

LEOPOLDO DELGADO MOMPÓ

*Economista***Extracto:**

EN el presente artículo se analizan tan sólo tres cuestiones puntuales relativas a la tributación por el IVA en el desarrollo de procesos urbanísticos, habiéndose considerado de una forma integradora el diferente marco legal existente según cada Comunidad Autónoma. El estudio se centra en lo que constituye el núcleo fundamental del régimen de imposición indirecta en este contexto, incidiendo especialmente en la **determinación del momento del devengo del Impuesto en estas operaciones**, así como en el efecto que ello tiene con la participación de personas físicas propietarias de suelo no afecto a actividad económica que se acogen a la posibilidad contemplada en el ordenamiento de poder «liberarse» de las cargas urbanísticas que se le imponen sin tener que atender desembolsos dinerarios, soportando una menor adjudicación de derechos de edificabilidad en favor, normalmente, de las empresas urbanizadoras. A lo largo de este trabajo podrá comprobarse que el IVA, lejos de ser un componente más de las cargas urbanísticas, puede llegar a convertirse en una auténtica herramienta de gestión, afectando incluso a la mecánica de adjudicación de parcelas. Con esta finalidad, se aborda a continuación una exposición que profundiza en la práctica de la Gestión Urbanística bajo el prisma del Sistema de IVA.

Sumario:

1. Conceptos jurídicos clave en este análisis.
 - 1.1. Los antecedentes de los actuales sistemas de gestión urbanística.
 - 1.2. El derecho del propietario.
 - 1.3. La obligación del propietario.
 - 1.4. El instrumento de reparcelación.
 - 1.5. El responsable de urbanizar.
2. Breve referencia al marco jurídico.
 - 2.1. Normativas urbanísticas de carácter autonómico.
 - 2.2. Síntesis del régimen de IVA de la actividad urbanizadora.
3. Aspectos fundamentales de la tributación por IVA.
 - 3.1. Cuestiones de imputación temporal.
 - 3.1.1. Efectos producidos por la reparcelación.
 - 3.1.2. Atribución de la condición de empresario al propietario de terrenos.
 - 3.1.3. La prestación de servicios de urbanización.
 - 3.2. Delimitación del patrimonio empresarial del propietario.
 - 3.3. Régimen de IVA de la retribución en especie.
 - 3.3.1. Incorporación de la Empresa urbanizadora.
 - 3.3.2. Coeficiente de cesión de terrenos.
 - 3.3.3. Sujeción al Impuesto de la cesión.
 - 3.3.4. Concurrencia de la exención.
 - 3.3.5. Cuantificación de la base imponible.
4. Conclusión.

1. CONCEPTOS JURÍDICOS CLAVE EN ESTE ANÁLISIS

1.1. Los antecedentes de los actuales sistemas de gestión urbanística.

Todo análisis fiscal del urbanismo comienza recordando los sistemas tradicionales de gestión de suelo, a saber, el Sistema de Compensación, de Cooperación y de Expropiación.

Dejando al margen el último de ellos, que por su carácter excepcional no merece atención en este estudio, puede afirmarse con rotundidad que cualquier criterio adoptado en materia de imposición indirecta para los Sistemas de Compensación o de Cooperación es plenamente trasladable a cualquiera de los sistemas vigentes según la normativa de las Comunidades Autónomas.

Los objetivos de la reparcelación no han variado, como tampoco lo han hecho los derechos y obligaciones de los propietarios, ni el hecho de que la responsabilidad de urbanizar deba ser asumida por una persona bien identificada, que a los efectos de estas notas puede denominarse el «Responsable de urbanizar» o Urbanizador, en el sentido vulgar del término.

Esta posición de Urbanizador podrá ser asumida directamente por el Ayuntamiento o por los propietarios, agrupados o no bajo las diversas formas reconocidas por las leyes urbanísticas; incluso en ocasiones (cada vez más excepcionales), podrá ser encomendada esta función a un empresario sin propiedad de terrenos en el sector urbanístico. Pero de cualquiera de las maneras, el régimen de IVA en estos procesos es equivalente, como a continuación podrá comprobarse.

1.2. El derecho del propietario.

En síntesis, el derecho del propietario consiste en poderse adjudicar las parcelas resultantes de la reparcelación atendiendo a criterios proporcionales en función de su propiedad inicial.

En este reparto proporcional, los propietarios iniciales participan en el 90 por 100 del resultado, correspondiéndole, por Ley, el 10 por 100 restante al Ayuntamiento. Por no ser objeto de reparto este 10 por 100, nunca llega a formar parte del patrimonio de los propietarios, por lo que no es correcto hablar de cesión (no se cede lo que no se tiene). Así lo ha entendido la Administración tributaria a partir de la Resolución 2/2000 de la Dirección General de Tributos (BOE de 6 de enero de 2001).

1.3. La obligación del propietario.

Por aplicación del mismo criterio proporcional, el propietario tiene la obligación de contribuir en el levantamiento de las cargas de urbanización.

Por excepción, los propietarios que por escasa cuantía de superficie inicial queden expulsados del proceso reparcelatorio, percibiendo una compensación económica sustitutiva, tampoco deben colaborar en el pago de las cargas de urbanización. Esta expulsión normalmente obedecerá a motivos de simplificación de propiedades, a los efectos de evitar, dentro de unos límites, los proindivisos que resultarían de una equidistribución perfecta.

Al margen de esta excepción, en general debe entenderse que, de la misma manera que a un propietario se le reconoce todo un derecho de adjudicación de parcelas en proporción a sus propiedades aportadas, también se le debe imputar la misma obligación de soportar la urbanización con arreglo a este mismo criterio.

Por ello, no sería correcto decir que el propietario tan sólo debe atender la urbanización de las parcelas que se le acaban adjudicando finalmente, sino que **su obligación de urbanizar es la que se corresponde con su situación de partida**, con independencia de los excesos y defectos de adjudicación que, rompiendo la perfecta proporcionalidad, conducen a su adjudicación final; esta obligación así entendida se denomina en este estudio como la obligación en origen u **obligación primigenia de urbanizar**.

Como se verá, este comentario tendrá una especial importancia a la hora de cuantificar la base imponible de la urbanización cuando la contraprestación por los servicios de urbanización a cargo del propietario se satisface en especie, sin desembolso de dinero.

1.4. El instrumento de reparcelación.

El Real Decreto 1093/1997 regula la inscripción en el Registro de la Propiedad de actos de naturaleza urbanística, utilizando el término de **Proyecto de Equidistribución** para referirse al instrumento que permite la modificación de las fincas registrales afectadas por el proceso urbanístico.

Este instrumento recibe el nombre de Proyecto de Compensación en el Sistema de Compensación, y de Proyecto de Reparcelación en el Sistema de Cooperación; pero con independencia del nombre que se le dé, sus funciones jurídico-económicas son las mismas y, por lo tanto, esta distinción es irrelevante a efectos fiscales.

Por simplicidad, en este trabajo se utilizará el término de **instrumento de reparcelación** para referirse al Proyecto de Equidistribución que permite ejecutar en el orden jurídico y registral el planeamiento urbanístico, alterando las fincas así como sus titularidades reales.

En síntesis, el instrumento de reparcelación tendrá como principales objetivos la materialización del derecho de adjudicación de aprovechamiento urbanístico que pertenece a todo propietario en parcelas de resultado, así como el cálculo del saldo de la cuenta liquidación provisional imputable a cada uno (que dará lugar a la inscripción de la correspondiente carga urbanística en garantía del cumplimiento de las obligaciones), para lo cual se tendrá en cuenta:

- El cargo por la obligación de urbanizar imputable a cada propietario.
- El abono por la indemnización que debe percibir el propietario en caso de destrucción de sus bienes y derechos que sean incompatibles con la ejecución del planeamiento.
- El cargo o abono por las compensaciones económicas que deban satisfacerse entre propietarios como consecuencia de los posibles excesos y defectos de adjudicación.

1.5. El responsable de urbanizar.

La persona o entidad que haya asumido legalmente la responsabilidad de urbanizar deberá:

- Presentar ante el Ayuntamiento un proyecto de urbanización, que una vez aprobado y firme, deberá ser contratado y ejecutado, debiendo recibirse las obras terminadas por parte del Ayuntamiento.
- Presentar ante el Ayuntamiento un proyecto de reparcelación, que una vez aprobado y firme, deberá ser elevado a público (no necesariamente ante notario) e inscrito en el Registro de la Propiedad.

El responsable de urbanizar repercutirá las cuotas de urbanización a quienes tengan la obligación legal de soportarlas.

Este responsable podrá ser el propio Ayuntamiento, si actúa en gestión directa, o cualquier otra persona: sociedad mercantil, junta de compensación, agrupación de interés urbanístico, etc.; pudiendo ocurrir en algunos casos que esta asunción de responsabilidad no requiera necesariamente ser propietario de terrenos.

También conviene avanzar que, normalmente, el Urbanizador no adquirirá la propiedad del suelo reparcelado, salvo en casos realmente excepcionales, como son las denominadas Juntas de Compensación *propietarias*.

