



2 2009

**ΑΛΕΤΗΙΩ**  
**CUADERNOS CRÍTICOS DEL DERECHO**



ISSN 1887-0929



---

**αΛΕΘΕΙΑ**  
**CUADERNOS CRÍTICOS DEL DERECHO**

Número 2- 2009

---

**SUMARIO**

**DOCTRINA**

**Págs.**

1-81            La imposición indirecta y el tráfico inmobiliario: problemática derivada de la superposición de los impuestos sobre el valor añadido y transmisiones patrimoniales onerosas. Especial referencia a la transmisión y urbanización de terrenos (segunda parte).

Gerardo Moreu Serrano

82-101        [O modelo português de justiça constitucional. Exposição, avaliação crítica e possíveis contributos para um modelo europeu de justiça constitucional.](#)

Mariana Canotilho

102-129      [El Derecho Comunitario de aguas y su reciente influencia sobre el Derecho Español](#)

Patricia Domínguez Alonso

## JURISPRUDENCIA

José Luis Martín Moreno

### Págs.

- 130-141 [Vulneración del derecho a la tutela judicial \(acceso a la justicia\): prescripción de una acción administrativa de responsabilidad extracontractual apreciada sin aceptar su interrupción por una previa demanda presentada ante el orden jurisdiccional civil, cuya incompetencia no era manifiesta \(STC 194/2009, de 28 de septiembre\)](#)
- 142-156 [Permiso parental: cuantía de la indemnización en caso de despido durante dicho permiso \(STJCE de 22 de octubre de 2009\)](#)
- 157-163 [Vacaciones anuales: derecho a disfrutarlas en el período posterior al previsto cuando el trabajador sufre una situación de incapacidad laboral antes de su inicio. Rectificación de la jurisprudencia del Tribunal Supremo \(STS de 24 de junio de 2009\).](#)

**La imposición indirecta y el tráfico inmobiliario:  
problemática derivada de la superposición de los impuestos  
sobre el valor añadido y transmisiones patrimoniales onerosas.  
Especial referencia a la transmisión y urbanización de terrenos  
(segunda parte)**

**RESUMEN:** La normativa fiscal comunitaria, y muy especialmente el IVA, está orientada al logro del principio de neutralidad respecto del tráfico empresarial, pero por la propia competencia fiscal entre el Estado y las Comunidades Autónomas e, incluso, la forma de retribución de las Oficinas Liquidadoras se está llegando a interpretaciones discutibles, con argumentos formalistas en exceso, con el fin de encontrar nuevos hechos imponibles que, además, de incumplir el régimen de incompatibilidad de los tributos de la imposición indirecta están afectando a la competitividad de nuestras empresas, encareciendo los bienes y servicios y muy especialmente el tráfico inmobiliario y el mercado del suelo, y que han afectado a la competitividad de nuestra economía de una manera estructural.

**ABSTRACT:** The UE regulation, and very specially the Value Added Tax (VAT) in the European Union is orientated to ensures that the tax is neutral (It is not a charge on companies; the taxable person is entitled to deduct the tax paid at the preceding stage), but the fiscal competition between the State and the Autonomous Communities, even, the form of remuneration of the tax Offices, is coming to debatable interpretations, with formalist arguments in excess, in order to find new taxable events that, in addition, are breaking the regime of incompatibility of indirect taxation, concerning the competitiveness of our companies.

**PALABRAS CLAVE:** Fiscalidad indirecta. Fiscalidad del suelo. IVA e ITP-AJD. Competencias del Estado y de las Comunidades Autónomas.

**KEY WORDS:** Indirect taxation (VAT / ITPAJD). Real estate tax. Fiscal federalist. Spanish tax decentralization. Fiscal competition. State. Autonomous Communities.

**CDU: 342.** Derecho Tributario. Derecho Público

**LA IMPOSICIÓN INDIRECTA Y EL TRÁFICO INMOBILIARIO (IVA E ITP-AJD)...  
ESPECIAL REFERENCIA A LA TRANSMISIÓN Y URBANIZACIÓN DE TERRENOS  
(SEGUNDA PARTE)**

**LA IMPOSICIÓN INDIRECTA Y EL TRÁFICO INMOBILIARIO:  
PROBLEMÁTICA DERIVADA DE LA SUPERPOSICIÓN DE LOS IMPUESTOS  
SOBRE EL VALOR AÑADIDO Y TRANSMISIONES PATRIMONIALES ONEROSAS.  
ESPECIAL REFERENCIA A LA TRANSMISIÓN Y URBANIZACIÓN DE TERRENOS  
(SEGUNDA PARTE)**

**Gerardo Moreu Serrano**



Urb. Parque Oeste (Granada)

**SUMARIO:**

**1. ENTREGAS DE TERRENOS. ESPECIAL REFERENCIA A LAS OBRAS EN CURSO DE URBANIZACIÓN.**

**1.1. Recordatorio.**

**1.2. Operaciones inmobiliarias: entregas de terrenos sujetas y no exentas.**

**1.3. Supuestos de exención en la entrega de terrenos.**

**1.4. Terrenos urbanizados o en curso de urbanización entregados por el promotor de la urbanización.**

1.4.1. Sujeción a IVA o a TPO de un terreno en curso de urbanización.

1.4.2. Evolución de los criterios de lo que ha de entenderse por obras en curso de urbanización.

1.4.3. Determinación de lo que ha de entenderse por “obras en curso de urbanización” desde la consideración de distintas perspectivas

1.4.3.1. Análisis desde una perspectiva microeconómica.

1.4.3.2. Análisis desde una perspectiva contable-fiscal.

1.4.3.2. Análisis desde una perspectiva de la Sexta Directiva.

1.4.3.3. Análisis desde la perspectiva urbanística.

1.4.4. Conclusión.

## **2. EXENCIONES PREVISTAS EN EL ARTÍCULO 45.I) DE LA LITP EN LA RELACIÓN CON LA ADQUISICIÓN DE TERRENOS Y ACTOS JURÍDICOS RELATIVOS A LA CONSTRUCCIÓN DE VIVIENDAS DE PROTECCIÓN OFICIAL: SITUACIÓN ANTES DE LA ENTRADA EN VIGOR DE LA LEY 4/2008.**

**2.1. *Transmisión de solares y escrituras públicas relacionadas con VPO.***

**2.2. *Exenciones del artículo 45.I.C).2 del la LITP.***

2.2.1. Tratamiento en la modalidad de TPO si los terrenos adquiridos no tienen la calificación de solar.

2.2.2. La exención de AJD a la adquisición de terrenos que no tengan la calificación de solares.

2.2.3. Modificaciones introducidas por la Ley 4/2008.

## **3. LA CUESTIÓN SOBRE LA RENUNCIA A LA EXENCIÓN DEL IVA**

**3.1. *Planteamiento del problema.***

**3.2 *Requisitos de la renuncia a la exención del IVA.***

3.2.1. Requisitos objetivos.

3.2.2. Requisitos subjetivos.

3.2.3. Requisitos formales.

**3.3. *Distintas interpretaciones tanto de las Administraciones tributarias como de los Tribunales.***

**3.4. *Doctrina espiritualista recogida en las últimas sentencias del Tribunal Supremo***

## **4. LA TRANSMISION DE TERRENOS INCLUIDOS EN LA TRANSMISIÓN DE LA TOTALIDAD DE UN PATRIMONIO EMPRESARIAL**

**4.1. *Planteamiento del problema: regulación anterior a la modificación introducida por la Ley 4/2008.***

**4.2. *La sentencia del TJCE de 27 de noviembre de 2003***

**4.3. *Posibilidad de no sujeción a TPO de entregas de inmuebles incluidos en un patrimonio que se transmite en su totalidad***

**4.4. *Estudio en relación a la transmisión de terrenos: modificación de la doctrina administrativa, en aplicación de la jurisprudencia comunitaria.***

**4.5. *Modificaciones operadas en virtud de la Ley 4/2008.***

## **5. TRANSMISIÓN DE TERRENOS MEDIANTE PERMUTA INMOBILIARIA**

**5.1. *Concepto civil de permuta.***

**5.2. *Particularidades y reglas.***

**5.3 *Aplicación a un supuesto concreto de permuta mixta de terrenos sujeta a IVA a cambio de viviendas de futura construcción y de efectivo***

5.3.1. Primera hipótesis

5.3.2. Segunda hipótesis.

5.3.3. Tercera hipótesis.

**5.4 *Estudio especial de los elementos considerados en el anterior epígrafe.***

5.4.1. Devengo.

5.4.2. Base imponible.

5.4.3. Tipo de gravamen.

5.4.4. Rectificación de la base imponible.

## 6. FISCALIDAD SEGÚN LOS DISTINTOS SISTEMAS DE ACTUACIÓN URBANÍSTICA

**6.1. Cuando la urbanización tenga lugar mediante la constitución de una junta de compensación o una agrupación de interés urbanístico**

6.1.1. Si la junta constituida tiene carácter fiduciario

6.1.2. Juntas de compensación o agrupaciones no fiduciarias.

**6.2 Entregas de terrenos realizadas en el sistema de cooperación**

**6.3 Sistema de expropiación.**

**6.4. El agente urbanizador.**

**6.5. Cesiones obligatorias de terrenos.**

## 1. ENTREGAS DE TERRENOS. ESPECIAL REFERENCIA A LAS OBRAS EN CURSO DE URBANIZACION

### 1.1. Recordatorio

**A** modo de introducción de esta segunda parte, en la que analizamos la imposición sobre el valor añadido en relación con los terrenos, conviene reproducir las consideraciones con las que finalizamos la primera parte, publicada en el anterior número de *Aletheia*, *Cuadernos Críticos del Derecho*.

Recordemos que a efectos urbanísticos **distinguíamos** en la primera parte, según la nueva ley del suelo (Ley 8/2007), entre **suelo rural y suelo urbanizado**; y la Legislación urbanística sigue distinguiendo entre las **tres categorías tradicionales: urbano, urbanizable y no urbanizable**. Y como afirma **Tomás Ramón Fernández** (Manual de Derecho Urbanístico. Editorial La Ley. 2007) «**esta aparente discordia es pura apariencia**, porque la situación de suelo **urbanizado coincide exactamente con la definición legal tradicional del suelo urbano**, tal y como ha ido perfilándola la jurisprudencia, y **la de suelo rural con la de suelo no urbanizable**. Puede, **pues, seguirse hablando con toda propiedad de clases de suelo y de suelo y de suelo urbano, urbanizable y no urbanizable** como hasta ahora, terminología ésta que sigue siendo la de la legislación urbanística y a la que la LS no obliga, ni directa ni indirectamente, a renunciar».

Respecto de ellos, resumidamente, podemos afirmar, según el artículo 12.2.a) Ley del Suelo, que el **suelo rural (no urbanizable)** es aquel preservado por la ordenación territorial y urbanística de su transformación mediante la urbanización, y que se refiere básicamente a terrenos excluidos de dicha transformación por la

legislación de protección o policía del dominio público, de la naturaleza o del patrimonio cultural; así como el que según la ordenación territorial y urbanística, debe ser preservado por sus valores ecológicos, agrícolas, ganaderos, forestales y paisajísticos, así como aquellos con riesgos naturales o tecnológicos, incluidos los de inundación o de otros accidentes graves y demás que prevea dicha ordenación.

Por su parte, el **suelo urbanizable** es aquel sobre el que se desarrolla la acción urbanística y que se encuentra en el tránsito del cambio de naturaleza de suelo rural a urbano en aquellos casos que los instrumentos de ordenación territorial y urbanística permiten dicha transformación. Es un suelo rural que el planeamiento decide convertir en urbano, lo que se realiza a través de la ejecución del planeamiento. Dentro de él hay que referirse al **suelo delimitado o sectorizado**, según la distintas normativas de las CCAA, y que es aquel que se encuentra en los casos en que el planeamiento general acompaña dentro del suelo urbanizable la delimitación de sectores concretos y del establecimiento para cada uno de ellos de una determinada ordenación positiva.

La ejecución del planeamiento, esto es la urbanización de los terrenos, era hasta la nueva LS un derecho y un deber de los propietarios afectados a promover la transformación del suelo urbanizable, pero dicha Ley ha convertido la urbanización en un servicio público cuya gestión puede reservarse a la Administración o realizarse por encomienda privada, no teniendo el propietario del suelo urbanizable a partir de ahora más facultad que la de participar en la ejecución de las actuaciones de urbanización mediante una equitativa distribución de beneficios y cargas entre todos los afectados en proporción a su aportación.

El **suelo urbanizable** se considerará en situación de suelo rural hasta que concluya la actuación de urbanización. Y en el curso de esa ejecución, de ese proceso de transformación, los propietarios deberán ceder gratuitamente a la Administración competente el suelo que el Plan haya reservado para viales, zonas verdes y dotaciones públicas, así como el correspondiente a un porcentaje de la edificabilidad media ponderada entre el 5% y el 15% —aunque la legislación autonómica puede aumentarlo hasta el 20%—. Deberán costear y, en su caso, según cuál sea el sistema de ejecución, ejecutar las obras de urbanización previstas en el Plan, o soportar los costes de las mismas a través de las derramas correspondientes. Finalmente, mientras dura dicho proceso los terrenos están afectados con carácter de garantía real al cumplimiento de dichos deberes.

Finalmente, el artículo 12.3 de la LS se refiere al **suelo urbanizado, que coincide como dijimos con el suelo urbano**, lo es integrado de forma legal y efectiva en la red de dotaciones y servicios propios de los

**LA IMPOSICIÓN INDIRECTA Y EL TRÁFICO INMOBILIARIO (IVA E ITP-AJD)...  
ESPECIAL REFERENCIA A LA TRANSMISIÓN Y URBANIZACIÓN DE TERRENOS  
(SEGUNDA PARTE)**

núcleos de población, lo que se entenderá cuando las parcelas, estén o no edificadas, cuenten con las dotaciones y los servicios requeridos por la legislación urbanística o puedan llegar a contar con ellos sin otras obras que las de conexión de las parcelas a las instalaciones ya en funcionamiento.

Esta definición coincide, como apunta Tomás Ramón Fernández, con la tradicional del suelo urbano con **una sola diferencia y es que ésta otorgaba dicha condición no sólo al suelo que contaba con los cuatro servicios urbanísticos básicos** —acceso rodado, abastecimiento de aguas evacuación de aguas residuales y energía eléctrica—, **sino también el comprendido en áreas consolidadas por la edificación** según la Ley del Suelo 6/1998, que, en general, considera que un ámbito está consolidado cuando, con urbanización completa o sin ella, está edificado en las dos terceras partes de su superficie. El carácter urbano del suelo no da sin más derecho a edificar, para que ello proceda es necesario que las parcelas tengan la consideración de solares, que estén urbanizadas con arreglo a las normas mínimas del Plan y si éste no existe o no las concreta, ha de tener, además de los cuatro servicios básicos y determinantes para su clasificación de suelo urbano, pavimentada la calzada y encintado de aceras la vía a la que el solar de por frente.

Una vez hecha esta diferenciación, y recordadas las anteriores consideraciones, pasamos a analizar la tributación en la fiscalidad indirecta de los terrenos siguiendo la estructura del IVA.

### ***1.2. Operaciones inmobiliarias: entregas de terrenos sujetas y no exentas***

Corresponde, en primer lugar, definir el concepto de entrega, que es la transmisión del poder de disposición, lo que incluye tanto la plena como la nuda propiedad. Junto a ello **han de cumplirse dos requisitos:**

#### **1.º Subjetivo**

En el sentido de que están sujetas las entregas de terrenos realizadas por un sujeto pasivo del impuesto, es decir, por un empresario que actúa en el ejercicio de su actividad, dándose este requisito, siempre, en las sociedades mercantiles, los empresarios individuales cuando actúen en el ejercicio de su actividad; los entes públicos que realicen una actividad inmobiliaria, sea en régimen de Derecho Privado o por aplicación de la normativa urbanística; y, finalmente, aquellos particulares que, ocasionalmente, 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.

## 2.º Objetivo

### **Primero: Que se trate de entregas de terrenos edificables, y pueden serlo:**

a) **Solares.** El concepto de solar, al que ya nos referimos, es un concepto netamente urbanístico debiendo de ser regulado por la legislación de las CCAA. No dice, como no debe de decir nada, la nueva LS y es de aplicación analógica lo dispuesto en la LS 1976.

Recordemos en función de ello que se consideran solar las parcelas que tengan la consideración de solares, que estén urbanizadas con arreglo a las normas mínimas del Plan y si éste no existe o no las concreta, ha de tener, además de los cuatro servicios básicos y determinantes para su clasificación de suelo urbano, pavimentada la calzada y encintado de aceras la vía a la que el solar de por frente.

De ahí que el único terreno que puede calificarse de solar es el suelo urbano, nunca el urbanizable o el no urbanizable, pero la parcela ha de contar con todos los servicios básicos (acceso rodado, electricidad, provisión de agua, y evacuación de aguas residuales) y además que sea apta para edificar por sus condiciones intrínsecas (así, por ejemplo, no lo será por ejemplo por tener dimensiones inferiores a la mínima o ser irregular o tener una fachada o profundidad insuficiente) debiendo de estar normalizada, o que se haya aprobado el expediente de reparcelación, pero siempre ha de disponer de los cuatro servicios básicos.

### **b) Terrenos aptos para la edificación por disponer de licencia administrativa.**

El otorgamiento de la licencia administrativa determinará la adquisición del derecho a edificar, siempre que el proyecto presentado fuera conforme con la ordenación urbanística aplicable, licencia que sólo podrá concederse respecto de solares. Aunque, también, cabe la licencia que autorice la urbanización y edificación simultáneas respecto de terrenos que aún no sean solares, quedando

**LA IMPOSICIÓN INDIRECTA Y EL TRÁFICO INMOBILIARIO (IVA E ITP-AJD)...  
ESPECIAL REFERENCIA A LA TRANSMISIÓN Y URBANIZACIÓN DE TERRENOS  
(SEGUNDA PARTE)**

condicionado el derecho de aprovechamiento urbanístico y a la edificación al cumplimiento del deber de urbanizar.

**Segundo: Que aun tratándose de entregas de terrenos no edificables, lo sean de:**

**a) Terrenos en los que se hallen enclavados edificaciones en curso de construcción o terminadas** cuando se transmitan juntamente con las mismas y las entregas de dichas edificaciones estén sujetas y no exentas de IVA. Como señala Abella Poblet, en su manual del impuesto, la edificación en tanto no está terminada sigue el régimen del suelo, sujeción en todas las entregas, para no perder la cadena de deducciones propia del impuesto; mientras que a partir de su terminación, la edificación se convierte en lo principal, y el terreno lo accesorio, y a partir de la transmisión posterior a la realizada por el promotor, se considera ya destinada al consumo final no devengándose ya el impuesto.

**b) Terrenos urbanizados o en curso de urbanización entregados por el promotor de la urbanización**, excepto los destinados exclusivamente a parques y jardines públicos o a superficies viales de uso público [artículo 20.1, apartado 20º a) LIVA ].

Analizaremos por su importancia este supuesto en epígrafe separado posteriormente.

### **1.3. Supuestos de exención en la entrega de terrenos**

El artículo 20, en sus apartados 20, 21 y 22, regula las operaciones relacionadas con terrenos exentas de IVA y que son, respectivamente, las siguientes:

**1.º** Las entregas de terrenos rústicos y los demás **que no tengan la condición de edificables**, incluidas las construcciones de cualquier naturaleza en ellas enclavadas, que sean indispensables para el desarrollo de una explotación agraria, y los destinados exclusivamente a parques, jardines y viales (artículo 20.1, apartado 20º).

La transmisión de terrenos rústicos, con o sin edificaciones, dedicadas exclusivamente a una explotación agraria, están exentos de IVA y, por tanto, sujetas a TPO. Ahora bien, si dichos terrenos se transmiten para su urbanización posterior, continuarán considerándose como exentos de IVA y por ello sujetos a TPO, salvo que sea el propio titular del terreno el que lo urbanice o bien lo entregue a una Junta de Compensación o entidad urbanizadora para su urbanización, otorgándole al propietario la consideración de urbanizador ocasional actuando como empresario, con lo que la posterior transmisión quedaría sujeta al IVA y no sujeta a TPO.

A pesar de que la nueva Ley del Suelo considera que cualquier terreno puede ser edificable, haciendo que dicha calificación dependa de que el terreno cuente o no con los permisos urbanísticos necesarios, dentro de los terrenos no edificables hay que incluir las parcelas urbanas o suelo urbano que no tiene la consideración de solar, el suelo urbanizable que aún no está en curso de urbanización y el no urbanizable.

La contestación de la Dirección General de Tributos (DGT) de 27 de noviembre de 1995 declara la no exención de los terrenos que no tengan la condición de solares, cuando se consideren aptos para edificar por contar con las licencias correspondientes.

## **2.º Entregas de terrenos no edificables en los que existan construcciones paralizadas, ruinosas y derruidas.**

Vimos que están sujetas y no exentas las entregas de terrenos no edificables en los que se hallen enclavados edificaciones en curso de construcción o terminadas. En cambio se establece la exención si esas construcciones son ruinosas, derruidas o se encuentran paralizadas. Lo que parece aludir a construcciones ilegales, ya por asentarse en suelo rústico o sobre terrenos urbanos no urbanizables. Al estar exentas de IVA están sujetas a TPO.

