BASE DE DATOS NORMACEF FISCAL Y CONTABLE

Referencia: NFJ051665

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 20 de junio de 2013

Vocalía 5.^a

R.G. 4690/2011

SUMARIO:

IVA. Hecho imponible. Entregas de bienes y prestaciones de servicios. Concepto de empresario o profesional. *Urbanizadores de terrenos y promotores, constructores o rehabilitadores de edificaciones destinadas a su venta o cesión por cualquier título. Momento en que cabe atribuir la condición de empresario o profesional a una persona física que se ve afectada por un proceso urbanizador y que no tiene esa condición con carácter previo, no habiendo concluido el proceso de urbanización.* Cuando nos encontramos ante la transmisión de terrenos urbanizados en los que ha finalizado el proceso de urbanización la cuestión resulta clara, ya que el transmitente ha adquirido la condición de empresario ocasional sin duda, pero cuando nos encontramos en fases más tempranas del proceso de urbanización puede plantearse la cuestión que aquí resulta controvertida, dilucidar si el propietario ha adquirido ya la condición de empresario ocasional. En la aplicación del art. 5.Uno.d) y Dos de la Ley 37/1992 (Ley IVA) ha sido criterio reiterado de la Dirección General de Tributos que los propietarios de terrenos sometidos a un proceso de urbanización que no tuvieran previamente la condición de empresarios a efectos de este Impuesto, la adquieren desde el momento en el que se les incorporan, aunque sea parcialmente, los costes de la urbanización. Esta incorporación, en el caso de que la ejecución de la urbanización se lleve a cabo a través de una Junta de Compensación, se entiende producida desde que se pague la primera derrama correspondiente a la prestación por aquélla de los servicios de urbanización. Esto debe entenderse siempre que concurra también el elemento intencional de vender, ceder o adjudicar por cualquier título los terrenos que se urbanizan. Una interpretación global de este artículo permite concluir que, si bien para reconocer la condición de empresario por la actividad de urbanización de terrenos a quienes no tenían esta condición de antemano es necesario que hayan soportado, incluso parcialmente, los costes de urbanización, esto no significa que por tales costes sólo puedan entenderse aquellos directamente relacionados con la ejecución material de las obras de transformación del suelo para dotarle de los servicios mínimos exigidos, de suministro de agua y electricidad, de evacuación de aguas residuales, de vialidad, de parques y jardines etc., sino también aquellos otros gastos de carácter técnico o administrativo necesarios para la urbanización y generalmente previos al inicio de las obras, siempre que su adquisición se realice con la intención confirmada por elementos objetivos de destinar estos servicios a la actividad urbanizadora.

Por tanto, este Tribunal concluye que los particulares transmitentes tendrán la condición de empresarios cuando efectúan la urbanización de los terrenos destinados a la venta, adjudicación o cesión por cualquier título, y se considera que dicha actividad económica se inicia desde el momento en que se adquieran bienes o servicios, con la intención confirmada por elementos objetivos, de destinarlos al desarrollo de esa actividad de urbanización de terrenos.

PRECEPTOS:

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

Sexta Directiva 77/388/CEE del Consejo (Sistema Común del IVA: Base imponible uniforme), art. 13.

RESOLUCIÓN:

En la Villa de Madrid, en la fecha indicada, (20/06/2013) en el recurso de alzada que pende de resolución ante este Tribunal Económico-Administrativo Central, en Sala, interpuesto por X, S.L. con NIF ... y actuando en su nombre y representación D. ..., con domicilio a efectos de notificaciones en ..., contra la resolución de 25 de mayo de 2011 del Tribunal Económico-Administrativo Regional de ... por la que se desestiman las reclamaciones económico administrativas ... y ..., interpuestas contra acuerdo desestimatorio de solicitud de rectificación de autoliquidación y acuerdo desestimatorio de solicitud de devolución de ingresos indebidos, por el concepto Impuesto sobre el Valor Añadido, periodo 3 y 4T 2004, por cuantía de 4.796.219,41 euros.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