2. BREVE REFERENCIA AL MARCO JURÍDICO

2.1. Normativas urbanísticas de carácter autonómico ¹.

La Comunidad Valenciana fue pionera en esta materia promulgando la Ley 6/1994, Reguladora de la Actividad Urbanística, cuya principal aportación consistió en la creación de una nueva figura, el **Agente Urbanizador**, que viene a ser la iniciativa particular en quien delega el Ayuntamiento la ejecución del planeamiento, cuando éste opta por el sistema de gestión indirecta.

Quizás, lo más significativo de esta figura es su desvinculación de la propiedad del suelo: dicho de una forma resumida, considerándose que el confiar a los propietarios la iniciativa y el impulso del proceso urbanizador pudiera ser poco ágil y en ocasiones hasta inoperante (pues es probable que no cuenten con la capacitación técnico-profesional ni con la solvencia económica necesaria), el legislador valenciano quiso proteger al máximo la flexibilidad y celeridad del proceso, incluso llegando a prescindir de la participación de la propiedad, y todo ello sin tener que instar necesariamente un proceso de expropiación.

Esta novedad legislativa se anticipó a la Sentencia 61/1997 del Tribunal Constitucional, por la que se derogaron más de las dos terceras partes del Texto Refundido de la Ley del Suelo, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1992.

Desde entonces, las Comunidades Autónomas han ido supliendo el vacío normativo elaborando sus textos legales propios (excepto **Islas Baleares**), en cuyo proceso pueden apreciarse dos tendencias perfectamente diferenciadas: aquellas que siguen más o menos el sistema tradicional como **Cataluña** (Ley 2/2002) y **País Vasco** (Ley 5/1998 y demás normativa autonómica que complementa la Ley del Suelo de 1976, de aplicación supletoria), y las que, siguiendo el sistema valenciano, adoptan la figura del Urbanizador como sistema único de gestión, como **Castilla-La Mancha** (Ley 2/1998). Junto a ellas, en una postura que pudiera denominarse intermedia, otras comunidades sintetizan ambas buscando beneficiarse de las ventajas de ambos sistemas.

Dentro de este conjunto de normativas autonómicas, se sigue en mayor o menor medida la línea tradicional, pero contemplando **con carácter supletorio** la intervención del agente urbanizador, normalmente legitimada por la inactividad temporal o incumplimiento achacable a los propietarios del suelo: **Andalucía** (Ley 7/2002), **Aragón** (Ley 5/1999), **Asturias** (Decreto Legislativo 1/2004), **Canarias** (Decreto Legislativo 1/2000), **Cantabria** (Ley 2/2001), **Castilla y León** (Ley

¹ Este apartado se ha elaborado a partir del Boletín Informativo n.º 80 de la Asociación Española de Promotores Públicos de Vivienda y Suelo (www.a-v-s.org), con el título de *Instrumentos de gestión en la normativa de las Comunidades Autónomas*.

5/1999), **Extremadura** (Ley 15/2001), **Galicia** (Ley 9/2002), **La Rioja** (Ley 10/1998), **Madrid** (Ley 9/2001), **Murcia** (Ley 1/2001) y **Navarra** (Ley Foral 35/2002) conforman este bloque, acudiendo a figuras como Agente Urbanizador, **Concurso** de ofertas, **Concierto** con la propiedad, **Concesión de obra urbanizadora**, **Concurrencia** de alternativas, Sistema de **Concertación** directa o indirecta, y con carácter subsidiario: **ejecución forzosa** directamente o mediante encomienda a una mercantil de capital mixto.

2.2. Síntesis del régimen de IVA de la actividad urbanizadora.

A los efectos del IVA, no es relevante la denominación que recibe el responsable de urbanizar; ni siquiera tiene importancia si se trata del Ayuntamiento o de una iniciativa privada, sea o no propietaria de suelo.

La única cuestión fundamental será determinar si el responsable de urbanizar adquiere la propiedad del suelo, en detrimento de los propietarios. Cuando no sea así, el propietario mantendrá en todo momento la propiedad, por lo que estando obligado a soportar las cargas de urbanización, se convertirá en promotor de sus terrenos: tal es el caso de los tradicionales Sistemas de Cooperación o de Compensación mediante Juntas de Compensación fiduciarias.

En cambio, cuando la responsabilidad de urbanizar vaya acompañada de la transferencia de la propiedad del suelo, el propietario no podrá ser considerado promotor, como ocurre en los casos de las Juntas de Compensación *propietarias* y en el Sistema de Expropiación.

Los propietarios que, de conformidad con lo anterior, deban ser considerados promotores de la urbanización de sus terrenos, **se convierten en sujetos pasivos del IVA siempre que atiendan las cargas de urbanización con la intención de acabar colocando en el mercado sus terrenos urbanizados o en curso de urbanización**, de conformidad con el artículo 5.Uno d) de la Ley del IVA.

La condición de sujeto pasivo se perderá pues con la transmisión pretendida del suelo, sin que este supuesto de transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial encaje en la no sujeción del artículo 7.1.º a) de la Ley del IVA.

Este supuesto especial de no sujeción no será de aplicación, no tanto porque cuando se transmite el suelo urbanizado no existe propiamente continuidad en las actividades de urbanización en sede del adquirente (este argumento no es relevante tras la Sentencia Zita Modes del TJCE de 27 de noviembre de 2003; asunto C497/01), sino porque dicha transmisión no se enmarca en el concepto de transmisión de una empresa en funcionamiento, entendida como conjunto de una universalidad de bienes corporales y, en su caso, incorporales, capaz de desarrollar una actividad económica autónoma cuyo destinatario tiene la intención de explotar (y no simplemente de liquidar de inmediato la actividad en cuestión), sino más bien encajaría como una mera cesión de bienes, como la venta de existencias (la venta de una parcela).

Ni siquiera tratándose de la transmisión de unos terrenos en curso de urbanización, continuando el adquirente con la urbanización de los mismos, cabría considerar la no sujeción al IVA, pues aun constituyendo la transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial, se asemeja más a la venta de existencias que a la venta de parte de una empresa.

3. ASPECTOS FUNDAMENTALES DE LA TRIBUTACIÓN POR IVA

3.1. Cuestiones de imputación temporal.

3.1.1. Efectos producidos por la reparcelación.

La primera circunstancia relevante para la configuración de la obligación tributaria radica en la determinación del momento exacto en que deben entenderse producidos los efectos del acto administrativo de reparcelación.

Esta cuestión es importante en la medida en que, siendo la reparcelación un instrumento complejo, con diversas operaciones simultáneas y una pluralidad de afectados, es habitual que contenga transmisiones de terrenos entre los participantes.

Normalmente, estas transmisiones se expresarán en unidades de aprovechamiento urbanístico, expresadas en metros de techo de edificabilidad, también conocida como volumetría; pero con independencia de que, formalmente, estas operaciones se presenten como cesiones de derechos urbanísticos, es criterio consolidado por la doctrina que, en la medida en que vienen acompañadas de una mayor o menor adjudicación de parcela, deben ser consideradas como entregas de bienes.

Conviene recordar que en este contexto, el suelo no es más que el soporte físico en donde se materializa un derecho urbanístico, que sin aquél no es aprovechable (ya se ha visto que la reparcelación tiene por objetivo localizar tales derechos en los lugares donde sean aptos para su materialización en forma de edificación). Este concepto de mero soporte material de un derecho puede recordar al título valor, que es el documento necesario para ejercer el derecho literal y autónomo expresado en el mismo (Vivante). Pero a diferencia de los efectos cambiarios, la relevancia del soporte material empleado determina en este caso la calificación de su cesión como entrega de bienes, en lugar de prestación de servicios.

Dentro de esta calificación se enmarcan los excesos y defectos de adjudicación que, rompiendo lo que sería una perfecta proporcionalidad en las adjudicaciones, constituyen auténticas transacciones entre los propietarios.

Como caso especial dentro del capítulo de excesos y defectos de adjudicación, cabría invocar la monetarización del excedente de aprovechamiento municipal: operación de naturaleza jurídico-económica de gestión urbanística, concertada con el Ayuntamiento y consistente en convertir en dinero el 10 por 100 del aprovechamiento con el que se corresponden los terrenos de cesión obligatoria. En la medida en que sea una persona quien se adjudique la totalidad del excedente de aprovechamiento, a cambio de satisfacer al Ayuntamiento una compensación económica, nos encontraremos ante una entrega de bienes que tiene lugar con carácter simultáneo a la reparcelación (numerosas consultas de la DGT, como las de número 1333-03, 1276-03, 0984-02, 0986-02, 0295-04 y 0296-04).

Por excepción, es doctrina administrativa que en los casos de reparcelación económica, como por ejemplo cuando la consolidación de las edificaciones preexistentes impide que el Ayuntamiento pueda adjudicarse el citado 10 por 100 que le corresponde por Ley, serán los propietarios quienes proporcionalmente participen en el **reparto del 100 por 100 del aprovechamiento objetivo**, debiendo *indemnizar* al Ayuntamiento por su imposibilidad de adjudicación. En estos casos, no tiene lugar la cesión obligatoria de terrenos, sino el pago al Ayuntamiento de una determinada cantidad de dinero por parte de todos los propietarios, en concepto de compensación económica sustitutiva de la referida cesión, que, por tanto, no tiene lugar; siendo criterio administrativo que, en estos casos *especiales*, esta compensación económica en dinero no constituye la contraprestación de operación alguna realizada por el Ayuntamiento (entrega de bienes ni prestación de servicios), puesto que el 10 por 100 del aprovechamiento, y sus terrenos correspondientes, nunca han llegado a formar parte del Patrimonio municipal ².

