legales, así como la interpretación que de ellos han venido realizando nuestra jurisprudencia y doctrina administrativa, para calificar la intervención de los particulares en el proceso de urbanización de los terrenos como empresarial a efectos del IVA o del IRPF. Prestaremos especial atención a las razones que justifican que operaciones realizadas por particulares puedan calificarse como empresariales a efectos de un tributo y no de otro. Previamente, revisaremos algunos conceptos urbanísticos fundamentales por la relevancia tributaria que a estos efectos se ha atribuido en ocasiones al sistema elegido para llevar a término la ejecución del planeamiento ³.

2. EL PROCESO DE URBANIZACIÓN

2.1. Sistemas de ejecución del planeamiento y obligación de urbanizar.

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 y evacuación de aguas, suministro de energía eléctrica y acceso rodado. Como regla general, la urbanización tiene lugar en la llamada fase de ejecución del planeamiento.

En la *fase de planeamiento* los poderes públicos regulan la utilización del suelo, asignando sus usos y realizando la ordenación que se considera idónea a las necesidades municipales y al interés público. En la *fase de ejecución* se trata de distribuir los beneficios y cargas derivados del planeamiento entre los titulares de las fincas afectadas y de proceder a la urbanización, transformando las parcelas en solares en los que pueda materializarse el derecho-deber de la edificación conforme al plan.

² Debido, como apunta BATALLA Y MONTERO DE ESPINOSA, a que al tratarse los inmuebles de bienes duraderos, una vez terminado su ciclo de producción y ser objeto de «consumo» mediante su venta, pueden ser reincorporados al proceso de producción de otros bienes y servicios. (BATALLA Y MONTERO DE ESPINOSA, Alfonso: *El sector inmobiliario y la aplicación del impuesto sobre el valor añadido*, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1985, págs. 19 y ss. También ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, César: «Las operaciones inmobiliarias como actividad empresarial en el IVA», *Revista Impuestos*, 1986, Ed. Aranzadi, págs. 37 y ss.)

³ No pretendemos en este trabajo realizar un estudio pormenorizado del tratamiento tributario de los distintos actos, negocios o contratos que pueden tener lugar durante el proceso de ejecución de planeamiento urbanístico. Estudios así ya han sido abordados por la doctrina, que ha prestado especial atención al sistema de compensación urbanística y al tratamiento tributario de las juntas de compensación. En este sentido, puede consultarse: MARTÍN FERNÁNDEZ, Javier, NATERA HIDALGO, Rafael D., RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, Jesús y VILLAR EZCURRA, José Luis: *Aspectos Tributarios de las Juntas de Compensación*, Ed. Aranzadi, Navarra, 2002; ABEL FABRE, Jordi: *El sistema de compensación urbanística. Una visión a través de la doctrina, la jurisprudencia y la experiencia*, Ed. Bosch, Barcelona, 2001; FERNÁNDEZ TUBÍO, Domingo y SILVA PÉREZ, José Antonio: «La tributación de las Juntas de Compensación», *Revista de Contabilidad y Tributación (Comentarios y Casos Prácticos)*, CEF; n.º 241, y, SÁNCHEZ GALLARDO, Francisco Javier: «El tratamiento en el IVA de la ejecución del planeamiento urbanístico a través de juntas de compensación fiduciarias: comentarios y un ejemplo práctico», *Revista Fiscal* n.º 89, Ed. Francis Lefebure, octubre 2003.

Esta ejecución se lleva a término a través de distintos sistemas, siendo los más relevantes los de cooperación, compensación y expropiación, aplicables en general en casi todas las Comunidades Autónomas. En todos estos sistemas se trata de compatibilizar el interés público que resulta de la ordenación del territorio (reservando a los poderes públicos la potestad de dirección y control de la ejecución), con el interés privado que atiende al derecho de propiedad de los propietarios afectados por el planeamiento.

La normativa urbanística impone a los propietarios de fincas afectados por una unidad de ejecución obligaciones de cesión de suelo necesario ⁴, de distribución equitativa de beneficios y cargas derivados del planeamiento ⁵, de urbanización y de edificación ⁶.

Centrándonos en la obligación relativa a la urbanización que atañe a los particulares afectados por la ejecución del planeamiento y que comprende las obras de viabilidad, saneamiento, suministro de agua y energía eléctrica y jardinería y arbolado, los artículos 14.2 e) y 18, apartados 3 y 6, de la Ley 6/1998 ⁷ emplean la expresión «*costear y, en su caso, ejecutar*». Aunque estos preceptos no precisan en qué casos la obligación consiste en «*costear*» y en cuáles en «*ejecutar*», puede afirmarse que, en general y salvo en el sistema de expropiación, el pago de las obras de urbanización corre siempre a cargo de los propietarios, mientras que son responsables de la ejecución de las obras de urbanización la entidad expropiante (en el sistema de expropiación) ⁸, la Administración (en el sistema de cooperación) ⁹, o la junta (en el sistema de compensación) ¹⁰. Por otro lado, la ejecución material puede realizarse por estos entes directamente o encomendarse a terceros.

En este sentido, el Tribunal Supremo, en su sentencia de 4 de octubre de 1993 ha señalado lo siguiente:

*«... una vez delimitado un polígono o unidad de actuación es cuando deberá establecerse quién urbaniza y costea la urbanización y cómo ha de procederse al reparto de cargas y beneficios derivados de la ordenación urbanística. Si se financia el planeamiento con cargo al dinero público y se ejecuta por la Administración las obras correspondientes, se está ante el sistema de **expropiación**. Si la Administración, manteniendo*

⁴ Los propietarios deben ceder obligatoria y gratuitamente a la Administración el suelo necesario para sistemas locales (viales, espacios verdes, dotaciones públicas...), el suelo necesario para la ejecución de los sistemas generales que el planeamiento general incluye en el ámbito correspondiente a efectos de su gestión y el suelo correspondiente al 10 por 100 del aprovechamiento del ámbito respectivo.

⁵ Los propietarios están obligados a proceder a la distribución equitativa de los beneficios y cargas derivados del planeamiento, con anterioridad a la ejecución material del mismo. Esto se hace mediante el proyecto de compensación (en el sistema de ejecución por compensación) o mediante el proyecto de reparcelación (en el sistema de ejecución por cooperación).

⁶ Los propietarios en suelo urbano están obligados a edificar los solares en el plazo que, en su caso, establece el planeamiento o, en su defecto, la legislación aplicable, lo que obliga previamente a solicitar la licencia municipal de edificación. En caso de no solicitarse se producirán las consecuencias previstas en la normativa aplicable que pueden llegar a la extinción del derecho a edificar, la venta forzosa o la reducción del aprovechamiento urbanístico.

⁷ Ley 6/1998, de 13 de abril, de Régimen del suelo y valoraciones.

⁸ Artículo 171.1 del TRLS92.

⁹ Artículo 162.1 del TRLS92.

¹⁰ Artículo 157.1 del TRLS92.

*inalteradas las propiedades privadas, realiza las operaciones de ejecución de la urbanización coactivamente con cargo a los propietarios, se está ante el sistema de **cooperación** (art. 131 de la Ley del Suelo). Y si son los propietarios quienes reparten entre ellos los beneficios y cargas derivados del planeamiento, urbanizando a sus costa (art. 126.1 de la Ley del Suelo), se estará ante el sistema de **compensación**. El sistema de actuación que en cada caso se elija por la Administración actuante, depende esencialmente de la capacidad financiera pública y de gestión tanto pública como privada (...). Y corresponde al Plan (...) o a las Normas Complementarias o Subsidiarias de Planeamiento (...) la elección del sistema atendiendo a criterios técnicos.»*

En lo que al sistema de **cooperación** se refiere, el artículo 131.1 del Texto Refundido de 1976 y el 186.1 del Reglamento de Gestión Urbanística señalan que «*los propietarios del polígono o unidad de actuación aportan el suelo de cesión obligatoria y la Administración ejecuta las obras de urbanización*». La Administración puede bien realizar las obras por sus propios medios, bien encomendar su ejecución a terceros cumpliendo las normas de la Directiva 93/37 y las de la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas. Las obligaciones de los propietarios de los terrenos se limitan, en todo caso, a costear los costes de urbanización incurridos por la Administración.

En el sistema de **compensación**, la ejecución de la urbanización se encomienda a las juntas de compensación, organizaciones con personalidad jurídica propia de base privada cuya naturaleza administrativa sólo adquiere relieve en el ámbito de las funciones públicas que la ley les confía. Las juntas pueden contratar la ejecución de las obras con un tercero. Esta contratación de obras tiene naturaleza administrativa (según STS de 24 de mayo de 1994) y debe regirse, por tanto, por las reglas de publicidad y concurrencia establecidas en la Directiva 93/37 y en la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas ¹¹.

2.2. Las juntas de compensación.

Como hemos señalado, en el sistema de compensación la ejecución de la urbanización se encomienda a las juntas de compensación, entidades de las que podríamos destacar los siguientes caracteres ¹²:

- Tienen **naturaleza** administrativa pero son entidades de base asociativa privada y, por ello, se rigen por sus propios estatutos (aprobados por la Administración e inscritos en el Registro de Entidades Urbanísticas Colaboradoras).

¹¹ Puede ocurrir también que las juntas de compensación decidan ejecutar las obras de urbanización por sí mismas si cuentan con medios para ello. Así será habitualmente cuando se hayan incorporado a ellas como miembros de pleno derecho empresas urbanizadoras con este fin, tal y como autorizan el artículo 127.2 del Texto Refundido de 1976 y los preceptos correspondientes del Reglamento de Gestión Urbanística. Así, el artículo 176.4 del Reglamento de Gestión establece que «*si a la junta de compensación se hubiera incorporado alguna empresa urbanizadora que aporte, total o parcialmente, los fondos necesarios para urbanizar el suelo, la ejecución de la obra podrá realizarse directamente por dicha empresa si las bases lo hubieran así previsto*».

¹² Seguimos en este punto a ABEL FABRE, Jordi: «El sistema (...)», *op. cit.*, págs. 58 y ss.

- Su **objeto** esencial es la urbanización del polígono o unidad de actuación, siendo responsables de la ejecución de las obras de urbanización, instalaciones y dotaciones, y de su mantenimiento hasta su recepción por la Administración.
- Tienen plena **capacidad de obrar** y **responsabilidad** propia e independiente de sus miembros y están sujetas a control administrativo. Son directamente responsables, frente a la Administración actuante, de la urbanización completa del polígono o unidad de actuación.

A efectos tributarios se ha concedido enorme trascendencia a la dualidad permitida por la Ley del Suelo entre las denominadas juntas de compensación fiduciarias (en las que los propietarios no transmiten a la junta la propiedad del suelo) y las juntas de compensación propietarias (en las que los propietarios sí transmiten dicha titularidad). La diferenciación viene motivada por el artículo 129.1 del TRLS/1976 según el cual «*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*». El artículo 129.2 del TRLS/1976 señala además, que las juntas de compensación «*actuarán como fiduciarias con pleno poder dispositivo sobre las fincas pertenecientes a los propietarios miembros de aquéllas, sin más limitaciones que las establecidas en los Estatutos*».

No obstante, la doctrina rechaza que nos encontremos ante un negocio fiduciario en sentido técnico, ya que la relación de la junta con las fincas no es producto de un negocio jurídico sino que es creada directamente por la ley y la titularidad que la junta ostenta no es oculta frente a terceros¹³. Por otro lado, la transmisión que se produce en las llamadas juntas propietarias está condicionada por lo establecido en los estatutos, las bases de actuación y el proyecto de compensación. Como señala ABEL FABRE «*la actuación de la Junta de Compensación no es la de actuar en nombre de otros, ni por autorización de otros, actúa en nombre propio sobre bienes ajenos para la consecución de un objeto común a cuantos se han incorporado a ella y que consiste en la ejecución del planeamiento, polígono o unidad de actuación*»¹⁴.

En realidad, ninguna junta es durante toda su vida de una forma u otra en su integridad¹⁵: la junta siempre es propietaria respecto a los terrenos expropiados y, una vez aprobado el proyecto de compensación, actúa siempre como fiduciaria¹⁶. Además, y tal y como hemos apuntado, en ambos casos la junta de compensación es directamente responsable frente a la Administración competente de la urbanización completa de la unidad de ejecución, siendo la responsabilidad de los propietarios miembros de la junta subsidiaria y mancomunada entre ellos¹⁷.

¹³ POZO CARRASCOSA: *El sistema de compensación urbanística*; Marcial Pons, Madrid, 1993; pág. 110.

¹⁴ ABEL FABRE, J: «El sistema (...)», *op. cit.*, pág. 174.

¹⁵ EGUINOVA, María: *La problemática tributación de las Juntas de Compensación*; Impuestos (compendio); tomo 2; año 1997; págs. 961 y ss. MARTÍN FERNÁNDEZ, Javier y Villar EZCURRA, José Luis: «El sistema de compensación como forma de ejecución del planeamiento urbanístico» en *Aspectos tributarios (...)*, *op. cit.*, pág. 39.

¹⁶ Salvo con relación a los terrenos que, al amparo del artículo 177 del Reglamento de Gestión Urbanística, se le hubiesen adjudicado para que, mediante su enajenación, pueda financiar las obras de urbanización y sobre los que mantiene una titularidad plena (aunque de carácter fiduciario, en el sentido de que dicha titularidad debe encaminarse a la ejecución de los fines que le son legalmente establecidos).