Con fecha 22 de enero de 2009 la entidad X, S.L. presenta escrito de rectificación de autoliquidaciones y solicitud de devolución de ingresos indebidos ante la Administración de ... de la Delegación de ... de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por el Impuesto sobre el Valor Añadido, tercer y cuarto trimestre de 2004, solicitando una devolución de ingresos indebidos por importe de 5.217.750,24 €. La entidad manifiesta, en síntesis, que con fecha 28 de octubre de 2004 se formaliza escritura pública de compraventa de cuatro fincas integrantes de los Sectores ... y ... del Plan Parcial ... y los Sectores ... y ... del Plan Parcial ... del Ayuntamiento de ... a la entidad Y, S.L., por un precio de 33.206.800€, habiéndose procedido indebidamente a la repercusión del IVA al tipo impositivo del 16%, resultando una cuota repercutida indebida por un importe total de 5.313.088 €. Manifiesta la entidad que dicho IVA se repercutió erróneamente dado que la sociedad no tenía la condición de sujeto pasivo del Impuesto sobre el Valor Añadido, tributaba en el Impuesto sobre Sociedades bajo el régimen especial de sociedades patrimoniales, no había desarrollado ninguna actividad económica, habiéndose tratado de una venta ocasional y sin que los terrenos transmitidos tuvieran por tanto la consideración de terrenos afectos a una actividad económica, y ni se encontraran los mismos en fase de urbanización en el momento de su transmisión.

Con fecha 30 de enero de 2009, el Administrador de ... de la Agencia Estatal de Administración Tributaria acuerda desestimar la solicitud de rectificación de autoliquidaciones con solicitud de devolución de ingresos indebidos presentada por la entidad X, S.L. (B ...), por el concepto Impuesto sobre el Valor Añadido, 4 trimestre del ejercicio 2004, considerando que en el presente caso el plazo para presentar la autoliquidación objeto de solicitud de rectificación con solicitud de ingreso indebido, finalizó el 20-10-2004 por lo que han transcurrido mas de cuatro años desde dicha fecha.

Con fecha 17 de julio de 2009 el Administrador de ... acuerda desestimar la solicitud de devolución de ingresos indebidos considerando que los hechos y fundamentos alegados por el solicitante no han supuesto la realización de un ingreso indebido que origine el derecho a la devolución, toda vez que solicitado informe por la Administración a la Inspección se concluye que la empresa desarrolla actividad de promoción inmobiliaria y se transmite un terreno en curso de urbanización; la Inspección entiende que son terrenos en curso de urbanización, que son entregados por el promotor de la urbanización (X, S.L., agente urbanizador de los Sectores ... y ... de ...) y por tanto se trata de una operación sujeta a IVA.

Segundo.

Contra los acuerdos desestimatorios de 30 de enero y 17 de julio de 2009, X, S.L. interpone reclamaciones económico administrativas ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de ... (... y ...), manifestando, en síntesis, en el escrito de alegaciones la inexistencia de una actividad económica en la sociedad recurrente.

Con fecha 25 de mayo de 2011 el Tribunal Regional acuerda desestimar las reclamaciones.

Tercero.

Con fecha 8 de julio de 2011 la entidad interpone recurso de alzada ante el Tribunal Económico-Administrativo Central contra la resolución de 25 de mayo de 2011, reiterándose las alegaciones presentadas en primera instancia, concluyendo que los terrenos propiedad de la recurrente fueron enajenados en el mismo estado físico en que fueron adquiridos a la entidad Y, S.L. no habiéndose iniciado la transformación física de los terrenos, y por tanto sin que se encuentren en curso de urbanización, siendo en consecuencia aplicable en el Impuesto sobre Sociedades durante el ejercicio fiscal el régimen de Sociedades patrimoniales, determinando así la imposibilidad de repercutir IVA en la operación de transmisión, que debió quedar gravada por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. Las únicas actuaciones llevadas por la sociedad hasta el momento de venta de sus terrenos fueron de índole jurídico-administrativo, sin que se produjera inicio material de obras de urbanización en los terrenos propiedad de X, S.L.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Este Tribunal Económico-Administrativo Central es competente para conocer el recurso de alzada que se examina, que ha sido interpuesto en tiempo y forma por persona legitimada al efecto, de conformidad con lo previsto en la Ley 58/2003 de 17 de diciembre, General Tributaria y en el RD 520/2005 de 13 de mayo por el que

se aprueba el Reglamento General de Desarrollo de la Ley 58/2003 en materia de revisión en vía administrativa, de aplicación a este procedimiento.