Salvo por esta excepción, las otras operaciones que tienen lugar con la reparcelación exigen determinar con concreción la fecha en que deben entenderse realizadas, para lo cual habrá que dilucidar el momento en que deben entenderse producidos los efectos del acto administrativo de reparcelación.

Sólo de esta manera **podrán cumplirse correctamente las obligaciones tributarias**, tales como presentar en plazo las autoliquidaciones por el IVA y por el IVT (por el transmitente en los defectos de adjudicación), o por el ITP en su modalidad de TPO (por el adquirente en el exceso de adjudicación no sujeto o exento de IVA), determinar el resultado contable y la base imponible del IS, emisión correcta de las facturas (con respeto de los plazos de expedición y entrega e **indicación de la fecha de devengo en el cuerpo de la factura**, sin cuyo requisito no es posible ejercitar el derecho a la deducción por parte del destinatario, según redacción actual del artículo 97.Dos de la Ley del IVA), etc.

Para adoptar un criterio en cuanto a la determinación de esta fecha, conviene arrancar del artículo 57 de la LPA que establece que los actos administrativos producirán efectos desde la fecha en que se dicten, salvo que en ellos se disponga otra cosa, si bien la eficacia podrá quedar demorada a su notificación o publicación.

² Claro está que si no hay operación realizada por el Ayuntamiento, tampoco puede haber gravamen de TPO a cargo del propietario (Consulta de la DGT 1946-03, de 20 de noviembre de 2003).

Considerando que el acto reparcelatorio es colectivo, es decir, que tiene una pluralidad de afectados, es *ineludible* entender que **la fecha en cuestión debe ser la misma para todos los participantes**. Por este motivo, no puede atenderse a la fecha de notificación a cada propietario, puesto que ello conllevaría, por ejemplo, a tener que considerar producido un defecto de adjudicación en una fecha, y el correlativo exceso en otra distinta (¡incluso anterior!), en función de la práctica de la notificación a los propietarios afectados.

Por otra parte, tampoco es lógico proponer una fecha que no sea conocida por algún propietario, por la flagrante vulneración del principio de seguridad jurídica que ello supondría: **no se le puede exigir al sujeto pasivo el cumplimiento de la obligación tributaria en un momento que desconoce**. Por ello, la fecha de aprobación por el Ayuntamiento-Pleno tampoco es la fecha buscada, puesto que los propietarios no tienen acceso para conocer en tiempo real dicho momento.

Llegados a este punto, la primera fecha cuyo conocimiento es accesible por todos sería la de la publicación en el Boletín Oficial de la Provincia o Región, de conformidad con el artículo 111 del RGU; bien es verdad que este reglamento de la Ley del Suelo de 1976 (anterior a la misma Constitución Española) puede que no sea aplicable de conformidad con el marco normativo reseñado anteriormente.

Por ejemplo, el artículo 69 de la Ley valenciana se contenta con la notificación del acuerdo reparcelatorio a los interesados, que una vez firme en vía administrativa, se inscribirá en el registro de la propiedad; en términos similares se pronuncia el artículo 88 de la Ley de Madrid, el artículo 138 de la Ley de Asturias y los artículos 129 y 61 de la Ley de Aragón. Por su parte, el artículo 113 de la Ley de Cataluña exige la publicación, salvo acuerdo unánime de los propietarios; en cambio, la publicación siempre es preceptiva en Andalucía (art. 101) y en Murcia (art. 176). Sirvan simplemente los anteriores ejemplos para poner de manifiesto que la publicación en Boletín Oficial del acuerdo definitivo de reparcelación no se producirá en todos los casos.

Tampoco sería recomendable atender a la fecha en la que la Secretaría del Ayuntamiento cuelga el anuncio del Acuerdo municipal en el Tablón de Anuncios del Municipio, fundamentalmente, debido a la escasa seguridad jurídica que confiere este procedimiento, habida cuenta que *a posteriori* puede ser incierto conocer con exactitud y de forma fehaciente con qué fecha se inició el plazo de exposición del anuncio (ésta sería la fecha de devengo), considerando, además, que es frecuente que no exista un libro registro que deje fiel reflejo de los anuncios expuestos.

En ocasiones se ha defendido que, precisamente por tratarse de un acuerdo con una pluralidad de afectados, pero que en aras del principio de seguridad jurídica **debe producir sus efectos para todos ellos en un momento único del tiempo**, y considerando que uno de sus efectos, como es la adquisición de los terrenos de cesión obligatoria por parte del Ayuntamiento, se entiende producido con la firmeza en vía administrativa del acuerdo de reparcelación (art. 124 RGU), **los efectos de la reparcelación deben entenderse producidos cuando el acuerdo municipal sea firme en vía administrativa**.

En defensa de este criterio podría invocarse el antes citado Real Decreto 1093/1997, que niega el acceso al Registro de la Propiedad de los acuerdos administrativos de reparcelación con anterioridad a su firmeza; así como la **STS 29 de septiembre de 1983 que considera que los efectos traslativos de la reparcelación están subordinados a la firmeza del acuerdo municipal.**

También aboga en favor de esta línea interpretativa el hecho de que la doctrina administrativa califique las transacciones con derechos de aprovechamiento urbanístico realizadas con la reparcelación como auténticas entregas de bienes; tratándose de entregas de bienes, sólo pueden serlo de terrenos, por lo que habida cuenta los requisitos de solemnidad que en nuestro Derecho sustentan la teoría del título y el modo en las transmisiones de inmuebles, generalmente con una *traditio* sintetizada en la institución de la entrega instrumental, habría que buscar una solución compatible con este marco conceptual.

Es decir, de la misma manera que en el régimen de expropiación forzosa, el mero acuerdo administrativo de expropiación no determina la entrega del bien inmueble, ni siquiera con su notificación al propietario, sino que tal entrega se entiende producida con el otorgamiento del acta de ocupación; en términos similares deben entenderse producidas las entregas de bienes que tengan lugar en ejecución del acuerdo administrativo de reparcelación³.

En este caso, la entrega instrumental bien podría ser la elevación a público del acuerdo de reparcelación que, de conformidad con el artículo 6 del Real Decreto 1093/1997, es preceptiva para inscribir la reorganización de la propiedad. Atender a esta documentación pública garantizaría que se ha alcanzado la firmeza: según el artículo 1 de esta norma, sólo se permite la inscripción de los actos que hayan alcanzado tal condición.

Sin embargo, no debemos olvidar que los propietarios no llegan a comparecer en esta elevación a público, por lo que el principio de seguridad jurídica antes invocado tan sólo quedaría garantizado con la constancia (fehaciente frente a terceros) de que la elevación a público se ha instrumentado, es decir, atendiendo a la primera fecha en que la existencia del documento público sea accesible al conocimiento de todos los afectados.

Por ejemplo, atendiendo a **la fecha en que se presenta a inscripción el título inscribible**, que consta fehacientemente en el libro diario del Registro de la Propiedad. Esta fecha es única para todo el proceso y, siendo además objetiva y fehaciente (susceptible de ser conocida de forma inmediata por todos los sujetos pasivos), permitiría el cumplimiento de las obligaciones tributarias consecuencia de la reparcelación, que son las propias de las transmisiones de inmuebles.

³ A la hora de utilizar el símil de la expropiación, no debe confundirnos el artículo 125 del RGU cuando dice que en relación con las indemnizaciones que deban satisfacerse por las preexistencias incompatibles con el planeamiento, el acuerdo de reparcelación tendrá el mismo efecto que el acta de ocupación a efectos expropiatorios. Esta mención sólo se refiere al derecho de ser indemnizado por los bienes y derechos que hayan de destruirse, pero no aporta nada al concepto de entrega de bienes; otros artículos se ocupan de la entrega *material* de las fincas, como el artículo 70.G de la Ley valenciana, que impide la ocupación de los terrenos (aun estando aprobada la reparcelación) antes de que hayan percibido su compensación los acreedores netos en la cuenta de liquidación provisional.

No obstante la anterior consideración, y quizás pensando que ello equivaldría a considerar la inscripción registral como constitutiva de las operaciones de entrega de inmuebles celebradas, la Dirección General de Tributos se ha decantado por la publicidad del acuerdo municipal de reparcelación, resolviendo que **el momento en que el acto de reparcelación produce sus efectos será el anuncio público de dicho acto**; y por anuncio público se ha de entender su publicación en el Boletín Oficial de la provincia (o Comunidad Autónoma uniprovincial), en el tablón de anuncios del Ayuntamiento o en un periódico de la provincia de difusión corriente en la localidad, así como su inscripción registral, dada la función de publicidad que tiene el Registro de la Propiedad. **De todos ellos prevalecerá el primero en el tiempo** (Consultas de la DGT V1175-05 de 17 de junio de 2005, V1597-05 de 27 de julio de 2005 y V2079-05 de 7 de octubre de 2005).