¹⁷ ABEL FABRE, J: «El sistema (...)», *op. cit.*, pág. 174.

Por todo ello, y a nuestro juicio, la trascendencia que a efectos tributarios se ha otorgado a esta distinción (más allá de la necesidad de determinar cuál es el tratamiento fiscal de la transmisión de los terrenos a la junta) está en ocasiones injustificada¹⁸.

3. LOS PARTICULARES, LA URBANIZACIÓN DEL TERRENO Y EL IRPF

3.1. Las actividades empresariales en el IRPF: elementos definitorios.

En general, en el ámbito de la imposición directa, las transmisiones de elementos patrimoniales por sujetos pasivos del IRPF, se encuentren o no dichos elementos afectos a una actividad económica, da lugar a ganancias o pérdidas de patrimonio (que se integran en la parte especial de la base imponible si los elementos transmitidos han permanecido en el patrimonio del contribuyente durante más de un año, tributando al 15%)¹⁹.

No obstante, cuando los elementos transmitidos constituyen el propio objeto de la actividad económica (esto es, cuando se trata de las existencias objeto de comercialización o del activo circulante) su transmisión da lugar a rendimientos de la actividad económica que se integran en la parte general de la base imponible, tributando según la escala progresiva de tipos de gravamen.

El artículo 25 del TRLIRPF califica como rendimientos de la actividad económica a aquellos que proceden del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno solo de estos factores, cuando suponen la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos, con la finalidad de intervenir en la producción y distribución de bienes y servicios. Esta definición también se encuentra en otras parcelas del Derecho Tributario. Así, a efectos del IVA, el artículo 5.Dos de la Ley 37/1992²⁰ señala que *«son actividades empresariales o profesionales las que impliquen la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos, o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes y servicios»*. Y el artículo 79.1 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales establece, respecto del Impuesto sobre Actividades Económicas, que *«se considera que una actividad se ejerce con carácter empresarial, profesional o artístico, cuando suponga la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno o de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios»*.

¹⁸ En igual sentido EGUINO, María: «La problemática tributación (...)», *op. cit.* pág. 965. La autora analiza las competencias de las juntas de compensación en relación con los terrenos aportados para concluir que son idénticas tanto si se transmite la propiedad de los terrenos como si no se transmite y que, por tanto, *«carece de sentido una diferenciación, al menos total, entre dos tipos de Juntas, ya que, como se ha visto, la frontera entre unas y otras no se divisa claramente, y a veces tiende a confundirse»*.

¹⁹ En el Proyecto de nueva Ley del IRPF, las ganancias procedentes de la transmisión de activos tributarán en todo caso al 18 por 100, con independencia de su período de generación.

²⁰ Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido («Ley 37/1992»).

La realización de actividades económicas a efectos tributarios exige, pues, la concurrencia de una serie de requisitos (organización por cuenta propia de medios materiales y personales, finalidad de intervenir en la distribución de bienes y servicios) que no se encuentran en las restantes categorías de rentas. Por ello, podría pensarse que la distinción entre la esfera empresarial/profesional y la actividad particular del individuo a efectos del IRPF es, en principio, fácil de realizar.

Esta asunción, no obstante, se encuentra con algunas reservas cuando se trata de actividades que pueden llevarse a cabo con medios materiales o personales escasos, o cuando la intervención del particular es ocasional y no pretende adquirir visos de habitualidad.

En este contexto el legislador ha definido la estructura empresarial mínima que permite calificar como empresarial a ciertas actividades inmobiliarias en las que la frontera entre el tráfico civil y empresarial puede ser muy tenue. Es el caso del **arrendamiento o compraventa de bienes inmuebles** que, según el artículo 25.2 del TRLIRPF tienen carácter empresarial únicamente cuando concurren las dos siguientes circunstancias: (i) que en el desarrollo de la actividad se cuente, al menos, con un local exclusivamente destinado a llevar a cabo su gestión; y (ii) que para la ordenación de dicha actividad se utilice, al menos, una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa ²¹.

Para otras actividades, el legislador presume *iuris et de iure* su carácter empresarial. Así, las referidas en el artículo 25.1 *in fine* del TRLIRPF según el cual: «(...) tienen esta consideración (la de rendimiento de la actividad empresarial) los rendimientos de las actividades extractivas, de fabricación, comercio o prestación de servicios, incluidas las de artesanía, agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras, de **construcción**, mineras, y el ejercicio de profesiones liberales, artísticas y deportivas». Se encuentran incluidas, pues, en este concepto las actividades de construcción que podrían englobar, a los efectos que nos ocupan, la ejecución material de las obras de urbanización –esto es, las obras de acondicionamiento de los terrenos para dotarlos de los servicios de abastecimiento y evacuación de aguas, suministro de energía eléctrica, acceso rodado, etc.–.

Otras actividades inmobiliarias, como, por ejemplo, la de promoción inmobiliaria (entendiendo por tal la actuación sobre los bienes inmuebles, transformándolos para mejorar sus características y capacidades físicas, y ofrecerlos en el mercado) ni se encuentran entre aquellas para las que el legislador presume *iuris et de iure* su carácter empresarial, ni se encuentran entre aquellas para las que el legislador ha establecido una infraestructura mínima para que puedan entenderse realizadas en el marco de una actividad empresarial. Por tanto, respecto de estas otras actividades, entendemos que sólo cabrá predicar su condición empresarial cuando satisfagan los requisitos generales para la existencia de actividad económica, a saber: ordenación por cuenta propia de medios materiales y personales, e intención de intervenir en la producción o distribución de bienes y servicios.

²¹ En el Proyecto de Ley del IRPF y de modificación parcial de las Leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, estos criterios de local y empleado quedan reservados para la calificación como empresarial de la actividad de arrendamiento de inmuebles. Por tanto, si la reforma resulta aprobada en sus términos actuales, para calificar como empresarial la actividad de compraventa de bienes inmuebles deberá atenderse a los criterios generales que permiten dicha calificación (esto es, organización de medios materiales y personales y finalidad de intervenir en la distribución de bienes y servicios).

Por tanto, para calificar como empresarios a efectos del IRPF a los particulares afectados por la ejecución del planeamiento, debe dilucidarse, primeramente, qué actividad realizan para, seguidamente, determinar si se cumplen los requisitos legales exigidos para que dicha actividad revista carácter empresarial.

Y en este sentido, a nuestro modo de ver, la actividad de un particular que se ve involucrado en la ejecución del planeamiento podría, en principio y dependiendo de cada caso, calificarse bien como actividad de construcción, bien como actividad de promoción inmobiliaria, bien como actividad de mera compraventa de bienes inmuebles.

3.2. Calificación como actividad constructiva.

Habida cuenta de que una de las obligaciones que la normativa urbanística impone a los propietarios de terrenos afectados por la ejecución del planeamiento es la de urbanización de los terrenos, habría que plantearse si cabe entender que estos particulares realizan las obras de urbanización del terreno (las obras de abastecimiento y evacuación de aguas, acceso rodado, suministro de energía eléctrica, parcelación, etc.) que, como actividad constructiva, debe ser calificada, en todo caso, como empresarial, según el artículo 25.1 *in fine* del TRLIRPF.

3.2.1. El criterio de la ejecución material.

Creemos que ésta es la conclusión a la que se debe llegar si las obras de urbanización y parcelación de los terrenos son ejecutadas directamente por los propietarios. Así se desprende de la consulta de la Dirección General de Tributos n.º 1170/2004, de 3 de mayo, en la que se afirma que «*la urbanización y parcelación de una finca realizada por su propietario con la finalidad de enajenar las parcelas resultantes, comporta el ejercicio de una actividad económica ya que se dan los elementos definitorios de la misma: ordenación por cuenta propia y finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios, elementos que se manifiestan en la urbanización y parcelación de la finca para la posterior enajenación de las parcelas resultantes*»²².

No obstante, es evidente que con carácter general la ejecución material de las obras de urbanización no será realizada directamente por los propietarios involucrados en la ejecución del planeamiento sino por empresas urbanizadoras contratadas por la junta de compensación o la Administración actuante (en función del sistema de ejecución de que se trate). Por lo tanto, atendiendo al criterio de ejecución material de las obras no se puede concluir que los propietarios de fincas afectadas por la ejecución del planeamiento sean urbanizadores y, por tanto, empresarios *ex lege* a efectos del IRPF.

²² Si bien es cierto que, en el caso concreto, la Dirección General de Tributos terminaba calificando la actividad desarrollada por el consultante como actividad de promoción inmobiliaria y no como actividad constructiva.

3.2.2. El criterio de la responsabilidad sobre las obras de urbanización.

Podría plantearse no obstante, si cabe la calificación de los particulares como urbanizadores en atención a la responsabilidad frente a terceros (que no ejecución material) de la correcta ejecución de las obras de urbanización.

En este sentido, como la responsabilidad sobre las obras de urbanización no recae, sea cual fuere el sistema elegido para la ejecución del planeamiento, en los titulares de los terrenos afectados por éste, sino (i) en la Administración expropiante, en el sistema de expropiación; (ii) en la Administración, en el sistema de cooperación (art. 131 de la Ley del Suelo); o, (iii) en la junta, en el sistema de compensación (art. 126.1 de la Ley del Suelo), entendemos que debe concluirse que tampoco cabe calificar a los propietarios de terrenos afectados por el planeamiento como urbanizadores en atención al criterio de responsabilidad sobre las obras de urbanización.

En efecto, tanto en el sistema de cooperación como en el de expropiación, los titulares de terrenos afectados por la ejecución del planeamiento no pueden ser responsables de la ejecución de las obras de urbanización, dado que éstas se efectúan, en estos dos sistemas, por la Administración.

Mayores dudas ofrece la ejecución del planeamiento mediante el sistema de compensación, habida cuenta de que el propio Tribunal Supremo en su sentencia de 4 de octubre de 1993, anteriormente citada, afirma que en él «*son los propietarios quienes urbanizan a su costa*». En nuestra opinión, con esta afirmación lo que el Tribunal Supremo quiere resaltar es que el de compensación es un sistema en el que predomina la iniciativa privada, a diferencia, por ejemplo, del sistema de cooperación en el que predomina la iniciativa pública. No obstante, a nuestro juicio, ni tan siquiera en el sistema de compensación puede entenderse que los propietarios de los terrenos sean responsables a título particular de la ejecución de las obras de urbanización y ello porque las juntas de compensación (i) tienen personalidad jurídica distinta y separada de la de los miembros que se incorporan a ella; (ii) son las encargadas de la contratación de las obras de urbanización y lo hacen aplicando la normativa sobre contratación pública; y, (iii) son directamente responsables, frente a la Administración, de la ejecución de las obras de urbanización.

Por tanto, la responsabilidad sobre la ejecución de las obras de urbanización no cabe ser exigida a los particulares propietarios de terrenos a título individual. De ahí que, en nuestra opinión, debiera concluirse que la incorporación de un particular a una junta de compensación a fin de asumir las cargas y deberes impuestos por la normativa urbanística y ejercitar los derechos que ésta les confiere, no convierte a dichos particulares en constructores (urbanizadores), empresarios a efectos de IRPF en aplicación del artículo 25.1 *in fine* del TRLIRPF.

3.3. Calificación como actividad de promoción inmobiliaria.

Como hemos apuntado, otra posible calificación para la actividad que desarrollan los particulares involucrados en la ejecución del planeamiento es la de promoción inmobiliaria, entendiendo

por tal, según la definición que encontramos en las *Normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las empresas inmobiliarias* aprobadas por la Orden de 28 de diciembre de 1994, «la actuación sobre los bienes inmuebles, transformándolos para mejorar sus características y capacidades físicas y ofrecerlos en el mercado para la satisfacción de las necesidades de alojamiento y sustentación de actividades de la sociedad».

De acuerdo con esta definición, son dos los elementos característicos de la actividad (realización de una actividad sobre el terreno tendente a su transformación física e intención de ofrecer el terreno transformado en el mercado). Y estos dos elementos pueden encontrarse, en principio y en general, en la actividad desarrollada por los propietarios de terrenos afectados por la ejecución del planeamiento.

Asumamos pues, al menos a efectos expositivos, que la actividad que desarrollan los propietarios de terrenos afectados por la ejecución del planeamiento pueda calificarse como promoción inmobiliaria. ¿Qué requisitos debería reunir entonces, según el TRLIRPF, para que dicha actividad de promoción revistiera carácter empresarial?

3.3.1. Requisitos legales para la calificación como empresarial de la actividad de promoción inmobiliaria: ordenación por cuenta propia de medios materiales y personales de producción.

Hemos señalado ya que la actividad de promoción inmobiliaria no se encuentra entre las citadas en el artículo 25.1 *in fine* del TRLIRPF y que, por tanto, no cabe ser calificada como empresarial en todo caso. Por otro lado, como ha señalado la doctrina administrativa en diversas ocasiones ²³, tampoco puede equipararse la actividad de promoción inmobiliaria a la mera compraventa de terrenos sin transformación, actividad esta última respecto de la que se aplicaría la regla del local y empleado establecida en el artículo 25.2 del TRLIRPF para poder atribuirle carácter empresarial ²⁴.

Por ello, entendemos que la actividad de promoción inmobiliaria sólo debería calificarse como actividad económica de carácter empresarial a efectos del IRPF cuando se satisfagan los criterios generales que permitan dicha calificación, a saber: existencia de una organización por cuenta propia de medios materiales y personales de producción, y finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes y servicios. Y por tanto, cabría entender que los propietarios de terrenos afectados por la ejecución del planeamiento no adquieren la condición de empresarios a efectos de IRPF por el mero hecho, por ejemplo, de incorporarse a la junta y financiar las obras de urbanización, habida cuenta de que ello *per se* no evidencia la existencia de una organización de medios materiales y personales para intervenir en la producción o distribución de bienes y servicios.