El pago de TPO que es un coste, no puede recuperarse por las inmobiliarias o promotoras cuando dichos terrenos se adquieran no para su uso o reventa, sino para su total demolición y conversión en solar susceptible de nueva edificación. Y en cambio en el caso de edificaciones en su día terminadas

que sean objeto de demolición con carácter previo a una nueva promoción urbanística estarían sujetas y no exentas, según el artículo 20.1.22<sup>a</sup>.c) LIVA.

### **3.º Aportaciones y adjudicaciones de terrenos a las Juntas de Compensación en Polígonos de Actuación Urbanística (artículo 20.1, apartado 22, LIVA).**

Analizaremos esta exención en el epígrafe relativo a la Fiscalidad de sistemas de ejecución urbanística.

Finalmente, en lo que respecta a los terrenos urbanizados o en curso de urbanización entregados por el promotor de la urbanización; están sujetos y no exentos excepto los destinados exclusivamente a parques y jardines públicos o a superficies viales de uso público, a los que sí alcanza la exención. A ellas nos referimos seguidamente.

#### ***1.4. Terrenos urbanizados o en curso de urbanización entregados por el promotor de la urbanización***

##### **1.4.1. Sujeción a IVA o a TPO de un terreno en curso de urbanización**

En primer lugar, hemos de analizar cuándo la transmisión de un terreno en curso de urbanización está sujeta a IVA o TPO y para ello hay que acudir a lo que disponen los artículos 4 y 5 de la LIVA.

Según el artículo 4.Uno de la LIVA «Estarán sujetas al Impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del Impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional», y por su parte el artículo 5 Uno.d) LIVA entiende que se reputarán empresarios o profesionales 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»

En general, los **requisitos que han de darse para entender que** una operación de transmisión de un terreno, **está sujeta a IVA** son los siguientes:

1.- Entrega de un bien a título oneroso, ya compraventa, ya permuta, ya cualquier otro negocio traslativo.

2.- Como se anticipó, realizada por un empresario o profesional con carácter habitual y también, en determinados casos, con carácter ocasional. Las sociedades mercantiles en los términos previstos en los artículos 4.dos y 5.uno.b) LIVA], las personas físicas arrendadores de bienes [artículo 5.uno.c) LIVA] y, finalmente, las personas físicas que sin ser arrendadoras realizan, directa o indirectamente, la urbanización de un terreno. En efecto, hay que tener en cuenta que la Ley 4/2008, de 23 de diciembre, ha dado nueva redacción al artículo 4.dos de la LIVA, en el que ahora se dispone que: Se entenderán realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional: a) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por las sociedades mercantiles, cuando tengan la condición de empresario o profesional. Por su parte, el artículo 5.uno.b) dispone que a los efectos de lo dispuesto en dicha Ley se reputarán empresarios o profesionales las sociedades mercantiles, salvo prueba en contrario. La exposición de motivos de la Ley 4/2008 señala que así se pretende dar entrada en la norma a la jurisprudencia comunitaria sobre la materia, que no permite afirmar, sin más, que es empresario o profesional una entidad mercantil por el mero hecho de su condición de tal.

La siguiente cuestión a responder es **cuándo estamos en presencia de TERRENOS EN CURSO DE URBANIZACIÓN**. Para la sujeción al IVA requieren la concurrencia de los siguientes elementos:

A) Un elemento **subjetivo**, basado en la **condición de empresario y/o profesional** del que realice la operación descrita, condición que, según el artículo 5 Uno d) concurre en los urbanizadores de terrenos.

B) Un elemento **objetivo** establecido en el artículo 4.Uno, de la Ley 37/1992, arriba mencionado, y constituido por **entrega de bienes** (definida en el artículo 8 del mismo cuerpo legal como la transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales...) configurándose dicho concepto con

**LA IMPOSICIÓN INDIRECTA Y EL TRÁFICO INMOBILIARIO (IVA E ITP-AJD)...  
ESPECIAL REFERENCIA A LA TRANSMISIÓN Y URBANIZACIÓN DE TERRENOS  
(SEGUNDA PARTE)**

más amplitud que el de transmisión de la propiedad o el de transmisión patrimonial onerosa. Ello tiene trascendencia económica, pues, como dijimos, si el IVA grava el tráfico mercantil, y en este caso el proceso de producción de suelo edificable mediante la imposición de la transmisión del terreno (entrega de bienes) recayendo la condición de sujeto pasivo en el transmitente, TPO es un impuesto patrimonial que grava la titularidad de los bienes en el momento en que ingresan en el patrimonio del adquirente-contribuyente al que se constituye en sujeto pasivo.

C) En consecuencia, y relacionando los dos conceptos anteriores, la propia Ley 37/1992 establece un tercer elemento o requisito de sujeción constituido por el hecho de que **la operación lo sea a título oneroso y se realice por empresario y/o profesional en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional.**

D) Pero a pesar de la claridad de esas reglas, **el problema está en interpretar lo que se entiende por efectuar la urbanización de terrenos** y desde cuándo se entiende que se han iniciado ésta actividad a los efectos de ser considerados como empresarios, y sujetos pasivos de IVA, a los urbanizadores.

Para poder responder a ello hay que examinar, en primer lugar cuándo una operación sujeta a IVA puede estar exenta de este impuesto y sujeta, por tanto a TPO, aspecto que hemos visto más arriba y que en síntesis podemos afirmar que en principio están sujetas y exentas de IVA —y sujetas a TPO— las entregas de terrenos de naturaleza rústica o urbanizables que no tengan la condición de edificables. Pero el artículo 20.uno.20 LIVA establece una excepción a la exención respecto de las entregas o transmisiones de terrenos que a pesar de no ser edificables, estén en la situación de terrenos urbanizados o en curso de urbanización.

Vimos anteriormente lo que a efectos urbanísticos se entiende por terreno urbanizado, a lo que nos remitimos, y la calificación de terrenos edificables que alcanza, hemos de insistir en ello, a los que tengan la condición de solares con los cuatro servicios básicos implantados (acceso rodado, aprovisionamiento de aguas, evacuación de aguas residuales y provisión de electricidad), o que sea apto para la edificación por tener autorización de la administración disponer de la correspondiente licencia.

Por tanto, **el problema está en determinar lo que se entiende por terreno en curso de urbanización** y, en éste sentido, **el criterio de la Administración Tributaria y de los Tribunales ha sido cambiante a lo largo de los últimos años.**

#### **1.4.2. Evolución de los criterios de lo que ha de entenderse por obras en curso de urbanización.**

**A) Criterio inicial:** Un terreno está en curso de urbanización **con el inicio material de las obras de urbanización.** Es imprescindible que se hayan producido modificaciones topográficas del terreno y es conveniente, a efectos probatorios, que se hayan girado las cuotas de urbanización derivadas de los gastos materiales por obras materiales de urbanización. Este es el criterio que tradicionalmente, desde el Informe de la Subdirección General de Impuestos sobre el Consumo de 26 de mayo de 1995, había sido recogido por posteriores resoluciones de la DGT (así, entre otras, DGT 31-10-2001) y varias Resoluciones del TEAC antes del año 2000.

Así, la Resolución de 31 de octubre de 2001 citada dice que «tal concepto de urbanización excluye, por tanto, todos aquellos estadios previos que si bien son necesarios para llevar a cabo las labores de urbanización, no responden estrictamente a la definición indicada: no se considera en curso de urbanización un terreno respecto del cual se han realizado trámites administrativos, en tanto dicho terreno no se le empiece a dotar de elementos que lo convierten en urbanizado».

**B) Modificación de dicho criterio:** desde el año 2001 cambia el criterio anterior, tanto en sede del Tribunal Económico Administrativo Central (resoluciones entre otras del año 2003, dictadas en las siguientes fechas: 7 de mayo 23 de abril 17 de noviembre y 18 de diciembre), como de la Audiencia Nacional (SS. de 22 de abril de 1997, 2 de abril de 1998 y 18 de julio de 2001).

Con este cambio un terreno está en curso de urbanización no cuando se han iniciado las obras materiales de urbanización, sino **cuando se ha iniciado el proceso de urbanización que comprende diversas fases o estadios previos a la transformación material del terreno.**

**LA IMPOSICIÓN INDIRECTA Y EL TRÁFICO INMOBILIARIO (IVA E ITP-AJD)...  
ESPECIAL REFERENCIA A LA TRANSMISIÓN Y URBANIZACIÓN DE TERRENOS  
(SEGUNDA PARTE)**

Y respecto de cuándo se entiende iniciado el proceso de urbanización se dan **diversas posibilidades**; así, desde la aprobación del Plan Parcial, desde la constitución de la Junta de Compensación, desde la aprobación del Proyecto de Reparcelación, o desde la aprobación del Proyecto de Urbanización que suele ir incorporado en gran parte en el Plan Parcial o Especial.

Y respecto a las fases dichas, previas todas ellas a la realización física de las obras, también ha habido criterios distintos para determinar cuándo el terreno está en curso de urbanización.

**B).1.** El criterio que marca la **sentencia de la Audiencia Nacional de 18 de julio de 2001**, entre otras, entiende que un terreno está en curso de urbanización **desde que se aprueba el Plan Parcial**, como se refleja de lo que la misma dispone: *«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 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 —artículo 11.1 Ley de Reforma de 1990 antes citada—, todo lo cual permite concluir que el apartado a) del número 8º de la LIVA 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 el derecho a urbanizar.»*

**B).2.** En cambio, la **AN cambia de criterio en su sentencia de 22 de enero de 2003**, en la que el momento determinante, de entre los citados, para determinar cuándo se entiende que un terreno está en curso de urbanización es **con la aprobación del Proyecto de Urbanización**, en cuanto instrumento de ejecución del Plan Parcial, al disponer que: *«En todo caso, de la apreciación conjunta de la prueba, se deduce la existencia en el ejercicio en que se realizó la adquisición de los terrenos por parte de la entidad recurrente, de un planeamiento urbanístico y de un plan de urbanización, y que este último supuso, por sí mismo, y, a mayor abundamiento, por las obras en que se iba materializando, la ejecución del planeamiento urbanístico. En otras palabras, que se está ante unos terrenos en curso de urbanización, porque lo contrario supondría, en este caso, vaciar de*

*contenido la excepción a la exención que se contiene en el artículo 20.Uno.20º de la LIVA. A todo lo expuesto debe de añadirse que así lo entendía el Ayuntamiento cuando por acuerdo de fecha 12 de noviembre de 1992 estableció el pago del “equivalente en metálico del 10% del aprovechamiento medio previsto en el Proyecto de Compensación” condicionando a su entrega el otorgamiento de la licencia de edificación.»*

**C) Criterio del TS:** A partir de la **sentencia del TS de 19 de abril de 2003** se da un cambio en el criterio determinante del momento en que se entiende que un terreno está en curso de urbanización y **se vuelve al criterio de cuando se hayan iniciado efectivamente las obras.**

Dicha sentencia, alude a que es imprescindible que se hayan iniciado las obras, “a **la preparación material del suelo**”, si bien **no dice nada respecto de que se hayan repercutido las cuotas o derramas de urbanización por los gastos y despensas de las mismas.**

En apoyo de su tesis, como veremos, alude a la Sexta Directiva, en el sentido de que, como recoge la exposición de motivos de la LIVA, el legislador exonera las entregas de terrenos que no sean inmediatamente aptos para la edificación y 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. Y continúa la sentencia recogiendo lo que dice la exposición de motivos «*que la finalidad de la medida responde al criterio de someter a gravamen efectivo exclusivamente el proceso de producción de las edificaciones*».

#### **C).1. La sentencia del TS de 19 de abril de 2003.**

*«TERCERO. La Administración ha argüido que el hecho de que existiera Junta de Compensación, tiene importancia en el ámbito urbanístico, pero no en el fiscal, pues la Ley del IVA hace depender el concepto de urbanización de la existencia de operaciones materiales de transformación de la topografía del terreno o, en otros términos, de la producción de suelo edificable, y no del cumplimiento de meras etapas jurídicas u organizativas.*

**LA IMPOSICIÓN INDIRECTA Y EL TRÁFICO INMOBILIARIO (IVA E ITP-AJD)...  
ESPECIAL REFERENCIA A LA TRANSMISIÓN Y URBANIZACIÓN DE TERRENOS  
(SEGUNDA PARTE)**

*Es muy reveladora, a los efectos del presente estudio, lo que se dice en este aspecto en la Exposición de Motivos de la L 30/1985, del IVA, epígrafe V, Exenciones, en el que se afirma que «siguiendo los criterios establecidos en el art. 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.»*

*Y al inicio del párrafo siguiente se destaca que la finalidad de esta medida responde al criterio de «someter a gravamen efectivo exclusivamente el proceso de producción de las edificaciones», por lo que a continuación se justifica la exoneración de las segundas y ulteriores transmisiones de edificaciones, cuyo proceso de construcción hubiese concluido, en concordancia con lo establecido en el art. 13, B), g), de la Sexta Directiva.*

*Por tanto, el hecho de que un proyecto de urbanización esté en fase de ejecución, en el sentido urbanístico del término, para lo cual es relevante, por supuesto, que exista Junta de Compensación, no es bastante para declarar la exención, pues ésta lo que prima es la preparación material del suelo para la construcción de viviendas.»*

### **C.2. La sentencia del TS de 3 de abril de 2008.**

*«TERCERO.- Sobre el problema controvertido ha tenido ocasión de pronunciarse esta Sala, en SS 19 de Abril de 2003, 11 de Octubre y 8 de Noviembre de 2004, 2 de Noviembre de 2005, 21 de Junio y 29 de Noviembre de 2006 y 23 de Enero de 2007, por lo que en virtud del principio de unidad de doctrina habrá de estarse a lo que tenemos declarado.*

*Decíamos en nuestra Sentencia de 29 de Noviembre de 2006, que el concepto de terreno edificable, cuya entrega no estaba exenta del IVA, nos lo proporciona el propio artículo 8.1.20.º de la LIVA, que se remite a la calificación de solares, según la Ley del Suelo y demás normas urbanísticas, y a la circunstancia de ser apto para la edificación por haber sido autorizada por la correspondiente licencia administrativa.*

*Existe, por tanto, una remisión de la ley tributaria a la normativa urbanística, que supone el que sólo cuando media el acto de intervención administrativa que se concreta en la licencia de edificación pueda hablarse de un terreno apto para la edificación. Y que, por el contrario, ni un convenio urbanístico, ni un Plan Parcial ni un Proyecto Urbanístico constituyen, en puridad de principios, una licencia o autorización administrativa, ni suponen el particular control administrativo por virtud del cual, previa comprobación de las condiciones establecidas en el ordenamiento urbanístico, se permite la edificación.*

*Por el contrario, el precepto no contiene una interpretación auténtica, ni siquiera por remisión, de lo que, a efectos de la exención del IVA, ha de entenderse por terrenos urbanizados o en curso de urbanización. Pero sí existe una noción o interpretación judicial de los mismos, reiterada en pronunciamientos de instancia y acogida por esta Sala, según la cual se trata de expresiones con sentido diferente al estrictamente jurídico, de manera que sólo merecen tal consideración aquellos terrenos en los que existen operaciones materiales de transformación física de los terrenos.*

*Tuvo esta Sala ocasión de señalar, en S 19 de abril de 2003, la siguiente justificación de su doctrina:*

*Es muy reveladora, a los efectos del presente estudio, lo que se dice en este aspecto en la Exposición de Motivos de la L 30/1985, del IVA, epígrafe V, Exenciones, en el que se afirma que siguiendo los criterios establecidos en el art. 13, B), h), de la Sexta Directiva, la Ley exonera del IVA 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.*

*Y al inicio del párrafo siguiente se destaca que la finalidad de esta medida responde al criterio de someter a gravamen efectivo exclusivamente el proceso de producción de las edificaciones, por lo que a continuación se justifica la exoneración de las segundas y ulteriores transmisiones de edificaciones, cuyo proceso de construcción hubiese concluido, en concordancia con lo establecido en el art. 13, B), g), de la Sexta Directiva.*

*CUARTO.- La anterior doctrina jurisprudencial nos lleva a estimar el motivo del recurso interpuesto por el abogado del Estado, en cuanto esta Sala mantiene el criterio material como momento inicial del proceso de urbanización.*

*Ahora bien, el debate no queda totalmente resuelto, ya que Dragados articuló otros motivos, con carácter subsidiario a su pretensión principal, a los que debe darse respuesta.*

*En efecto, subsidiariamente en la demanda se alegó la sujeción al IVA de la compra por Dragados de las parcelas de Valencia, por aparecer probado que eran terrenos urbanizados, y por lo que respecta a esta cuestión afirma dicha sentencia que la escritura pública de compraventa de las fincas situadas en Valencia, otorgada el 19 de Julio de 1990 por IQCSA a favor de Dragados, comprendió no sólo un edificio de fábrica de productos químicos, sino también diversos terrenos no urbanizados colindantes, sobre los que existía sólo un convenio urbanístico suscrito con el Ayuntamiento de Valencia para su calificación de uso residencial, pero sin que en dicha fecha contara con la aprobación del planeamiento necesario ni hubieran comenzado las obras de urbanización, por lo que no puede considerarse que tuvieran la condición de terrenos urbanizados o en curso de urbanización, para la sujeción al IVA.»*

**LA IMPOSICIÓN INDIRECTA Y EL TRÁFICO INMOBILIARIO (IVA E ITP-AJD)...  
ESPECIAL REFERENCIA A LA TRANSMISIÓN Y URBANIZACIÓN DE TERRENOS  
(SEGUNDA PARTE)**

**D).- Criterio actual de la DGT (contestación a consulta de 28 de enero de 2005):**

Un terreno está en curso de urbanización cuando se cumplen **dos requisitos: primero, que materialmente hayan comenzado las obras de urbanización;** y, **segundo, que se hayan repercutido los costes de las obras de urbanización a los propietarios** de los terrenos.

Dicha consulta, por lo que aquí nos interesa, recoge lo siguiente:

*«2.- CONCEPTO DE OBRAS DE URBANIZACION.*

*Ha de considerarse el proceso de urbanización de un terreno como aquel que comprende todas las actuaciones que se realizan para dotar a dicho terreno de los elementos previstos por la Legislación urbanística, como acceso rodado, abastecimiento y evacuación de agua, suministro de energía eléctrica, etc., para servir a la edificación que sobre ellos exista o vaya a existir, ya sea para viviendas otros locales o edificaciones de carácter industrial.*

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

*Conforme a todo lo indicado esta Dirección General considera que un terreno no deberá considerarse “en curso de urbanización” a efectos del IVA hasta que no se hayan iniciado sobre el mismo las obras de urbanización, es decir, hasta que no comience la última de las fases indicadas.*

*3.- Transmisión de solares por personas físicas que han soportado costes de urbanización y que no tenían previamente la condición de empresarios o profesionales.*

*En relación con las actuaciones de urbanización y reparcelación de terrenos por quienes no tenían previamente a la realización de las mismas la condición de empresarios o profesionales, constituye doctrina reiterada de éste 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.** En consecuencia, en las transmisiones de terrenos que eventualmente puedan llevarse a cabo sin incorporar el transmitente costes de urbanización, haciéndose cargo el adquirente 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, ni cabe*

considerarle urbanizador del terreno a efectos de la exención prevista en el artículo 20, apartado uno, número 20<sup>a</sup> de la LIVA.

*En otro caso, esto es, si tales transmisiones se realizaran incorporándole ya 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, siempre que acredite la intención, confirmada por elementos objetivos de destinar dicho terreno al desarrollo de una actividad empresarial o profesional. En este caso las entregas estarán sujetas al impuesto y no exentas del mismo, salvo que dicho terreno fuera destinado a parques y jardines públicos o a superficies viales de uso público.»*

A la vista de esta consulta, **podemos afirmar que la DGT es incluso más exigente que el TS**, ya que para que una persona física sea empresario ocasional en el caso que nos ocupa han de darse **dos requisitos**:

1º.- Que se hayan **comenzado materialmente las obras** de urbanización para que puedan considerarse en curso de urbanización.

2º.- Que se hayan **repercutido los costes de las obras** a los propietarios de los terrenos para que éstos puedan ser empresarios ocasionales.

De la interpretación conjunta de los dos párrafos de la consulta parece que han de darse los dos requisitos, de forma que si se repercuten costes a los propietarios, si no han comenzado las obras de urbanización, estos no se convertirían en empresarios ocasionales desde la perspectiva del IVA. Y ello es lo que se desprende de la interpretación de la citada consulta pues en el punto 2 se refiere a que un terreno está en curso de urbanización cuando se han iniciado materialmente las obras; y en el punto 3 contempla el supuesto de transmisión por particular que no se ha convertido en empresario ocasional, lo cual, lógicamente, solo será por que no se han iniciado las obras, pero ha soportado derramas o cuotas de los costes de urbanización, y en cuyo caso en ese momento se convierte en empresario ocasional.

### **1.4.3. Determinación de lo que ha de entenderse por “obras en curso de urbanización” desde la consideración de distintas perspectivas**

Se trata, finalmente, de ver o determinar cuál es el criterio, ya subjetivo, ya objetivo, que las distintas ramas o disciplinas jurídicas o económicas que planean sobre esta materia, consideran o pueden considerar como determinante de que las obras están en curso de urbanización, o, desde un punto subjetivo, cuándo se considera empresario al urbanizador aunque sea persona física.