La cuestión a resolver es si resultan ajustados a derecho o no los acuerdos desestimatorios de 30 de enero y 17 de julio de 2009 dictados por la Administración de ..., debiendo determinar este Tribunal si la entrega de las fincas rústicas son entrega de terrenos en curso de urbanización y por lo tanto, es una entrega sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido.

Segundo.

La Ley 37/1992 reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido, define en su artículo 84 el concepto de sujeto pasivo en las operaciones que supongan entregas de bienes conforme a los siguientes términos:

"Uno. Serán sujetos pasivos del impuesto:

1. Las personas físicas o jurídicas que tengan la condición de empresarios o profesionales y realicen las entregas de bienes (...)."

Y la condición de empresario o profesional a efectos del impuesto se tiene cuando se dan las circunstancias recogidas en el artículo 5 de la mencionada Ley:

"1. A los efectos de lo dispuesto en esta Ley, se reputarán empresarios o profesionales:

(...)

d. Quienes efectúen la urbanización de terrenos o la promoción, construcción o rehabilitación de edificaciones destinadas, en todos los casos, a su venta, adjudicación o cesión por cualquier título, aunque sea ocasionalmente.

(...)"

Urbanizador es la persona o entidad que realiza las obras de urbanización de un terreno, es el promotor de la urbanización, pudiendo ser el propietario del terreno o no, y pudiendo realizar él mismo las obras de urbanización o contratarlas con una empresa constructora. El urbanizador ejerce una función de carácter público, es un agente de la administración pública. El proceso de urbanización es una función pública que puede realizar la administración directamente, a través del sistema de cooperación, de gestión directa o de expropiación, o indirectamente a través de un mandatario, mediante el sistema de compensación o de agente urbanizador.

Una manifestación del carácter público de estas instituciones es la facultad de expropiar terrenos a favor del ayuntamiento o de la junta de compensación o del agente urbanizador, en casos de no adhesión a la junta o de impago de derramas, obligatorias por la legislación urbanística, que sufragan los costes de urbanización.

Este urbanizador institucional encaja plenamente en el concepto general de empresario o profesional definido en el artículo 5. Uno. a) de la Ley 37/1992, pues estos sujetos ordenan factores de producción materiales o humanos con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes y servicios, es decir, realizan actividades empresariales o profesionales.

La normativa actual prevé diversos sistemas urbanísticos que ya han sido enumerados. En el caso objeto del presente recurso nos encontramos ante un sistema de gestión indirecta en el que es empresario urbanizador el agente urbanizador, que puede ser la agrupación de interés urbanístico formada principalmente por los propietarios de los terrenos, a la que se le ha asignado por el ayuntamiento la función de urbanizar y cuyo funcionamiento es el de una junta de compensación de carácter fiduciario, y el agente urbanizador privado seleccionado por el ayuntamiento, que puede ser propietario o no de los terrenos, que promueve la iniciativa urbanística y una vez seleccionado, la ejecuta, siendo los costes de urbanización a cargo de los propietarios y retribuyendo la labor del agente urbanizador en dinero o en derechos urbanísticos.

En los procesos urbanizadores que se realizan bajo el sistema de compensación en los que la junta constituida tiene el carácter de fiduciaria, no se produce la transmisión material del terreno a la junta, por lo que la titularidad del mismo es mantenida por el juntacompensante. Así, la junta actúa por cuenta de sus miembros, que son quienes realmente se consideran empresarios, al urbanizar los mencionados terrenos.