Éste parece ser el criterio tradicional mantenido tanto por la doctrina científica como administrativa.

²³ Por ejemplo, en consultas de la Dirección General de Tributos números 1618/2004 ó 1170/2004, de 6 de agosto, y 3 de mayo de 2004, respectivamente.

²⁴ Aunque, como hemos ya apuntado, esta situación podría cambiar con la reforma de la Ley del IRPF.

Así, RODRÍGUEZ MÁRQUEZ ²⁵ señala que *«la integración de los propietarios en una junta de compensación sin transmitir la propiedad de los terrenos no convierte a aquéllos en empresarios de manera automática»*.

Y de la misma opinión es ABEL FABRE quien considera que la adhesión y consiguiente aportación de los terrenos a una junta de compensación no significa para los particulares la adquisición de la condición de empresarios a efectos de IRPF. Así, a juicio de este autor, *«es totalmente intrascendente el hecho de la aportación fiduciaria a la Junta de Compensación dado que no supone alteración alguna en el sujeto pasivo, en el patrimonio, ni en los resultados de éste el hecho de pertenecer a una Junta de Compensación, máxime cuando la finalidad de éstas, en general, no es la obtención de rendimientos patrimoniales»*. Y por ello entiende este autor que las cantidades invertidas en cuanto costes de urbanización *«incrementarán el valor de los terrenos, teniendo la consideración de mayor valor de adquisición, a los efectos de la determinación de las rentas que se generen en el momento de la transmisión o cesión de los terrenos»* ²⁶. Este razonamiento es plenamente compartido, asimismo, por FERNÁNDEZ TUBÍO y SILVA PÉREZ ²⁷.

Siguiendo a MARTÍN FERNÁNDEZ y RODRÍGUEZ MÁRQUEZ ²⁸ debemos concluir, pues, que la aplicación del concepto de actividad económica establecida en el artículo 25.1 del TRLIRPF no permite calificar a toda persona o entidad que urbanice terrenos como empresario a efectos de IRPF. Así los autores citados entienden que serán empresarios *«aquellos que se dediquen a la promoción de la urbanización como actividad planificada y dirigida a la producción de suelo y su posterior puesta en el mercado»*. Por contra *«no podrá atribuirse dicha condición a aquellos sujetos que, por la mera ejecución del planeamiento urbanístico, se ven inmersos, ocasionalmente, en un proceso urbanizador. Y ello por mucho que, con posterioridad, aprovechen las plusvalías que dicho proceso genera mediante la transmisión de sus terrenos. En estos casos falta el elemento propio de toda actividad económica, como es la ordenación de factores productivos, por cuenta propia, para intervenir en la producción o distribución de bienes y servicios»*.

Éste era también el criterio tradicionalmente mantenido por la Dirección General de Tributos que había venido exigiendo una organización de medios materiales y personales para calificar como empresarial la actividad desarrollada por los particulares afectados por la ejecución del planeamiento en el marco de actuaciones urbanísticas mediante el sistema de compensación. Así, en la consulta 1203/2001, de 19 de junio, la Dirección General de Tributos señala que *«[p]or el hecho de haberse visto obligado, como consecuencia de la ejecución del Plan, a costear las obras de urbanización de las parcelas, los interesados no adquieren el carácter de empresarios a efectos del IRPF, pues se limitan a llevar a cabo su financiación, sin realizar la ordenación por cuenta propia de los*

²⁵ RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, Jesús: «Régimen tributario de los miembros de las juntas de compensación: el gravamen de las rentas derivadas de las aportaciones de terrenos» en la obra colectiva: *Aspectos Tributarios (...)*, op. cit. pág. 189.

²⁶ ABEL FABRE; op. cit.; pág. 462.

²⁷ FERNÁNDEZ TUBÍO, Domingo y SILVA PÉREZ, José Antonio: «La tributación de las juntas de compensación»; *Revista de Contabilidad y Tributación (Comentarios y Casos Prácticos)*, CEF, n.º 241; págs. 104 y 105.

²⁸ MARTÍN FERNÁNDEZ, Javier y RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, Jesús: *Cuestiones tributarias de la ejecución del planeamiento urbanístico*; Ed. Iustel.com; Madrid; 2005; pág. 57.

*medios de producción»*²⁹. En la más reciente consulta vinculante n.º V03331/2004, de 29 de noviembre, se señala que el «*el propietario no realiza la función de urbanizador sino que se habrá limitado a satisfacer al Ayuntamiento*³⁰ *los gastos derivados de la urbanización, recibiendo posteriormente las parcelas ya urbanizadas, lo cual no implica en sí mismo el ejercicio de una actividad económica de promoción inmobiliaria»*. Por ello, concluye la Dirección General de Tributos «*la venta de estas parcelas por su propietario, al margen de toda actividad de promoción inmobiliaria o de la de compraventa de inmuebles (en los términos del art. 25.2 de la Ley del Impuesto), dará lugar a ganancias o pérdidas patrimoniales correspondientes a elementos del patrimonio personal del consultante, en las que los gastos de urbanización tendrán la consideración de mejoras»*. En igual sentido, también, consultas números 1583/2004, de 5 de agosto, y V0384/2005 y V0385/2005, de 9 de marzo.

3.3.2. *Las consultas de la Dirección General de Tributos 1681/2004 y V0152/2005: ¿Cambio de criterio administrativo? ¿Constituye la actividad de promoción inmobiliaria una actividad empresarial en todo caso?*

De forma excepcional, la Subdirección General de Impuestos sobre las Personas Jurídicas en dos consultas (1681/2004, de 14 de septiembre y V0152/2005, de 4 de febrero) emitidas para sociedades titulares de terrenos afectados por un proceso de urbanización llevado a término mediante una junta de compensación fiduciaria (y respecto de las que se suscitaba su posible tributación bajo el régimen especial de las sociedades patrimoniales), afirma que «*la Junta de Compensación se limita a realizar a favor de sus miembros las tareas de urbanización, siendo los propietarios de los terrenos los auténticos promotores*» y que, por lo tanto, «*debe concluirse que la sociedad en el supuesto planteado de adquisición de terreno para su urbanización, desarrollará la actividad de promoción inmobiliaria, que constituye, en todo caso, una actividad económica, al existir una ordenación por cuenta propia de medios productivos»*.

De estas consultas, por tanto, parece desprenderse que, a juicio de la Dirección General de Tributos y cuando se trata de calificar la actividad de promoción inmobiliaria, en lugar de valorar primero si existe una ordenación por cuenta propia de factores productivos para concluir, después, que existe actividad empresarial, debe por el contrario entenderse que en todo caso la promoción inmobiliaria constituye una actividad económica, dando por asumida la existencia de una ordenación por cuenta propia de medios de producción.

Aunque estas consultas están emitidas en un caso de sociedades patrimoniales (régimen que pronto desaparecerá) y aunque el criterio que mantiene la Dirección General de Tributos en estas consultas parece ser corregido en consultas dictadas con posterioridad (por ejemplo, las consultas V0384/2005 y V0385/2005, de 9 de marzo), nos gustaría realizar un análisis crítico del criterio contenido en estas dos consultas.

²⁹ En el mismo sentido se pronunciaba en una consulta más antigua de 22 de enero de 1996.

³⁰ Parece que se trata de un caso en el que la ejecución del planeamiento se realiza por el sistema de cooperación.

Debe tenerse en cuenta que las sociedades patrimoniales son sociedades sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades que, no obstante, determinan su base imponible aplicando las normas de la Ley del IRPF. Quiere esto decir que, al emitir las consultas citadas, la Subdirección General del Impuesto sobre la Renta de las Personas Jurídicas ha debido aplicar los criterios establecidos en el TRLIRPF. Por ello, no cabe descartar, en principio, que el criterio manifestado en estas dos consultas se extienda a la situación de particulares (personas físicas) titulares de terrenos afectados por la ejecución del planeamiento en los que se acude al sistema de compensación con junta fiduciaria. Y ello llevaría al resultado (absurdo en nuestra opinión) de considerar que los particulares que se ven afectados por la ejecución del planeamiento y que adoptan una posición meramente pasiva respecto de éste (limitándose a financiar las cuotas de urbanización que le vayan siendo exigidas) realizan una actividad de promoción inmobiliaria y que dicha actividad de promoción inmobiliaria reviste carácter empresarial en todo caso.

Es cierto que la Dirección General de Tributos ha manifestado en reiteradas ocasiones que para calificar la actividad de promoción inmobiliaria como empresarial no es necesario que concurren los requisitos establecidos en el artículo 25.2 del TRLIRPF (local exclusivamente afecto a la actividad y empleado con relación laboral y a jornada completa) que sólo son aplicables para atribuir carácter empresarial a la compraventa y arrendamiento de bienes inmuebles. Pero debe apuntarse que la actividad de promoción inmobiliaria tampoco constituye una actividad constructiva de la que quepa deducir su carácter empresarial a efectos del IRPF en todo caso por aplicación del artículo 25.1 *in fine* del TRLIRPF.

Intentando encontrar una explicación a la interpretación que parece sostener la Dirección General de Tributos debemos apuntar que algunos autores entienden que la actividad de promoción inmobiliaria constituye actividad económica a efectos fiscales *«aunque se subcontrate la construcción y se construya por medio de terceros ya que el promotor sigue asumiendo el riesgo correspondiente a la venta del inmueble edificado»*³¹.

En esta interpretación primaria, por tanto, la asunción del riesgo empresarial. Siendo así, y en nuestra opinión, se podría mantener el carácter empresarial de los particulares promotores de edificaciones dado que, en dicha actividad y por disposición expresa del legislador (art. 17 de la Ley 38/1999, de 5 de noviembre, de Ordenación de la Edificación –«LOE»–), el promotor asume frente a los terceros adquirentes determinadas obligaciones y responsabilidades sobre la obra construida por el contratista³². No creemos que sea la situación del propietario del terreno que está siendo urbanizado o, al menos, el artículo 9 de la LOE no lo incluye entre los agentes de la edificación que asumen *ex lege* la responsabilidad establecida en el artículo 17 de este texto legal³³.

³¹ MICÓ GINER, Javier, CARBALLO CASADO Concha y JUÁREZ GONZÁLEZ, Javier Máximo: «El patrimonio del promotor inmobiliario. Su fiscalidad y cuestiones conexas», en la obra colectiva coordinada por M. GARRIDO MELERO y J.M. FUGARDO ESTIVILL *El patrimonio familiar, profesional y empresarial. Sus protocolos*; Tomo VII; sección 2.ª; Editorial Bosch, S.A.; Barcelona; 2005; pág. 212.

³² Así, cuando se trata de la promoción inmobiliaria de viviendas la Dirección General de Tributos no duda en calificar al particular como empresario (p. ej. consultas números V0337/2004, de 29 de noviembre, o 1618/2004, de 6 de agosto).

³³ Según el artículo 9.1 de la LOE *«[s]erá considerado promotor cualquier persona, física o jurídica, pública o privada, que, individual o colectivamente, decide, impulsa, programa y financia, con recursos propios o ajenos, las obras de edificación para sí o para su posterior enajenación, entrega o cesión a terceros bajo cualquier título»*.

En cualquier caso, no parece que para calificar la actividad ocasional y no planificada de promoción de terrenos como empresarial la Dirección General de Tributos se apoye en el criterio de la asunción del riesgo empresarial. Antes bien, parece que el razonamiento de la Dirección General de Tributos se apoya, principalmente, en el hecho de que la junta sea fiduciaria considerando que este hecho le permite atribuir los rasgos empresariales de la actividad desarrollada por la junta (ordenación de medios materiales y personales) a los juntacompensantes. Esto es, en el razonamiento de la Dirección General de Tributos parece que por el hecho de que la junta sea fiduciaria (y, por tanto, la propiedad de los terrenos permanezca en los juntacompensantes), la organización de medios materiales y personales que realiza la junta para acometer o contratar las obras de urbanización también debe atribuirse a los juntacompensantes.

Este criterio no nos parece del todo acertado: una cosa es que la titularidad que ostenta la junta sobre los terrenos aportados por los juntacompensantes sea fiduciaria, y otra bien distinta es que la actividad desarrollada por la junta también lo sea. La junta, como hemos señalado ya anteriormente, tiene personalidad jurídica propia, es la responsable frente a la Administración de la correcta ejecución de las obras de urbanización y es la encargada de contratar dichas obras aplicando las normas sobre contratación de obras públicas. La organización de medios materiales y personales que lleva a cabo la junta no es por cuenta de los juntacompensantes, sino por cuenta propia. A nuestro juicio, de la titularidad fiduciaria de la junta no cabe colegir que todas las funciones desarrolladas por la junta deban entenderse realizadas por cada uno de los juntacompensantes a título individual. Lo contrario puede llevar al absurdo de considerar empresarios a particulares que se limitan a asumir pasivamente las obligaciones que la legislación urbanística les impone por ser titulares de determinados terrenos, sobre todo teniendo en cuenta que la relación con el proceso urbanizador de los particulares miembros de una junta de compensación «fiduciaria» en nada se diferencia de la de los particulares que lo son de una junta de compensación «propietaria».