Por todo ello, los excesos y defectos de adjudicación, que son transmisiones de terrenos, deberán entenderse realizados simultáneamente en la primera fecha, fehaciente y pública frente a terceros, en que pueda ser conocida por todos la aprobación del acto de reparcelación, o en palabras del citado órgano directivo: en el momento en que se produce su anuncio público en cualquiera de las modalidades antes descritas, prevaleciendo el que se produzca con anterioridad en el tiempo; y ésta será **la fecha en que se produce el devengo de los impuestos correspondientes a las operaciones contenidas en la reparcelación** (y que a los efectos de facturación es la fecha de realización de las operaciones).

3.1.2. Atribución de la condición de empresario al propietario de terrenos.

Ya se ha avanzado que siempre que se atiendan las cargas de urbanización con la intención de acabar transmitiendo las parcelas, el propietario merece la condición de empresario o profesional a los efectos del IVA.

El tercer párrafo del artículo 5.Dos es claro al indicar que esta condición de empresario o profesional se tendrá desde el momento en que el propietario realice la adquisición de bienes o servicios con la intención, confirmada por elementos objetivos, de destinarlos al desarrollo de la actividad de urbanización de terrenos con el destino de venta.

Este comienzo en las adquisiciones de bienes o servicios puede tener lugar, por ejemplo, con la compra de terrenos o, en su defecto, cuando el Urbanizador comience a trasladarle al propietario el coste de las obras de urbanización. Así lo entiende la Dirección General de Tributos cuando en su reiterada doctrina afirma que *«los propietarios de los terrenos se convertirán en empresarios o profesionales (si, asimismo, no lo fueran previamente) cuando comiencen a serles repercutidos los costes de las obras de urbanización»* (Consulta Vinculante V0102-05 de 28 de enero de 2005).

En el caso del propietario que retribuye en especie la labor urbanizadora, soportando una menor adjudicación de parcelas en el expediente de reparcelación en favor del Urbanizador (cesión de parcelas), dicho momento se producirá cuando la reparcelación produzca sus efectos de conformidad con el apartado anterior, puesto que será en ese momento cuando deba entenderse entregada la parcela en pago en especie, y percibida por el Urbanizador en concepto de pago anticipado de la urbanización, con la consiguiente obligación simultánea de emitir la correspondiente factura con repercusión del IVA devengado (Consulta de la DGT 1214-99 de 15 de julio de 1999).

No es correcto afirmar que el propietario alcanza la condición de empresario cuando las obras de urbanización han dado comienzo desde un punto de vista material: movimiento de tierras, etc. En ocasiones se ha planteado esta posibilidad, quizás confundiendo la jurisprudencia existente del Tribunal Supremo relativa a la concurrencia de la exención en IVA. En un apartado posterior se realizará comentario sobre esta doctrina, si bien vaya por delante avanzar que, en materia de subjetividad fiscal, el avance de las obras no es realmente relevante.

Para aclarar bien la posible confusión, es frecuente poner el siguiente ejemplo: supongamos que una persona física decide convertirse en promotor de viviendas, por lo que adquiere un solar, contrata un estudio, encarga el proyecto a un arquitecto y, tras la obtención de licencia, comienza la construcción de la edificación (cimientos, estructura, etc.); es perfectamente posible que tras la compra del solar, se comience con la comercialización de las futuras viviendas suscribiendo contratos privados con clientes y percibiendo cobros a cuenta. Las preguntas aclaratorias serían: ¿a partir de qué momento esta persona física es empresario a los efectos del IVA? ¿Es relevante la fecha en la que comienza materialmente la cimentación? ¿Los cobros anticipados que se perciban efectivamente antes del comienzo de las obras devengan IVA? Evidentemente, la respuesta es sencilla: el comienzo material de las obras no tiene incidencia alguna en el momento en el que deba considerarse sujeto pasivo del IVA a esta persona física, con la consiguiente obligación de ingresar las cuotas devengadas, presentar modelos de declaración, expedir facturas, etc.

Centrado ya el criterio de imputación temporal, tan sólo queda pronunciarse acerca de la necesidad de acreditar, por medio de elementos objetivos, que el propietario tiene la intención de acabar transmitiendo los terrenos urbanizados o, al menos, en curso de urbanización.

Por aplicación del artículo 27 del Reglamento de IVA, la acreditación podrá ser efectuada por cualquiera de los medios de prueba admitidos en derecho, si bien podrán tenerse en cuenta la naturaleza de los bienes y servicios adquiridos y el cumplimiento de las obligaciones formales y registrales exigidas por la normativa de IVA (declaración censal, llevanza del Libro Registro de facturas recibidas y presentación de las declaraciones); sin que sea relevante en este caso el lapso de tiempo transcurrido desde la terminación de las obras de urbanización y la ulterior transmisión del terreno (Consultas de la DGT 2226-01 de 14 de diciembre de 2001, 0701-02 de 8 de mayo de 2002 y, más recientemente, V1597-05 de 27 de julio de 2005).

Merece un especial comentario «la naturaleza de los bienes y servicios adquiridos», puesto que será lo normal esperar que se acabe produciendo una transmisión del suelo cuando por la propia tipología de la edificación prevista por el planeamiento, las parcelas adjudicadas no son susceptibles de consumo privado: uso industrial, terciario o residencial en bloque o de alta densidad.

En cambio, cuando el uso de la parcela permita un consumo final (residencial unifamiliar en vivienda aislada), cobra protagonismo el apartado 3 del artículo 27, cuando afirma que si no se puede acreditar que en el momento en que se comenzó a soportar la urbanización, se hizo con la intención de destinar las parcelas a la venta, las cuotas soportadas no serán deducibles ni siquiera en el caso en que se acabe produciendo la posterior transmisión (en sentido análogo, véase el art. 93.Cuatro de la Ley del IVA).

Por estos motivos, el propietario deberá clarificar sus intenciones con carácter previo a que la reparcelación produzca sus efectos, pudiéndose documentar por cualquier medio que sirva de prueba, tal como comunicación escrita presentada ante la AEAT que acompañe la declaración censal, escrito fehaciente ante el Ayuntamiento o el Urbanizador (burofax), acta notarial de manifestaciones, etc.

3.1.3. La prestación de servicios de urbanización.

La tercera cuestión relativa a los criterios de imputación temporal se refiere a la prestación de los servicios de urbanización por parte del Urbanizador.

En primer lugar cabría aclarar que, si bien las obras se entregan materialmente a la Administración, debiéndose documentar por medio de Acta de recepción, a los efectos del IVA deben ser los propietarios quienes sean considerados los destinatarios de este servicio, puesto que con arreglo a Ley son los obligados al pago de la urbanización. Por este motivo, el Urbanizador emite sus facturas con cargo a los propietarios, con independencia de que el destinatario material de su trabajo sea la Administración.

En cuanto al devengo del Impuesto, el servicio consistente en la ejecución de la urbanización se entenderá prestado cuando, habiéndose concluido las obras y recibidas que hayan sido por parte del Ayuntamiento, se apruebe la cuenta de liquidación definitiva, porque sólo en ese momento puede considerarse que han culminado los servicios de urbanización a los propietarios. En efecto, la certificación administrativa expedida por el Secretario municipal acreditando la aprobación de la cuenta de liquidación definitiva permite cancelar en el registro de la propiedad las cargas urbanísticas que gravan los terrenos en garantía de las obligaciones de urbanización.

Lo dicho anteriormente se entiende sin perjuicio de los devengos de IVA que puedan producirse como consecuencia del desembolso de pagos anticipados a cuenta de la contraprestación, como normalmente ocurrirá con ocasión de las cuotas de urbanización que habrán de ser giradas por el Urbanizador (con la tutela del Ayuntamiento) conforme vaya avanzando la ejecución de las obras, para lo cual se habrá aprobado un decreto municipal de imposición de cuotas.

Como consecuencia de todo lo anterior, cabe pensar que a la fecha de prestación del servicio, el Urbanizador ya habrá percibido efectivamente todos los importes que constituyen su contraprestación, por lo que no se producirá devengo de IVA por haberse devengado todo por el concepto de pagos anticipados.

Cabe pensar que en estos casos en que la realización del hecho imponible no conlleva devengo del Impuesto, el sujeto pasivo **no debe emitir factura por la prestación del servicio al no proceder repercusión de IVA**; no obstante, el reglamento de facturación no es claro al respecto, pudiéndose interpretar literalmente que el Urbanizador debiera emitir una factura documentando la fecha en que el servicio se ha entendido prestado, aunque ello no comporte repercusión de IVA (nótese que esta factura tampoco debería llevar importe de base imponible).

En otros contextos se ha apuntado que la fecha de otorgamiento del acta de recepción constituye la realización del hecho imponible. Así ocurre, por ejemplo, con ocasión de las ejecuciones de obra, cuando quien suscribe dicha acta de recepción es el promotor que ha contratado las obras (por ejemplo, con ocasión de la promoción de un edificio de viviendas). En estos casos, el acta se suscribe entre el promotor y contratista, que son destinatario y sujeto pasivo de la operación de entrega de bienes.

Sin embargo, resultando que las obras de urbanización constituyen una prestación de servicios, se considera más acertado atender a la fecha de aprobación de la cuenta de liquidación definitiva, que es cuando puede entenderse finalizado dicho servicio.