El agente urbanizador se dedica precisamente a la gestión urbanística, redactando los proyectos de urbanización y reparcelación, ejecutando materialmente las obras y girando las cargas de urbanización a los propietarios del suelo. La prestación de servicios de urbanización ha de llevar aparejada una contraprestación por parte del destinatario del servicio, es decir el propietario del suelo urbanizado, y dicha contraprestación puede ser dineraria o no dineraria.

El agente urbanizador acomete la tarea de urbanizar terrenos ajenos, de manera que los propietarios de éstos, voluntaria o forzosamente, se convierten en promotores de la urbanización, que es acometida materialmente por el urbanizador.

Por tanto son los propietarios de los terrenos que los aportan al agente urbanizador quienes se consideran urbanizadores de los mismos, adquiriendo la condición de empresario o profesional si no la tenían antes, siempre que su intención sea proceder a la venta o adjudicación del terreno una vez urbanizado o en fase de urbanización.

Ahora bien, la condición de empresario no se adquiere de forma automática cuando se trata de personas o entidades que no tenían la citada condición con carácter previo, sino que se exige el cumplimiento de ciertos requisitos. En este sentido dispone el artículo 5.Dos, párrafo tercero de la Ley del impuesto sobre el Valor Añadido, en relación con el inicio de una actividad empresarial o profesional:

"2.

(....)

A efectos de este impuesto, las actividades empresariales o profesionales se considerarán iniciadas desde el momento en que se realice la adquisición de bienes o servicios con la intención, confirmada por elementos objetivos, de destinarlos al desarrollo de tales actividades incluso en los casos a que se refieren las letras b, c y d del apartado anterior. Quienes realicen tales adquisiciones tendrán desde dicho momento la condición de empresarios o profesionales a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido."

El artículo transcrito resulta por tanto de aplicación al caso que nos ocupa, recogido en el apartado 1, letra d), relativo a los urbanizadores de los terrenos. No obstante, en el presente caso debemos analizar cuando se adquiere la condición de empresario a efectos de IVA por la sociedad recurrente la cual, alega que no ejerce ninguna actividad económica y que por ello declara en el Impuesto sobre Sociedades en el Régimen Especial de Sociedades Patrimoniales (sin perjuicio de lo que este Tribunal haya acordado sobre dicha cuestión en su resolución de 21 de marzo de 2013 (RG 3208/11) por el concepto Impuesto sobre Sociedades; y si a la fecha en que se efectúa la transmisión de los terrenos, se había adquirido esta cualidad, es decir si el transmitente era empresario por realizar la actividad de urbanización de terrenos.

La determinación del momento en que los propietarios de los terrenos adquieren la condición de empresario ocasional convirtiéndose por tanto en sujetos pasivos del Impuesto, si no la tenían ya antes, resulta de especial complejidad cuando el proceso de urbanización no ha concluido.

Como ha sido expuesto anteriormente los requisitos que se exigen para que los propietarios de los terrenos inmersos en un sistema urbanístico de producción de edificaciones adquieran la condición de sujeto pasivo a efectos del IVA, siempre que no la tuvieran con anterioridad son:

> Haber soportado las cargas de la urbanización, es decir, que le hayan sido repercutidos costes por el proceso urbanizador mediante derramas en dinero o en especie.

> Que exista una intención confirmada por elementos objetivos de destinar los terrenos al desarrollo de una actividad empresarial o profesional, que la Ley concreta en que los terrenos se destinen a su venta, adjudicación o cesión por cualquier título.

Cuando nos encontramos ante la transmisión de terrenos urbanizados en los que ha finalizado el proceso de urbanización la cuestión resulta clara, ya que el transmitente ha adquirido la condición de empresario ocasional sin duda, pero cuando nos encontramos en fases más tempranas del proceso de urbanización puede plantearse la cuestión que aquí resulta controvertida, dilucidar si el propietario ha adquirido ya la condición de empresario ocasional.