Habida cuenta de que las consultas fueron emitidas por la Subdirección General de Personas Jurídicas, y que versaban sobre la posible aplicación del régimen especial de tributación de las sociedades patrimoniales a una sociedad que se incorpora a una junta de compensación fiduciaria, es muy probable que con estas consultas la Dirección General de Tributos pretendiera, más que ampliar el concepto de empresario para incluir a los particulares afectados por un proceso de urbanización que se incorporan a una junta fiduciaria, evitar la utilización del régimen especial de las sociedades patrimoniales como instrumento de planificación para forzar la tributación de los terrenos al tipo del 15 por 100 por personas jurídicas. Y en este sentido, como apuntan MARTÍN FERNÁNDEZ y RODRÍGUEZ MÁRQUEZ³⁴ para dilucidar si la incorporación a una junta de compensación por parte de una sociedad de mera tenencia de bienes priva a dicha entidad de su condición de sociedad patrimonial *«ha de precisarse si la integración en una junta de compensación supone que la sociedad comienza a desarrollar una actividad económica, afectando a la misma los terrenos que constituyen su activo. Por actividad se entiende aquella que cumpla los requisitos previstos en el concepto formulado por la normativa del IRPF y ya analizado anteriormente. Por tanto, sólo existirá tal actividad si la urbanización de los terrenos se efectúa en el seno de una organización dirigida a la producción de suelo urbano para su puesta en el mercado o para la promoción inmobiliaria. Pero no existe actividad empresarial si la integración en la junta*

³⁴ MARTÍN FERNÁNDEZ, Javier y RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, Jesús: «Cuestiones tributarias (...)», *op. cit.*, págs. 82 y 83.

constituye un hecho ocasional, provocado por la mera ejecución del planeamiento urbanístico y sin que la entidad haga otra cosa que ocupar una posición pasiva, soportando los costes de urbanización».

3.3.3. Nuestra interpretación de los requisitos que deben cumplirse para calificar la actividad de promoción inmobiliaria como empresarial.

En nuestra opinión, partiendo de la definición de la actividad de promoción inmobiliaria parece que dos son los elementos claves para diferenciar dicha actividad de la mera compraventa inmobiliaria: (i) la realización de una actividad de transformación del terreno y (ii) la intención de ofrecer los terrenos transformados en el mercado.

En cuanto a la actividad de **transformación del terreno**, debemos señalar que aunque dicha transformación existe sin duda en el caso de los terrenos que se ven afectados por la ejecución del planeamiento, cabe cuestionar que, en todo caso, venga impulsada por el particular que se encuentra conque parcelas de su propiedad son incluidas en un polígono de actuación urbanística.

A nuestro juicio, podría considerarse que un particular es promotor inmobiliario y desarrolla una actividad empresarial a efectos de IRPF cuando la actividad desplegada por este particular tiene incidencia en la transformación física del terreno, porque él impulse su transformación de una forma planificada y activa, porque de una forma activa tenga influencia en su desarrollo, y porque asuma frente a terceros las consecuencias de la transformación. Haría falta, pues, que el particular adoptara una posición activa en relación con el proceso de urbanización, no cabiendo considerar que es empresario promotor el particular que, en una actitud pasiva, se limita a soportar los costes de urbanización.

En cuanto a la **intención de ofrecer dichos terrenos transformados en el mercado**, entendemos que para que exista actividad empresarial debe estar presente la finalidad de intervenir en la producción y distribución de bienes y servicios. Dilucidar cuándo existe o no esta finalidad no será tarea fácil³⁵. Pero cuando la intervención del particular es ocasional, aislada y no planificada; cuando éste se limita a asumir las cargas y obligaciones que la legislación urbanística le impone para evitar que le sean expropiados sus terrenos; y cuando la actividad del particular se limita al proceso urbanizador (sin extenderse a la posterior producción de edificaciones) pensamos que no se puede entender que dicho particular tenga la intención de intervenir en la producción y distribución de bienes y servicios por el hecho de que, al final del proceso de urbanización y por no querer asumir él mismo la obligación de edificar, termine transmitiendo el suelo urbanizado.

3.4. Calificación como compraventa.

Si la actividad desarrollada por los particulares, a la luz de las circunstancias del caso concreto, no puede calificarse como actividad constructiva ni como actividad de promoción inmobiliaria, se reduciría a la de mera compra y venta de bienes inmuebles que, en aplicación del artículo 25.2 del vigente

³⁵ MARTÍN FERNÁNDEZ, JAVIER y RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, JESÚS: «Cuestiones tributarias (...)», *op. cit.*, pág. 58.

TRLIRPF, sólo podrá ser calificada como empresarial a efectos del IRPF si para el desarrollo y ordenación de la actividad el sujeto pasivo cuenta, al menos, con un local exclusivamente destinado a llevar a cabo su gestión y (ii) con una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa.

3.5. Recapitulación.

- Para que exista actividad empresarial, el TRLIRPF exige, en consonancia con otras parcelas del Derecho Tributario y con carácter general, la concurrencia de dos requisitos: organización por cuenta propia de factores de producción y finalidad de intervenir en la producción y distribución de bienes y servicios.
- La ley presume (*iuris et de iure*) que dichos requisitos concurren en determinadas actividades, entre las que se encuentra la actividad inmobiliaria de construcción. Para ciertas actividades inmobiliarias (compraventa y arrendamiento de bienes inmuebles), el TRLIRPF establece la infraestructura empresarial mínima que debe existir para que puedan ser calificadas como actividad empresarial. Entendemos, por tanto, que las demás actividades inmobiliarias y en particular, la actividad de promoción inmobiliaria (entendiendo por tal la actuación tendente a la transformación de las características de un inmueble con la intención de ofrecerlo en el mercado), sólo se desarrollará con carácter empresarial si concurren los requisitos generales que permiten dicha calificación: ordenación por cuenta propia de medios de producción e intención de intervenir en la producción y distribución de bienes y servicios.
- Por tanto, determinar si un particular que interviene en el proceso urbanizador es o no empresario a efectos de IRPF requerirá, primeramente, dilucidar qué tipo de actividad inmobiliaria realiza para, a continuación, realizar un análisis particularizado de las circunstancias del caso para ver si se reúnen o no los requisitos legalmente establecidos para que dicha actividad tenga carácter empresarial.
- Asumiendo que en la mayoría de los casos los particulares afectados por el proceso de ejecución del planeamiento urbanístico no asumen la ejecución material de las obras de urbanización, entendemos que, con carácter general, no se les podrá atribuir la condición de empresarios cuando su intervención en el proceso urbanizador sea ocasional y no planificada; su actuación, pasiva (se limiten a financiar los gastos de urbanización); y su participación, limitada a la urbanización del terreno (sin extenderse a la fase de edificación).

4. LOS PARTICULARES, LA URBANIZACIÓN DEL TERRENO Y EL IVA

4.1. Principios vertebradores del IVA.

Como es sabido, el IVA es un impuesto de carácter comunitario cuyo origen se encuentra en el compromiso de los Estados miembros de la entonces Comunidad Económica Europea de armoni-

zar sus legislaciones internas en materia de imposición indirecta. Este compromiso, recogido en la Directiva 67/227/CEE, Primera Directiva del Consejo, se materializó en la posterior regulación del IVA introducida por la Directiva 77/388/CEE, Sexta Directiva del Consejo.

De los preámbulos de estas dos directivas se desprende que el IVA es un impuesto con clara vocación de neutralidad fiscal y que dicha neutralidad se articula en torno al principio de generalidad en sus dos vertientes: horizontal y vertical.

Así, el preámbulo de la Primera Directiva afirma que *«el principio del sistema común sobre el IVA consiste en aplicar a los bienes y servicios un impuesto general sobre el consumo exactamente proporcional al precio de dichos bienes y servicios, cualquiera que sea el número de transacciones que intervengan en los procesos de producción y distribución anteriores a la fase de imposición»*.

Pues bien, para la consecución de este propósito se utilizan dos técnicas jurídicas: la repercusión, que permite que el impuesto recaiga sobre el consumo, y la deducción de los impuestos satisfechos en las fases anteriores de producción o comercialización, que permite que el impuesto sea proporcional y evita el efecto cascada o piramidación que se produce en otros impuestos sobre el consumo.

En efecto, mientras que otros impuestos sobre el tráfico civil o mercantil no atribuyen el derecho a deducir el impuesto soportado por el empresario adquirente ³⁶ (lo que produce un efecto cascada o piramidación), la mecánica de funcionamiento del IVA, con el régimen de deducción de las cuotas soportadas por el empresario en la adquisición de bienes y servicios utilizados en el desarrollo de su actividad, permite cuantificar exactamente la carga tributaria soportada por cada producto en cualquier fase de su proceso productivo, evitándose el efecto cascada antes aludido y reduciéndose el coste tributario final soportado por el consumidor.

Por esta razón, las exenciones en el IVA, en cuanto que suponen para el prestador del bien o servicio exento la limitación de derecho a deducir, pueden no constituir una ventaja fiscal sino, por el contrario, suponer un mayor coste para el consumidor, sobre todo cuando la exención tiene lugar en fases muy iniciales del proceso de producción de bienes o servicios.

El principio de neutralidad requiere que el IVA se aplique con carácter general tanto al consumo de toda clase de bienes y servicios (generalidad horizontal) como a todas las fases de producción o distribución del bien o servicio que se desea gravar (generalidad vertical).

En este sentido, la derogada Ley 30/1985 ³⁷, que introdujo este impuesto en el ordenamiento tributario español, en el apartado I («Fundamentos de la introducción del Impuesto sobre el Valor Añadido») de su Exposición de Motivos reprochaba al antiguo Impuesto General sobre el Tráfico de las

³⁶ Ocurre, por ejemplo, con TPO salvo cuando el bien adquirido sea susceptible de amortización.

³⁷ Ley 30/1985, de 2 de agosto, del Impuesto sobre el Valor Añadido («Ley 30/1985»).

Empresas, precisamente, su falta de neutralidad interior ³⁸, así como su ausencia de generalidad ³⁹. Por contra, se consideraba que el IVA sí reunía los requisitos de neutralidad y generalidad y de ahí que la Exposición de Motivos configurara al IVA como «*el tributo básico de la imposición indirecta española*» en torno al cual «*se reordenará el sistema tributario español, en el que subsistirán como figuras más importantes el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, los Impuestos Especiales y los Derechos del Arancel Aduanero*».

Por tanto, la neutralidad del IVA es lo que motiva que este tributo resulte de aplicación preferente sobre otros impuestos que gravan el tráfico mercantil o civil (por ejemplo, TPO) cuando se trata de transmisiones que pueden enmarcarse en un proceso de producción o distribución de bienes y servicios. En este sentido, el artículo [4] de la Ley 37/1992 establece que están sujetos al IVA «*las entregas de bienes o prestaciones de servicios realizadas por empresarios o profesionales...*», mientras que el artículo 7.1 a) de la LITPAJD ⁴⁰ establece que «*son transmisiones patrimoniales sujetas: (A) Las transmisiones onerosas por actos inter vivos de toda clase de bienes y derechos que integren el patrimonio de las personas físicas o jurídicas*», salvo, por aplicación del apartado 5 de dicho artículo, «*cuando sean realizadas por empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional y, en cualquier caso, cuando constituyan entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al IVA*».

4.2. Los particulares que intervienen en las primeras fases del proceso de edificación en la Sexta Directiva.

De los principios de neutralidad y generalidad vertical se desprende una conclusión: que la finalidad del IVA es someter a tributación toda entrega de bienes o prestación de servicios enmarcadas en un proceso de producción o distribución de otros bienes o servicios.

Por esta razón, y en relación con el tráfico inmobiliario, la Sexta Directiva exonera de tributación por el IVA las fases anteriores (i.e., las entregas de terrenos no edificables) y posteriores (segundas y ulteriores transmisiones de edificaciones) al proceso de edificación, pero también trata de evitar la ruptura de la cadena de deducciones en sus fases intermedias o en fases intermedias de la producción de otros bienes y servicios.

En efecto, el artículo 4.3 de la Sexta Directiva faculta a los Estados miembros para considerar como sujetos pasivos a particulares que realicen operaciones económicas de forma aislada, añadiéndose como supuesto específico en su letra b) el de aquellos particulares que realicen entregas de terrenos edificables. Literalmente, el precepto mencionado reza como sigue:

³⁸ Señalaba la Exposición de Motivos que «*al no poder efectuarse las deducciones o compensaciones de las cargas impositivas soportadas en las fases anteriores, su incidencia sobre el consumidor final se incrementa a medida que aumenta el número de transacciones del proceso productivo*» y que ello constituía «*un importante factor de interferencia en la correcta asignación de los recursos económicos que impulsa a la utilización de ciclos productivos cortos, y a la concentración empresarial*».

³⁹ Dado que «*importantes sectores productivos y fases muy relevantes del proceso de producción y distribución de bienes no están gravadas por el citado tributo*».

⁴⁰ Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre.

«Los Estados miembros estarán facultados para considerar también como sujetos pasivos a quienes realicen de modo ocasional relacionado con las actividades mencionadas en el apartado 2 y en especial alguna de las operaciones siguientes: (...) b) La entrega de terrenos edificables».