De esta manera, no guarda relevancia alguna en relación con el hecho imponible las dificultades que puedan producirse a la hora del otorgamiento del acta de recepción; resultando además que tampoco tendrán incidencia las «retasaciones» de cargas que se produzcan tras la recepción de las obras puesto que la aprobación de la cuenta de liquidación definitiva ya las habrá contemplado. En su caso, esta circunstancia habrá motivado un mayor devengo por el concepto de cobro anticipado, puesto que habrá que pensar que lo normal será que, al tiempo de la aprobación de la cuenta de liquidación, todos los propietarios ya habrán acabado de pagar su deuda por el saldo de urbanización.

Así pues, la retasación de cargas no dará lugar a un supuesto de rectificación de repercusión, sino simplemente, a un mayor devengo de IVA por cobro anticipado percibido con anterioridad a la realización del hecho imponible, lógicamente cuando ello determine una mayor obligación de pago a cargo de los propietarios (Resolución TEAC 00/4278/2002, de fecha 19 de enero de 2005).

Finalmente, otro comentario interesante sobre esta cuestión se refiere a la posible alteración en el transcurso de la urbanización de la persona obligada a soportar la urbanización. Siendo el destinatario de la factura el propietario, puede ocurrir que se transmitan las parcelas en curso de urbanización, entendido este concepto desde un punto de vista jurídico-económico: el propietario inicial (transmitente) habrá soportado legalmente las cuotas urbanísticas devengadas con arreglo al decreto municipal, debiendo soportar el propietario adquirente las que en adelante se devenguen.

Sirva simplemente este comentario para apuntar que la modificación en la figura del destinatario de la factura no puede quedar al libre arbitrio de los propietarios, sino que vendrá determinada en función de a quién le corresponda, con arreglo a Derecho, soportar la cuota que deba girarse, sin que sea relevante que este cambio de propiedad tenga lugar estando la urbanización en curso (con anterioridad a la aprobación de la cuenta definitiva de la urbanización), y **sin que ello determine obligación alguna para el Urbanizador de rectificar las facturas correctamente cargadas al primer propietario** (emitiendo el cargo de las cuotas anteriores al nuevo adquirente).

Todo ello habrá de ser tenido en cuenta por quien sea el responsable de urbanizar, a los efectos de poder repercutir correctamente el impuesto a los propietarios.

3.2. Delimitación del patrimonio empresarial del propietario.

Una vez calificado el propietario como empresario o profesional a efectos de IVA, la siguiente cuestión relevante debe incidir sobre la delimitación de su patrimonio empresarial, puesto que tan sólo estará actuando en su calidad de sujeto pasivo de IVA cuando realice actos de disposición sobre bienes y derechos que estén integrados en el mismo. Cualquier actuación referida a su esfera particular quedará al margen del sistema de aplicación del IVA.

Por aplicación de la Ley española de IVA actualmente vigente, cabría pensar que, en principio, las sociedades mercantiles no revisten problemática alguna en esta materia, puesto que teniendo todo su patrimonio la naturaleza de empresarial, siempre actúan en su calidad de sujetos pasivos de IVA por todas las operaciones que realizan.

No es así en cambio el resto de personas o entidades, donde se hace necesario delimitar ambas esferas. Así, cuando el propietario tenga la intención de acabar transmitiendo sus parcelas adjudicadas, siempre estará actuando en su calidad de sujeto pasivo de IVA, **estando formado su patrimonio empresarial por la totalidad de terrenos incluidos en el sector de urbanización, con sus derechos urbanísticos correspondientes.**

Dicho lo cual, si este propietario (con la intención de venta suficientemente acreditada) decide atender las cargas de urbanización cediendo al Urbanizador parte de sus derechos de aprovechamiento urbanístico, en lugar de desembolsar importes dinerarios, dicha cesión siempre quedará sujeta al IVA, con independencia de que haya soportado las cargas de urbanización correspondientes al aprovechamiento cedido (en el siguiente apartado se desarrolla con mayor detalle este comentario).

Este comentario anterior debe entenderse sin perjuicio de la facultad que asiste al propietario para decidir de antemano su intención de transmitir en el futuro tan sólo algunas de las parcelas adjudicadas, reservando para su consumo final otras de ellas, en cuyo caso se hará preciso conformar dos patrimonios, delimitando bien la esfera empresarial de la particular. A la hora de realizar este ejercicio de delimitación, cobra especial importancia la doctrina del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas vertida en sus sentencias De Jong (Asunto C-20/91 de 6 de mayo de 1992) y Armbrecht (Asunto C-291-02 de 4 de octubre de 1995), que vienen a reconocer **la opción por la cual una persona empresaria puede decidir dejar al margen de su patrimonio empresarial determinados elementos, de forma que éstos permanezcan en todo momento en su esfera particular.**

Esta doctrina será de aplicación, por ejemplo, cuando por el uso establecido por el planeamiento, la edificación sea susceptible de consumo privado. En estos casos, nada impide que el propietario actúe como empresario respecto de parte de sus derechos de aprovechamiento urbanístico, que transmitirá a terceros una vez urbanizados, mientras decide al mismo tiempo conservar en su patrimonio privado otra parte de los mismos, que utilizará para la construcción de su vivienda particular.

Lógicamente, las cuotas soportadas de IVA correspondientes al aprovechamiento urbanístico reservado para su consumo final no serán deducibles, como tampoco existirá la obligación de repercutir el impuesto, por ejemplo, en la eventual transmisión de su vivienda, aún en construcción, siempre que sea capaz de acreditar que su intención inicial no fue actuar como promotor con destino a la venta.

3.3. Régimen de IVA de la retribución en especie.

La posibilidad de soportar las cargas de urbanización sin sufrir quebranto financiero, es decir, sin atender desembolsos dinerarios, es bien conocida desde hace tiempo y, como tal, tratada por parte de la doctrina administrativa. Baste citar la resolución de la Dirección General de Tributos de 6 de octubre de 1986 (BOE del 20 de octubre de 1986 y corregida en BOE del 23 de abril de 1987) para comprobar que ya desde entonces, se aclaró que las ejecuciones de obra para la urbanización de terrenos, que una Empresa urbanizadora efectúa para la Junta de Compensación a la cual se incorpora, están sujetas y no exentas de IVA, como **también lo está la entrega de terrenos edificables que dicha Junta efectúe en contraprestación de las referidas ejecuciones de obra.**

La incorporación de la Empresa urbanizadora a la Junta de Compensación entra dentro de lo razonable, considerando como se decía al inicio de este trabajo que no cabe esperar de los propietarios la solvencia financiera suficiente para atender las cuantiosas cargas urbanísticas normalmente impuestas en la ejecución del planeamiento. Siendo esta ausencia de medios económicos uno de los motivos que inspira la figura del Urbanizador, ha sido precisamente en este contexto donde mejor se ha analizado el régimen fiscal derivado de la facultad de retribuir la urbanización, adjudicando parcelas al Urbanizador o a la Empresa urbanizadora.

En efecto, si bien la doctrina administrativa tradicional había determinado con claridad el régimen de IVA aplicable a la entrega de parcelas por la Junta de Compensación a la Empresa urbanizadora, no deja de ser curioso que dicha doctrina no se haya detenido en el análisis de los efectos que puede tener en el propietario el hecho de que la Junta de Compensación se haya adjudicado una parcela para entregársela a un tercero, en pago de un trabajo. Así, se ha tenido que esperar a las consultas formuladas en relación con la normativa autonómica para detectar que, en estos supuestos, también cabe identificar consecuencias fiscales relevantes en sede de la propiedad.

Actualmente, es frecuente que las normativas autonómicas tengan regulada alguna modalidad de pago en especie, sin que sea patrimonio exclusivo de las Juntas de Compensación o del Agente Urbanizador. El artículo 109.2 de la Ley de Madrid es un buen ejemplo de ello, al contemplar en el Sistema de Concurso que se incluyan a personas no propietarias de terrenos, a cuyo efecto se les reservarán derechos de adjudicación en contraprestación a su intervención.

3.3.1. Incorporación de la Empresa urbanizadora.

El punto de partida de este análisis debe arrancar necesariamente con el derecho que tiene el propietario a la adjudicación de parcelas, que es proporcional a su superficie aportada. Veamos las particularidades del pago en especie con el planteamiento de un supuesto muy sencillo:

Supongamos que en un sector urbanístico con un aprovechamiento objetivo asignado de 10.000 m² techo:

- El valor inicial de todos los terrenos brutos incluidos en dicho sector asciende a 2.700.000 euros y la ejecución de las obras de urbanización supone un coste de 2.000.000 de euros.
- El Sr. A es una persona física no empresaria y tiene la propiedad del 5 por 100 de los terrenos incluidos en la delimitación del ámbito, luego sus terrenos valen inicialmente 135.000 euros.
- El Ayuntamiento tiene derecho a adjudicarse el 10 por 100 del aprovechamiento (1.000 m² techo), y también en este caso está obligado a soportar la urbanización de este aprovechamiento que le corresponde por Ley.