#### **1.4.3.1. Análisis desde una perspectiva microeconómica.**

Como recogimos en la primera parte, el suelo rural a través de la ejecución del planeamiento pasa a convertirse en urbano, configurándose en esa situación transitoria como suelo urbanizable sobre el que ha de realizarse, para conseguir aquel fin, la urbanización de los terrenos. Hemos subrayado que antes de la nueva Ley del Suelo dicha urbanización se considera como un derecho y un deber, al mismo tiempo, y a partir de la nueva normativa se configura la urbanización como un servicio público, cuya gestión puede reservarse a la Administración o encomendarse a privados.

Como señala la exposición de motivos de la Ley Reguladora de la Actividad Urbanística de la Comunidad Valenciana, modelo que ha seguido también la nueva Ley del Suelo, la actividad urbanística se configura como **una función pública que requiere una inversión económica importante y una actividad de gestión de dicha inversión**. Por tanto, sin perjuicio de su carácter público, es también una típica función empresarial.

Y es que, urbanizar implica siempre un proceso de empresa en cuanto **ordenación de medios y factores de producción agrupados en torno a una organización empresarial**, con la **finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes y/o servicios**.

**La legislación urbanística**, ya las leyes de las Cortes Generales, ya las de las Comunidades Autónomas, aparecen, en materia de actividad urbanizadora, **impregnadas de conceptos generales económicos, se habla de técnicas de reparto de beneficios y cargas, de costes y gastos de urbanización**, en definitiva, estamos ante una actividad de empresa intervenida cuando se encomienda o delega a la iniciativa privada, a través de concurso, si la ejecución es vía agente urbanizador, el cual ejerce privadamente un servicio público por la vía de la contratación administrativa; o, cuando, se realiza la actividad urbanizadora a través de Junta de Compensación mediante el sistema de compensación en el que, también, **privadamente se ejerce**

**un servicio público con carácter empresarial bajo el control y vigilancia de la Administración competente.** En cambio si es la propia Administración la que materialmente realiza la actividad urbanizadora estamos ante un servicio público.

**Se habla de cargas de urbanización, concepto jurídico más que económico;** han de pagarse servicios y bienes en el proceso de urbanización, comprándolos en el mercado que dan lugar a **gastos de urbanización** en cuanto equivalentes monetarios del importe de la contraprestación de la adquisición de dichos bienes y servicios, gastos que pueden pagarse en efectivo o aplazarse. **Se habla de costes de urbanización** para recoger aquellos gastos que se aplican o incorporan al proceso de producción o transformación del inmueble. **Al igual que cualquier otra empresa requiere una serie de gastos de primer establecimiento** en nuestro caso todos aquellos relacionados con lo que se llama presupuesto legitimador de la actividad urbanizadora (artículo 14 LS) equiparables a los gastos previos al inicio de la empresa.

Fruto de ésta concepción y también del mantenimiento de los principios de neutralidad y generalidad vertical, tanto la Sexta Directiva como nuestra propia LIVA, **han configurado al urbanizador como empresario y sujeto pasivo del impuesto (artículo 5 LIVA), captando perfectamente que estamos ante una actividad empresarial que requiere de una ordenación de medios y de una organización empresarial condición que,** en aras del mantenimiento de los citados principios del IVA, **se otorga no sólo al profesional de la urbanización sino también al urbanizador ocasional.**

Desde **el punto de vista microeconómico una empresa comienza su actividad no cuando comienza físicamente su proceso de producción, sino cuando se constituye que es cuando empieza la ordenación de medios de producción con la finalidad de intervenir en el mercado;** hecho que, con independencia de aspectos formales, ocurre cuando se devengan gastos, o con más precisión, o cuando comienza la inversión económica, que normalmente serán gastos de primer establecimiento e inversiones en maquinaria. Ello será el equivalente monetario de las contraprestaciones que implican la ordenación de los medios de producción.

### **1.4.3.2. Análisis desde una perspectiva contable-fiscal.**

#### **A) Consideración contable.**

Desde el punto de vista contable, a pesar de la importancia del proceso urbanizador, cuantitativamente hablando, éste no tiene adaptación sectorial contable, sí lo tiene, en cambio, el sector constructor e inmobiliario cuya finalidad es ocuparse del proceso de edificación y comercialización de inmuebles. Que no lo tengan no quiere decir que las Juntas de compensación en cuanto entidades con personalidad jurídica no tengan obligación de llevar contabilidad, sino que han de llevarla de acuerdo a la normativa general contable, a su normativa específica relativa al régimen presupuestario, y a la intervención que en las mismas tienen los Ayuntamientos. En definitiva, han de contabilizar las etapas precisas para ejecutar el proceso de urbanización.

Las operaciones habituales que habrán de contabilizarse se pueden distinguir en las siguientes fases:

1.<sup>a</sup> Al inicio del proceso urbanizador por las aportaciones iniciales de los propietarios, de las empresas urbanizadoras y de la Administración actuante.

2.<sup>a</sup> Durante el proceso urbanizador, en primer lugar, por las aportaciones periódicas; en segundo lugar, por el cumplimiento de los deberes urbanísticos, como son: deber de ceder, equidistribuir y urbanizar; y, finalmente, ha de contabilizarse por la obtención del derecho al aprovechamiento urbanístico.

3.<sup>a</sup> Al finalizar el proceso urbanizador se contabilizará la adjudicación de solares.

No pretendemos realizar un estudio sobre la contabilidad de las Juntas de Compensación, sino demostrar que desde la constitución de la Junta de Compensación se han de representar contablemente todos los hechos de relevancia patrimonial de acuerdo a los principios contables generalmente admitidos por las normas nacionales e internacionales, lo que lleva, a la contabilización de todos los ingresos y gastos, y éstos según el clásico principio de prudencia desde

su ocurrencia, lo que nos lleva a la **conclusión de que, en primer lugar, contablemente se han de reflejar los hechos desde la constitución de la Junta y no desde que se inician las obras y, en segundo lugar, que han de contabilizarse todos los gastos que constituyen presupuesto legitimador para el inicio de las obras de urbanización.**

Cierto es que, desde la constitución, contablemente se distinguirá respecto de las aportaciones iniciales de terrenos según se hayan realizado éstas mediante titularidad fiduciaria, o mediante la mera facultad fiduciaria. En el primer caso, la mera aportación de los terrenos a la Junta por los propietarios de los mismos se hará a título de propiedad constituyendo una aportación en especie, tratándose el terreno aportado como existencias y dentro de ellas con la categoría de suelo urbanizable, en cuanto materia prima del proceso de producción de urbanización para cambiar la ubicación contable, una vez concluido, a solares.

Si la aportación de los terrenos se realiza mediante facultad fiduciaria, caso en que se cede el uso del mismo a la entidad urbanística para que sea objeto de urbanización, pero no se cede, en cambio, la propiedad, dicha entidad adquiere un derecho, no de propiedad, sobre el suelo objeto de urbanización, lo que, a mi juicio, se contabilizará, no en grupo dos, como se realiza con el arrendamiento financiero, sino en grupo tres, utilizando una cuenta de existencias “derechos sobre suelo en proceso de urbanización” o derechos sobre suelo urbanizable.

Finalmente hay que destacar que también habrán de contabilizarse en el momento de suscripción del contrato de ejecución de la obra de urbanización, en cuanto hecho patrimonial, las obligaciones o el pasivo asumido, hecho que ocurrirá, normalmente, antes del inicio de las obras y que puede generar gastos con anterioridad a dicho inicio que han de ser contabilizados.

Por tanto, y concluyendo, **si atendiéramos a un criterio contable para determinar cuándo se entienden iniciadas las obras en curso de urbanización, en cuanto proceso de producción de un producto, partiendo de la materia prima del suelo, debemos afirmar que en el momento de constitución de la Junta de Compensación, que es cuando han de empezar a contabilizarse determinados hechos patrimoniales y financieros generadores de derechos y obligaciones, lo**

que implica la contabilización de todos los gastos de primer establecimiento o los que siguiendo la terminología de la ley del suelo son devengados en contraprestación de los presupuestos legitimadores para el inicio de la actividad de urbanización, pago de proyectos, pago de tasas, etc.

Por tanto, como ocurre en cualquier empresa industrial, desde el punto de vista contable, su proceso productivo no empieza cuando físicamente se inicia el mismo, sino cuando comienza realmente la actividad de empresa, cuando se constituye la misma.

## **B) Consideración fiscal.**

### **1.º Impuesto sobre Sociedades**

Al estar refiriéndonos a la problemática del IVA, en relación a cuándo debe de considerarse empresario un urbanizador de terrenos o, mejor dicho, en qué momento se considera que una obra está en curso de urbanización para a partir del cual se le otorga al propietario de los terrenos aportados a la Junta, por su carácter fiduciario, la condición de empresario, conviene analizar lo que otros impuestos dentro del sistema impositivo establecen al respecto y, especialmente, es objeto de nuestro interés el Impuesto sobre Sociedades, pues **a su tributación se somete la Junta de Compensación.**

Y es que quizá debería de tenerse en cuenta, desde un punto de vista de coherencia y coordinación fiscal, el momento en que se entiende que dicha Junta es sujeto pasivo del mismo, para otorgarle desde ese momento a la persona que ha aportado los terrenos la condición de empresario sujeto pasivo del IVA.

Siguiendo la doctrina administrativa, las Juntas de Compensación deben de incluirse entre los sujetos pasivos del impuesto, si bien tienen la consideración de entidades parcialmente exentas al tratarse de entidades sin ánimo de lucro. Esta consideración permite concluir que nace como empresario a efectos de éste impuesto en el momento de su constitución a través del otorgamiento de la correspondiente escritura. A partir de ese momento, con independencia de cuándo empiece a

realizar las obras físicamente, la Hacienda Pública la considera como un sujeto con obligaciones fiscales, tanto de naturaleza material como formal y, por tanto, debería de ser ese momento cuando, superando el principio de estanqueidad desde un punto de vista subjetivo, debiera considerarse a los efectos del resto de impuestos y especialmente el IVA, cuando debería ser considerado el empresario que aporta terrenos, fiduciariamente, considerado empresario.

## 2.º IVA

El IVA refuerza el argumento de que ha de considerarse empresario desde que se incurre en cualquier gasto, que no coste, en aras del desarrollo de la actividad urbanizadora. Ello sigue el criterio de la neutralidad y de la generalidad fiscal y es prueba de ello la posibilidad de deducción de las cuotas por IVA soportados por gastos anteriores al inicio de la explotación económica.

Como recoge Ángel Sánchez García en el trabajo citado «desde mi punto de vista, del este principio —se refiere al de generalidad— se deriva la necesidad de someter a tributación toda entrega de bienes o prestación de servicios en cuanto se conozca que el bien entregado, o el servicio prestado, se va a incorporar a un proceso de producción o distribución cuyo consumo final se difiere a una fase posterior».

Y añade que bajo esta lógica se encuentra el argumento empleado por el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (TJCE) para **establecer el derecho a la deducción del impuesto de todos los gastos en los que incurre una empresa con anterioridad al inicio de la entrega de bienes o de la prestación de servicios: «el principio de neutralidad del IVA respecto a la carga fiscal de la empresa exige que los primeros gastos de inversión efectuados para las necesidades de creación de una empresa se consideren como actividades económicas**, y sería contrario a dicho principio el que las referidas actividades económicas sólo empezaran en el momento en que se explotara efectivamente la empresa». **Es decir, las fases previas a la «explotación efectiva de la empresa» deben considerarse también realizadas en el ámbito de la actividad económica**, pues quien recibe los bienes y servicios previos no lo hace para su consumo final, sino para incorporarlos a un proceso productivo.

#### **1.4.3.2. Análisis desde una perspectiva de la Sexta Directiva.**

La Sentencia del TS que cambiaba el criterio de la AN hacia el inicio material de las obras de urbanización, parte de que para interpretar el concepto de obras en curso de urbanización se ha de interpretar dicho concepto en el contexto de la normativa del impuesto y ésta ha de ser interpretada de acuerdo a la Directiva Comunitaria de la que trae causa. Acude en su argumentación como criterio a lo expuesto por la exposición de motivos del la LIVA (se refiere a la Ley 30/1985) que afirma: «...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». Y, continúa la sentencia, recogiendo lo que dice la exposición de motivos, señalando «que **la finalidad de la medida responde al criterio de someter a gravamen efectivo exclusivamente el proceso de producción de las edificaciones**».

Como acertadamente recoge **A. Sánchez Sánchez** (*Obras en curso de Urbanización. Revista IMPUESTOS 9/2004*): «aunque **el procedimiento que sigue el TS para resolver la cuestión en su opinión es correcto, interpretar la normativa nacional del IVA en el ámbito de la Directiva Comunitaria...** pero **el resultado al que llega es desde mi punto de vista erróneo, ya que se asienta sobre una afirmación incorrecta: a pesar de lo dicho en la exposición de motivos de la LEY 30/1985,** el criterio establecido en el artículo 13.b).h) de la Sexta Directiva no es gravar únicamente a los terrenos inmediatamente aptos para la edificación, sino más bien al contrario: extender la aplicación del impuesto a una fase anterior a la de dicha “inmediatez”, y en la que es del todo irrelevante la transformación física del terreno».

Compartimos plenamente lo expuesto en el magnífico trabajo del autor, al que seguimos en éste epígrafe, y concluimos, por tanto, afirmando que el **error** no está en la interpretación que hace la sentencia de la exposición de motivos de la LIVA, sino en el **cometido en su día en dicha exposición de motivos al interpretar la Directiva.** Y es que el **error, como ahora trataremos de**

**poner de manifiesto, está en la afirmación que realiza:** «que siguiendo los criterios del artículo 13.b).h) de la Sexta Directiva la Ley exonera las entregas de terrenos que no sean inmediatamente aptos para la edificación». Ello va en contra de lo realmente querido por la Directiva y atenta al principio de generalidad vertical y por tanto a la neutralidad del impuesto, pues lo realmente determinante para ésta es que en el proceso de transformación del suelo no quede ninguna fase sin sujeción al IVA, es decir que se someta a tributación toda entrega de bienes o prestación de servicios desde el mismo momento en que el bien o servicio se vaya a incorporar a un proceso de producción o distribución, lo cual ocurrirá siempre en todas las fases intermedias. La exención, como sabemos rompe la cadena de deducciones, y aumenta el coste del suelo, el producto que es objeto de nuestro análisis, en éstas fases intermedias, con la repercusión en precio y la ruptura, por tanto, de la neutralidad del impuesto.

**A) Los principios de neutralidad y generalidad. Generalidad horizontal y vertical. Técnicas para su logro.**

En la primera parte de este trabajo recogimos los principios y características básicas del IVA; en cuanto a los primeros, su núcleo que lo forma el principio de neutralidad y del que deriva el de generalidad, en sus planos horizontal y vertical.

El IVA es un impuesto que nace en sede comunitaria, en virtud del compromiso recogido en la Primera Directiva del Consejo 67/227/CEE y con posterior regulación en la Sexta Directiva 77/388/CEE , siendo un impuesto entre cuyos principios esenciales está el de **neutralidad fiscal** desdoblado en las dos vertientes del principio de generalidad : **horizontal**, que implica que el IVA se aplique con carácter general al consumo de **toda clase de bienes y servicios**; y **vertical**, que se aplique a **todas las fases de producción** o distribución del bien o servicio que se desea gravar.

Así se recoge en el preámbulo de la 1.<sup>a</sup> Directiva al configurar el impuesto como «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».

**LA IMPOSICIÓN INDIRECTA Y EL TRÁFICO INMOBILIARIO (IVA E ITP-AJD)...  
ESPECIAL REFERENCIA A LA TRANSMISIÓN Y URBANIZACIÓN DE TERRENOS  
(SEGUNDA PARTE)**

Este fin u objetivo de neutralidad y generalidad en sus dos vertientes se consigue a través de los **instrumentos** de la **repercusión**, que consigue que el impuesto recaiga sobre el consumo o consumidor, **generalidad horizontal**; y la **deducción** de los impuestos satisfechos en las fases anteriores del proceso de producción o comercialización que consigue la proporcionalidad del impuesto evitando el efecto en cascada o piramidal que se daba en el antiguo ITE ( Impuesto General sobre el Tráfico de Empresas), reduciéndose, por tanto, el coste tributario final para el consumidor, **generalidad vertical**. De ahí que en este impuesto **las exenciones** en vez de ser un beneficio fiscal pueden convertirse en un mayor coste para el consumidor en la medida en que impiden o limitan para el realizador de la entrega o prestador del servicio el derecho a deducir las cuotas de IVA soportadas, especialmente en las fases iniciales del proceso de producción.

En definitiva, en base a los principios esenciales citados de neutralidad y generalidad, la **finalidad** del IVA es: **someter a gravamen toda entrega de bienes o prestación de servicios incluidas en procesos de producción o distribución** de otros bienes. Siendo, ésta, la razón para que la Sexta Directiva exonere de tributación de IVA las fases anteriores (transmisión de terrenos no edificadas) y posteriores (segundas y posteriores transmisiones de edificaciones) y **evitar la ruptura de la cadena de deducciones en las fases intermedias de la producción** de otros bienes y servicios. Ello se persigue, respectivamente y de forma íntimamente vinculada, en los supuestos previstos en los artículos 4.3.b) y 13.B.h) de la Sexta Directiva, y que respectivamente dan solución a los problemas que por razón del sujeto, si es un particular se permite su consideración como empresario ocasional [artículo 4.3. b)]; y por razón del objeto, mediante la distinción entre terrenos no edificables y terrenos no edificadas alcanzando la exención sólo a éstos últimos y vinculando sujeto ocasional y objeto no exonerado, terrenos edificables.

**B) El empresario ocasional: quien efectúe la urbanización de terrenos.**

**B).1.** Si como hemos dicho de acuerdo al principio de neutralidad el objetivo es someter a gravamen toda entrega de bienes y prestación de servicios en todas y cada una de las fases del proceso de producción, que van desde el origen de la adquisición de la materia prima hasta la última fase de entrega del producto terminado para su consumo, habrá de tomarse una decisión para los casos en que dichas entregas las realicen personas a título particular, personas que no ejerzan una actividad empresarial, que no sean —en definitiva— sujetos pasivos del impuesto. Pues bien en estos casos, como sabemos, se permite, con carácter facultativo, a los Estados Miembros

considerarlos como empresarios ocasionales, que es lo que ha ocurrido en nuestro Derecho con los particulares que realicen o efectúen la urbanización de terrenos.

**B).2.** El artículo 4 apartado 3 de la Sexta Directiva dispone: «Los **Estados miembros estarán facultados para considerar también como sujetos pasivos** a quienes **realicen de modo ocasional** relacionado con el apartado 2 y, en especial, alguna de las operaciones siguientes: **b).- La entrega de terrenos edificables.** Serán considerados como terrenos edificables los **terrenos urbanizados o no**, que se definan como tales por los Estados Miembros».

Con fundamento en dicha facultad, **España ha introducido el concepto de empresario ocasional urbanizador a través del artículo 5.Uno d) de la Ley 37/1992** que recordemos dispone que, a los efectos de dicha Ley, se reputarán como empresarios o profesionales 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.»

Una primera observación es la de que la Directiva **asocia y vincula el concepto de empresario ocasional (elemento subjetivo del hecho imponible) al elemento objetivo del hecho imponible, la entrega de terrenos edificables,** y dentro de ellos incluye los terrenos urbanizados y no urbanizados. La vinculación que relaciona los elementos objetivo y subjetivo del hecho imponible aparece plenamente configurada en dicho artículo, sin sujeción a condición o requisito previo alguno. Se es empresario ocasional cuando se entreguen terrenos edificables estén éstos urbanizados o no.

En cambio, la norma española define al empresario ocasional en función no del elemento objetivo del hecho imponible, sino de una condición previa a que se dé el presupuesto de hecho en que consiste el hecho imponible de la entrega de terrenos, como es la de que efectúen la urbanización de los mismos. Por tanto, una vez que una persona física efectúa la urbanización de terrenos se considera empresario ocasional, sujeto pasivo del impuesto, existiendo, desde ese momento, la relación que vincula al elemento objetivo (entrega de terrenos en curso de

**LA IMPOSICIÓN INDIRECTA Y EL TRÁFICO INMOBILIARIO (IVA E ITP-AJD)...  
ESPECIAL REFERENCIA A LA TRANSMISIÓN Y URBANIZACIÓN DE TERRENOS  
(SEGUNDA PARTE)**

urbanización) con la persona que realiza el acto sujeto. Por tanto, en la normativa española para ser empresario ocasional hay una condición previa a la entrega, como es que efectúe la urbanización del terreno y una vez acreditada dicha condición habrá entrega sujeta al transmitir dicha persona los terrenos.

La **segunda observación es que la Directiva** al referirse a **terrenos edificables** y conceptualizar como tales tanto a los **urbanizados, como a los no urbanizados, permite que sean los Estados Miembros los que tengan la facultad de definir ambos supuestos,** sin que plantee problemas en nuestra legislación la entrega de terrenos edificables urbanizados, pues la misma se grava siempre por IVA. **El problema se plantea con los terrenos no urbanizados, pues serán los Estados Miembros los que fijen o determinen cuando son edificables, en definitiva, cuando ha de aplicarse el IVA.** Y, así, España ha optado por entender como terrenos a los que no se aplica la exención del Impuesto a los terrenos “en curso de urbanización”.