Por otro lado, entre los supuestos de exención establecidos en el artículo 13 de la Sexta Directiva, se incluyen las entregas de terrenos. Como hemos apuntado, las exenciones en el IVA suponen para el prestador del bien o servicio la limitación del derecho a deducir el IVA soportado en sus adquisiciones, lo que produce la ruptura de la cadena de deducciones y que el IVA pase, desde ese momento, a constituir un mayor coste del precio del bien o servicio prestado. Pues bien, precisamente para evitar la ruptura de la cadena de deducciones cuando el terreno se va a destinar a la edificación, el artículo 13.B.h) de la Sexta Directiva exceptúa de la exención a las entregas de terrenos edificables referidas en el artículo 4.3 b).

Dice así:

«13. B). Sin perjuicio de lo establecido en otras disposiciones comunitarias, los Estados miembros eximirán, en las condiciones por ellos fijadas y a fin de asegurar la aplicación correcta y simple de las exenciones previstas a continuación y de evitar en todo lo posible fraude, evasión o abusos: (...)

h) las entregas de bienes inmuebles no edificados, distintas a las de los terrenos edificables contemplados en la letra b) del apartado 3 del artículo 4.»

Por tanto, la condición empresarial en el IVA del particular que interviene en las primeras fases del proceso de edificación y la exclusión de la exención establecida para las entregas de terrenos edificables son conceptos ligados en la Sexta Directiva. La finalidad de ambos preceptos es la de que no se interrumpa la cadena de deducciones cuando se trata de entregas de bienes inmuebles (terrenos) que se van a incorporar al proceso de edificación. Éste es el criterio que se desprende de la doctrina del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas («TJCE») en la sentencia *Belastungsdienst*⁴¹ cuando señala que el objetivo del artículo 13.B h) es «*eximir del pago del impuesto únicamente las entregas de terrenos no edificados que no estén destinados a la construcción*»⁴².

Por tanto, cabe concluir que es el destino previsible de los terrenos el que condiciona la aplicación de los artículos 4.3 b) y 13.B h) de la Sexta Directiva y el que nos da la clave para interpretar la expresión «terreno edificable» utilizada en ambos preceptos.

En este sentido, el inciso final del artículo 4.3 b) de la Sexta Directiva dispone que «*serán considerados como terrenos edificables los terrenos urbanizados o no que se definan como tales por*

⁴¹ Sentencia del TJCE de 28 de marzo de 1996, *Gemeente Emmen v. Belastungsdienst Grote Ondernemingen*, asunto C-468/93 (Sentencia «*Belastungsdienst*»).

⁴² STJCE *Belastungsdienst*, *op. cit.*, pág. 25.

los Estados miembros». Esto es, incumbe a los Estados miembros la definición del concepto «terreno edificable» a efectos tanto de la letra h) del punto B) del artículo 13, como de la letra b) del apartado 4 del artículo 3 de la Sexta Directiva sin que exista, pues, una definición comunitaria uniforme aplicable a todos los Estados miembros. Pero esto no significa que no exista ningún criterio en la Sexta Directiva acerca de cuándo debe predicarse la condición de «edificable» de un terreno. En este sentido, el TJCE ha señalado que cuando el Consejo ha encomendado a los Estados miembros la tarea de definir ciertos extremos de la exención (como ocurre en el caso que nos ocupa), los Estados pueden fijar los requisitos de aplicación de la exención si bien deben *«respetar, claro está, el objetivo perseguido por la letra h) del punto B del artículo 13 de la Sexta Directiva que es eximir del pago del impuesto únicamente las entregas de terrenos no edificados que no estén destinados a la construcción»*⁴³. Y ha precisado, además, que *«del empleo de la conjunción "o" (en el inciso final de la letra b) del apartado 4 del art. 3 de la Sexta Directiva) se deduce que para esta disposición son indiferentes las transformaciones que puedan haber sufrido los terrenos de que se trata. La expresión se refiere, pues, a los terrenos que, urbanizados o no, son definidos por los Estados miembros como terrenos destinados a la construcción»*⁴⁴.

De la doctrina del TJCE cabe extraer, por tanto, algunas conclusiones:

- Que resulta indiferente el grado de urbanización que haya sufrido el terreno para que se pueda calificar como edificable.
- Que lo verdaderamente relevante es el destino de los terrenos como activo circulante de una actividad de edificación.
- Que el Estado que haga uso de la facultad establecida en el artículo 4.3 b) de la Sexta Directiva será competente para definir el concepto de «terreno edificable», pero esta competencia estará limitada por la necesidad de respetar la finalidad pretendida en los artículo 4.3 b) y 13.B h) de la Sexta Directiva, a saber: eximir del pago del impuesto únicamente a las entregas de terrenos no edificables que no están destinados a la construcción o, lo que es lo mismo, no excluir de tributación a terrenos no edificados que vayan a estar destinados a la edificación.

4.3. Los particulares que intervienen en las primeras fases del proceso de edificación en la Ley 37/1992.

4.3.1. El artículo 5.Uno d) de la Ley 37/1992.

Hemos visto que el IVA es incompatible con el concepto TPO del ITP y AJD y que, en supuestos en los que se cumplen los requisitos para la sujeción a ambos tributos, el legislador da prioridad a la

⁴³ STJCE *Belastungsdienst op. cit.*, pág. 25.

⁴⁴ STJCE *Belastungsdienst op. cit.*, pág. 24.

sujeción al IVA, por ser éste un impuesto neutral y porque la sujeción a TPO puede introducir distorsiones (si no ruptura) en la cadena de deducciones en el proceso de producción de bienes y servicios.

El artículo 4.Uno de la Ley 37/1992 establece con carácter general que *«estarán sujetos al impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional»*.

De los cuatro requisitos que configuran el hecho imponible del IVA, a saber:

- (i) entrega de bienes o prestación de servicios.
- (ii) realizada por un empresario o profesional.
- (iii) a título oneroso, y
- (iv) en el ámbito de aplicación del impuesto,

parecería que el elemento verdaderamente determinante para dilucidar cuándo nos encontramos ante una operación sujeta al IVA y no a otros impuestos indirectos que gravan el tráfico de bienes y servicios es que la transmisión del bien sea realizada por un empresario o profesional.

Cuando la transmisión de los terrenos la realiza un particular, se podría entender que, en principio, no se cumple el requisito de que el transmitente tenga condición empresarial dado que éste requiere el ejercicio de actividades que *«impliquen la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos, o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios»*⁴⁵, y no parece que un particular que se limita a asumir las obligaciones que la legislación urbanística le impone por ser titular de unas parcelas encaje en este perfil, como hemos analizado en el apartado 3 anterior.

No obstante, cabe plantearse si un particular transmitente de unos terrenos puede tener la condición de empresario en la Ley 37/1992 aun cuando carezca de una organización empresarial en la que se ordenen por cuenta propia factores de producción y si, en este sentido, España ha hecho uso de la facultad establecida en el artículo 4.3 b) de la Sexta Directiva.

Pues bien, según el artículo 5.Uno d) de la Ley 37/1992, se reputarán también empresarios o profesionales a efectos del IVA a *«quienes efectúen la urbanización de terrenos o la promoción, construcción o rehabilitación de edificaciones destinadas, en todos los casos, a su venta, adjudicación o cesión por cualquier título, aunque sea ocasionalmente»*.

Esto es, la Ley 37/1992 considera que un particular persona física que interviene ocasionalmente en las primeras fases del proceso de producción de edificaciones (las que atañen a la preparación y adquisición del suelo) puede tener el carácter de empresario o profesional a efectos del IVA si:

⁴⁵ Artículo 5 apartados Uno.a) y Dos de la Ley del IVA.

- (i) *efectúa la urbanización* de los terrenos y
- (ii) su finalidad es la venta, adjudicación o cesión a terceros y no el uso propio.

Varios comentarios sobre este precepto:

1. El artículo 5.Uno d) de la Ley 37/1992 parece ser la transposición del artículo 4.3 b) de la Sexta Directiva al ordenamiento español.
2. No obstante, este artículo establece un supuesto de empresario ocasional mucho más restringido y limitado que el resultante de la aplicación del artículo 4.3 b) de la Sexta Directiva ya que, con arreglo a este último precepto, la mera entrega de un terreno edificable (aunque el particular no haya tenido participación activa en el logro de dicha edificabilidad) basta para que el particular sea reputado empresario a efectos del IVA.
3. Pensamos, por tanto, que el artículo 5.Uno d) de la Ley 37/1992 es contrario a la Sexta Directiva al exigir que los particulares «urbanicen» los terrenos para poder ser considerados como empresarios a efectos de IVA ⁴⁶.
4. Sin perjuicio de esta posible infracción del Derecho Comunitario, la Ley 37/1992 no define lo que ha de entenderse por «efectuar la urbanización» de terrenos, por lo que tendremos que acudir a las interpretaciones que la doctrina científica, administrativa y jurisprudencial han dado al concepto. Y en esta tarea dos son, en nuestra opinión, las cuestiones que hay que considerar. En primer lugar, qué cabe entender por «urbanización». En segundo lugar, cuándo se debe entender que un particular está «efectuando» dicha urbanización.
5. Por último, al análisis de la expresión «efectuar la urbanización» hay que añadir el del último requisito establecido en el artículo 5.Uno d) de la Ley 37/1992 para atribuir a un particular la condición de empresario ocasional, que atañe al fin pretendido por el propietario al llevar a cabo la urbanización y que, según el precepto citado, debe ser la venta, adjudicación o cesión del terreno y no su uso propio. Este elemento subjetivo tampoco se encuentra en la Sexta Directiva.

4.3.2. *El concepto de «urbanización» o sobre cuándo se entiende que unos terrenos están siendo urbanizados.*

Como hemos visto, la Sexta Directiva utilizaba la expresión «terrenos edificables», señalando que debe entenderse que lo son «*todos aquellos terrenos, urbanizados o no, que se definan como tales por los Estados miembros*».

⁴⁶ En igual sentido, *vid.* SÁNCHEZ SÁNCHEZ, Ángel («El concepto en curso de urbanización en el IVA. Su interpretación en el ámbito de la Sexta Directiva»), *Impuestos* n.º 9, 2004, págs. 77 y ss..

El artículo 20.Uno.20.º de la Ley 37/1992 establece la exención en el IVA de las entregas de «terrenos rústicos y demás que no tengan la condición de edificables» señalando que a estos efectos se consideran edificables «los terrenos calificados como solares por la Ley sobre el Régimen del Suelo y Ordenación Urbana y demás normas urbanísticas, así como los demás terrenos aptos para la edificación por haber sido ésta autorizada por la correspondiente licencia administrativa». Por otro lado, se equipara a la entrega de terrenos edificables a estos efectos (esto es, se excluyen de la exención) las entregas de «terrenos urbanizados o en curso de urbanización» realizadas por el promotor de la urbanización.

La determinación de lo que deba entenderse por «terrenos en curso de urbanización» ha sido (y pensamos que aún hoy lo es) una de las cuestiones más controvertidas en la aplicación de la Ley 37/1992 debido a la utilización de dos criterios distintos (material frente a jurídico) en su interpretación.

- **El criterio material.**

El criterio material considera que la expresión «en curso de urbanización» se refiere a las operaciones materiales de transformación del terreno para dotarlo de los servicios que lo convierten en terreno apto para edificar. En esta interpretación, la exención del artículo 20.Uno.20.º de la Ley 37/1992 resultaría sólo excluida cuando las obras hubieran comenzado efectivamente antes de la transmisión del terreno por el promotor.

De forma paralela, con esta interpretación podrá atribuirse al particular transmitente la condición de empresario a efectos del IVA en virtud del artículo 5.Uno d) de la Ley 37/1992 cuando haya «efectuado» (y después analizaremos cómo interpretar este verbo) las obras materiales de urbanización del terreno ⁴⁷.

Esta interpretación fue la realizada por la doctrina administrativa (resoluciones del TEAC de 1 de febrero, 23 de marzo y 22 de junio de 1995, 30 de enero y 12 de junio de 1997, 10 de julio y 21 de octubre de 1998) y finalmente confirmada por el Tribunal Supremo en sentencias de 19 de abril de 2003, 11 de octubre de 2004 y 8 de noviembre de 2004. También ha sido la tesis mantenida por la Dirección General de Tributos en las ocasiones que ha tenido que pronunciarse sobre el particular (consultas de 10 de octubre de 1991 y de 11 de marzo de 1993; informe de la Subdirección General de Impuestos sobre el Consumo, de 26 de mayo de 1995).

Pues bien, el fundamento jurídico que subyace en esta tesis es que el IVA pretende gravar sólo la creación de valor añadido que se pone de manifiesto en el proceso de producción de bienes y servicios (en el caso que nos ocupa, de edificaciones), invocando en este sentido

⁴⁷ Como más adelante veremos, algunos autores (RODRÍGUEZ MÁRQUEZ) han mantenido la posibilidad de una interpretación no simétrica de ambos preceptos, pero ello no nos parece muy adecuado al origen de los artículos 5.Uno d) y 20.Uno.20.º de la Ley 37/1992 en los artículos 3.4 b) y 13.B h) de la Sexta Directiva en los que la remisión de un precepto a otro es expresa y que versan sobre un único supuesto común.

el apartado V (*Exenciones*) de la Exposición de Motivos de la anterior Ley 30/1985 que consideraba que la finalidad del artículo 13.B h) de la Sexta Directiva era «*someter a gravamen efectivo exclusivamente el proceso de producción de las edificaciones*»⁴⁸.