Con estos datos, pueden adoptarse de entrada las siguientes conclusiones:

1. Los propietarios participan en el reparto proporcional de 9.000 m² techo, es decir, el 90 por 100 del aprovechamiento objetivo. Como la superficie aportada por los propietarios tiene una valoración inicial de 2.700.000 euros, **cada metro de techo aportado por el propietario tiene un valor inicial de 300 €/m² techo** ($2.700.000 \text{ €} \div 9.000 \text{ m}^2 \text{ techo}$).
2. Cada propietario debe soportar una urbanización por importe de **200 €/m² techo** ($2.000.000 \text{ euros} \div 10.000 \text{ m}^2 \text{ techo}$), puesto que el Ayuntamiento también soporta esta tarifa de urbanización.
3. El Sr. A tiene un derecho a adjudicarse parcelas resultantes aptas para la edificación, en las que se ubique un aprovechamiento urbanístico de 450 m² techo (el 5% de 9.000 m² techo), estando obligado a soportar unas cuotas de urbanización por importe de 90.000 euros ($450 \text{ m}^2 \text{ techo} \times 200 \text{ €/m}^2 \text{ techo}$).

Pues bien, en principio, atendiendo a la **obligación primigenia** del propietario, Sr. A debe recibir facturas en concepto de cuotas de urbanización por un importe de 90.000 euros, con repercusión de IVA por 14.400 euros.

Sin embargo, es posible que la ejecución del planeamiento contemple la incorporación de una Empresa urbanizadora que participe en el proyecto, adjudicándose parcelas resultantes a cambio de ejecutar las obras de urbanización.

En este caso, y considerando que el valor de lo aportado por la Empresa urbanizadora asciende a 2.000.000 de euros, el proyecto de reparcelación deberá adjudicarle parcelas que materialicen 4.000 m² techo, cuyo valor inicial (1.200.000 € a razón de 300 €/m² techo) alcanza el montante exacto del coste de las obras de urbanización correspondientes a los restantes 6.000 m² adjudicados a los propietarios y al Ayuntamiento (a razón de 200 €/m² techo).

Esta superficie de 4.000 m² techo, reservada para la Empresa urbanizadora, le será detraída proporcionalmente a los propietarios, por lo que con esta incorporación el Sr. A tan sólo recibirá una adjudicación de 270 m² techo, pero a cambio **tampoco tendrá que desembolsar importe dinerario alguno en concepto de cuotas de urbanización.**

Es evidente que el Sr. A, que tiene por Ley un derecho de adjudicación de parcelas que materialicen 450 m² techo y que tan sólo se adjudica 270 m² techo, **se ha desprendido de 180 m² techo a cambio de no pagar una urbanización por valor de 90.000 euros.**

3.3.2. Coeficiente de cesión de terrenos.

Los programas de actuación que contemplen la posibilidad del pago en especie deberán especificar, explícita o implícitamente, un coeficiente de intercambio, que no es más que la proporción del valor de la urbanización en el total valor del suelo urbanizado.

En el supuesto planteado, la urbanización unitaria asciende a **200 €/m² techo**, por lo que computando el valor unitario inicial (antes de urbanizar) de **300 €/m² techo**, el valor programado del suelo urbanizado puede expresarse en un total de **500 €/m² techo**; dicho lo cual, el coeficiente de intercambio a favor de la empresa urbanizadora será del 0,4:

$$\text{Coeficiente R de retribución: } 200 \text{ €/m}^2 \text{ techo} \div 500 \text{ €/m}^2 \text{ techo} = 0,4$$

Con los datos del supuesto, un propietario que quiere retribuir en especie la urbanización, a cambio de soportar una menor adjudicación de parcelas, verá cómo el Urbanizador se adjudica un 40 por 100 de su derecho de adjudicación inicial; a cambio de este perjuicio, el propietario se beneficia de una adjudicación del 60 por 100 restante **libre de toda carga urbanística**, puesto que no debe atender ya ningún pago por obras de urbanización.

Esta operación por la cual el propietario sufre un defecto de adjudicación constituye igualmente una entrega de bienes, que debe ser analizada a los efectos del IVA.

3.3.3. Sujeción al Impuesto de la cesión.

Siguiendo el razonamiento anteriormente expuesto, en primer lugar, el propietario deberá adoptar una decisión en cuanto al destino final de los terrenos que se le van a adjudicar, en nuestro supuesto, una parcela con 270 m² ^{techo} de edificabilidad. Por ejemplo, si el Sr. A tiene la intención de acabar edificando su vivienda particular con superficie construida de 270 m², no estará actuando en este proceso urbanístico en calidad de empresario o profesional.

Por el contrario, si la intención de la ulterior venta de la parcela está suficientemente acreditada, el propietario estará actuando en su condición de empresario o profesional y a tal efecto: conendrá recordar que el patrimonio empresarial del propietario está formado por la totalidad de terrenos incluidos en el sector de urbanización, con sus derechos urbanísticos correspondientes (450 m²).

Por este motivo, cualquier negociación sobre estos 450 m² de aprovechamiento que realice en el ejercicio de sus derechos como propietario en este proceso urbanístico, **constituirá una operación sujeta al Impuesto por realizarse por un sujeto pasivo que actúa como tal**; teniendo también en cuenta para ello que el propietario ya habrá adquirido la condición de empresario o profesional a los efectos del IVA. Ello es así porque, de conformidad con lo expuesto anteriormente, la entrega de terrenos en pago en especie constituye la percepción de un cobro anticipado por parte del Urbanizador, quien viene obligado a repercutir el Impuesto al propietario y, en definitiva, **a trasladarle efectivamente la carga de urbanización** que es lo que determina que alcance su condición de empresario a tenor de la doctrina antes citada.

Luego **la entrega de 180 m² de edificabilidad en pago de la urbanización de sus terrenos constituye en todo caso una operación sujeta al IVA**, siempre que la intención de la ulterior venta pueda presumirse en función del uso y la tipología de la edificación permitida o, en caso contrario, esté suficientemente acreditada.

Esta sujeción al Impuesto se producirá con independencia de que la cesión de terrenos esté expresada de forma implícita en el proyecto de compensación; lo que ocurrirá si dicho proyecto simplemente contempla la adjudicación de una parcela a favor de la Junta de Compensación, aun fiduciaria, para que ésta la enajene aplicando el producto de la venta al pago de las facturas emitidas por el contratista de las obras.

En ese caso, la posición de Agente Urbanizador (*i.e.* responsable de urbanizar) es ocupada por la Junta de Compensación, efectuando el Sr. A una entrega de bienes a favor de la Junta, quien inscribirá la parcela a su nombre en el Registro de la Propiedad; tras lo cual la enajenará aplicando los importes percibidos al pago de las citadas facturas.

A la misma conclusión deberá llegarse si la Junta de Compensación también actúa de forma fiduciaria en esta cesión en pago en especie: el Proyecto de Compensación adjudicará las parcelas directamente a la Empresa urbanizadora, de tal manera que la entrega de bienes se produzca directamente entre los propietarios y el contratista, sin intervención en nombre propio de la Junta.

En todos estos casos, la retribución en especie evita desembolsos dinerarios a los propietarios, y, en lugar de ello, éstos efectúan determinadas entregas de bienes en el transcurso de la reparcelación en contraprestación de la obra; es por lo cual que desde este punto de vista, la Resolución TEAC 00/2693/2003 de 13 de octubre de 2004 tiene difícil encaje al sostener que los propietarios no realizan cesión alguna de aprovechamiento, argumentando para ello que sólo es la Junta de Compensación quien cede la parcela reservada a la Empresa urbanizadora, viniendo por ello obligada a repercutirle el Impuesto.

Como puede comprobarse, si la Junta de Compensación adjudica una parcela a la Empresa que se ha incorporado a la misma, sólo puede ser porque esta parcela ha dejado de adjudicarse a los propietarios, quienes se benefician de «no tener que soportar» la urbanización; tal actuación constituye una auténtica transmisión de propiedad, de un cambio en la titularidad dominical y, en consecuencia, de una alteración en la composición del patrimonio de los propietarios generadora de la correspondiente ganancia de capital, como con acierto lo ha señalado la Dirección General de Tributos en su contestación 1948-04, de 27 de octubre de 2004.

Es posible que la transmisión del propietario no lo sea directamente a la Empresa urbanizadora, sino en primera instancia a la Junta de Compensación quien a su vez la cede a la Empresa urbanizadora, pero no por ello debe dejar de identificarse una operación económica en esta menor adjudicación que «sufre» el propietario, lo que en el régimen del Agente Urbanizador se denomina la retribución en especie de la labor urbanizadora, o lo que es lo mismo, la cesión de terrenos en pago en especie de la urbanización.