**B).3.** Por su parte, **el artículo 13.B.h) de la Sexta Directiva** dispone que: «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: **h) Las entregas de bienes inmuebles no edificados, distintas a las de los terrenos edificables** contempladas en la letra b) del apartado 3 del artículo 4.»

Se deduce de ello la **exención** de las **entregas de terrenos no edificados,** correspondiendo a los Estados Miembros fijar las condiciones para ello, en aras del cumplimiento del principio de generalidad vertical -eso es lo que quiere decirse en la norma al indicar el fin de asegurar una aplicación correcta y simple de las exenciones-; y **el sometimiento a gravamen de los terrenos edificables, estén o no urbanizados,** siendo los Estados Miembros los que fijarán que terrenos tienen la condición de edificables.

La transposición de dicha norma por el Estado español se realiza en el **artículo 20.Uno.20º de la LIVA** al regular la exención de la entrega de terrenos no edificables al disponer que: «**Están exentas las entregas de terrenos** rústicos y demás **no edificables,** incluidas las construcciones de cualquier naturaleza en ellos enclavadas indispensables para el desarrollo de una explotación

agraria. **La exención no se extiende, aunque se trate de terrenos no edificables, a las entregas de terrenos urbanizados o en curso de urbanización**, realizadas por el promotor de la urbanización, salvo los destinados exclusivamente a parques y jardines públicos o a superficies viales de uso público.»

Se deduce de ello, por lo que aquí nos interesa: la exención de las entregas de terrenos no edificables (en la Directiva, no edificados); y el sometimiento a gravamen, en cuanto que la exención no alcanza a ellos, de los terrenos en curso de urbanización, aunque se trate de terrenos no edificables. En principio, están exentas las entregas de terrenos no edificables aunque no se extiende, y por tanto se grava con el impuesto, a los terrenos en curso de urbanización.

#### **B).4. Comentario sobre la Sentencia del TJCE de 28 de marzo de 1996.**

Siguiendo al autor que antes hemos citado, hemos de decir que el fallo de la sentencia admite poca discusión «incumbe a los Estados miembros definir el concepto de terreno edificable a efectos de la letra h) del punto B del artículo 13 en relación con la letra b) del apartado 3 del artículo 4 de la Sexta Directiva». Por lo que no corresponde al TJCE precisar el grado de urbanización que deba tener un terreno no edificado para calificarlo de terreno edificable a efectos de esta Directiva.

Pero los Estados miembros no pueden hacer un uso arbitrario de la delegación que sobre ellos efectúa la Directiva, como deja bien claro dicha sentencia Así, en su apartado 25, tras afirmar que son los Estados miembros los que deben cumplir la tarea de definir el concepto de «terreno edificable», advierte: «debiendo éstos respetar, claro está, el objetivo perseguido por la letra h) del punto B del artículo 13 de la Sexta Directiva...». Además, a efectos interpretativos, dice en su apartado 24, literalmente, que «del empleo de la conjunción "o" (terreno urbanizado o no) 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». E insiste en el apartado 25 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». **Se desprende de lo anterior que la aplicación del IVA no depende del grado de transformación del terreno sino del hecho de que se vaya a destinar a la construcción, de que se vaya a**

**LA IMPOSICIÓN INDIRECTA Y EL TRÁFICO INMOBILIARIO (IVA E ITP-AJD)...  
ESPECIAL REFERENCIA A LA TRANSMISIÓN Y URBANIZACIÓN DE TERRENOS  
(SEGUNDA PARTE)**

incorporar a un proceso productivo de construcción de edificación, lo que es coherente con el principio de neutralidad y de generalidad vertical.

Dicha sentencia afirma, también, que los Estados Miembros deben definir de acuerdo a su normativa interna el momento a partir del cual un terreno se destina a la edificación lo que no depende, según el Tribunal, de su estado físico.

Llegamos así a que la interpretación que realiza la sentencia es bien distinta de la que recogió la exposición de motivos de la LIVA de 1985, en la que se basa la sentencia del TS antes referida para fundamentar su fallo y que alude a que «siguiendo los criterios de la Sexta Directiva, la Ley exonera las entregas de terrenos que no sean inmediatamente aptos para la edificación». La Directiva no exige ni concreta en dicho artículo 13 el requisito de la inmediatez; lo que es determinante en criterio del TJCE no es la aptitud inmediata de un terreno para ser edificado, que dependerá evidentemente de su estado físico, sino que **el destino de dicho terreno sea la edificación.**

Se trataría ahora de averiguar **cuándo el destino de un terreno es la edificación** a lo que la legislación del IVA no da solución y se ha de acudir a la legislación urbanística. Y la respuesta está en la nueva Ley del Suelo en relación con la respuesta a la **pregunta de cuándo o en qué momento surge la obligación de urbanizar.** Para ello se requiere **la aprobación y eficacia de todos los instrumentos de ordenación y ejecución. En definitiva se vuelve por éste camino a los criterios de la Audiencia Nacional** y según ésta, ello sucede cuando se aprueban definitivamente los instrumentos del planeamiento urbanístico, pues a partir de ese momento nace el derecho a urbanizar, y **a mi juicio, el momento, concretamente, relevante es cuando se aprueba el PROYECTO DE URBANIZACIÓN.** No obstante, la nueva Ley del Suelo establece algunas normas que pueden llevar a criterio distinto.

#### **1.4.3.3. Análisis desde la perspectiva urbanística.**

**A) Inicio de las actuaciones de urbanización.**

Las actuaciones de urbanización se entienden iniciadas en el momento en que una vez aprobados y eficaces todos los instrumentos de ordenación y ejecución empieza la ejecución material: el acta de replanteo.

La **atribución del derecho a urbanizar**, mediante la ejecución de los planes de urbanismo, puede recaer como vimos en la primera parte en la Administración, en los propietarios –a través de la correspondiente Junta de Compensación salvo que se trate de titular único– o en terceros agentes.

El **derecho a urbanizar genera una actividad empresarial** orientada a la **producción de solares**. De acuerdo con la nueva Ley del Suelo «**Las actuaciones de urbanización** se entienden iniciadas en el momento en que, una vez aprobados y eficaces todos los instrumentos de ordenación y ejecución precisos, **empieza la ejecución material**».

**Parece que la Ley da ya un criterio al que, con seguridad, podemos acogernos para saber cuándo se entienden iniciadas las obras en curso de urbanización.**

**Los instrumentos de ordenación y ejecución se constituyen en presupuesto legitimador para el inicio de las obras de urbanización**, lo que supone la aprobación y eficacia de todos los instrumentos de ordenación y ejecución, los cuales, qué duda cabe, habrán implicado ya la **contracción de determinados gastos**. Lo siguiente será **suscribir los correspondientes contratos de ejecución de obras de urbanización**, que implicarán igualmente **gastos y asunción de obligaciones**, y comenzar lo que es la **ejecución material de las mismas**.

Y cabe preguntarse, de acuerdo con dicho artículo 14 de la Ley del Suelo, ¿cuándo comienza la ejecución material? El mismo artículo nos responde con una presunción: «se presumirán iniciadas **cuando exista acto administrativo o notarial que dé fe del comienzo de las obras**». Se trata de un hecho que podrá acreditarse por cualquiera de los medios de prueba admisibles en Derecho.

**LA IMPOSICIÓN INDIRECTA Y EL TRÁFICO INMOBILIARIO (IVA E ITP-AJD)...  
ESPECIAL REFERENCIA A LA TRANSMISIÓN Y URBANIZACIÓN DE TERRENOS  
(SEGUNDA PARTE)**

Las obras de urbanización, como cualquier otra obra, **requerirán levantar el acta previa de replanteo, o de comienzo**, que deberá ser firmada por el director de obra y, en caso de iniciativa privada, por los representantes del agente urbanizador y el de la empresa urbanizadora; ese acto será el modo normal para acreditar la iniciación.

Y, el **paso primero**, consiste en **levantar el acta de replanteo o comienzo de las obras**. Ésta puede definirse, en general, como «el acto en virtud del cual se traslada a la realidad física del terreno, lo que aparece en un plano, procediendo al señalamiento de los vértices por medio de hitos e incluso marcando sus líneas perimetrales, y constatando que el proyecto es ejecutable en la parcela de que se trate». En dicho acto del replanteo **suele fijarse, como se dijo, el día inicial del cómputo del plazo de ejecución pactado y la autorización de inicio de obras** que ha de ser suscrita por el constructor [artículo 11.2.f) Ley Ordenación de la Edificación, LOE], por el director de obra [artículo 12.1.b) LOE], por el director de ejecución de la obra [artículo 13.2.e) LOE] y por el promotor. En dicha acta se suelen recoger **dos manifestaciones**, la que se refiere a la **identificación física del terreno**, sus detalles, y su aceptación por las partes que la suscriben; y, en segundo lugar, la **autorización al contratista para iniciar las obras y el plazo de las mismas**.

Y decimos que es **el acta de replanteo, pues es en ése momento cuando se autoriza el inicio de las obras y cuando es ya obligación del contratista que debe realizar la urbanización la realización de las mismas** y el que tiene a su favor, y a su contra, el plazo de realizarlas.

Es en ese momento **cuando surgen para sus titulares los deberes que contempla la Ley del Suelo**: entregar a la Administración el suelo reservado para viales, espacios libres, zonas verdes y el resto de dotaciones públicas; entregar a la Administración, y con destino a Patrimonio Público de Suelo, el suelo libre de cargas de urbanización correspondiente al porcentaje de edificabilidad media ponderada de la actuación o del ámbito superior de referencia en que ésta se incluya, que fije la legislación autonómica y que no podrá ser inferior al 5% ni superior al 15%, y excepcionalmente y de forma motivada hasta el 20%; **costear y, en su caso, ejecutar todas las obras de urbanización previstas en la actuación correspondiente**, etc.

Es decir, es a partir de ese momento cuando la legislación urbanística imputa el nacimiento de dichos deberes entre los que se encuentra el de “costear y ejecutar todas las obras de urbanización”. Alude a “coste”, el cual ha de ser entendido en términos económicos como aplicación o consumo de recursos al proceso de producción; o contablemente como la imputación del gasto consumido o aplicado al proceso de producción. Y, también, se refiere a “costear”, es decir lo vincula temporalmente, como obligación de realizar los gastos (entendido como equivalente monetario de toda adquisición de bienes y o servicios que puede ser pagado a contado o a crédito mediante su aplazamiento) necesarios para, a medida de que se vaya realizando el proceso productivo de transformación, ir aplicando dichos gastos al mismo, formándose el coste de dicho proceso.

Por tanto, tenemos un criterio de la legislación urbanística, tal es que el inicio material de la obras de urbanización se produce con el acta de replanteo, pero lo que se origina con ello es el deber de edificar y, en definitiva, el comienzo de la ejecución material de edificar.

**Pero hemos de realizar cuatro observaciones** a ello: en **primer lugar**, la norma dice que se entienden iniciadas las actuaciones urbanísticas **a los efectos sólo de esta Ley** lo que implica cierta duda de su extensión a otros ámbitos normativos; **segundo, se refiere al aspecto físico o material** cuando dice: «que se entienden iniciadas las obras», mientras que lo que buscamos en sede de IVA, según la Sexta Directiva, es **determinar el momento en que el terreno se va a destinar a la edificación**, que evidentemente es anterior, pues la determinación para ese fin se consigue con la aprobación del Proyecto de Urbanización; tercero, con el acta de replanteo nacen los deberes de urbanizar pero el derecho de urbanizar un concreto y determinado terreno nace con la aprobación del Proyecto de Urbanización; y, cuarto, qué ocurre en los casos en que no puede llevarse a cabo la urbanización y se ha incurrido en gastos y costes de urbanización y pensemos que en ese ínterin se entregan terrenos. Se hace muy difícil la aplicación del criterio de la DGT para estos casos, pues sería entrar en una casuística muy concreta, pero sí nos da un criterio general el artículo 26 de la Ley del Suelo, que establece que cuando devengan inútiles las actuaciones de urbanización se indemnizarán determinados gastos y costes entre los que se encuentran, entre otros, aquellos en que se haya incurrido para la elaboración de los proyectos técnicos de los instrumentos de ordenación y

**LA IMPOSICIÓN INDIRECTA Y EL TRÁFICO INMOBILIARIO (IVA E ITP-AJD)...  
ESPECIAL REFERENCIA A LA TRANSMISIÓN Y URBANIZACIÓN DE TERRENOS  
(SEGUNDA PARTE)**

ejecución. Lo que nos pone de manifiesto es que esos gastos existen y se dan en el proceso de urbanización, se reconocen legalmente.

**B) El criterio de la aprobación de los instrumentos de ordenación y ejecución.**

En línea con lo apuntado, como se acaba de ver, el artículo 26 de la nueva Ley del Suelo regula la indemnización de la iniciativa y la promoción de actuaciones de urbanización cuando devengan inútiles y precisa que dará derecho a los **siguientes “gastos” y “costes”** que se tasarán por su importe, con el incremento por la tasa libre de riesgo y la prima de riesgo, en concreto contempla:

a) Aquellos en que se haya incurrido para la elaboración del proyecto o proyectos técnicos de los instrumentos de ordenación y ejecución que sean necesarios, conforme a la legislación de la ordenación territorial y urbanística, para legitimar una actuación de urbanización.

b) Los de las obras acometidas y los de financiación, gestión y promoción precisos para la ejecución de la actuación.

c) Las indemnizaciones pagadas.

Observemos, que la propia Ley regula el supuesto de valoración de determinadas partidas caso de que no llegue a llevarse a cabo la urbanización, y alude a gastos en que se haya incurrido en la elaboración de proyectos de instrumentos de ordenación y ejecución. Insistimos, pues, en que se han de indemnizar los gastos necesarios en que se incurre para el logro de los llamados presupuestos legitimadores del inicio de obras de urbanización.

**1.4.4. Conclusión**

El criterio que se defiende es que, en base a todo lo anterior, el momento en que **debe de considerarse que un terreno está en curso de urbanización es cuando se aprueba el Proyecto de Urbanización pues desde entonces ese terreno se va a destinar a la edificación** y ello es pacífico desde todas las perspectivas analizadas. En caso de seguirse el criterio de la DGT, el

momento para considerar el inicio de las obras y la condición de empresario urbanizador ocasional debería de ser el momento del acta de replanteo y los gastos anteriores de proyectos serían gastos deducibles previos al inicio de la actividad.

## **2. EXENCIONES PREVISTAS EN EL ARTÍCULO 45.I) DE LA LITP EN LA RELACIÓN CON LA ADQUISICIÓN DE TERRENOS Y ACTOS JURÍDICOS RELATIVOS A LA CONSTRUCCIÓN DE VIVIENDAS DE PROTECCIÓN OFICIAL: SITUACIÓN ANTES DE LA ENTRADA EN VIGOR DE LA LEY 4/2008**

En este apartado nos referiremos a la regulación anterior a la modificación del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre) que se llevó a cabo por la Ley 4/2008, de 23 de diciembre, por la que se suprime el gravamen del Impuesto sobre el Patrimonio, se generaliza el sistema de devolución mensual en el Impuesto sobre el Valor Añadido, y se introducen otras modificaciones en la normativa tributaria.

En la etapa analizada, hay que recordar que en relación con la exención por adquisición de terrenos para la construcción de VPO, ha de recogerse lo dispuesto en el artículo 45.I de la LITP que establece dos exenciones que resultan revelantes, reguladas —respectivamente— en el apartado 12 del artículo 45.I.B) y en el artículo 45. I.C).2.

### **2.1. Transmisión de solares y escrituras públicas relacionadas con VPO**

El artículo 45.I.B).12 TRITP-AJD estableció que estarán exentas: «La **transmisión de solares** y la cesión del derecho de superficie para la construcción de edificios en régimen de viviendas de protección oficial; **las escrituras públicas otorgadas para formalizar actos y contratos** relacionados con viviendas de protección oficial en cuanto al gravamen sobre actos jurídicos documentados.»

**LA IMPOSICIÓN INDIRECTA Y EL TRÁFICO INMOBILIARIO (IVA E ITP-AJD)...  
ESPECIAL REFERENCIA A LA TRANSMISIÓN Y URBANIZACIÓN DE TERRENOS  
(SEGUNDA PARTE)**

Y continua dicho artículo que: «**para el reconocimiento del beneficio** en relación con la transmisión de los solares y la cesión del derecho de superficie **bastará que se consigne en el documento** que el contrato se otorga con la finalidad de construir viviendas de protección oficial y quedará sin efecto si transcurriesen tres años a partir de dicho reconocimiento sin que obtenga la calificación provisional.»

## **2.2. Exenciones del artículo 45.I.C).2 del la LITP**

**En la etapa ahora examinada, el artículo 45.I.C).2 de la LITP declara vigentes las exenciones previstas en el Real Decreto-Ley 12/1980, de 26 de septiembre, sobre actuaciones del Estado en materia de VPO, y que en su artículo 1º.2.1 dispone:** «2. A efectos de lo dispuesto en el apartado anterior, las exenciones, bonificaciones y demás beneficios fiscales regulados en la legislación vigente para las viviendas de protección oficial se extenderán a las siguientes actuaciones en materia de vivienda: 1.ª Las transmisiones de terrenos destinados a la construcción de viviendas de protección oficial.»

En función de lo recogido en ambas normas, al adquirirse terrenos destinados a la construcción de VPO cabe distinguir las dos siguientes exenciones según estén en sede de TPO o de AJD:

a).- **Exención** en el ámbito de la **modalidad de TPO** que únicamente abarca la adquisición de “solares”, de acuerdo con lo previsto en el artículo 45 I B) 12; y que, en función de la **interpretación que se le dé a lo dispuesto en el Real Decreto-Ley 12/1980 (artículo 1º.2.1)**, podría **extenderse a otros terrenos** que, sin ser calificados como solares, vayan destinados a la construcción de VPO.

b).- **Exención** en el ámbito de la **modalidad de AJD**, cuota variable, respecto de la formalización en escritura pública de la compraventa de terrenos que vayan a destinarse a VPO, **cualquiera que sea su calificación urbanística, ya sea la de solar o no.**

### **2.2.1. Tratamiento en la modalidad de TPO si los terrenos adquiridos no tienen la calificación de solar.**

Si estamos en presencia de terrenos que no puedan calificarse de solares, ya por ser rústicos, o urbanizables que no tengan la consideración de edificables, ni estén urbanizados ni en curso de urbanización, desde el punto de vista del IVA —según recogimos anteriormente— estaremos en presencia de transmisión sujeta a IVA si el vendedor es empresario, pero exenta del mismo; por lo que estará sujeta y no exenta de TPO salvo renuncia expresa a la exención del IVA.

A la vista de ello surgen dos dudas: en primer lugar, si resultará de aplicación la exención en virtud de lo previsto en el artículo 1º 2.1 del RD- Ley 12/1980, que amplía el beneficio fiscal de la exención **a cualquier tipo de terreno con independencia de su calificación urbanística**; y en segundo lugar, si al no tratarse de solares, tampoco estarían sometidos al plazo temporal de los tres años que se exige a los solares para conseguir la calificación provisional de VPO y tener derecho a la exención.

**El criterio jurisprudencial y de la DGT, sobre la aplicación de esta exención, ha sido contradictorio** y también la doctrina que ha tratado el tema.

a) Así, **a favor de la aplicación de la exención** del TPO a la adquisición de terrenos que todavía no son solares y, en definitiva, de la vigencia de la norma especial se ha manifestado la DGT en consultas de fecha 11-10-1994 y 24-9-2001.

En la doctrina sustentan dicha opinión: Javier Máximo Juárez González, y Antonio Martínez Lafuente, quien expresamente cita que la redacción de las exenciones del Real Decreto-Ley 12/1980 son extensibles a todas las transmisiones de terrenos en materia de VPO. También Colomer Ferrándiz, citando la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Galicia de 20-11-2003 que admitió la exención respecto de la adquisición de unos terrenos que no eran solares.

b) En sentido contrario a esta posición se han manifestado el Tribunal Económico-Administrativo Central en resolución de 18 de julio de 2001, si bien la misma no alude al RD-Ley 12/1980, quizá

por no ser alegado, y varios autores coordinados por Carlos Colomer Ferrándiz en la página 556 de “El Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados: normativa comentada” (Editorial Centro de Estudios del Colegio de Registradores de España, Madrid 2005).

c) A la vista de lo anterior, no puede afirmarse tajantemente la posibilidad de aplicar la exención del TPO en la adquisición de terrenos que no tengan la condición de solares y vayan a ser destinados a la construcción de VPO.

No obstante, de la literalidad del Real Decreto Ley 12/1980 y la existencia de las consultas de la DGT citadas en nuestra opinión parece clara la aplicación de la exención.

**2.2.2. La exención de AJD a la adquisición de terrenos que no tengan la calificación de solares.** En el caso de que se renunciara a la exención del IVA en la adquisición de los terrenos y esta quedara, por tanto, sujeta y no exenta de IVA y sujeta a AJD, la aplicación de la exención prevista en el artículo 45.I.B) es pacífica, puesto que cualquier acto relacionado con la adquisición de VPO está exento de esta modalidad del ITP-AJD.