Por tanto, en esta interpretación material de la expresión «en curso de urbanización» se adopta como premisa que la finalidad del IVA es someter a gravamen la generación de valor añadido que tiene lugar en la producción de bienes y servicios, entendiendo que, cuando lo producido es suelo edificable, esta creación de valor añadido comienza con la preparación material del suelo para la producción de viviendas, que es cuando se aporta un valor antes inexistente al terreno virgen. Se distingue pues entre el tráfico del suelo sin transformación industrial alguna, prescindiendo de las transformaciones ideales que hubiera podido experimentar por efecto del planeamiento urbanístico, y el tráfico de suelo convertido por la acción del hombre en una superficie susceptible de aprovechamiento constructivo.

Por tanto, con arreglo a la interpretación material de la expresión «*en curso de urbanización*» el IVA no debe gravar operaciones realizadas en fases anteriores al proceso de edificación que comienza con las obras materiales de urbanización.

- **El criterio jurídico.**

Frente al criterio material, algunos de nuestros tribunales han aplicado un criterio jurídico. Así, las sentencias de la Audiencia Nacional de 22 de abril de 1997, 2 de abril de 1998, 16 de mayo de 2000, 18 de julio de 2001 ó 12 de abril de 2002, entendieron que debía considerarse que están «en curso de urbanización» aquellos terrenos sobre los que existe un Plan Parcial de Ordenación del Suelo y junta de compensación puesto que así se desprende de las normas urbanísticas aplicables. Argumentaba la Audiencia Nacional que, dado que el ordenamiento tributario no define lo que debe entenderse por «curso de urbanización», «*lo correcto debe ser acudir a las normas urbanísticas para conocer el alcance que ha de tener tal expresión*». Pues bien, acudiendo a las normas urbanísticas la Audiencia Nacional entendía que «*el suelo urbanizable programado está constituido por terrenos a los que el correspondiente plan declare, en principio, aptos para ser urbanizados (art. 79.1 de la Ley del Suelo de 1976), por lo que la aprobación del plan parcial supone reconocer, al menos, el contenido expresado en los artículos 45 y 46 del Reglamento de Planeamiento Urbanístico aprobado por Real Decreto 2159/1978, de 23 de junio, lo que supone la adquisición del*

⁴⁸ Literalmente la Exposición de Motivos afirmaba lo siguiente:

«El carácter peculiar de los bienes inmuebles y las especialidades de su tráfico jurídico justifican la oportunidad de instrumentar especialidades normativas en el Impuesto sobre el Valor Añadido que inciden sobre dichos bienes y operaciones.

Siguiendo los criterios establecidos en el artículo 13.B) h, de la Sexta Directiva, la ley exonera las entregas de terrenos que no sean inmediatamente aptos para la edificación. Con el fin de evitar la ruptura de la cadena de deducciones en las fases intermedias del proceso de producción de edificaciones se dispone que la exención no se extenderá a los terrenos en los que existan edificaciones en curso de construcción, ni a las primeras transmisiones de terrenos urbanizados.

La misma finalidad –someter a gravamen efectivo exclusivamente el proceso de producción de las edificaciones– determina la conveniencia de exonerar las segundas y ulteriores transmisiones de edificaciones, cuyo proceso de construcción hubiese concluido, en concordancia con lo establecido en el artículo 13 B) g), de la Sexta Directiva».

derecho a urbanizar que consiste en la facultad de dotar a un terreno de los servicios e infraestructuras fijados en el planeamiento o, en su defecto, en la legislación urbanística, para que adquiera la condición de solar». Y todo lo anterior le llevaba a concluir que la Ley del IVA «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».

Diversas justificaciones avalan la corrección de esta tesis. Así, además del razonamiento utilizado por la Audiencia Nacional (que el concepto de urbanización es fundamentalmente jurídico por lo que, al no existir en la Ley 37/1992 una definición a efectos tributarios, debe acudir a la legislación reguladora de la materia) se ha señalado que el partir de una fecha cierta (la de aprobación del Plan Parcial o la de la constitución de la junta de compensación) brinda seguridad jurídica a los obligados tributarios, mientras que el momento en que se inician unas obras puede no ser fácil de probar y precisar. Y también se ha argüido que no es cierto que en un momento anterior al inicio de las obras de urbanización no haya creación de valor añadido ya que la mayor parte de éste (el que corresponde a las plusvalías urbanísticas) se produce sin necesidad de que se inicien materialmente las obras sino sólo con la mera incorporación del terreno, desde el punto de vista jurídico, al proceso urbanizador⁴⁹.

En nuestra opinión, no obstante, la corrección de esta tesis se encuentra, principalmente, en el hecho de que es la interpretación que mejor encaja con el propósito de excluir del ámbito de aplicación del IVA sólo a aquellas entregas de terrenos que no vayan a ser destinadas a la edificación (que es la verdadera finalidad del art. 13.B h) de la Sexta Directiva, según interpretación del TJCE) y con la vocación de neutralidad del impuesto ya que esta interpretación evita que terrenos que a la postre van a ser utilizados como existencias por empresas promotoras/constructoras queden gravados por un impuesto («TPO») que al no ser deducible, incrementa el precio del producto final.

Por tanto, y como conclusión, aunque la polémica planteada entre la interpretación material y jurídica de la expresión «en curso de urbanización» se encuentra aparentemente zanjada desde que el Tribunal Supremo en diversos pronunciamientos (19 de abril de 2003, 11 de octubre de 2004 y 8 de noviembre de 2004) se decanta por el criterio material, cabe plantearse si esta interpretación es acorde con los artículos 3.4 b) y 13.B h) de la Sexta Directiva tal y como fueron interpretados por el TJCE en *Belastungsdienst*⁵⁰. Y ello porque los principios inspiradores de los artículos 3.4 b) y 13.B h) de la Sexta Directiva no son los de limitar la tributación por IVA al proceso de producción de edificaciones (premisa que se encuentra en la base del razonamiento de nuestro Tribunal Supremo) sino, antes bien, garantizar la neutralidad del impuesto extendiendo su tributación a toda entrega de terrenos de los que se conoce con certeza su incorporación posterior al proceso de producción de edificaciones.

⁴⁹ En este sentido, RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, Jesús: *El Impuesto sobre el Valor Añadido en las Operaciones Inmobiliarias*, Ed. Aranzadi, Navarra, 2002, págs. 58 y ss.

⁵⁰ Algunos autores, en opinión que compartimos, consideran que la interpretación que el Tribunal Supremo realiza del concepto «en curso de urbanización» es contraria a la Sexta Directiva. *Vid.* en este sentido, SÁNCHEZ SÁNCHEZ, Ángel [*El concepto en curso (...)*], *op. cit.*, págs. 1.353 y ss.] y DOPEREIRO GÓMEZ, Pablo («Apuntes sobre la imposición indirecta en las compras de suelo por parte de empresas promotoras a particulares incluidos en juntas de compensación», *Inmobiliario & Urbanismo* n.º 13, enero 2005).

Este objetivo (evitar el incremento del producto final favoreciendo la tributación por IVA frente a la tributación por otros impuestos indirectos) nos lleva a concluir que el criterio jurídico debería ser la interpretación preferente *lege ferenda* como en reiteradas ocasiones ha reclamado el sector.

4.3.3. El concepto «efectuar» o sobre las actuaciones que debe realizar el propietario del terreno para que se le considere urbanizador ocasional.

Hemos visto como la interpretación jurisprudencial del término «en curso de urbanización» (dejando al margen su potencial incompatibilidad con el Derecho Comunitario) sólo comprende las obras materiales de transformación topográfica del terreno para dotarlo de servicios urbanísticos.

No obstante, el hecho de que se hayan iniciado las obras de urbanización no es suficiente en la Ley 37/1992 para reconocer la condición de «urbanizadores ocasionales» y, por ende, de empresarios a efectos del IVA, a los particulares que transmiten dichos terrenos. Hemos señalado ya como la Ley 37/1992 se separa en este punto de lo establecido por el artículo 4.3 b) de la Sexta Directiva: en la normativa comunitaria se faculta a los Estados miembros para que traten como empresarios a particulares que realizan entregas de «terrenos edificables», sin importar quién realice la edificación o la preparación del terreno para ésta. En la Ley 37/1992, por el contrario, se exige que el particular no sólo entregue el terreno sino que haya «efectuado la urbanización» para que se le pueda tratar como empresario a efectos de IVA. Esto es, con la redacción actual del artículo 5.Uno d) de la Ley 37/1992 la mera propiedad de unos terrenos en curso de urbanización no transforma al particular titular de dichos terrenos en empresario a efectos de IVA sino que es necesario que el propietario influya o incida de alguna forma en el proceso de urbanización.

Cabría plantear si esta redacción es contraria a la Sexta Directiva, que parece no requerir ninguna actuación más allá de la transmisión de los terrenos.

En cualquier caso, examinando las consultas emitidas por la Dirección General de Tributos, observamos que dos son los elementos que toma en consideración para calificar al propietario de unos terrenos afectados por un sistema de ejecución del planeamiento como empresario en el IVA:

- En primer lugar, el vínculo financiero del transmitente del terreno con el proceso urbanizador.
- En segundo lugar, la titularidad jurídica de los terrenos durante la urbanización (que dependerá, básicamente, del sistema elegido para la ejecución del planeamiento).

4.3.3.1. El vínculo financiero.

Está siendo un criterio constante en las últimas consultas emitidas por la Dirección General de Tributos que, a efectos del IVA, el sujeto agente del proceso de urbanización (y por tanto quien adquiere la condición de «urbanizador ocasional» en virtud del art. 5.Uno d) de la Ley 37/1992) es quien asume los costes derivados de la transformación del terreno.

Así, con los matices que después señalaremos, es doctrina reiterada de la Dirección General de Tributos que los propietarios de terrenos incluidos en unidades de actuación urbanística adquieren la condición de «urbanizadores» y, por tanto, de sujetos pasivos del IVA, desde el momento en que se hayan incorporado a los terrenos parte, al menos, de los costes de urbanización.

En este sentido, la Dirección General de Tributos ha afirmado que los propietarios adquieren «la condición de empresarios o profesionales a efectos del Impuesto **por el pago** de las cargas de urbanización» (consulta n.º 1821/2004, de 29 de septiembre) o que «constituye doctrina reiterada de este Centro Directivo que los propietarios de los terrenos afectados por la unidad de ejecución no se convierten en empresarios o profesionales hasta que no se les incorporen los costes de urbanización de dichos terrenos» (consultas n.º 0646/2004, de 16 de marzo, y n.º 0859/2004, de 31 de marzo).

Cabe deducir, pues, que en opinión de la Dirección General de Tributos, es el pago de las obras de urbanización el elemento determinante para dilucidar cuándo un particular adquiere la condición de empresario a efectos del IVA en virtud del artículo 5.Uno d) de su ley reguladora. Al menos, ésta es la conclusión que algunos autores ⁵¹ están extrayendo de las referidas consultas.

De este principio general, la Dirección General de Tributos deduce las dos siguientes consecuencias:

- En las transmisiones de terrenos que se lleven a cabo sin incorporar el transmitente costes de urbanización, esto es, donde el adquirente se haga cargo de todos los costes, *«no cabe considerar que el transmitente ha urbanizado los mismos, por lo que tales transmisiones no estarán sujetas al Impuesto si el transmitente fuera un particular»*.
- En las transmisiones de terrenos a los que se hayan incorporado parte de los costes de urbanización, *«el transmitente tendrá la consideración de empresario ya que la satisfacción de los costes de la urbanización que transforma su terreno le convierte en urbanizador del mismo»*.

Y de este criterio cabe extrapolar los dos siguientes corolarios:

- Que el que se hayan iniciado las obras materiales de urbanización (i.e., que los terrenos estén «en curso de urbanización» en la interpretación jurisprudencial) no es condición suficiente para que un particular adquiera la condición de empresario a efectos de IVA en virtud del artículo 5.Uno d) de la LIVA. Esto es, que un particular puede ser titular de terrenos que se encuentran en curso de urbanización y no por ello adquirir la condición de empresario a efectos de IVA, si no ha satisfecho, siquiera parcialmente, los gastos inherentes a dicha urbanización.

⁵¹ Así, por ejemplo, MARTÍN FERNÁNDEZ, Javier y RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, Jesús (*Urbanismo y Tributación indirecta: algunas cuestiones*. Dossier. La Gaceta de los Negocios. Documentos. 4 de enero de 2005), SÁNCHEZ SÁNCHEZ, Ángel («El concepto en curso...», *op. cit.*, págs. 1.362 y ss.) o SÁNCHEZ GALLARDO, Francisco Javier («El tratamiento en el IVA ...», *op. cit.*).

- Que el que se hayan iniciado las obras materiales de urbanización tampoco es condición necesaria para que un particular adquiera la condición de empresario a efectos de IVA en virtud del artículo 5.Uno d) de la LIVA. Esto es, que si el particular ya ha satisfecho parte de los costes del proceso de urbanización adquiere la condición de empresario a efectos de IVA aunque las obras de urbanización no hayan comenzado.

Pensamos no obstante, a diferencia de otros autores⁵², que este criterio no supone un cambio de la interpretación que la Dirección General de Tributos (siguiendo la interpretación material) venía dando a la expresión «*en curso de urbanización*» sino que, simplemente, se limita a dar significado al término «efectuar» contenido en el artículo 5.Uno d) de la Ley 37/1992. En nuestra opinión, por tanto, esta interpretación despliega sus efectos sólo en relación con la adquisición por un particular de la condición de empresario a efectos de IVA. Esto es, al ámbito de la sujeción al IVA (del hecho imponible) y no al ámbito de la exención.