Como dice la Consulta 1948-04 antes citada: *«En el presente caso, en lugar de exigir derramas, con su consiguiente impuesto, a los juntacompensantes, éstos optan por satisfacer los costes mediante la entrega de unos terrenos en lugar de dinero, luego estaremos ante un pago en especie. Sobre esta posibilidad se ha pronunciado ya este Centro Directivo, señalando que en este caso existen dos operaciones sujetas al Impuesto, la prestación de un servicio por la Junta, el de urbanización, y la entrega de unos bienes por los juntacompensantes, los terrenos, que es contraprestación del anterior. De estas dos operaciones, aquella que se considere producida antes en el tiempo será la que supondrá el devengo del Impuesto para ambas, por aplicación de la regla de devengo en caso de pago anticipado que contiene la Ley del Impuesto en su artículo 75, apartado dos. Por su parte la Junta, cuando enajene los terrenos para la obtención de fondos con los que sufragar los costes de urbanización, igualmente estará realizando una entrega de bienes sujeta al Impuesto».*

Recuérdese que estas entregas de bienes quedarán sujetas al IVA, con la sola excepción de que el propietario esté actuando en su calidad de consumidor final, lo que por otra parte también puede ocurrir respecto de tan sólo una parte de las parcelas, habida cuenta la facultad que le reconoce la jurisprudencia comunitaria para conservar parte de sus bienes en su patrimonio particular, dejándolos al margen del sistema de aplicación del IVA.

Por ejemplo, podría ocurrir que el Sr. A recibiera la adjudicación de dos parcelas, cada una con una edificabilidad de 135 m², con intención de edificar en una de ellas su vivienda particular, realizando en el mercado la otra; en este caso, la cesión de 90 m² en retribución en especie de la urba-

nización correspondiente a la parcela destinada al consumo privado quedaría ajena al sistema de IVA, no así en cambio la cesión correspondiente a la urbanización de la otra parcela destinada a su ulterior transmisión.

3.3.4. Concurrencia de la exención.

En relación con la exención de IVA en las entregas de terrenos no edificables, es bien conocida la excepción prevista para los terrenos en curso de urbanización, siempre que el transmitente sea el promotor de la urbanización.

Convendrá tener presente en primer lugar que tan sólo cabe hablar de terrenos en curso de urbanización cuando las obras de urbanización han dado comienzo desde un punto de vista material: inicio de los trabajos físicos que modifican la topografía natural del terreno. Así lo entiende la consolidada jurisprudencia del Tribunal Supremo plasmada en sentencias de 19 de abril de 2003, 11 de octubre y 8 de noviembre de 2004.

Todas estas sentencias vienen referidas a entregas de terrenos realizadas bajo la Ley de IVA de 1985, que no permitía la renuncia a la exención; de ahí quizás la importancia de determinar bien la concurrencia o no de la exención. Ya se ha comentado en otro apartado que la controversia no versaba sobre la sujeción, **sino exclusivamente sobre la exención**, puesto que los transmitentes eran siempre sociedades mercantiles, sujetos pasivos de IVA (la condición de sujetos pasivos de IVA no se discutía).

Tras la entrada en vigor de la Ley 37/1992, la posibilidad de renunciar a la exención del IVA ha mitigado en cierta medida esta polémica puesto que en una gran mayoría de los casos puede asegurarse por las partes la tributación por el IVA evitando la «gravosa»⁴ modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas del ITP.

⁴ El entrecomillado obedece a que la modalidad de TPO es cada vez menos gravosa en estos casos. Algunas Comunidades Autónomas penalizan la renuncia a la exención aumentando el gravamen del AJD cuando media exención de IVA, a la vez que se reduce el TPO si no se renuncia al IVA:

Tipos para 2005 aprobados por las Comunidades Autónomas	AJD en adquisiciones exentas de IVA con renuncia	TPO en adquisiciones exentas de IVA sin renuncia
Aragón, Asturias y La Rioja	1,5%	2%
Baleares y Murcia	1,5%	3%
Cantabria	1,5%	4%
Extremadura	2%	3%

Pero con independencia de que la polémica suscitada en su día ya no sea plenamente actual, sigue siendo necesario determinar con claridad la posible concurrencia de la exención, aunque sólo sea a los efectos de poder formalizar en tiempo y forma la renuncia a la exención.

En relación con el concepto jurisprudencial de «terrenos en curso de urbanización», y considerando que las entregas de terrenos en pago en especie tienen lugar con el primer anuncio público del acuerdo administrativo de la reparcelación, es razonable esperar que en ese momento será normal que las obras de urbanización no hayan dado materialmente comienzo, puesto que la ejecución del proyecto de urbanización suele posponerse a que la reordenación de la propiedad haya sido culminada favorablemente, sin incidencias en su inscripción.

Dicho lo cual, en una primera aproximación cabría decir que la entrega de terrenos en pago en especie de la urbanización estará normalmente exenta de IVA.

No obstante lo anterior, la doctrina de la Dirección General de Tributos insiste, con acierto, que a los efectos de aplicar la exención debe atenderse al objeto convenido en la transacción, pudiendo no ser determinante la realidad material existente a la fecha del acuerdo. Ello quiere decir que si el terreno entregado por el propietario que paga en especie, lo es una vez el propietario ha soportado las cargas de urbanización correspondientes al mismo, se estará entregando un terreno urbanizado, o al menos con parte de la urbanización ya incorporada (en curso de urbanización), por lo que no resultará aplicable la exención.

El siguiente apartado resuelve esta última cuestión analizando la cuantificación de la base imponible.

3.3.5. Cuantificación de la base imponible.

Retomando el supuesto numérico planteado, se decía que el Sr. A tiene la obligación de atender una carga de urbanización cuantificada en 90.000 euros, soportando una cuota de IVA de 14.400 euros. Con este pago, este señor está soportando la urbanización de 450 m² techo, a razón de 200 €/m² techo.

En consecuencia, la entrega por parte del Sr. A de 180 m² techo, que proceden evidentemente de los 450 m² techo a que tiene derecho, **consiste en unos derechos de aprovechamiento urbanístico por los que este Sr. A ya ha soportado la urbanización**, por lo que ateniendo al objeto de la entrega se encuentran urbanizados (o al menos en curso de urbanización), con independencia de que a la fecha en la que deba entenderse producida esta entrega de bienes las obras hayan comenzado.

Atendiendo pues al objeto de la transacción, la cesión de aprovechamientos urbanísticos sobre los que ya se haya soportado la carga de la urbanización (de tal manera que el adquirente no deba atender cuota alguna de urbanización por los mismos) estará sujeta y no exenta de IVA por tratarse de un terreno urbanizado. Si la urbanización se ha soportado parcialmente, tampoco mediará la exención por tratarse de unos terrenos en curso de urbanización.

En cambio, si los aprovechamientos entregados lo fueran antes de incorporarles (ni siquiera parcialmente) el componente de urbanización, la entrega estaría exenta de IVA.

Con el mismo supuesto numérico, también pudiera ocurrir que la cuenta de liquidación se formulara de tal manera que el Sr. A recibiera una adjudicación de 270 m² techo, girándole el Agente Urbanizador cuotas de urbanización por importe de 54.000 euros (270 m² techo × 200 €/m² techo) con repercusión de un IVA devengado por 8.640 euros. En pago de estos servicios de urbanización, el Sr. A entregaría los mismos 180 m² techo, pero por un valor inicial (antes de urbanizar) de 54.000 euros (180 m² techo × 300 €/m² techo).

En este cálculo alternativo, la entrega quedaría exenta de IVA al no incorporar los 180 m² techo el componente de urbanización; la efectiva tributación por este impuesto debería venir precedida por la formalización de la renuncia a la exención. No obstante, no debería ser éste el caso general, considerando que por un principio de neutralidad, **la obligación del propietario de urbanizar alcanza a toda su obligación primigenia**, es decir, en relación a la superficie inicial aportada (450 m² techo).

Ello es así porque la obligación en origen de este propietario consiste en atender la urbanización de 450 m² techo, de manera que, **si paga en metálico, debería desembolsar 90.000 euros con adición del IVA correspondiente**; dicho lo cual, no parece razonable que su opción por la retribución en especie tenga como consecuencia en el ámbito fiscal la reducción de la base imponible del IVA por la urbanización: aun siendo ambos cálculos equivalentes en el plano urbanístico y registral (el propietario cede 180 m² techo y se adjudica 270 m² techo libres de carga urbanística), **la base imponible del IVA sobre la que el Agente Urbanizador debe devengar el Impuesto asciende a 90.000 euros y no a 54.000 euros**, sea cual sea la modalidad de retribución.

En conclusión, puede adoptarse como axioma que **la mera opción del propietario por una modalidad de retribución (en metálico o en especie) que además es ajena al dominio del Urbanizador, no puede tener como consecuencia que la base imponible de la operación realizada por el Urbanizador, consistente en la ejecución de las obras de urbanización, haya de ser distinta**. Por ello, ya pague en especie o en metálico, el IVA por las obras de urbanización a cargo del propietario habrá de devengarse en atención a su obligación urbanística en origen.

Ahora bien, pudiera darse el caso de que el Sr. A manifestara su intención de actuar en calidad de sujeto particular. Bajo tal circunstancia, aplicando la jurisprudencia citada del Tribunal de Luxemburgo, podría conservar en su patrimonio privado los 180 m² techo que desea enajenar sin urbanizar, habida cuenta de que el atender la carga de urbanización de estos 180 m² techo le convertiría en empresario en contra de su voluntad (los entregaría urbanizados).

Pues bien, como excepción a la conclusión anterior, este Sr. A no empresario realizaría una entrega no sujeta al IVA, valorando los citados 180 m² techo en 54.000 euros (a razón de 300 €/m² techo). Tras lo cual, el Urbanizador le repercutiría la urbanización de sus restantes 270 m² techo (a razón de 200 €/m² techo: 54.000 € que con adición del IVA por 8.640 € importa 62.640 €), por lo que seguiría adeudando la cuota de IVA que le ha sido repercutida (8.640 €).