### **2.2.3. Modificaciones introducidas por la Ley 4/2008.**

Con el objetivo de reducir la dispersión en la materia y aclarar determinados extremos se da nueva redacción al artículo 45.I.B).12 del Texto Refundido del ITP-AJD, configurando la exención en los siguientes términos:

«a) La transmisión de terrenos y solares y la cesión del derecho de superficie para la construcción de edificios en régimen de viviendas de protección oficial. Los préstamos hipotecarios solicitados para la adquisición de aquellos, en cuanto al gravamen de actos jurídicos documentados.

b) Las escrituras públicas otorgadas para formalizar actos o contratos relacionados con la construcción de edificios en régimen de «viviendas de protección oficial», siempre que se hubiera solicitado dicho régimen a la Administración competente en dicha materia.

c) Las escrituras públicas otorgadas para formalizar la primera transmisión de viviendas de protección oficial, una vez obtenida la calificación definitiva.

d) La constitución de préstamos hipotecarios para la adquisición exclusiva de viviendas de protección oficial y sus anejos inseparables, con el límite máximo del precio de la citada vivienda, y siempre que este último no exceda de los precios máximos establecidos para las referidas viviendas de protección oficial.

e) La constitución de sociedades y la ampliación de capital, cuando tengan por exclusivo objeto la promoción o construcción de edificios en régimen de protección oficial.»

Dispone dicho precepto que para el reconocimiento de las exenciones previstas en las letras a) y b) anteriores bastará que se consigne en el documento que el contrato se otorga con la finalidad de construir viviendas de protección oficial y quedará sin efecto si transcurriesen tres años a partir de dicho reconocimiento sin que obtenga la calificación o declaración provisional o cuatro años si se trata de terrenos. La exención se entenderá concedida con carácter provisional y condicionada al cumplimiento que en cada caso exijan las disposiciones vigentes para esta clase de viviendas. En el supuesto de las letras a) y b) de este apartado. Asimismo, la norma transcrita establece que el cómputo del plazo de prescripción previsto en el artículo 67 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, comenzará a contarse una vez transcurrido el plazo de tres o cuatro años de exención provisional. Considerando las competencias autonómicas en materia de vivienda protegida, termina el precepto aclarando que «las exenciones previstas en dicho número se aplicarán también a aquéllas que, con protección pública, dimanen de la legislación propia de las Comunidades Autónomas, siempre que los parámetros de superficie máxima protegible, precio de la vivienda y límite de ingresos de los adquirentes no excedan de los establecidos en la norma estatal para las viviendas de protección oficial»

### **3. LA CUESTIÓN SOBRE LA RENUNCIA A LA EXENCIÓN DEL IVA**

#### **3.1. Planteamiento del problema**

Uno de las cuestiones habituales, que señalábamos como más problemática, en la relación entre el IVA y TPO es el de las operaciones inmobiliarios sujetas y exentas del IVA, cuando se permite,

**LA IMPOSICIÓN INDIRECTA Y EL TRÁFICO INMOBILIARIO (IVA E ITP-AJD)...  
ESPECIAL REFERENCIA A LA TRANSMISIÓN Y URBANIZACIÓN DE TERRENOS  
(SEGUNDA PARTE)**

para evitar la aplicación de TPO, la renuncia a la exención del IVA, siempre que se den los requisitos que establece el artículo 20.dos de la LIVA en los supuestos contemplados en los apartados 20, 21 y 22. Y, especialmente, problemática lo ha sido en relación con la transmisión de terrenos en curso de urbanización, en aquellos casos en que estimándose que era operación sujeta y no exenta, se repercutía el IVA y luego al liquidarse AJD los órganos gestores de las Comunidades Autónomas calificaban la operación como sujeta a TPO, al no darse las condiciones de obras en curso de urbanización, y además se impedía la sujeción y no exención al IVA por la renuncia, al no reunir ésta los requisitos formales de la normativa del IVA, con los inconvenientes citados en otra parte de este trabajo.

La complicación ha venido por la existencia de determinadas interpretaciones, por parte de los órganos de gestión de las CCAA, derivadas de la exigencia de determinados requisitos en relación con dicha renuncia, sometiendo a TPO operaciones respecto de las que se había producido la renuncia, ya expresamente, ya por la vía indirecta de la repercusión del IVA en la escritura, y respecto de las que se había producido el ingreso del IVA correspondiente en la Administración Estatal, con los costes de recurrir y financieros por aval. Hay que recordar que el IVA lo gestiona la Administración del Estado y las consultas que viene emitiendo por medio de la DGT vienen interpretando de manera flexible el cumplimiento de los requisitos de la renuncia, atendiendo al espíritu y finalidad de la norma.

La fuente de problemas, más frecuente, está relacionada con la no consignación en la escritura de compraventa, expresamente, de la renuncia a la exención aunque el IVA se haya repercutido; también, han sido y son reacias las Oficinas liquidadoras a aceptar las renunciaciones a la exención del IVA cuando el adquirente es persona física con los problemas de prueba que ello acarrea.

### ***3.2 Requisitos de la renuncia a la exención del IVA***

La renuncia a la exención del IVA implica el gravamen por este Impuesto, en lugar de TPO, en mandato directo de la Sexta Directiva, con deducción total de las cuotas así soportadas por las correspondientes adquisiciones de inmuebles.

En los casos en que es admisible dicha renuncia, es el transmitente el que podrá acogerse a la misma y, por tanto, repercutir el impuesto al tipo impositivo correspondiente, siempre y cuando el adquirente también sea sujeto pasivo del IVA y tenga derecho a deducir el 100 % de las cuotas que soporta.

La renuncia a la exención está regulada en los artículos 20.DOS de la LIVA y 8.1 del RIVA que establecen los siguientes requisitos:

### 3.2.1. Requisitos objetivos.

La renuncia sólo procede en relación con las **exenciones reguladas en los apartados 20º a 22º del artículo 20.uno de la LIVA** y que en concreto son: **entregas de terrenos rústicos y no edificables; aportaciones de terrenos a Juntas de compensación y posteriores adjudicaciones por parte de éstas; y segundas entregas de edificaciones.**

**No procede**, en cambio, en el supuesto de la exención del **punto 23º** relativo a los **arrendamientos, constitución y transmisión de derechos reales de goce y disfrute** sobre terrenos y edificios. **Ni**, tampoco, al no estar sujeta la operación, en caso de **transmisión de inmuebles incluidos en la transmisión de la totalidad de un patrimonio empresarial.**

### 3.2.2. Requisitos Subjetivos.

**1.- El renunciante** es el sujeto pasivo del IVA de la operación, es decir, **el transmitente**, que ha de actuar en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional; y en todo caso cuando sea sociedad mercantil.

**2.- Respecto del adquirente** se exigen dos requisitos: primero que sea, también, sujeto pasivo del IVA que actúe en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional; y, en segundo lugar, debe tener derecho a la deducción total del IVA soportado por la correspondiente adquisición.

**LA IMPOSICIÓN INDIRECTA Y EL TRÁFICO INMOBILIARIO (IVA E ITP-AJD)...  
ESPECIAL REFERENCIA A LA TRANSMISIÓN Y URBANIZACIÓN DE TERRENOS  
(SEGUNDA PARTE)**

**En cuanto a la condición de sujeto pasivo** del impuesto, no plantea problemas cuando es una sociedad mercantil, ya que siempre son sujetos pasivos del impuesto y se considera, en principio, que todas sus operaciones se realizan en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional; aunque desde el punto de vista de la operación jurídica concreta que genera la entrega, se ha considerado en un caso de **adquisición del inmueble realizada en dación en pago de deudas** que no forma parte de su actividad empresarial, **sin que pueda tener lugar la renuncia**, en este caso ( STSJ de Baleares de 15 de septiembre de 1998).

Mayor es la problemática en relación a **adquirentes personas físicas** ya que ha de **probarse** tanto su condición de sujeto pasivo del IVA, como que actúa en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional. Así, **son medios de prueba:** el alta en el IAE y la declaración del IRPF respecto del concepto de actividad económica. Incluso, hay casos en que se tiene la condición de empresario a efectos de IVA y no se requiere alta en el IAE, como ocurre en los arrendamientos de locales de negocios, debiendo de justificarse dicha condición con las declaraciones trimestrales del IVA.

**Por lo que respecta al derecho a la deducción total**, se entiende que concurre cuando el porcentaje de deducción provisionalmente aplicable en el año en que se haya de soportar el impuesto permita su deducción íntegra, es decir, **cuando se posea una prorrata del 100%**.

### **3.2.3. Requisitos formales.**

El artículo 8.1 del RIVA establece **dos requisitos de carácter formal**. Por una parte, que la renuncia debe **comunicarse fehacientemente al adquirente con carácter previo o simultáneo**. Y, de otra, que debe justificarse con una **declaración suscrita por el adquirente, por escrito, al sujeto pasivo en el sentido de que éste cumple dichos requisitos**, es decir que es sujeto pasivo con derecho a la deducción total del impuesto.

La normativa del IVA concibe esta declaración como **acto interpartes**, aunque **expreso y con comunicación por escrito de dichas circunstancias**, sin que sea preciso presentar la misma ante la Administración de Hacienda.

Con estos dos últimos requisitos, por vía reglamentaria, **se ha querido revestir a la renuncia de un carácter formalista**, con la finalidad de que resulte **evidente que ambas partes manifiesten con eficacia respecto de tercero (Hacienda Pública) que la entrega del bien quede sujeta al IVA.**

### *3.3. Distintas interpretaciones tanto de las Administraciones tributarias como de los Tribunales*

La validez y forma del ejercicio de la renuncia, ha dado lugar a **distintas interpretaciones por parte de las distintas Administraciones**. Así, en la **Administración Tributaria del Estado**, el **criterio estrictamente formalista ha ido cediendo**, en el seno de la propia Dirección General de Tributos, **ante una interpretación más flexible y finalista y, ya es doctrina administrativa consolidada, la que «considera renuncia comunicada fehacientemente a la constancia en la escritura pública de la repercusión del IVA y de que el transmitente ha recibido una suma de dinero en concepto de Impuesto sobre el Valor Añadido, dando carta de pago de ello, aunque no aparezca la renuncia expresa a la exención en la propia escritura pública»**. No obstante, en el seno de las **Administraciones Autonómicas se exige, en todo caso, la declaración específica** suscrita por el adquirente en la que éste acredite su condición de sujeto pasivo con derecho a la deducción total del Impuesto sobre el Valor Añadido soportado, **no considerándose suficiente la simple declaración en la escritura del hecho de haberse repercutido el IVA.**

Pero, **además, distinta ha sido la interpretación de los Tribunales e incluso algunas veces el mismo Tribunal cambia de opinión**, como ocurrió con el TSJ de Cataluña que ha adoptado **posiciones distintas en las sentencias de 31 de diciembre de 1999 y de 27 de marzo de 2000.**

### *3.4. Doctrina espiritualista recogida en las últimas sentencias del Tribunal Supremo*

Finalmente **incluso la posición del Tribunal Supremo a lo largo de estos últimos años ha oscilado entre posturas formalistas y finalistas** aunque, ya, a partir de la sentencia de 14 de marzo de 2006 queda clara su toma de posición por la posición espiritualista siguiendo una interpretación

**LA IMPOSICIÓN INDIRECTA Y EL TRÁFICO INMOBILIARIO (IVA E ITP-AJD)...  
ESPECIAL REFERENCIA A LA TRANSMISIÓN Y URBANIZACIÓN DE TERRENOS  
(SEGUNDA PARTE)**

similar a la de la DGT. Y esta posición se reafirma con la **sentencia de dicho Tribunal de 24 de enero de 2007**, que es su fundamento cuarto afirma que: *«podrá renunciar a la correspondiente exención del IVA, siempre que el adquirente de los inmuebles cumpla los siguiente requisitos:*

*a) Que el adquirente sea un sujeto pasivo del IVA que actúe en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional.*

*b) Que el adquirente tenga derecho a la deducción total del IVA soportado por la correspondiente adquisición.*

*A estos dos requisitos materiales o sustantivos, el art. 8.1 del Reglamento del IVA, aprobado por RD 1624/1992, de 29 de diciembre, añade dos requisitos formales:*

*a) El transmitente deberá comunicar fehacientemente al adquirente la **renuncia a la exención** con carácter previo o simultáneo a la entrega de los correspondientes bienes para que el adquirente conozca cuál va a ser el régimen de tributación aplicable a la operación, esto es, para dotar al mismo de la necesaria seguridad jurídica.*

*La obligación del transmitente de comunicar la **renuncia a la exención** al adquirente, en cuanto comporta por una lado la sujeción al Impuesto, y por otro la no sujeción al Impuesto de Transmisiones Patrimoniales al ser aplicable el ap. 5 del art. 7 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por RD Legislativo. 1/1993, de 24 de septiembre, pretende evitar la duplicidad impositiva que se produciría si el adquirente presentara de inmediato su declaración por el Impuesto de Transmisiones.*

*b) La **renuncia** se practicará por cada operación realizada por el sujeto pasivo y, en todo caso, deberá justificarse con una declaración suscrita por el adquirente en la que éste haga constar su condición de sujeto pasivo con derecho a la deducción total del IVA soportado por las adquisiciones de los correspondientes bienes inmuebles. El derecho a la deducción no es una consecuencia de la **renuncia a la exención**, sino un requisito de la misma; en cambio, sí es una consecuencia el ejercicio del derecho a deducir.*

*Estas exigencias formales han de ser apreciadas desde la perspectiva de la finalidad de la norma, debiendo recordarse que, según se reconoce en la exposición de motivos de la Ley 37/1992, en su ap. 4.6 , la posibilidad de **renuncia a las exenciones** de determinadas operaciones inmobiliarias se establece para evitar las consecuencias de la ruptura de la cadena de las deducciones producida por las **exenciones**, ya que éstas por las operaciones inmobiliarias no otorgan el derecho de deducir las cuotas soportadas en la adquisición de los bienes, quedando dichas cuotas definitivamente a cargo del transmitente, como si fuera consumidor final de los bienes, debiendo el adquirente soportar, además, el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales.*

*Por todo ello, la opción por la **renuncia de la exención** tiende a evitar las anteriores distorsiones que se producen, en la cadena de deducciones, en tanto el bien inmueble se mantiene dentro del proceso de*

distribución empresarial, suponiendo para el adquirente una disminución de costes empresariales, ya que las cuotas del Impuesto soportadas pueden ser objeto de recuperación. En todo caso, concluye el ap. 4.6 de la Exposición de Motivos de la L 37/1992, considerando que el efecto que se persigue es permitir el ejercicio de las deducciones, la **renuncia a la exención** sólo procede cuando el destinatario de las operaciones exentas es sujeto pasivo con derecho a la deducción total de las cuotas soportadas.

Hay que poner énfasis en que la opción de **renuncia** debe ser ejercitada por el transmitente, ya que él es el sujeto pasivo del impuesto, pero como la posibilidad de optar está subordinada al cumplimiento de determinados requisitos que dependen del adquirente, sólo podrá aplicarse la misma si éste está interesado en ella, estableciéndose, por ello, como requisito previo al ejercicio de la **renuncia** por parte del transmitente, la tenencia por éste de una declaración, suscrita por el adquirente, en la que haga constar su condición de sujeto pasivo del impuesto, así como su afirmación de tener derecho a la deducción total del **IVA** a soportar con ocasión de la adquisición inmobiliaria objeto de la **renuncia**.

2. La **renuncia a la exención del IVA** por el sujeto pasivo no necesita de **renuncia** expresa por el transmitente en escritura pública. Basta que las partes se comuniquen la voluntad de **renuncia** y el cumplimiento de las condiciones para la misma, siendo estas comunicaciones entre las partes fehacientes y por escrito, sin que sea necesario la protocolización notarial de las comunicaciones para que surtan efectos frente a terceros ni presentar una declaración suscrita por el adquirente ante la Administración de Hacienda de su domicilio fiscal. La **renuncia a la exención del IVA** se concibe como un acto inter-partes y no ante la Hacienda Pública, expreso y con comunicación por escrito de ciertas circunstancias. No puede, pues, negarse validez a la comunicación por el hecho de que no se entregue a la Administración Tributaria con carácter previo a la realización de la operación. La norma únicamente exige que tal comunicación se realice al adquirente. Pero no es exigible, en ningún caso, que el adquirente comunique a la Hacienda Pública que cumple los requisitos exigidos para una válida **renuncia a la exención del IVA**.

Es cierto que la **renuncia** se ha querido revestir de un cierto carácter formalista que condicione esencialmente su validez; por eso no basta con que pueda probarse que se cumplen los dos primeros requisitos materiales más arriba enunciados, sino que han de reflejarse y comunicarse fehacientemente al adquirente con carácter previo o simultáneo a la entrega del bien, pero resulta claro que en precepto alguno se exige que deba reflejarse necesariamente en documento público.

La necesidad de notificación fehaciente no implica necesariamente intervención del Notario, pero sí debe existir constancia efectiva de la notificación, en el momento de la entrega del bien. Normalmente se suele incluir en la propia escritura pública de transmisión, habiendo entendido la Dirección General de Tributos, en R 10 de mayo de 1996, que se considera **renuncia** comunicada fehacientemente la constancia en escritura pública de que el transmitente ha recibido una suma de dinero en concepto de **IVA** aunque no aparezca la

**LA IMPOSICIÓN INDIRECTA Y EL TRÁFICO INMOBILIARIO (IVA E ITP-AJD)...  
ESPECIAL REFERENCIA A LA TRANSMISIÓN Y URBANIZACIÓN DE TERRENOS  
(SEGUNDA PARTE)**

*renuncia expresamente a la **exención**, toda vez que, con la referida indicación, se cumple suficientemente el requisito establecido reglamentariamente, con el que se pretende que ambas partes conozcan el Impuesto al que se somete la operación, mediante una manifestación que igualmente haga fe frente a terceros (la Hacienda Pública en este caso).*

*Por todo ello, hay que entender que no resulta esencial que aparezca literalmente en la escritura una **renuncia** expresa del transmitente a la **exención del IVA**, siendo suficiente la constancia de haberse repercutido el Impuesto en la propia escritura de compraventa, pues de esta forma es incuestionable que adquirente y transmitente manifiestan su intención y conocimiento indubitado de que la operación queda sujeta al **IVA**.*

*En conclusión, lo que verdaderamente interesa no es la constancia en la escritura del término **renuncia**, sino el dato real del cumplimiento del fin perseguido en la norma, que no es otro que el de garantizar la posición del adquirente, frente a repercusiones no queridas, y este fin puede alcanzarse bien mediante la utilización del término **renuncia** en la escritura o a través de cualquier otro del que pueda derivarse que el transmitente **renuncia**, explícita o implícitamente a la **exención**, que propicia una opción en favor de la mecánica del tributo y no la exoneración del gravamen. En la misma línea se han pronunciado las sentencias de esta Sala de 5 de octubre de 2005 (Rec. de casación núm. 7352/2000) y 14 de marzo de 2006 (Rec. núm. 1879/2001).»*

## **4. LA TRANSMISIÓN DE TERRENOS INCLUIDOS EN LA TRANSMISIÓN DE LA TOTALIDAD DE UN PATRIMONIO EMPRESARIAL**

### **4.1. Planteamiento del problema: regulación anterior a la modificación introducida por la Ley 4/2008**

Un caso especial es el de la transmisión de inmuebles incluidos en un patrimonio empresarial que se transmite en su totalidad y cuyo único adquirente es sujeto pasivo del IVA y, en principio, continúe en el ejercicio de la misma actividad empresarial o profesional, que se considera operación no sujeta a IVA y en la que tributan los inmuebles por TPO. Así, en la redacción original de la LIVA, el artículo 7.1.a) dispuso que: «No estarán sujetas al impuesto: 1º. Las siguientes transmisiones de bienes y derechos: a) La transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo realizada a favor de un solo adquirente, cuando éste continúe el ejercicio de las mismas actividades empresariales o profesionales del transmitente.»

Por su parte, el artículo 7.5 del Texto Refundido del ITP-AJD dispone que estarán sujetas a TPO las entregas de aquellos inmuebles que estén incluidos en la transmisión de un patrimonio empresarial cuando, por las circunstancias concurrentes, la transmisión de este patrimonio no quede sujeta al IVA, sin que quepa plantear la renuncia a la exención del IVA.

Algún autor ha señalado que a pesar de que dichas entregas se declaran no sujetas al IVA en realidad y desde un punto de vista material, estamos en presencia de una exención. O mejor dicho, afirma Rodríguez Márquez, nos encontramos ante la regulación simultánea de una exención en IVA por la totalidad de la operación y una sujeción simultánea al TPO en relación a los inmuebles incluidos en aquélla.

En mi opinión, la operación en su globalidad no está sujeta a IVA, ni tampoco a TPO al ser realizada por empresario o profesional en el ejercicio de su actividad, con la excepción dicha de las entregas de inmuebles incluidos en dicha transmisión, que quedarán sujetas a TPO. Esta regla no tendría aplicación si nos encontramos en el seno de una operación societaria sujeta a la modalidad de OS, como ocurriría en los casos de aportación de un patrimonio empresarial, inmuebles incluidos, en los casos de constitución, ampliación de capital o fusión por aplicación de la regla de incompatibilidad entre OS y TPO y llevaría, por tanto, a no sujetar a éste último los inmuebles transmitidos.

La jurisprudencia, a pesar de lo anterior, no siempre afirmó la sujeción a TPO; así niegan la misma las sentencias del TS de 20 de diciembre de 1993, 23 y 29 de marzo de 1995 y 5 de julio de 1995, como señala el autor citado, si bien matiza que en todos los supuestos examinados se trataba de enajenaciones de estaciones de servicios cuya normativa prohíbe la transmisión por separado de los elementos patrimoniales, configurándose la operación como una “universitas iuris”, a la que el derecho da un tratamiento unitario.