Dicho lo cual, sí hemos de reconocer que en la aplicación de la exención también influye la condición del transmitente dado que el artículo 20.Uno.20.º de la Ley 37/1992 limita la exención a las entregas de terrenos en curso de urbanización realizadas por el «promotor». La sentencia del Tribunal Supremo de 8 de noviembre de 2004, tomando como premisa que es el comienzo de la producción de suelo edificable lo que determina que el tráfico de terrenos pase a estar gravado por el IVA y no por TPO, considera congruente con dicha finalidad *«que, una vez iniciado el proceso de producción de suelo edificable y siempre que las transmisiones se realicen por empresarios, la cadena de deducciones no se vea interrumpida por una exención, resultando contrario a la misma, que una vez iniciado el proceso de producción de suelo urbano por un promotor, posteriores transmisiones empresariales de dicho suelo queden exentas del impuesto»*.

Y con este razonamiento, el Tribunal Supremo llega a la conclusión de que deben considerarse promotores a efectos de la exención establecida en el artículo 20.Uno.20.º no sólo a los que ejecuten o encargan trabajos físicos de urbanización, sino también *«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 calidad de empresario»*.

Pues bien, algunos autores entienden que esta interpretación permite sostener la condición empresarial a efectos de IVA de los transmitentes que asumen los costes derivados de la urbanización entendiendo por tales no sólo a los derivados directamente de la ejecución de las obras, sino también, todos los resultantes de los trámites administrativos de la ejecución del planeamiento (p. ej., constitución de la junta de compensación, solicitudes de permisos y licencias urbanísticas ...) ⁵³.

Aunque compartimos con estos autores la creencia de que esta interpretación abundaría en una mayor neutralidad del impuesto (al evitar ruptura en la cadena de deducciones), pensamos que la intención del Tribunal Supremo es centrarse en la calificación como «promotor» a efectos del artículo

⁵² Vid., por ejemplo, SÁNCHEZ SÁNCHEZ, Ángel: «El concepto en curso de urbanización (...)», *op. cit.*, pág. 1.363.

⁵³ En este sentido, RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, Jesús: «Una nueva polémica en torno al IVA en las operaciones urbanísticas: la condición de urbanizador», *Jurisprudencia Tributaria*, Aranzadi n.º 6/2005.

lo 20.Uno.20.º de la Ley 37/1992 de transmitentes que ya tienen previamente la condición de empresarios⁵⁴. Por lo tanto, dudamos que el criterio utilizado por el Tribunal Supremo para interpretar el término «promotor» en el artículo 20.Uno.20.º pueda ser extrapolado para interpretar la expresión «efectuar la urbanización» utilizada en el artículo 5.Uno d), aunque sería un criterio muy adecuado *lege ferenda*. En cualquier caso, éste es otro punto en el que la Ley 37/1992 se separa de la Sexta Directiva, que trata de forma absolutamente simétrica el supuesto de sujeción (esto es, el carácter empresarial del transmitente a efectos del IVA) y la exclusión del supuesto de exención.

4.3.3.2. El vínculo jurídico.

Por si la situación resultante de la disparidad de criterios no fuera ya de por sí bastante compleja (cuando no confusa), examinando las consultas emitidas por la Dirección General de Tributos debemos señalar que al vínculo financiero exigido al transmitente de un terreno respecto de las obras de urbanización, parece añadirse un vínculo jurídico de propiedad sobre los terrenos mientras dura el proceso de urbanización. Debemos reconocer, no obstante, que dicho requisito no se exige de forma explícita por la Dirección General de Tributos sino que, antes bien, es la conclusión que cabe extraer del distinto tratamiento que se otorga a los propietarios afectados por una unidad de ejecución en función del sistema elegido para la ejecución del planeamiento.

En este sentido, cuando el sistema elegido para la ejecución del planeamiento es el **sistema de compensación** en el que no hay transmisión de la propiedad de los terrenos a la junta (i.e., los propietarios afectados mantienen la titularidad de los terrenos), la Dirección General de Tributos considera que los miembros adquieren la condición de empresarios a efectos del IVA desde el pago de las cuotas de urbanización (en las consultas más recientes, *–vid. p. ej.,* las consultas 1821/2004, de 29 de septiembre, 859/2004, de 31 de marzo, o 646/2004, de 16 de marzo) o desde el inicio de las obras de urbanización (en las consultas más antiguas, p. ej., consulta 470/2003, de 1 de abril).

Por contra, cuando sí hay transmisión de la propiedad de los terrenos a la junta, se niega a los particulares afectados la posibilidad de adquirir la condición de empresarios a efectos de IVA. Así, en consulta 1821/2004, de 29 de septiembre, o 646/2004, de 16 de marzo.

Este diferente tratamiento a los propietarios afectados por la unidad de ejecución, según se trate de las denominadas «juntas fiduciarias» o «juntas propietarias», es lo que nos lleva a pensar que en el criterio administrativo también resulta determinante para adquirir la condición de empresario mantener la titularidad de terreno durante el proceso de urbanización.

No pensamos que el criterio financiero (pago de los costes de urbanización) explique por sí sólo la posición de la Dirección General de Tributos, ya que, como hemos apuntado con anterioridad, los propietarios afectados por el planeamiento siempre costean la urbanización incluso en los casos en los que se produce la transmisión de la propiedad de los terrenos a la junta.

⁵⁴ Lo que explicaría su insistencia en precisar que este criterio es aplicable cuando se trata de «transmisiones empresariales», o en las que se actúa «en calidad de empresario».

Y tampoco encontramos una explicación satisfactoria a la posición de la Dirección General de Tributos en el criterio de ejecución material del proceso urbanizador (según el cual la condición de empresario debería predicarse sólo del agente responsable de la ejecución del planeamiento) ya que, como también tuvimos ocasión de apuntar, esta responsabilidad corresponde (se transmita o no la propiedad de los terrenos a la junta) a la propia junta, como ente con personalidad jurídica propia y distinta de la de sus miembros. En este sentido, que la titularidad sobre los terrenos aportados sea en ocasiones fiduciaria no es óbice para entender que el ente responsable de la ejecución de las obras de urbanización sea la junta y no los propietarios miembros de la junta individualmente considerados. Esto es, en nuestra opinión, que la propiedad sobre los terrenos sea fiduciaria no debe traducirse, necesariamente, en que las funciones encomendadas a la junta por las normas urbanísticas también lo sean.

Además, el criterio de la ejecución material se revela ineficaz para explicar la posición administrativa cuando la ejecución del planeamiento se realiza por el sistema de **cooperación** en cuyo caso la doctrina administrativa ha entendido que los propietarios afectados adquieren la condición de empresarios desde que se le repercuten los costes de urbanización (consulta de la Dirección General de Tributos n.º 646/2004, de 16 de marzo, y resolución del TEAC de 22 de junio de 2000), pese a que la responsabilidad de la ejecución de las obras recae, claramente, en la Administración y no en los propietarios.

Por tanto, el único elemento que diferencia a los miembros de una junta de compensación propietaria de los propietarios afectados por el planeamiento cuya ejecución es llevada a término por otros sistemas (junta de compensación fiduciaria o cooperación) es el de la titularidad de los terrenos incluidos en la unidad de ejecución durante el proceso de urbanización.

Ni en la Ley 37/1992, ni mucho menos en la Sexta Directiva, encontramos una justificación a la relevancia de semejante distinción:

- En la Sexta Directiva, porque no es necesario realizar ninguna urbanización para que el transmitente de terrenos edificables adquiera la condición de empresario ocasional.
- En la Ley 37/1992, porque el término «efectuar la urbanización» puede interpretarse en sentido financiero (con lo que cualquier propietario afectado por una unidad de ejecución adquiriría la condición de empresario desde el momento en que comience a pagar las cuotas de urbanización), o en sentido material (con lo que podría mantenerse una diferenciación entre el sistema de compensación y otros sistemas o, alternativamente, exigir que los propietarios sean responsables frente a la Administración de la ejecución de las obras de urbanización –con lo que la adquisición de la condición de empresario por aplicación del art. 5.Uno d) de la Ley 37/1992 podría quedar restringida a supuestos muy marginales–). Con ninguna de estas interpretaciones se llega a los resultados que se desprenden de las consultas de Tributos y nos resulta difícil equiparar la expresión «efectuar la urbanización» con la de «mantener la titularidad jurídica sobre los terrenos durante el proceso de urbanización» que es el criterio que explicaría el diferente tratamiento que la Dirección General de Tributos otorga a los miembros de una junta de compensación cuando se transmite la propiedad de los terrenos a la junta.

4.3.4. *La finalidad pretendida o sobre la necesidad de que los terrenos urbanizados se destinen a la venta, adjudicación o cesión a terceros.*

De acuerdo con este requisito, no adquiere la condición de empresario el sujeto que, no realizando ninguna otra actividad empresarial, promueve una construcción para uso propio (consulta de 8 de mayo de 2002), mientras que sí adquiere la condición de empresario el particular que promueve para vender o arrendar el bien transformado.

En el caso de actuaciones urbanísticas, las consultas vinculantes V1597/2005, de 27 de julio, y V1175/2005, de 17 de junio, consideran que los propietarios de los terrenos incluidos en actuaciones urbanísticas deben tener la intención inicial de transmitir el terreno para ser considerados sujetos pasivos de IVA. Mantiene la Dirección General de Tributos en las referidas consultas que si el uso asignado al terreno va a ser residencial, tratándose de un pequeño propietario, la presunción llevaría a entender que el destino de los terrenos es el consumo final (en cuyo caso el citado propietario no sería sujeto pasivo de IVA, salvo que se destruyese esta presunción). En cambio, en el caso de un propietario de un área mayor de terrenos, la presunción conduce directamente a la conclusión contraria, esto es, la voluntad de ceder, vender o adjudicar por cualquier título los terrenos en curso de urbanización o las parcelas posteriores. En nuestra opinión, este requisito subjetivo es contrario a la finalidad pretendida por la Sexta Directiva.

Así, aunque la sentencia *Belastungdienst* del TJCE, al señalar que la expresión «"terrenos edificables" debe incluir a los terrenos, urbanizados o no, que se definan por los Estados miembros como terrenos *destinados* a la edificación», concede importancia al «destino» de los terrenos transmitidos, este destino no parece identificarse con la finalidad o intención subjetiva del transmitente del terreno sino con la circunstancia objetiva que, en cada Estado miembro, califica al terreno transmitido como activo circulante (presente o futuro) de una actividad de construcción.

4.4. Recapitulación.

- A fin de favorecer la neutralidad y la generalidad vertical en la aplicación del IVA al proceso de producción de edificaciones, la Sexta Directiva faculta a los Estados miembros para que sometan al IVA las entregas de terrenos edificables realizadas por particulares de forma ocasional [art. 4.3 b) de la Sexta Directiva], excluyendo dichas entregas de la exención aplicable, en general, a las de terrenos no edificados [art. 13.B h) de la Sexta Directiva].
- Según el TJCE, por terrenos edificables se entienden los terrenos, urbanizados o no, que se definan por los Estados miembros como terrenos destinados a la edificación. Es el destino de los terrenos, pues, el elemento determinante para dilucidar cuándo nos encontramos ante el supuesto de hecho establecido en los artículos 4.3 b) y 13.B h) de la Sexta Directiva. En este sentido, debemos apuntar que el destino no debe identificarse con la finalidad o elemento intencional pretendido por el transmitente del terreno, sino que constituye una circunstancia objetiva que califica al terreno transmitido como activo circulante (presente o futuro) de una actividad de construcción.

- España ha hecho uso de la facultad prevista en la Sexta Directiva en los artículos 5.Uno d) y 20.Uno.20.º de la Ley 37/1992, aunque ha introducido requisitos adicionales al supuesto de hecho previsto en los artículos 4.3 b) y 13.B h) de la Sexta Directiva.
- De las consultas evacuadas por la Dirección General de Tributos cabe concluir que para que un particular adquiera la condición de empresario según el artículo 5.Uno d) es necesario: (i) que haya soportado parte de los costes de urbanización (entendiendo por tales los relativos a las obras de transformación física del terreno); (ii) que mantenga la titularidad de los terrenos durante la urbanización; y (iii) que el particular tenga la intención inicial de destinar los terrenos a su venta o cesión a terceros. Ninguno de estos criterios parece ser compatible con lo dispuesto en la Sexta Directiva.
- De las sentencias dictadas por nuestro Tribunal Supremo cabe concluir que para que la entrega de unos terrenos por un empresario [que lo sea por sí, o por aplicación del art. 5.Uno d) de la Ley 37/1992] quede excluida de la exención establecida en el artículo 20.Uno.20.º de la Ley 37/1992 es necesario: (i) que se hayan iniciado las obras de transformación física de los terrenos, y (ii) que el transmitente haya soportado costes que correspondan bien a las obras de transformación material del terreno, bien a simples actuaciones o gestiones urbanísticas. Pensamos que esta interpretación es contraria al fin pretendido por la Sexta Directiva que en sus artículos 4.3 b) y 13.B h) (transpuestos a nuestro Derecho en los arts. 5.Uno d) y 20.Uno.20.º de la Ley 37/1992) trata de primar el objetivo de neutralidad del impuesto, favoreciendo su aplicación a toda la cadena de producción de edificaciones.