Llegados a este punto, debemos plantearnos la posibilidad de evitar todo desembolso dinerario, atendiendo también en especie el pago de la citada cuota de IVA por 8.640 euros, pero sin soportar carga urbanística alguna del aprovechamiento transmitido (*so pena de convertirse en empresario por esta entrega*), solución que sólo podría venir de la reformulación del coeficiente R de intercambio, considerando para ello que:

- Componente suelo del aprovechamiento (valor inicial del m² techo): 300 €/m² techo.
- Componente urbanización del aprovechamiento (carga urbanística del m² techo): 200 €/m² techo.
- Valor del aprovechamiento urbanizado, sin considerar el IVA: 200 €/m² techo + 300 €/m² techo.
- Carga urbanística unitaria IVA incluido: 200 €/m² techo × 1,16 = **232 €/m² techo**.

Coefficiente R' de retribución: 232 €/m² techo ÷ [300 €/m² techo + 232 €/m² techo] = 0,4360902

Con la aplicación de este coeficiente R' reformulado, el Sr. A no empresario realizaría una cesión de 0,4360902, es decir, de **196,24 m² techo**, recibiendo una adjudicación de todo el aprovechamiento restante: **253,76 m² techo**.

Este nuevo coeficiente es el que **maximiza el derecho del propietario-consumidor final a la adjudicación de parcelas**, puesto que le permite **atender exclusivamente las cuotas de urbanización del aprovechamiento que conserva para su vivienda**, actuando pues como particular en la entrega que realiza en pago en especie, al no haber llegado a soportar urbanización alguna por el aprovechamiento que cede; resultando además que si bien se adjudica 16,24 m² techo de menor aprovechamiento, **la cesión de 0,4360902 le permite atender también en especie el pago del IVA soportado en su consumo final:**

- Cargas urbanísticas a su cargo (en función de su adjudicación final): **253,76 m² techo** × × 200 €/m² techo = 50.752 euros; que con adición de un 16 por 100 de IVA, por importe de 8.120 euros, representan un cargo al propietario por importe total de **58.872 euros**.
- Valoración de la cesión de aprovechamiento urbanístico no urbanizado: **196,24 m² techo** × × 300 €/m² techo = **58.872 euros**.

De esta manera, se protege al máximo al propietario que no es empresario, puesto que no se le carga con la urbanización del suelo que no destina a su consumo final por transmitirlo, transmisión que no tiene por objeto la de un suelo urbanizado (su urbanización será soportada por el adquirente), por lo que tampoco se convierte en empresario por este concepto. En este caso especial, no tiene importancia alguna la exención por tratarse de una operación no sujeta al IVA. Y todo ello a la vez que se maximiza el coeficiente de adjudicación de parcelas.

Este último comentario alcanza todo su sentido, considerando que el otro coeficiente R alternativo podría haber sido:

$$\text{Coeficiente R'' de retribución: } 232 \text{ €/m}^2 \text{ techo} \div [300 \text{ €/m}^2 \text{ techo} + 200 \text{ €/m}^2 \text{ techo}] = \mathbf{0,464}$$

Con la aplicación de este coeficiente R'', el Sr. A no empresario realizaría una cesión de 0,464, es decir, de **208,80 m² techo**, recibiendo una adjudicación de todo el aprovechamiento restante: **241,20 m² techo**.

Es cierto que este coeficiente R'' permite respetar la regla general de valoración de la base imponible por los servicios de urbanización:

- Cargas urbanísticas a su cargo (**en función de su obligación primigenia**): $450 \text{ m}^2 \text{ techo} \times 200 \text{ €/m}^2 \text{ techo} = 90.000 \text{ euros}$; que con adición de un 16 por 100 de IVA, por importe de 14.400 euros, representan un cargo al propietario por importe total de **104.400 euros**.
- Valoración de la cesión de aprovechamiento urbanístico ya urbanizado: $208,80 \text{ m}^2 \text{ techo} \times 500 \text{ €/m}^2 \text{ techo} = \mathbf{104.400 \text{ euros}}$.

Pero no es menos cierto que se estaría contraviniendo el deseo del propietario de no convertirse en empresario (los 208,80 m² techo se entregan urbanizados), y lo que es más importante, en el plano urbanístico el propietario saldría perjudicado en beneficio del Agente Urbanizador soportando una menor adjudicación de parcelas que, con los números del supuesto ilustrativo se ha calculado en 12,56 m² techo (**241,20 m² techo** en lugar de **253,76 m² techo**), pero que puede ser mucho más significativo con datos reales.

La aplicación del coeficiente R' en lugar del R'' en estos casos del propietario no empresario, que constituye una excepción a la regla general de valoración de base imponible, permite integrar la doctrina comunitaria plasmada en sentencias De Jong y Armbrrecht, **preservando en el plano urbanístico el máximo derecho de adjudicación de parcelas al propietario-no empresario que decida retribuir también en especie el pago de la cuota de IVA** (evitando así todo desembolso dinerario).

El espíritu de esta excepción no es otro que el considerar que este propietario que busca el suelo apto para su vivienda particular *«tan sólo debe soportar el IVA en la medida en que corresponda a bienes o servicios que utilice para su consumo privado»* (apartado 48 de la Sentencia HE del TJCE de 21 de abril de 2005; asunto C25/03); luego no puede soportar IVA por la urbanización del suelo que no va a destinar a su consumo final.

Además, en contra de lo que pudiera parecer, este planteamiento tampoco vulnera el principio de igualdad de trato (que según la citada sentencia es *corolario del principio de neutralidad*), sino todo lo contrario: en el plano teórico, otro propietario con un derecho de adjudicación de sólo **253,76 m² techo**, y que también quisiera construirse su vivienda particular, podría satisfacer las cargas de urbanización en metálico (50.752 €), soportando exclusivamente el Impuesto por el mismo consumo final, cuya cuota de IVA asciende a 8.120 euros (en términos análogos se pronuncian los apartados 72 y 73 de dicha sentencia).

4. CONCLUSIÓN

Como en cualquier relación tributaria, el momento del devengo ocupa un papel principal en el análisis fiscal de estas operaciones urbanísticas; momento que depende de cuándo se entiendan realizadas las entregas de bienes que pueden estar contenidas en un proyecto de reparcelación o de compensación.

Por supuesto, la calificación de las cesiones de derechos de aprovechamiento urbanístico es fundamental para poder encuadrarlas previamente, bien como prestaciones de servicios, bien como entregas de bienes; porque en este segundo caso, lo serían entregas de inmuebles, con las consecuencias que ello tiene en cuanto a la determinación del devengo y la necesidad de apoyarse en la entrega instrumental.

Bajo la institución de la entrega instrumental, no parece que pueda aceptarse que este momento se produce con el acuerdo administrativo, ni siquiera con su publicación en Boletín Oficial; en cambio, el otorgamiento del título inscribible, regulado por el Real Decreto 1093/1997, aporta garantías suficientes para entender realizadas las entregas de bienes; sólo por un principio de seguridad jurídica convendría esperar al momento en que dicha elevación a público pueda ser conocida a la vez por todos los participantes. A tal efecto, se ha considerado que la fecha de presentación a inscripción del título de reparcelación contiene todos los requisitos exigidos para atribuir a ese momento la producción del devengo del Impuesto.

No obstante lo anterior, debe saberse que la Dirección General de Tributos no comparte este criterio, habiéndose decantado por el anuncio público del acuerdo aprobatorio de la reparcelación en cualquiera de sus modalidades descritas: publicación en el Boletín Oficial, en el tablón de anuncios del Ayuntamiento o en un periódico de la provincia de difusión corriente en la localidad, así como su inscripción registral, prevaleciendo el que se produzca con anterioridad en el tiempo.

Por otra parte, el régimen de IVA aplicable al propietario de parcelas que van a ser objeto de urbanización depende absolutamente de la intención con que dicho propietario afronta el pago de las cuotas urbanísticas. Es por ello que la acreditación de su intencionalidad no es una mera formalidad, sino que puede llegar a constituir el elemento esencial determinante de su régimen de tributación.

Considerando que el propietario actúa como empresario, el hecho de que opte por la modalidad de pago en metálico o de pago en especie, no puede tener como consecuencia que la cuota de IVA devengada por las obras de urbanización haya de ser distinta.

Como excepción del axioma anterior, sólo en el caso del propietario que actúa como consumidor final cabría sostener una postura contraria, amparándose en el principio de neutralidad y siempre en aras de proteger el estatuto de la propiedad y de preservar al máximo el derecho de adjudicación de parcelas edificables. El corolario de esta excepción sería el propietario-consumidor final que también desea retribuir en especie la cuota de IVA devengada por la urbanización consumida, que debe poder aplicar un coeficiente de retribución reformulado, denominado R' , de manera que tan sólo soporte el Impuesto por la urbanización que va a destinar a su consumo final.

Todo ello ha permitido demostrar que el IVA puede llegar a convertirse en una herramienta de Gestión Urbanística que no debe ser soslayada por el Agente Urbanizador.