#### **4.2. La sentencia del TJCE de 27 de noviembre de 2003**

Así estaban las cosas, hasta que a partir de la sentencia del TJCE (Sala 5.<sup>a</sup>) de 27 noviembre 2003 se eliminó el requisito de la continuidad de la misma actividad en el supuesto de transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial, al disponer en su fallo que :

*«1º.- El art. 5, apartado 8, de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 may. 1977, Sexta Directiva... debe interpretarse en el sentido de que, cuando un Estado miembro ha hecho uso de la facultad conferida de considerar que, a efectos del IVA, la transmisión de un establecimiento mercantil o de una parte autónoma de una empresa, no supone la realización de una entrega de bienes, esta regla de la no entrega se aplica —sin perjuicio de una eventual utilización de la posibilidad de limitar tal aplicación en las condiciones previstas en la segunda frase del mismo apartado— a toda transmisión de un establecimiento mercantil o de una parte autónoma de una empresa, con elementos corporales y, en su caso, incorporales que, conjuntamente, constituyen una empresa o una parte de una empresa capaz de desarrollar una actividad económica autónoma. El beneficiario de la transmisión, no obstante, debe tener la intención de explotar el establecimiento mercantil o la parte de la empresa transmitida y no simplemente de liquidar de inmediato la actividad en cuestión, así como, en su caso, vender las existencias.»*

*»2º.- Cuando un Estado miembro ha hecho uso de la facultad conferida por el art. 5, ap. 8, primera frase, de la Sexta Directiva 77/388, en su versión resultante de la Directiva 95/7, de considerar que, a efectos del IVA, la transmisión de una universalidad de bienes no supone la realización de una entrega de bienes, dicha disposición se opone a que el Estado miembro restrinja la aplicación de esta regla de la no entrega únicamente a las transmisiones de una universalidad de bienes cuyo beneficiario posea una autorización de establecimiento para la actividad económica que esta universalidad permite ejercer.»*

Por tanto dicha sentencia al eliminar el requisito de la continuidad en la misma actividad conlleva a que la simple transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial a favor de un único adquirente es operación no sujeta a IVA y los inmuebles incluidos en dicho patrimonio tributarán por TPO.

---

**Como veremos después, en otro epígrafe, la interpretación de la jurisprudencia comunitaria ha llevado a modificar la primitiva redacción del artículo 7.**

***4.3. Posibilidad de no sujeción a TPO de entregas de inmuebles incluidos en un patrimonio que se transmite en su totalidad***

La no sujeción al IVA en los términos del artículo 7 de LIVA, en su redacción original, a favor de un solo adquirente, pudiendo darse en los casos siguientes:

- 1.- Cuando se realice simplemente la transmisión del patrimonio empresarial, en cuyo caso está no sujeta a IVA y los inmuebles tributan por TPO.
- 2.- Transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial por causa de muerte, en cuyo caso no se aplicará TPO sino el Impuesto sobre Sucesiones.
- 3.- Respecto de las operaciones de concentración empresarial, ya nos hemos referido a ellas en la introducción.

***4.4. Estudio en relación a la transmisión de terrenos: modificación de la doctrina administrativa, en aplicación de la jurisprudencia comunitaria***

A raíz de dicha sentencia del TJCE, que elimina el requisito de continuidad en la misma actividad, la DGT acogió el criterio establecido en la misma y considera no sujetas las transmisiones de terrenos, que si bien objetivamente se consideran sujetas y no exentas, tributan, por tanto, por TPO. Prima en definitiva la consideración de la calificación de lo principal, transmisión totalidad del patrimonio empresarial como operación no sujeta, sobre la calificación de sujeta si consideramos el terreno aisladamente considerado.

Así la DGT en consulta de fecha de 19 de febrero de 2004 dice a este respecto que «*el requisito de que el adquirente ha de continuar en las mismas actividades empresariales o profesionales del transmitente, ha de ser modificado en función de la Sentencia del TSJCE de modo que si bien es necesario que el beneficiario tenga la intención de explotar el establecimiento mercantil o la parte*

**LA IMPOSICIÓN INDIRECTA Y EL TRÁFICO INMOBILIARIO (IVA E ITP-AJD)...  
ESPECIAL REFERENCIA A LA TRANSMISIÓN Y URBANIZACIÓN DE TERRENOS  
(SEGUNDA PARTE)**

*de la empresa transmitida y no simplemente de liquidar de inmediato la actividad en cuestión, no es menos cierto que la actividad económica que realice dicho beneficiario no ha de ser necesariamente la misma que venía desarrollando el transmitente. Por tanto, y de acuerdo con lo expuesto, el supuesto de no sujeción contemplado en el artículo 7 1º, a) de la LIVA, teniendo en cuenta que no es preceptivo que el adquirente desarrolle la misma actividad que realizaba el transmitente».*

En el texto de la consulta se expone el caso de un propietario que se convierte en empresario o profesional por el hecho de atender las cargas de urbanización y que, antes de pagar la totalidad de estas cargas, transmite el terreno en curso de urbanización de que es titular a otro sujeto, con el fin de que el último culmine la actividad urbanizadora para así destinar el terreno a la venta. Sería la misma situación si la transmisión del terreno se produce una vez finalizado todo el proceso de urbanización.

Se consulta si lo dispuesto en el artículo 7.1º.a) de la Ley del Impuesto es aplicable al caso descrito, puesto que el sujeto pasivo está transmitiendo la totalidad de su patrimonio empresarial, ya que es la urbanización de dicho terreno la que le ha convertido en empresario a efectos del impuesto.

Efectivamente, el empresario así considerado transmite la totalidad de su patrimonio empresarial a un tercero que continúa en la realización de actividades empresariales a efectos del Impuesto. Por tanto, parece que se cumplen los requisitos exigidos por la Ley para la aplicación del artículo 7.1º.a), de manera que esta transmisión resultaría no sujeta al Impuesto.

Sin embargo, también hay que tener en cuenta que el transmitente tenía la condición de empresario y, consecuentemente, de sujeto pasivo por aplicación del artículo 5.Uno.d), según el cual: «A los efectos de lo dispuesto en esta Ley, se reputarán empresarios o profesionales: d) Quiénes 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.»

Este precepto tiene su base en el artículo 4.3 de la Directiva 77/388/CEE, de 17 de mayo, Sexta Directiva del Consejo en materia del Impuesto sobre el Valor Añadido, que permite a los Estados miembros considerar en determinados supuestos como empresarios o profesionales a quienes intervengan en la realización de operaciones inmobiliarias aunque sea ocasionalmente. La razón de ser de esta consideración se encuentra en la especial trascendencia que tienen estas operaciones y en la voluntad de no interrumpir la cadena de repercusión y deducción del tributo cuando se realizan operaciones que se encuentran incluidas en un proceso empresarial de producción de inmuebles y se realizan por quienes no tienen la condición, como consecuencia de la realización de otras actividades, de empresario o profesional.

#### ***4.5. Modificaciones operadas en virtud de la Ley 4/2008***

**En la redacción dada por la Ley 4/2008**, vigente desde el 26 de diciembre de 2008, el número 1 del artículo 7 de la LIVA ha sufrido una importante reforma. Efectivamente, al establecer la no sujeción, el legislador se refiere ahora a «la transmisión de un conjunto de elementos corporales y, en su caso, incorporales que, formando parte del patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo, constituyan una unidad económica autónoma capaz de desarrollar una actividad empresarial o profesional por sus propios medios, con independencia del régimen fiscal que a dicha transmisión le resulte de aplicación en el ámbito de otros tributos y del procedente conforme a lo dispuesto en el artículo 4, apartado cuatro, de esta Ley».

Además, se precisa que a los efectos de lo dispuesto en dicho apartado, resultará irrelevante que el adquirente desarrolle la misma actividad a la que estaban afectos los elementos adquiridos u otra diferente, siempre que se acredite por el adquirente la intención de mantener dicha afectación al desarrollo de una actividad empresarial o profesional. En caso de que los bienes y derechos transmitidos, o parte de ellos, se desafecten posteriormente de las actividades empresariales o profesionales que determinan la no sujeción prevista la norma, se precisa que la referida desafectación quedará sujeta al impuesto en la forma establecida para cada caso en dicha Ley. Además se dispone que los adquirentes de los bienes y derechos comprendidos en las transmisiones que se beneficien de la no sujeción se subrogarán, respecto de dichos bienes y derechos, en la

posición del transmitente en cuanto a la aplicación de las normas contenidas en el art. 20, apartado uno, número 22º y en los arts. 92 a 114 de esta Ley.

La exposición de motivos de la Ley 4/12008 da cuenta del sentido de la modificación: “se actualizan los supuestos de no sujeción de las transmisiones globales de patrimonio, adecuando la norma legal a la jurisprudencia comunitaria, básicamente, a la sentencia de 27 de noviembre de 2003, recaída en el Asunto C-497/01, *Zita Modes Sarl*, resolviendo las diversas dudas planteadas en aplicación del precepto que se modifica, el artículo 7.1.º de la Ley antes citada.”

## **5. TRANSMISIÓN DE TERRENOS MEDIANTE PERMUTA INMOBILIARIA**

### **5.1. *Concepto civil de permuta***

La permuta es un contrato por el cual cada uno de los contratantes se obliga a dar una cosa para recibir otra. Por tanto, en el contrato de permuta habrá dos transmisiones, pudiendo estar ambas sujetas a TPO, si los permutantes son particulares; sujetas a IVA, si son empresarios y actúan en el desarrollo de su actividad; o, sujetas a ambos impuestos: si uno es empresario, una sociedad mercantil siempre lo es, que actúa como tal su entrega estará sujeta a IVA siendo el sujeto pasivo el transmitente con la obligación de repercutir el impuesto, y si el otro es persona física particular su transmisión estará sujeta a TPO siendo el sujeto pasivo el adquirente.

Se diferencia entre permuta pura y permuta mixta aludiendo, respectivamente, en el primer caso es cambio de cosa por cosa y en el segundo a cambio de cosa por cosa más dinero o efectivo. Y la regla de interpretación contractual recogida en el Código Civil respecto a las permutas mixtas es la que recoge el artículo 1446 del Código Civil, que dispone que «si el precio de la venta consistiere parte en dinero y parte en otra cosa se calificará el contrato por la intención manifiesta de los contratantes. No constando ésta, se tendrá por permuta, si el valor de la cosa dada en parte del precio excede al del dinero o su equivalente; y por venta en caso contrario».

Nos centraremos en las permutas relacionadas con los terrenos sin que haya una definición fiscal

de permuta, pues en realidad lo que habrá, como ya se ha dicho, serán dos transmisiones que pueden estar ambas sujetas a TPO, si los permutantes son particulares, sujetas a IVA, si son empresarios y actúan en el desarrollo de su actividad o, sujetas, a ambos impuestos, si uno es empresario que actúa como tal (su entrega estará sujeta a IVA ) y el otro particular (estando su transmisión sujeta a TPO).

En relación con los **terrenos urbanizables** que así tengan la consideración por razón del planeamiento urbanístico en los que **aún no haya comenzado el proceso de desarrollo y ejecución urbanística** es normal la figura de la permuta a cambio de urbanización, en virtud de la cual el propietario del terreno cede un porcentaje de su finca a favor de una empresa constructora a cambio de que ésta urbanice el resto de finca que se reserva el propietario pudiendo incorporarse la construcción del techo del porcentaje de finca que se ha reservado el propietario.

## 5.2. Particularidades y reglas

**A) En general**, cuando estemos ante una permuta valen las consideraciones generales en relación al hecho imponible, es decir a la sujeción y exención del IVA o de TPO.

**B). Devengo en las permutas.** Si partimos de que esta operación sea realizada por dos sujetos pasivos del IVA, la determinación del devengo resulta de la aplicación de las reglas generales del impuesto. En realidad hay dos entregas, autónomas o independientes, sin contraprestación dineraria, entendiéndose devengadas cada una de ellas en el momento en que cada bien se ponga a disposición de la otra parte. Si una de las dos entregas es realizada por un no sujeto pasivo del impuesto y la otra por un sujeto pasivo en el desarrollo de su actividad, sólo habría una entrega sujeta al IVA.

**C) Base imponible.** Se puede distinguir entre la permuta pura, total contraprestación en especie, y permuta mixta, parte en especie y parte en dinero.

**a'. Permuta pura (total contraprestación en especie).** En las operaciones cuya contraprestación no consista en dinero se considerará como base imponible la que se hubiese acordado en condiciones normales de mercado, en la misma fase de producción o comercialización, entre partes

**LA IMPOSICIÓN INDIRECTA Y EL TRÁFICO INMOBILIARIO (IVA E ITP-AJD)...  
ESPECIAL REFERENCIA A LA TRANSMISIÓN Y URBANIZACIÓN DE TERRENOS  
(SEGUNDA PARTE)**

que fuesen independientes. Si el importe total de la contraprestación se percibe en especie se aplica la regla del valor de mercado de los bienes o derechos que se entregan por cada parte. Al haber en la permuta dos entregas sujetas, si eran ambas realizadas por sujetos pasivos del impuesto, siendo una contraprestación de la otra, deben de valorarse cada entrega en función del valor de mercado del bien que se entrega. Así si X entrega un bien “A” a Y, que le entrega a cambio un bien “B”, la entrega de X se valora por el valor de mercado del bien “A” y la entrega de Y por el valor de mercado del bien de “B”.

**b'. Permuta mixta (contraprestación parcialmente en especie).** Cuando la contraprestación consista parcialmente en dinero y parte en bienes o derechos, se considerará base imponible el resultado de añadir al valor en el mercado de la parte no dineraria de la contraprestación, el importe de la parte dineraria de la misma, siempre que dicho resultado fuere superior al determinado por aplicación de lo dispuesto en la regla anterior de total contraprestación en especie. Ésta regla se aplicará con independencia de que desde el punto de vista del artículo 1446 del Código Civil nos encontremos ante una permuta o una compraventa.

***5.3 Aplicación a un supuesto concreto de permuta mixta de terrenos sujeta a IVA a cambio de viviendas de futura construcción y de efectivo***

La base imponible, importe de la contraprestación, será el valor de los inmuebles en ese momento, cálculo o valoración que tendrá un carácter provisional, sin perjuicio de que en el futuro se pueda rectificar al alza en el supuesto de que el valor en el futuro sea más alto cuando se conozca de forma definitiva.

Así, por ejemplo, si el valor de mercado de los terrenos al formalizarse la permuta fuera de 5.000.000 euros y a cambio se van a recibir cuatro viviendas a construir en el futuro, más la entrega de 2.000.000 euros, las liquidaciones de los dos hechos imposables o transmisiones configuradoras de la permuta serían las siguientes bajo las tres hipótesis que contemplamos.

**5.3.1. Primera hipótesis:**

Valor de las viviendas en el momento de la transmisión del terreno o solar: 3.600.000 euros

(900.000 euros cada una de ellas).

Valor de mercado del solar 5.000.000 euros

Valor de las viviendas a la puesta a disposición una vez concluidas: 4.000.000 euros.

### **A) Dos liquidaciones en el momento de la formalización de la permuta :**

#### **1º.- Transmisión o entrega del solar.**

La suma del valor de mercado de las viviendas en ese momento y el efectivo asciende a: 3.600.000 euros, más 2.000.000 euros: 5.600.000 euros, que es superior al valor de mercado del terreno en ese momento que es 5.000.000 euros.

Base imponible de la entrega del solar: 5.600.000 euros.

Tipo: 16%.

Cuota a repercutir: 896.000 euros

Sujeto que repercute el IVA: el transmitente del solar.

#### **2º.- Entrega de las viviendas se produce en ese momento: el hecho imponible como pago anticipado por la entrega del solar.**

Base imponible entrega de las viviendas, provisional (valor de mercado de las viviendas a la fecha de formalización de permuta): 3.600.000 euros.

Tipo aplicable a 1.ª entrega de viviendas: 7%

Cuota a repercutir: 252.000 euros.

Sujeto que repercute: el adquirente del terreno o promotor de la edificación.

**b.-** Habría una **liquidación de rectificación en el momento en que se entregan las viviendas** y respecto del hecho imponible entrega de viviendas.

Importe de la base imponible resultante de la rectificación: 400.000 euros (4.000.000 – 3.600.000)

**LA IMPOSICIÓN INDIRECTA Y EL TRÁFICO INMOBILIARIO (IVA E ITP-AJD)...  
ESPECIAL REFERENCIA A LA TRANSMISIÓN Y URBANIZACIÓN DE TERRENOS  
(SEGUNDA PARTE)**

Tipo aplicable: 7%.

Cuota a repercutir: 28.000 euros

Sujeto que repercute: el adquirente del terreno o promotor de la edificación.

### **5.3.2. Segunda hipótesis.**

Valor de las viviendas en el momento de la transmisión del terreno o solar: 2.000.000 euros (500.000 euros cada una de ellas).

Valor de mercado del solar: 5.000.000 euros.

Valor de las viviendas en ese momento de la permuta más efectivo: 4.000.000 euros.

Valor de las viviendas a la puesta a disposición, una vez concluidas: 4.000.000 Euros.

#### **a. Dos liquidaciones en el momento de la formalización de la permuta:**

##### **1º.- Transmisión o entrega del solar.**

La suma del valor de mercado de las viviendas en ese momento y el efectivo ascienda a: 2.000.000 euros, más 2.000.000 euros: 4.000.000 euros, que es inferior al valor de mercado del terreno en ese momento, que es 5.000.000 euros.

Base imponible de la entrega del solar: 5.600.000 euros.

Tipo: 16%.

Cuota a repercutir: 800.000 euros

Sujeto que repercute el IVA: el transmitente del solar.

##### **2º.- Entrega de las viviendas se produce en ese momento: el hecho imponible como pago anticipado por la entrega del solar.**

Base imponible entrega de las viviendas, provisional (valor de mercado de las viviendas a la fecha de formalización de permuta): 2.000.000 euros.

Tipo aplicable a 1ª entrega de viviendas: 7%

Cuota a repercutir: 140.000 euros.

---

Sujeto que repercute: el adquirente del terreno o promotor de la edificación.

**b.-** Habría una **liquidación de rectificación en el momento en que se entregan las viviendas** y respecto del hecho imponible entrega de viviendas.

Base imponible a rectificar: 2.000.000 euros (4.000.000 – 2.000.000)

Tipo aplicable: 7%.

Cuota a repercutir: 140.000 euros.

Sujeto que repercute: el adquirente del terreno o promotor de la edificación.

### **5.3.3. Tercera hipótesis.**

Valor de las viviendas en el momento de la transmisión del terreno o solar: 3.000.000 euros (750.000 euros cada una de ellas).

Valor de mercado del solar: 5.000.000 euros.

Valor de las viviendas en ese momento de la permuta más efectivo: 5.000.000 euros.

Valor de las viviendas a la puesta a disposición una vez concluidas: 4.000.000 euros.

### **a. Dos liquidaciones en el momento de la formalización de la permuta :**

#### **1º.- Transmisión o entrega del solar.**

La suma del valor de mercado de las viviendas en ese momento y el efectivo asciende a: 3.000.000 euros mas 2.000.000 euros: 5.000.000 euros, que es igual al valor de mercado del terreno en ese momento, que es 5.000.000 euros.

Base imponible de la entrega del solar: 5.000.000 euros.

Tipo: 16%.

Cuota a repercutir: 800.000 euros

Sujeto que repercute el IVA: el transmitente del solar.

**2º.- Entrega de las viviendas se produce en ese momento: el hecho imponible como pago anticipado por la entrega del solar.**

Base imponible entrega de las viviendas, provisional (valor de mercado de las viviendas a la fecha de formalización de permuta): 3.000.000 euros.

Tipo aplicable a 1ª entrega de viviendas: 7%

Cuota a repercutir: 210.000 euros.

Sujeto que repercute: el adquirente del terreno o promotor de la edificación.

**b.-**Habría una **Liquidación de rectificación en el momento en que se entregan las viviendas** y respecto del hecho imponible entrega de viviendas.

Base imponible a rectificar: 1.000.000 euros (4.000.000 – 3.000.000)

Tipo aplicable: 7%.

Cuota a repercutir: 70.000 euros

Sujeto que repercute: el adquirente del terreno o promotor de la edificación.

Los resultados anteriores se obtienen de los criterios que recoge la LIVA a los que se refiere la **consulta vinculante de la DGT de 17 de marzo de 2005.**

#### ***5.4 Estudio especial de los elementos considerados en el anterior epígrafe***

##### **5.4.1. Devengo.**

Según el artículo 75.Uno.1º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, el impuesto se devenga en las entregas de bienes, cuando tenga lugar su puesta a disposición del adquirente o, en su caso, cuando se efectúen conforme a la legislación que les sea aplicable.

En el apartado dos del citado artículo 75 se establece que, pese a lo dispuesto en el apartado uno del mismo artículo, en las operaciones sujetas a gravamen que originen pagos anticipados anteriores

a la realización del hecho imponible, el impuesto se devengará en el momento del cobro total o parcial por los importes efectivamente percibidos.