Nos gustaría terminar esta exposición resumiendo la distinta tributación a que puede ser sometida una misma operación (la adquisición por una empresa constructora a un particular de un terreno afectado por una unidad de ejecución urbanística) en función del sistema de ejecución del planeamiento elegido, del inicio de las obras de urbanización y del pago de los costes de la urbanización material por el transmitente, según los criterios que se desprenden de la interpretación administrativa y jurisprudencial de los artículos 5.Uno d) y 20.Uno.20.º de nuestra Ley 37/1992. Todo ello teniendo en cuenta:

- (i) Que si el transmitente no es empresario a efectos de IVA [*per se* o por aplicación del art. 5.Uno d) de la Ley 37/1992], la entrega de terrenos no está sujeta al IVA sino a TPO;
- (ii) Que cuando el transmitente es empresario a efectos de IVA, la entrega de los terrenos puede estar sujeta y exenta cuando los terrenos no están en curso de urbanización, con lo que la entrega tributaría por TPO; y,
- (iii) Que, en este último caso, cuando el adquirente es sujeto pasivo del IVA con derecho a la deducción total de las cuotas de IVA soportado, el transmitente puede renunciar a la exención del IVA, con lo que la transmisión del terreno tributaría por IVA y por AJD (habiendo establecido algunas Comunidades Autónomas un tipo de tributación por AJD superior al normal para este supuesto de renuncia a la exención de IVA).

Según la interpretación que nosotros hacemos de los artículos 4.3 b) y 13.B h) de la Sexta Directiva, la transmisión por un particular de un terreno situado en una unidad de actuación urbanística a una empresa constructora debería quedar en todo caso sujeta y no exenta de IVA.

Por el contrario, asumiendo que el particular probara que su intención inicial era vender los terrenos, con arreglo a la interpretación que nuestros tribunales y doctrina administrativa están haciendo de los artículos 5.Uno d) y 20.Uno.20.º de la Ley 371992 dicha transmisión podría quedar sujeta y no exenta a IVA, sujeta y exenta (con o sin renuncia a la exención), o no sujeta según se desarrolla en los cuadros siguientes:

SISTEMA DE COOPERACIÓN		Pago de cuotas de urbanización	
		SÍ	NO
<i>Inicio obras de urbanización</i>	SÍ	Sujeta y no exenta de IVA. (IVA + tipo general AJD)	No sujeta a IVA. (TPO)
	NO	Sujeta y exenta. (TPO) Si renuncia a la exención. (IVA + tipo incrementado AJD)	No sujeta a IVA. (TPO)

SISTEMA DE COMPENSACIÓN (Junta fiduciaria)		Pago de cuotas de urbanización	
		SÍ	NO
<i>Inicio obras de urbanización</i>	SÍ	Sujeta y no exenta de IVA. (IVA + tipo general AJD)	No sujeta a IVA. (TPO)
	NO	Sujeta y exenta. (TPO) Si renuncia a la exención. (IVA + tipo incrementado AJD)	No sujeta a IVA. (TPO)

SISTEMA DE COMPENSACIÓN (Junta propietaria)		Pago de cuotas de urbanización	
		SÍ	NO
<i>Inicio obras de urbanización</i>	SÍ	No sujeta a IVA. (TPO)	No sujeta a IVA. (TPO)
	NO	No sujeta a IVA. (TPO)	No sujeta a IVA. (TPO)

Ciertamente no puede sino concluirse en la falta de neutralidad de que adolece la normativa española en esta materia (falta de neutralidad a la que ha contribuido en gran medida la interpretación que de la Ley 37/1992 está haciendo la doctrina administrativa y nuestro Tribunal Supremo) y en la conveniencia de adaptar los criterios actualmente utilizados a la interpretación que se desprende de la Sexta Directiva.

5. CONCLUSIONES

- 1.^a La consideración empresarial a efectos tributarios de los particulares que intervienen en el proceso urbanizador no recibe una respuesta unívoca en todos los impuestos que le pueden resultar de aplicación, ya que los criterios utilizados para calificar a un particular como empresario no son los mismos en todos los tributos.
- 2.^a A efectos del IRPF y con carácter general, se considera empresario al que realiza actividades empresariales, entendiendo por éstas las que suponen ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes y servicios. Con esta definición, entendemos que no pueden ser calificados como empresarios particulares que, en el proceso de ejecución del planeamiento urbanístico, ven de forma ocasional cómo terrenos de su propiedad son incluidos en una unidad de ejecución, limitándose a asumir las cargas y obligaciones que la normativa urbanística les impone so pena de que le sean expropiados sus terrenos. Y ello, con independencia del sistema elegido para la ejecución del planeamiento y pese a algunas consultas recientes de la Dirección General de Tributos que podrían llevar a la conclusión (errónea en nuestra opinión) de que los juntacompensantes de una junta de compensación fiduciaria deben en todo caso ser considerados empresarios a efectos de imposición directa.
- 3.^a En el IVA, además de la definición general de empresario como aquel que realiza la ordenación por cuenta propia de factores de producción con la finalidad de intervenir en la distribución o producción de bienes y servicios, se permite también calificar como empresario a quien efectúa de forma ocasional la urbanización de terrenos para su venta, cesión o adjudicación por cualquier título a terceros.
 - Esta mayor amplitud del concepto de empresario en el IVA tiene su origen en la Sexta Directiva que, para favorecer la neutralidad y la generalidad vertical en la aplicación del IVA al proceso de producción de edificaciones, faculta a los Estados miembros para que sometan al IVA las entregas de terrenos edificables realizadas por particulares de forma ocasional [art. 4.3 b) de la Sexta Directiva], excluyendo dichas entregas de la exención aplicable, en general, a las de terrenos no edificados [art. 13.B h) de la Sexta Directiva]. Según el TJCE por «terrenos edificables» debe entenderse los terrenos, urbanizados o no, que se definan por los Estados miembros como terrenos destinados a la edificación.
 - España ha hecho uso de la facultad prevista en la Sexta Directiva en los artículos 5.Uno d) y 20.Uno.20.º de la Ley 37/1992, aunque ha introducido requisitos adicionales al supuesto de hecho previsto en los artículos 4.3 b) y 13.B h) de la Sexta Directiva.
 - De la interpretación que nuestra doctrina administrativa ha realizado del artículo 5.Uno d) de la Ley 37/1992 se desprende que para que un particular adquiera la condición de empresario a efectos del IVA al amparo de este precepto es necesario: (i) que haya soportado parte de los costes de urbanización; (ii) que mantenga la titularidad de los terrenos durante la urbanización; (iii) que el particular tenga la intención inicial de destinar los terrenos a su venta o cesión a terceros. Ninguno de estos criterios se encuentra en el artículo 4.3 b) de la Sexta Directiva.

- De la jurisprudencia de nuestro Tribunal Supremo recaída en la interpretación del artículo 20.Uno.20.º de la Ley 37/1992 cabe concluir que para que la entrega de unos terrenos por un empresario quede excluida de la exención establecida en este precepto es necesario: (i) que se hayan iniciado las obras de transformación física de los terrenos, y (ii) que el transmitente haya soportado costes que correspondan bien a las obras de transformación material del terreno, bien a simples actuaciones o gestiones urbanísticas. Pensamos que la interpretación de nuestro Alto Tribunal es contraria al fin pretendido por la Sexta Directiva que trata de primar el objetivo de neutralidad del impuesto, favoreciendo su aplicación a toda la cadena de producción de edificaciones.
- 4.^a El resultado de todo ello es que, siendo el concepto de empresario a efectos de IVA más amplio que a efectos de IRPF (respecto a la consideración empresarial de los particulares que intervienen en la urbanización de los terrenos), no es lo suficientemente amplio para favorecer la sujeción a IVA de toda entrega de terreno de la que se sepa con certeza su incorporación posterior a un proceso de construcción de edificaciones, que es lo que sería lógico promover para favorecer la neutralidad en este impuesto y evitar a las empresas constructoras incurrir en costes no recuperables que, al final, incrementan el precio del producto vendido.

BIBLIOGRAFÍA

- ABEL FABRE, Jordi [2001]: *El sistema de compensación urbanística. Una visión a través de la doctrina, la jurisprudencia y la experiencia*, Ed. Bosch, Barcelona.
- ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, César [1986]: «Las operaciones inmobiliarias como actividad empresarial en el IVA», *Revista Impuestos*, Ed. Aranzadi, págs. 37 y ss.
- VARONA ALABERN, Jaime [1991]: *El sector inmobiliario en el Impuesto sobre el Valor Añadido*; Lex Nova, Valladolid; pág. 59.
- BATALLA Y MONTERO DE ESPINOSA, Alfonso [1985]: *El sector inmobiliario y la aplicación del impuesto sobre el valor añadido*, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, págs. 19 y ss.
- CARBALLO CASADO, Concha; MICÓ GINER, Javier Concha y JUÁREZ GONZÁLEZ, Javier Máximo [2005]: «El patrimonio del promotor inmobiliario. Su fiscalidad y cuestiones conexas», en la obra colectiva coordinada por GARRIDO MELERO, M.; y FUGARDO ESTIVILL, J.M.: *El patrimonio familiar, profesional y empresarial. Sus protocolos*; Tomo VII; sección 2.^a; Editorial Bosch, S.A.; Barcelona.
- CHECA GONZÁLEZ, Clemente [2000]: «Exención del IVA de las entregas de terrenos rústicos y demás que no tengan la condición de edificables. La exclusión de la exención para las entregas de terrenos "en curso de urbanización". Sentencias comentadas: Audiencia Nacional de 16 de mayor de 2000»; *Jurisprudencia Tributaria*, Aranzadi, n.º 22.
- DOPEREIRO GÓMEZ, Pablo [2005]: «Apuntes sobre la imposición indirecta en las compras de suelo por parte de empresas promotoras a particulares incluidos en juntas de compensación», *Inmobiliario & Urbanismo*, n.º 13, enero.

- EGUINOVA, María [1997]: «La problemática tributación de las Juntas de Compensación»; *Impuestos* (Compendio); tomo 2.
- FERNÁNDEZ TUBÍO, Domingo y SILVA PÉREZ, José Antonio [2003]: «La tributación de las Juntas de Compensación»; *Revista de Contabilidad y Tributación (Comentarios y Casos Prácticos)*. CEF, n.º 241.
- FERNÁNDEZ, Tomás Ramón [2001]: «La sentencia del TJCE de 12 de julio de 2001 (TJCE 2001, 195, asunto "Proyecto Scala 2001") y su impacto en el ordenamiento urbanístico español»; *Actualidad Jurídica*, Aranzadi, n.º 505.
- GARCÍA-TORRES FERNÁNDEZ, María Jesús [2000]: «Tratamiento tributario de las juntas de compensación» en la obra colectiva *Estudios sobre fiscalidad inmobiliaria y doble imposición interna*; Ed. Comares, S.L., Albolote (Granada).
- MARTÍN FERNÁNDEZ, Javier; NATERA HIDALGO, Rafael D.; RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, Jesús y VILLAR EZCURRA, José Luis [2002]: *Aspectos Tributarios de las Juntas de Compensación*, Ed. Aranzadi, Navarra.
- MARTÍN FERNÁNDEZ, Javier y NATERA HIDALGO, Rafael [1992]: «El IVA y las Juntas de Compensación», *Impuestos* (Compendio), Ed. Distribuciones La Ley, S.A.
- [2005]: «Urbanismo y Tributación indirecta: algunas cuestiones». *Dossier. La Gaceta de los Negocios*. Documentos.
- MARTÍN FERNÁNDEZ, Javier y RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, Jesús [2005]: «Cuestiones tributarias de la ejecución del planeamiento urbanístico»; Ed. Iustel.com; Madrid; pág. 57.
- MARTÍN MORENO, José Luis [1999]: *Transmisiones inmobiliarias sujetas al impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas y fraude fiscal*; Ed. CEF, Madrid.
- MARTÍNEZ GARCÍA, José Ignacio [2001]: *Aspectos económicos y tributarios del urbanismo*, Ed. Bayer Hnos., S.A.; Barcelona.
- MINGUEZ JIMÉNEZ, Francisco [2001]: «Las juntas de compensación: análisis jurídico, administrativo y tributario»; *Carta Tributaria*, n.º 4.
- PÉREZ-FADÓN MARTÍNEZ, J. Javier [2002]: «Las operaciones inmobiliarias en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y sus relaciones con el IVA. Doctrina administrativa y judicial»; *Carta Tributaria, Monografías*, n.º 7.
- POZO CARRASCOSA, Pedro del [1993]: «El sistema de compensación urbanística»; Marcial Pons, Madrid; pág. 110.
- RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, Jesús [2002]: *El Impuesto sobre el Valor Añadido en las Operaciones Inmobiliarias*, Ed. Aranzadi, Navarra.
- [2003]: «El concepto de "terrenos en curso de urbanización" en el Impuesto sobre el Valor Añadido: se perpetúa una situación de grave inseguridad jurídica»; *Jurisprudencia Tributaria*, Aranzadi n.º 15.
 - [2005]: «Una nueva polémica en torno al IVA en las operaciones urbanísticas: la condición de urbanizador»; *Jurisprudencia Tributaria*; Aranzadi n.º 6.
- SÁNCHEZ GALLARDO, Francisco Javier [2003]: «El tratamiento en el IVA de la ejecución del planeamiento urbanístico a través de juntas de compensación fiduciarias: comentarios y un ejemplo práctico», *Revista Fiscal*, n.º 89, Ed. Francis Lefebvre.
- SÁNCHEZ SÁNCHEZ, Ángel [2004]: «El concepto en curso de urbanización en el IVA. Su interpretación en el ámbito de la Sexta Directiva», *Impuestos*, n.º 9.