En aplicación de estos preceptos, a las operaciones de transmisión de terrenos a cambio de edificaciones o parte de las mismas a construir sobre ellos, es doctrina reiterada de la DGT que la entrega inicial de los terrenos supone tanto el devengo del impuesto correspondiente a dicha entrega, como el devengo por la entrega de las edificaciones a construir, **considerándose la entrega del terreno como pago anticipado a la entrega de dichas edificaciones, que se producirá en el futuro, una vez la construcción haya concluido.**

#### **5.4.2. Base imponible.**

El artículo 78, apartado uno, de la Ley del Impuesto dispone que «la base imponible del Impuesto estará constituida por el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas al mismo procedente del destinatario o de terceras personas».

El artículo 79, apartado uno, de la citada Ley establece una regla especial de cuantificación de la base imponible cuando la contraprestación no consiste en dinero: «Uno. En las operaciones cuya contraprestación no consiste en dinero se considerará como base imponible la que se hubiese acordado en condiciones normales de mercado, en la misma fase de producción o comercialización, entre partes que fuesen independientes.»

No obstante, **si la contraprestación consistiera parcialmente en dinero**, se considerará base imponible el resultado de añadir al valor en el mercado de la parte no dineraria de la contraprestación el importe de la parte dineraria de la misma, siempre que dicho resultado fuere superior al determinado por aplicación de lo dispuesto en el párrafo anterior».

Por tanto, en los casos de **permuta de un bien a cambio de otro, más una cierta cantidad de dinero, la base imponible de la entrega del primero estará formada por el valor de mercado**

**del bien entregado**, salvo que la suma del importe en metálico y el valor de mercado del bien recibido a cambio sea superior, en cuyo caso se estará a esta última regla de valoración.

El apartado 6 del artículo 80 de la Ley del Impuesto prevé que «si el importe de la contraprestación no resultara conocido en el momento del devengo del Impuesto, el sujeto pasivo deberá **fijarlo provisionalmente** aplicando criterios fundados, sin perjuicio de su rectificación cuando dicho importe fuera conocido».

De acuerdo con este precepto, **el valor de mercado de los inmuebles que la constructora entregará en el futuro se determinará provisionalmente, en el momento de recibir el terreno**, aplicando criterios fundados para esa determinación, sin perjuicio de rectificar la base imponible si el valor de mercado correspondiente a los citados inmuebles fuese diferente en el momento de la entrega material de los mismos, que es cuando se produce el correspondiente hecho imponible a efectos del Impuesto.

**La base imponible** de las operaciones sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido debe **referirse al momento en que se produce el hecho imponible**. En la entrega de los inmuebles a que se refiere la consulta, el hecho imponible entrega de bienes, se produce en el momento de su **puesta a disposición del adquirente** y a ese momento debe referirse la base imponible, o lo que es igual, en este caso, el valor de mercado de tales inmuebles. En el momento de **la entrega del terreno sólo se produce un pago anticipado de la entrega de la edificación** y, en ese momento, sólo cabe una **determinación provisional de la base imponible**. La base imponible sólo podrá determinarse con carácter definitivo en el momento de producirse la entrega de los inmuebles, debiendo rectificarse la anterior cuando entre un momento y otro se haya modificado su valor de mercado.

### **5.4.3. Tipo de gravamen**

Según el artículo 90 de la Ley 37/1992, el impuesto se exigirá al tipo del 16 por ciento, salvo lo dispuesto en el artículo siguiente.

A su vez, el artículo 91.Uno.1.7º de la citada Ley, dispone que se aplicará el tipo impositivo del 7% a las entregas de edificios o partes de los mismos aptos para su utilización como viviendas,

incluidas las plazas de garaje, con un máximo de dos unidades, y los anexos en ellos situados que se transmitan conjuntamente, señalando a continuación el mismo precepto que a efectos de dicha Ley no tendrán la consideración de anexos a viviendas los locales de negocio, aunque se transmitan conjuntamente con los edificios o parte de los mismos destinados a viviendas.

Por lo tanto, el tipo de gravamen aplicable a la **entrega del solar será del 16%**, siendo **también** de aplicación dicho tipo impositivo a la entrega de los inmuebles, que **sean locales de negocio**, cuyo devengo se produce con la entrega del solar.

No obstante, en el supuesto de que en el futuro la constructora entregue **viviendas a la entidad transmitente del solar, el tipo impositivo aplicable a dicha entrega sería del 7%**.

#### **5.4.4. Rectificación de la base imponible.**

El artículo 89, apartado Uno, de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, dispone que los sujetos pasivos deberán efectuar la rectificación de las cuotas impositivas repercutidas cuando se produzcan las circunstancias que, según lo dispuesto en el artículo 80 de dicha Ley, dan lugar a la modificación de la base imponible, siempre que no transcurran cuatro años a partir del momento en que se produzcan las circunstancias a que se refiere el citado artículo 80.

De acuerdo con lo anterior, una vez conocido el importe de la contraprestación cuando se entreguen las viviendas, siempre y cuando haya variado el importe de la base imponible, procederá la rectificación de las cuotas impositivas repercutidas de acuerdo con el procedimiento previsto en el artículo 89 anteriormente citado.

Por otra parte, deberá tenerse en cuenta la posible aplicación de las disposiciones previstas en el artículo 114 de la Ley sobre la rectificación de deducciones.

## 6. FISCALIDAD SEGÚN LOS DISTINTOS SISTEMAS DE ACTUACIÓN URBANÍSTICA

A las diferentes situaciones dentro de cada modalidad de actuación urbanística nos referimos en líneas generales desde el punto de vista urbanístico en epígrafe anterior, pasamos ahora a analizar los diferentes aspectos fiscales de cada una de dichas modalidades de ejecución urbanística recalcando desde ahora que el inicio de una nueva actividad empresarial consistente en la urbanización de terrenos, lo ha de ser para destinarlos a su venta, adjudicación o cesión por cualquier título, y debe tenerse en cuenta que la **condición de urbanizador se adquirirá dependiendo del modo en que se produzca su participación en el proceso urbanístico.**

Si éste atribuyera la **condición de urbanizador a los partícipes en este proceso y siempre que el urbanizador tenga el propósito de vender, transmitir o ceder a un tercero los terrenos objeto de la actividad urbanizadora, las entregas de éstos tributarán del modo que a continuación se verá:**

### **6.1. Cuando la urbanización tenga lugar mediante la constitución de una junta de compensación o una agrupación de interés urbanístico**

Los propietarios aportan el suelo a la junta y ésta será fiduciaria cuando los aportantes conservan la propiedad de los terrenos, actuando la junta en sustitución de los propietarios con poder de disposición de las fincas; y no fiduciaria si se produce la transmisión de los terrenos.

**6.1.1. Si la junta constituida tiene carácter fiduciario,** esto es, cuando la incorporación de los propietarios del suelo a dicha junta no suponga la transmisión de los terrenos a la misma, en cuyo caso sus miembros se convertirán en urbanizadores, a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, con la discusión que vimos en epígrafe anterior acerca de en que momento se considera que son obras en curso de urbanización y que a tenor de la doctrina del TS citada se entiende que es a partir de que se realicen operaciones materiales de transformación física de los terrenos, y según la consulta citada de la DGT en aquel apartado, desde que comiencen a serles repercutidos los correspondientes costes de urbanización en forma de derramas.

---

**Hay que distinguir:**

PRIMERO.- **Aportaciones de los terrenos a la Junta de Compensación.** Con independencia de que el propietario de los mismos sea particular o empresario o profesional o sociedad mercantil dicha aportación estará no sujeta a IVA, al no constituir entrega (artículo 8.uno LIVA); ni tampoco estará sujeta a TPO al no haber transmisión (artículo 7.1 TR ITP-AJD). Este es el criterio recogido por el TEAC en diversas resoluciones, entre ellas la de 3 de febrero de 1996 y por la DGT en resolución de 16 de marzo de 1995.

SEGUNDO: **Adjudicaciones de los terrenos por la Junta de Compensación a los propietarios,** ya sean éstos particulares o empresarios o profesionales o sociedades mercantiles, la solución es la misma que para las aportaciones siempre que dicha adjudicación lo sea en proporción a lo aportado: no sujeta ni a IVA ni a TPO, pues **no hay ni entrega ni transmisión. En caso de que haya excesos de adjudicación o cesiones obligatorias a los Ayuntamientos o a terceras personas tributan de igual manera que cuando la Junta no actúa como fiduciaria sino como propietaria,** que ahora veremos, con la diferencia de que el sujeto pasivo, en este caso, no es la Junta, sino sus miembros al ser fiduciaria.

TERCERO: **Ejecución por la Junta de las obras de urbanización y cobro de derramas a sus miembros.**

La junta tendrá el carácter de empresario o profesional de acuerdo con el citado artículo 5.Uno.a) de la Ley 37/1992, teniendo lugar su actuación en nombre propio pero por cuenta ajena. En efecto, la junta de compensación recibirá unos servicios de urbanización que, a su vez, prestará a sus miembros, titulares en todo momento de los terrenos a urbanizar. Por los servicios recibidos la junta soportará las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido y, a su vez, las repercutirá a sus miembros.

En definitiva, la Junta realiza las actividades de ejecución de las obras de urbanización siendo, por ello, sujeto pasivo del IVA, pudiendo deducir el IVA soportado por la Urbanización y las derramas cobradas por la Junta a los miembros llevarán repercutido el IVA correspondiente al cobrar las

**LA IMPOSICIÓN INDIRECTA Y EL TRÁFICO INMOBILIARIO (IVA E ITP-AJD)...  
ESPECIAL REFERENCIA A LA TRANSMISIÓN Y URBANIZACIÓN DE TERRENOS  
(SEGUNDA PARTE)**

mismas al 16%, pudiendo deducirse el soportado por ella en las adquisiciones de bienes y servicios como los gastos de urbanización, asesoramiento, jurídicos y cualquier otro relacionado con sus actividades siempre que concurren los requisitos de la LIVA en sus artículos 92 y ss. Si hay cuotas soportadas con anterioridad al cobro de las derramas a sus miembros la deducibilidad de las mismas estará condicionada a los requisitos de los artículos 111 a 113 de LIVA.

**CUARTO.- Venta de terrenos a terceros por los miembros de la Junta.**

Si no se ha iniciado la urbanización, aunque esté constituida la Junta y el propietario es un particular, nos remitimos a lo dicho respecto de esta polémica, la operación estará no sujeta a IVA y sujeta a TPO. En cambio si el que transmite es un empresario o profesional y el terreno es edificable estará sujeta y no exenta de IVA.

Si se ha iniciado o concluido la urbanización el propietario aunque sea particular será en todo caso empresario (artículo 5.1 d) LIVA) y la transmisión estará sujeta y no exenta de IVA, pudiendo deducirse el IVA soportado por las derramas.

Desde el momento en que se considere iniciada la urbanización y se considere empresario al urbanizador ocasional, la eventual transmisión de los terrenos aportados al proyecto estará sujeta y no exenta del IVA, tanto en el caso de los terrenos que ya integraban su patrimonio empresarial, como en los demás.

**6.1.2. Juntas de compensación o agrupaciones no fiduciarias.**

**Primero.- Las aportaciones de los terrenos a la Junta de Compensación.** La incorporación a la junta supone la transmisión a la misma de los terrenos afectos a la unidad de ejecución urbanística:

**Si el aportante tiene la condición de empresario o profesional** y los terrenos integran el patrimonio empresarial —y se presume en una sociedad mercantil en los términos que hoy precisa la LIVA tras la modificación por la Ley 4/2008— dicha transmisión constituirá una entrega **sujeta al IVA, si bien estará exenta** de acuerdo con el número 21º del apartado uno del artículo 20 de la Ley 37/1992, que dispone que estarán exentas las entregas de terrenos que se realicen como

consecuencia de la aportación inicial a las juntas de compensación por los propietarios de terrenos comprendidos en polígonos de actuación urbanística. **Dicha exención al IVA es renunciable, en cuyo caso estarán no sujetas a TPO**, o bien exentas de TPO en el caso de que no se ejerza la renuncia a la exención en virtud de lo recogido en el artículo 45.I.B).7 del TR ITP-AJD.

Si el **aportante es un particular** la entrega o transmisión quedará no sujeta a IVA y sujeta y exenta de TPO a tenor de lo que dispone el artículo 45.I.B).7 del TRITP-AJD.

### **Segundo.- Adjudicaciones a los junta-compensantes.**

Las adjudicaciones de terrenos que se efectúen a los propietarios citados por las propias Juntas **en proporción** a sus aportaciones estarán **sujetas y exentas de IVA (artículo 20.Uno.21 LIVA) y sujetas y exentas de TPO** [artículo 45.I B).7)], siendo renunciable la exención si se está en presencia de empresario o profesional y los terrenos en su día aportados y ahora adjudicados están afectos al patrimonio empresarial.

Por ello, en caso de **aportante empresario o profesional tanto la entrega de los terrenos a la Junta** —siempre que se encuentren afectos a la actividad empresarial— como la que posteriormente ésta realiza, una vez finalizada la urbanización, constituirán operaciones **sujetas pero exentas** del Impuesto, en aplicación del mencionado artículo 20.Uno.21º, extendiéndose la exención a las entregas de terrenos a que dé lugar la reparcelación y estará condicionada al cumplimiento de los requisitos exigidos por la legislación urbanística. Finalizada la urbanización, los terrenos urbanizados que la Junta entrega a sus miembros constituirá operación sujeta al Impuesto pero exenta del mismo por el citado artículo 20.Uno.21º.

**Tercero.-** En consecuencia, los pagos que los miembros abonen a la Junta (no fiduciaria), no responderán a la repercusión a los mismos de gastos de urbanización, sino que tendrán la naturaleza de **pagos a cuenta de la futura entrega de los terrenos ya urbanizados, y sus miembros no adquirirán**, en razón a esta urbanización que ha realizado la Junta, la condición de empresarios dedicados a la actividad consistente en urbanizar.

**Cuarto .- Venta a terceros por el propietario tras la adjudicación.**

En caso de que el transmitente sea un **particular** la operación estará no sujeta al IVA y sujeta a TPO sin exención.

Si quien realiza la entrega es un **empresario o profesional en el desarrollo de su actividad** **estará sujeta y no exenta de IVA**, pudiéndose deducir el IVA soportado por las derramas.

No obstante, tratándose de una posterior entrega de terrenos que adquieran la condición de solares o de terrenos edificables, su entrega estará sujeta, cuando su objeto fueran los terrenos que ya pertenecían a su patrimonio empresarial, pero no estará exenta, por las mismas razones señaladas al final del apartado 3 de esta contestación.

**6.2 Entregas de terrenos realizadas en el sistema de cooperación**

En relación con el sistema de cooperación los propietarios aportan el suelo de cesión obligatoria y pagan los gastos de urbanización, siendo la Administración Pública la que gestiona, ejecuta y realiza las obras de urbanización de acuerdo al plan, lo que le atribuye la condición de empresario urbanizador, si es que no tuviera antes esta condición por razón de su actividad urbanística, contratando en nombre propio, pero por cuenta ajena, y los propietarios de los terrenos siguen conservando la propiedad de los terrenos.

Distinguiremos entre:

**Primero: Aportación de los terrenos al Ayuntamiento**, ya sea el propietario particular o empresario o profesional incluidos aquellos dentro del patrimonio afecto a su actividad estará no sujeta a IVA ni a TPO, al no ser ni entrega ni transmisión.

**Segundo: Adjudicación de los terrenos**, ya sea al particular o empresario aportante y que, igualmente, no estará sujeta ni a IVA ni a TPO, al no ser entrega ni transmisión.

**Tercero: El Ayuntamiento en cuanto** urbanizador repercutirá el IVA a los propietarios en concepto de derramas pagadas por éstos que están, por tanto, sujetas y no exentas de IVA. El Ayuntamiento se deducirá de ese IVA repercutido el IVA soportado en la Urbanización.

**Cuarto: Respecto de la venta a terceros de los terrenos**, al no haber habido entrega ni transmisión, son los propietarios los que venden y según el estado en que se encuentre la urbanización cuando realicen la venta y la condición del propietario podemos distinguir:

1.- Si **no se ha iniciado la urbanización** y el propietario es un **particular**, la venta está no sujeta a IVA y sujeta a TPO.

2.- Si **no se ha iniciado** la urbanización y el propietario es un **empresario** o profesional, la sociedad mercantil lo sería en los términos ya vistos, y los terrenos están afectos a su actividad, la entrega estará sujeta y **no exenta de IVA** si el terreno es edificable; en otro caso exenta.

3.- Si **se ha iniciado la urbanización** o terminado, **el propietario será en todo caso empresario** por lo dispuesto en el artículo 5.1 d) de la LIVA y la venta estará **sujeta y no exenta de IVA, pudiéndose deducir el IVA soportado por las derramas.**

### **6.3 Sistema de expropiación**

Cabe hablar, como hace Valdivieso Fontán, de expropiación en **dos sentidos**: en **primer** lugar, como **sistema de ejecución del planeamiento** en el que la Administración adquiere por esta vía jurídica la totalidad del suelo de una unidad de ejecución, la reparcela conforme a las prescripciones del planeamiento, la urbaniza y, en su caso, devuelve solares con aprovechamientos a personas privadas mediante concurso, subasta, etc.; en **segundo** lugar, **como medio aislado de obtener suelos concretos**, bien dentro de los otros sistemas de ejecución —compensación o cooperación—, bien como operaciones asistemáticas, o como instrumentos de adquisición de suelo por otras causas o razones.

**LA IMPOSICIÓN INDIRECTA Y EL TRÁFICO INMOBILIARIO (IVA E ITP-AJD)...  
ESPECIAL REFERENCIA A LA TRANSMISIÓN Y URBANIZACIÓN DE TERRENOS  
(SEGUNDA PARTE)**

Como dijimos, en este sistema la Administración expropia y urbaniza los terrenos y, así, podemos distinguir:

**1º.- Entrega de los terrenos afectados por el expropiado a la Administración.**

El artículo 8.dos.3º de la LIVA considera entregas de bienes a «las transmisiones de bienes en virtud de una norma o de una resolución administrativa o jurisdiccional incluida la expropiación forzosa».

Por tanto, las transmisiones que sean consecuencia de una expropiación forzosa estarán **sujetas al IVA** cuando el expropiado sea **empresario** o profesional (las sociedades mercantiles lo son en los términos ya vistos), y el bien expropiado esté afecto a su actividad empresarial. Si ese es el caso, la operación estará sujeta al IVA y habrá **de analizarse**, objetivamente, si **está o no exenta**, ya que será frecuente la aplicación de la **exención del artículo 20.uno. 20º LIVA**, por no tener los terrenos la naturaleza de urbanizados o en curso de urbanización, o incluso porque teniendo tal consideración se encuentren destinados a parques o jardines públicos o a viales de uso público. Se hace necesario distinguir entre:

**Primero:** Si el expropiado es empresario o profesional y los terrenos afectados por el expediente expropiatorio se encuentren afectos a su patrimonio empresarial, la entrega de los mismos estará sujeta al IVA (artículo 8.Dos.3º de la Ley del Impuesto) pudiendo, en consecuencia, estar **sujeta y no exenta de IVA si son terrenos edificables** como puede ocurrir cuando, lo normal es expropiar todo el polígono o unidad de actuación, entre los terrenos expropiados se encuentren tanto solares como edificaciones, y respecto de éstos últimos; **y normalmente estará exenta de IVA** en la mayoría de los casos, pues se tratará de suelo no edificable en terminología de IVA, ya que el fin de la expropiación será la ejecución del planeamiento urbanístico. Lo normal, por tanto, es que la expropiación **acabe quedando sujeta a TPO y gozando de la exención subjetiva la Administración expropiante [artículo 45 I.A) a) TR ITP-AJD].**

El problema se centra en **analizar ahora la tributación del justiprecio en sede de TPO, ya que el artículo 49 de la Ley de Expropiación Forzosa dispone que el pago del precio estará exento**

en toda clase de gastos, impuestos y gravámenes o arbitrio del Estado, Provincia o Municipio. Y el TR del ITP-AJD en su disposición transitoria primera dispone que quedan sin efecto cuantas exenciones o bonificaciones no figuren mencionadas en este Texto Refundido. La interpretación jurisprudencial ha ido por la vía de las entregas de dinerario en pago del justiprecio no gozan de la exención en TPO. Así, en este sentido, en sentencias de 29 de Junio de 1994, 12 de diciembre de 1997 y 10 de diciembre de 1998 recoge la tesis de que “a las expropiaciones forzosas por razón del urbanismo al amparo de la Ley del Suelo tanto la transmisión como la parte del justiprecio correspondiente al valor del terreno no les era de aplicación la exención del artículo 49 de la Ley de Expropiación Forzosa”. Discrepamos de esta tesis pues en realidad estamos ante una transmisión solamente, similar a cualquier compraventa, en la que no ha de sujetarse el pago del justiprecio a TPO, ya que éste está exento según el artículo 45 I.B.4 LITP siendo, en principio, indiferente la vigencia o no del artículo 49 de la LEF y la transmisión estará exenta en base a la exención subjetiva de la Administración Pública.

**Dos problemas se plantean con ello: qué pasa si el justiprecio se materializa con una permuta a favor del expropiado** y en este sentido ha de citarse la sentencia TSJ de Cataluña de 22 de septiembre de 2004 que, después de la entrada en vigor del TR del ITPAJD de 1980, **no cuestiona la vigencia del artículo 49 de la LEF, en base al razonamiento de que la finalidad de ese artículo es la de garantizar al expropiado que no va a ser minorado el precio que va a recibir por la transmisión, pues en tal caso no sería precisamente justiprecio**, aspecto no conflictivo con la regulación del impuesto cuando el precio se satisface en dinero y que es preciso tener en cuenta como criterio de interpretación integrador cuando se produce la subrogación real sin que ello implique violentar el texto de la Ley del Impuesto, concluyendo que: *«Es por ello que la naturaleza jurídica de la adquisición del recurrente no puede, a estos efectos, identificarse en el título de permuta sino en el de expropiación habiéndose producido una subrogación real del precio de la finca, cuya adquisición ha de ajustarse por ello al régimen dispositivo del precio»*. En definitiva, **también está exenta de TPO la expropiación cuyo justiprecio consista en entregar suelo, vía permuta**, respecto de la entrega por la Administración expropiante al expropiado al considerarse que está en vigor el artículo 49 de la LEF, ya que si no habría una diferencia de trato respecto de

**LA IMPOSICIÓN INDIRECTA Y EL TRÁFICO INMOBILIARIO (IVA E ITP-AJD)...  
ESPECIAL REFERENCIA A LA TRANSMISIÓN Y URBANIZACIÓN DE TERRENOS  
(SEGUNDA PARTE)**

cuando se entrega dinero como justiprecio; someter dicha transmisión de la Administración al expropiado podría atentar a la integridad del justiprecio.

En contra, hay diversas resoluciones de la DGT en las que contemplan el supuesto de pago del justiprecio mediante la entrega del solar, como son las resoluciones de 25 de febrero de 1999 y 24 de noviembre de 2004, en las que declaran sujeta y no exenta de IVA y por tanto no sujeta a TPO, con independencia de que el expropiado sea o no sujeto pasivo del IVA.

En realidad, como en toda permuta hay dos entregas, una la del bien expropiado, y otra la contraprestación de aquella, que en nuestro caso es el justiprecio, y parece que en caso de ser particular el expropiado que recibe el terreno urbanizado por la finalidad de mantener la integridad del justiprecio no debe soportar impuesto indirecto alguno, pues tanto IVA como TPO serían coste para él y menor valor del justiprecio lo que podría implicar inconstitucionalidad, de ahí que la regla que sientan esas resoluciones de la DGT deben de ser aplicadas en aquellos casos en que el expropiado fuera sujeto pasivo del IVA, en aras de la neutralidad, y en el caso de que la Administración expropiante ceda los terrenos al mercado a terceros por la vía del concurso o la subasta.

**El segundo problema** al que aludíamos está en relación al supuesto en que el **beneficiario de la expropiación sea una junta de compensación o el agente urbanizador**. En estos casos **no cabe aplicar la exención**, ya que éstas han de aplicarse con criterio restrictivo, y en ninguno de los dos casos gozan de la exención subjetiva contemplada en el TPO artículo 45.I.A a) del TR del ITPAJD.

**Segundo.- Entrega posterior por el Ente expropiante.**

La entrega estará **sujeta y no exenta de IVA** y, por tanto, **no sujeta a TPO, por tratarse de empresario el ente expropiante al haber urbanizado** y constituir, por tanto, actividad empresarial de la Administración expropiante debiendo de repercutirse el IVA, con la salvedad, en nuestra opinión, de que la entrega de los terrenos sea al expropiado particular en pago del justiprecio.

#### 6.4. *El agente urbanizador*

El agente urbanizador será **empresario o profesional y la actividad que realiza estará sujeta y no exenta de IVA**. Lo normal es que a ellos no se les transmita el poder de disposición de los terrenos afectados por la unidad de ejecución, calificándose su actividad como **prestación de servicios sujeta y no exenta a favor de los propietarios de suelo afectados por la actuación urbanizadora**, debiendo el Agente repercutir el IVA sobre las cuotas que liquide a los propietarios mediante las que cobre sus servicios. La repercusión de las mismas convierte a los propietarios en empresarios o profesionales a efectos de IVA, en los términos del artículo 5 LIVA.

En el caso de **venta de terrenos**, sujetos al proceso de urbanización a través de ésta figura, hay que distinguir, como hacíamos anteriormente para el caso de la junta fiduciaria, según se haya o no iniciado la urbanización: si no se ha iniciado y transmite un particular no está sujeta a IVA y sí a TPO; si en cambio transmite quien ya es empresario y aún no ha comenzado la urbanización está sujeta y exenta de IVA por aplicación del artículo 20.uno.20º LIVA. Si se transmite una vez comenzada la urbanización estará sujeta a IVA y no exenta, pues se entenderá efectuada por un urbanizador a efectos de IVA.

#### 6.5. *Cesiones obligatorias de terrenos*

Cabe, por último, referirse a las cesiones obligatorias y gratuitas de suelo a la Administración competente a que están obligados los propietarios de suelo urbano y urbanizable para viales, espacios libres, zonas verdes y dotaciones públicas [artículo 16.1.a) LS]; y del suelo libre de cargas de urbanización correspondiente al porcentaje de la edificabilidad media ponderada de la actuación que, como ya se ha dicho en este trabajo, con carácter general no podrá ser inferior al 5 % ni superior al 15 % [artículo 16.1.b) LS]. La DGT en su resolución 2/2000 determinó que dichas cesiones no constituyen entregas ni prestaciones de servicios a efectos del IVA, estando no sujetas a IVA y no afectarán a la deducción del IVA, formando parte los citados terrenos de un patrimonio empresarial del Ayuntamiento, quedando sujeta a IVA su posterior transmisión. En el caso de que dicha cesión in natura se sustituya por una compensación a metálico al Ayuntamiento tampoco

**LA IMPOSICIÓN INDIRECTA Y EL TRÁFICO INMOBILIARIO (IVA E ITP-AJD)...  
ESPECIAL REFERENCIA A LA TRANSMISIÓN Y URBANIZACIÓN DE TERRENOS  
(SEGUNDA PARTE)**

estará sujeta a IVA. Tampoco se consideran transmisión a efectos de TPO dichas cesiones obligatorias y gratuitas necesarias para viales y espacios públicos, al estar ante un reparto de aprovechamientos entre los titulares de la comunidad reparcelatoria.

Cabe, por último, que se cedan menos terrenos a cambio de la asunción por el cedente de los costes de urbanización, y en este caso la cesión de los terrenos está no sujeta según lo dicho; y la urbanización por el cedente se realiza de forma gratuita, como prestación de servicios, al Ayuntamiento, debiendo de estarse a lo que dispone el artículo 7.10 de LIVA, estando no sujeta a IVA en los casos de cesiones obligatorias en cumplimiento de lo que dispone la Ley del Suelo y en otro caso si el carácter es no obligatorio estará sujeta y no exenta de IVA.

Finalmente, la nueva Ley del Suelo recoge en su artículo 18.7 que las transmisiones de terrenos a que den lugar las operaciones distributivas de beneficios y cargas por aportación de los propietarios incluidos en la actuación de transformación urbanística, o en virtud de expropiación forzosa, y las adjudicaciones a favor de dichos propietarios en proporción a los terrenos aportados por los mismos, estarán exentas, con carácter permanente, si cumplen todos los requisitos urbanísticos, del ITP-AJD. Añade en su último párrafo que el valor de las parcelas adjudicadas a un propietario exceda del que proporcionalmente corresponda a los terrenos aportados por el mismo, se girarán las liquidaciones procedentes en cuanto al exceso.

## **BIBLIOGRAFÍA**

### **A.- OBRAS GENERALES SISTEMA FISCAL, IVA E ITP-AJD.**

— PÉREZ ROYO, FERNANDO. CURSO DE DERECHO TRIBUTARIO. PARTE ESPECIAL. OBRA COLECTIVA. EDITORIAL MARCIAL PONS.

— GARCÍA FERNÁNDEZ, CASIMIRO. TEMAS DE LEGISLACIÓN FISCAL. ILUSTRE COLEGIO NOTARIAL DE GRANADA.

---

— MEMENTO PRÁCTICO. FRANCIS LEFEBVRE. “FISCAL 2007”.

## **B.- IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO.**

### **B.1.- DE CARÁCTER GENERAL:**

— ABELLA POBLET, M., Y DEL POZO LÓPEZ, JOAQUÍN. “MANUAL DEL IVA”. EDITORIAL: EL CONSULTOR DE LOS AYUNTAMIENTOS Y DE LOS JUZGADOS. 2007.

— SERRANO SOBRADO, JOSÉ ANTONIO Y MONREAL LASHERAS, ALBERTO. “TODO SOBRE EL IVA”. 1993. EDITORIAL PRAXIS.

— CABRERA FERNÁNDEZ, JOSÉ MANUEL. “NUEVO IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO. GUIA IVA”. CISS FISCAL. 1993.

— “EL IVA EN EL SISTEMA TRIBUTARIO ESPAÑOL”. ESCUELA DE LA HACIENDA PÚBLICA. DIVERSOS AUTORES. DOS VOLUMENES.1986.

### **B.2.ESPECÍFICOS:**

— BANACLOCHE PÉREZ-ROLDAN, JULIO. “LA BASE IMPONIBLE EN EL IVA EN OPERACIONES INTERIORES”. REVISTA TÉCNICA TRIBUTARIA DE LA ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE ASESORES FISCALES. NUMERO 18/1992.

— CHECA GONZÁLEZ CLEMENTE. “ANÁLISIS DE LAS PRINCIPALES NOVEDADES INTRODUCIDAS POR LA LEY 37/1992, DE 28 DE DICIEMBRE DEL IVA”. REVISTA ACTUALIDAD TRIBUTARIA, Nº 15, ABRIL-1993.

## **C.- IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS.**

**LA IMPOSICIÓN INDIRECTA Y EL TRÁFICO INMOBILIARIO (IVA E ITP-AJD)...  
ESPECIAL REFERENCIA A LA TRANSMISIÓN Y URBANIZACIÓN DE TERRENOS  
(SEGUNDA PARTE)**

— FALCÓN Y TELLA RAMÓN. “IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS”. IUSTEL. 2005.

— JUÁREZ GONZÁLEZ, JAVIER MÁXIMO. TODO TRANSMISIONES. EDITORIAL CISS FISCAL. 2007.

— MARTÍNEZ LAFUENTE, ANTONIO. MANUAL DE IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES. EDITORIAL MARCIAL PONS. MADRID. 1996.

— “JURISPRUDENCIA DEL IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS”. EDITORIAL CENTRO DE ESTUDIOS DEL COLEGIO DE REGISTRADORES DE ESPAÑA, EDICIÓN 2006, MADRID

— COLOMER, CARLOS. EL IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURIDICOS DOCUMENTADOS. CENTRO DE ESTUDIOS. MADRID.2005.

— GIL RODRÍGUEZ. MANUAL DEL IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS. 2002.

— MENÉNDEZ HERNÁNDEZ, JOSÉ. “LOS IMPUESTOS INDIRECTOS SOBRE EL TRAFICO JURIDICO”. EDITORIAL J.M. BOSCH, EDITOR. 1990.

— MENÉNDEZ HERNÁNDEZ, JOSÉ. “TEMAS CONTROVERTIDOS DEL ITP y AJD”. IMPUESTOS, Núms. 15-16/1992.

**D.- DOCTRINA ADMINISTRATIVA:**

— IVA. DOCTRINA DE LA DIRECCION GENERAL DE TRIBUTOS. MINISTERIO DE ECONOMIA Y HACIENDA.

---

**E.- FISCALIDAD INDIRECTA Y TRÁFICO INMOBILIARIO Y FINANCIERO.**

**RELACIONES IMPOSICIÓN INDIRECTA:**

— PALAO CARLOS. “FISCALIDAD INDIRECTA”, REVISTA JURÍDICA DEL NOTARIADO. OCTUBRE-DICIEMBRE, 1992, PÁG 171 Y SS.

— CERVELLO GRANDE, JOSE MARÍA. “ALGUNAS CONSIDERACIONES SOBRE LAS RELACIONES ENTRE EL IVA Y EL ITPYAJD”. REVISTA IMPUESTOS. 1986.

— MOREU SERRANO Y GIL DEL MORAL. “RELACIONES ENTRE LOS IMPUESTOS INDIRECTOS”. OBRA COLECTIVA “CONTRATOS SOBRE ACCIONES”. CORDINADORES: GIL DEL MORAL, F.; MOREU SERRANO, G; Y PASCUAL DE MIGUEL, A., EDITORIAL CIVITAS. 1994.

— MICÓ, JAVIER; CARBALLO, CONCHA; Y JUÁREZ JAVIER MÁXIMO. “EL PATRIMONIO DEL PROMOTOR INMOBILIARIO. SU FISCALIDAD Y CUESTIONES CONEXAS.

— JUÁREZ, MÁXIMO JAVIER. “EL COSTE FISCAL DE LA ADQUISICIÓN DE LA VIVIENDA. SUELO Y VIVIENDA EN EL SIGLO XXI”. OCTAVO CONGRESO NOTARIAL ESPAÑOL. CONSEJO GENERAL DEL NOTARIADO. 2005.

— PÉREZ-FADÓN MARTÍNEZ, JAVIER; SÁNCHEZ GALLARDO, FRANCISCO JAVIER; ROMERO HINJOS, LUIS JAVIER. “LA TRIBUTACION DE LAS OPERACIONES INMOBILIARIAS: IVA E ITPAJD. CISS. SEPTIEMBRE. 2007.

— VALDIVIESO FONTÁN, MANUEL J. “LA FISCALIDAD DEL URBANISMO E INMOBILIARIA”. EDITORIAL COMARES. GRANADA 2.006.

**LA IMPOSICIÓN INDIRECTA Y EL TRÁFICO INMOBILIARIO (IVA E ITP-AJD)...  
ESPECIAL REFERENCIA A LA TRANSMISIÓN Y URBANIZACIÓN DE TERRENOS  
(SEGUNDA PARTE)**

— RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, JESÚS. “EL IVA EN LAS OPERACIONES INMOBILIARIAS”. ARANZADI. 2002.

— MALDONADO LOZANO, MANUEL. “ASPECTOS FISCALES DEL LEASING SOBRE INMUEBLES”. JORNADAS SOBRE LEASING DE INMUEBLES. 1989.

— JUÁREZ MAXIMO JAVIER. “MONOGRAFIA ARTÍCULO 108 DE LA LEY DEL MERCADO DE VALORES” (SEPARATA), ANEXO A TODO TRANSMISIONES PATRIMONIALES. CISS FISCAL. 2006.

— CARBALLO CONCHA. “EL ARTICULO 108 DE LA LEY DEL MERCADO DE VALORES”. OBRA COLECTIVA COORDINADA POR MARTÍN GARRIDO Y JOSEP MARÍA FUGARDO: “EL PATRIMONIO FAMILIAR, EMPRESARIAL Y PROFESIONAL. SUS PROTOCOLOS”. IX CONGRESO NOTARIAL ESPAÑOL.

— MARTÍN MORENO, JOSE LUIS. “REGIMEN FISCAL DE LA TRANSMISIÓN DE ACCIONES EN EL ITPO”. REVISTA IMPUESTOS Nº 19/1992.

— RAMÍREZ MENDOZA, EDUARDO. CURSO DE BOLSA. “ASPECTOS FISCALES DE LA INVERSION BURSATIL”. INSTITUTO DE ANALISTAS DE INVERSIONES.

— GIL DEL CAMPO, MIGUEL. LA LEY DE PREVENCIÓN DEL FRAUDE FISCAL. CISS FISCAL. 2006.

— MEMENTO PRÁCTICO. FRANCIS LEFEBVRE. “REESTRUCTURACION DE LAS OPERACIONES EMPRESARIALES”.

— JAUREGUI VÍCTOR. “TRIBUTACION INDIRECTA DE LAS OPERACIONES DE REESTRUCTURACIÓN Y CONCENTRACIÓN EMPRESARIAL”. QUINCENA FISCAL. EDITORIAL ARANZADI.

---

— MOREU SERRANO Y GIL DEL MORAL. “LAS ACCIONES Y LA MODALIDAD DE OPERACIONES SOCIETARIAS DEL IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES ONEROSAS Y ACTOS JURIDICOS DOCUEMNTADOS”. OBRA COLECTIVA CONTRATOS SOBRE ACCIONES. CORDINADORES: GIL DEL MORAL, F.; MOREU SERRANO, G; Y PASCUAL DE MIGUEL, A. EDITORIAL CIVITAS.1994.

## **F.- DERECHO URBANÍSTICO, CÍVIL Y REGISTRAL.**

### **F.1.- URBANISMO GENERAL.**

— FERNÁNDEZ, TOMÁS RAMÓN. “MANUAL DE DERECHO URBANÍSTICO. 20ª EDICION. EL CONSULTOR DE LOS AYUNTAMIENTOS Y DE LOS JUZGADOS. EDITORIAL LA LEY.

— GONZÁLEZ PÉREZ. JESUS “COMENTARIOS A LA LEY DEL SUELO”. ED. THOMSON – CIVITAS. 2007.

— PARADA, RAMON. R. URBANÍSTICO GENERAL. EDITORIAL MARCIAL PONS. 2007.

— SANTOS DÍEZ, R., Y CASTELAO RODRÍGUEZ, J., DERECHO URBANÍSTICO. MANUAL PARA JURISTAS Y TÉCNICOS. 5ª EDICIÓN. 2007. EL CONSULTOR DE LOS AYUNTAMIENTOS Y DE LOS JUZGADOS. MADRID.

### **F.2.- URBANISMO ESPECIAL.**

— MEMENTO PRÁCTICO. FRANCIS LEFEBVRE. “JUNTAS DE COMPENSACION”.

— NATERA RAFAEL. “LAS JUNTAS DE COMPENSACION. ASPECTOS FISCALES Y CONTABLES”. ARANZADI.

**LA IMPOSICIÓN INDIRECTA Y EL TRÁFICO INMOBILIARIO (IVA E ITP-AJD)...  
ESPECIAL REFERENCIA A LA TRANSMISIÓN Y URBANIZACIÓN DE TERRENOS  
(SEGUNDA PARTE)**

— FALCON PÉREZ, C. ESTHER. “LA CONTABILIDAD DE LAS JUNTAS DE COMPENSACION”. PARTIDA DOBLE. JULIO-AGOSTO.2002.

— CURSO DE URBANISMO 2007. MÓDULO FISCALIDAD DEL URBANISMO. CENTRO DE ESTUDIOS FINANCIEROS.

**F.3.- REGISTRAL.**

— JIMÉNEZ CLAR, ANTONIO, J., “ESQUEMAS DE DERECHO INMOBILIARIO REGISTRAL”. COLECCIÓN ESQUEMAS. TOMO XV. TIRANT LO BLANCH. VALENCIA. 2008.

**F.4.- CIVIL.**

— RUIZ VADILLO, ENRIQUE. “DERECHO CIVIL PATRIMONIAL”. EDITORIAL OCHOA.

— OSSORIO MORALES. LECCIONES DE DERECHO DE OBLIGACIONES. EDITORIAL PRIETO. GRANADA. 1956.

**B.- OTRAS MONOGRAFÍAS Y ARTÍCULOS.**

**C.1.- FISCALIDAD Y DERECHO CIVIL Y MERCANTIL**

— RODRIGO URÍA. “DERECHO FISCAL Y DERECHO MERCANTIL”. REVISTA HACIENDA PÚBLICA ESPAÑOLA Nº 94. AÑO 1985, REIMPRESIÓN DE LA CONFERENCIA PRONUNCIADA POR EL ILUSTRE PROFESOR EL DÍA 25 DE ABRIL DE 1944, EN LA SEDE DE LA ACADEMIA MATRITENSE DEL NOTARIADO.

— VICENT CHULIA, FRANCISCO. “INTRODUCCIÓN GENERAL A LAS RELACIONES ENTRE EL DERECHO MERCANTIL Y EL DERECHO FISCAL”. REVISTA DE HACIENDA PÚBLICA ESPAÑOLA, Nº 84/1985.

— MENÉNDEZ, JOSÉ. DERECHO PRIVADO FISCAL. EDERSA.

—MOREU SERRANO, GERARDO. “FISCALIDAD INDIRECTA EN EL TRÁFICO MERCANTIL. ESPECIAL REFERENCIA A LA NUEVA LEY DEL IVA”. CUADERNOS DE DERECHO Y COMERCIO. SEPTIEMBRE/1993. CONSEJO GENERAL DE LOS COLEGIOS OFICIALES DE CORREDORES DE COMERCIO.

### **C.2.- ARANCEL NOTARIAL Y REGISTRAL.**

— MARTÍNEZ LAFUENTE, ANTONIO. “LA NATURALEZA DEL ARANCEL REGISTRAL. NOTAS A LA SENTENCIA DEL TS DE 2 DE NOVIEMBRE DE 2006”. LA LEY. 2007.

— NAVARRO GÓMEZ, RICARDO. “EL ARANCEL DE LOS FUNCIONARIOS PÚBLICOS”. MARCIAL PONS.2007.

### **C.3.- FINANCIACIÓN DE LAS COMUNIDADES AUTONOMAS.**

— RUIZ ALMENDRAL, VIOLETA. “IMPUESTOS CEDIDOS Y CORRESPONSABILIDAD FISCAL”. TIRANT LO BLANC. MONOGRAFÍAS .VALENCIA. 2004.

\*\*\*