En la aplicación del artículo 5.Uno.d) y Dos de la Ley 37/1992 ha sido criterio reiterado de la Dirección General de Tributos que los propietarios de terrenos sometidos a un proceso de urbanización que no tuvieran previamente la condición de empresarios a efectos de este impuesto, la adquieren desde el momento en el que se les incorporan, aunque sea parcialmente, los costes de la urbanización. Esta incorporación, en el caso de que la ejecución de la urbanización se lleve a cabo a través de una Junta de Compensación, se entiende producida desde que se pague la primera derrama correspondiente a la prestación por aquélla de los servicios de urbanización. Esto debe entenderse siempre que concorra también el elemento intencional de vender, ceder o adjudicar por cualquier título los terrenos que se urbanizan.

Una interpretación global de este artículo, considerando lo que se establece en el apartado dos, permite concluir que, si bien para reconocer la condición de empresario por la actividad de urbanización de terrenos a quienes no tenían esta condición de antemano es necesario que hayan soportado, incluso parcialmente, los costes de urbanización, esto no significa que por tales costes sólo puedan entenderse aquellos directamente relacionados con la ejecución material de las obras de transformación del suelo para dotarle de los servicios mínimos exigidos, de suministro de agua y electricidad, de evacuación de aguas residuales, de vialidad, de parques y jardines etc., sino también aquellos otros gastos de carácter técnico o administrativo necesarios para la

urbanización y generalmente previos al inicio de las obras, siempre que su adquisición se realice con la intención confirmada por elementos objetivos de destinar estos servicios a la actividad urbanizadora.

Uno de los principios que gobierna el Impuesto sobre el Valor Añadido es el de neutralidad. La carga económica de este impuesto debe recaer sobre el consumidor final, pero no sobre el empresario. Esta es la razón por la cual dicho empresario tiene reconocido el derecho a la deducción de las cuotas soportadas en la adquisición de bienes y servicios que destine al desarrollo de su actividad económica. Por tanto, si se niega el citado derecho a la deducción, se estaría incumpliendo el principio de neutralidad y la consecuencia sería que el impuesto pasaría a convertirse errónea e improcedentemente en un coste para el empresario.

Por esta razón, la adquisición de todos aquellos bienes o servicios, incluidos los de carácter técnico o administrativo, que resulten necesarios para la urbanización y con independencia de que se produzcan con anterioridad al inicio de las obras, siempre que su adquisición se realice con la intención confirmada por elementos objetivos de destinarlos a la actividad urbanizadora, debe dotar al sujeto de la condición de empresario o profesional, con el fin de que, en aras de la neutralidad, pueda deducir las cuotas soportadas por tales conceptos, siempre y cuando se cumplan el resto de los requisitos establecidos al respecto en el título VIII de la Ley 37/1992.

Este Tribunal se ha pronunciado en las Resoluciones de fecha 28 de abril de 2009 (RG 2346/07) y de 28 de mayo de 2008 (RG 2257/05) concluyendo que los particulares transmitentes tendrán la condición de empresarios cuando efectúan la urbanización de los terrenos destinados a la venta, adjudicación o cesión por cualquier título, y se considera que dicha actividad económica se inicia desde el momento en que se adquieran bienes o servicios, con la intención confirmada por elementos objetivos, de destinarlos al desarrollo de esa actividad de urbanización de terrenos.

Este criterio resulta aplicable al caso presente, en el que la sociedad recurrente, con independencia de que realice actividades mercantiles o no y sea considerada sociedad patrimonial o no, tiene la condición de empresario a efectos de la Ley del IVA cuando efectúe la urbanización de los terrenos destinados a la venta, adjudicación o cesión por cualquier título, iniciándose tal actividad desde el momento en que se adquieran bienes o servicios, con la intención confirmada por elementos objetivos, de destinarlos al desarrollo de esa actividad de urbanización de terrenos.

Se puntualizó posteriormente en resolución de 24 de mayo de 2011 (RG 937/2009) que la actividad empresarial se considera iniciada desde el momento en que se soporten los costes afectos a la actividad urbanizadora".

Los costes afectos a la actividad urbanizadora no son necesaria y únicamente los que se refieren a la ejecución material de las obras, sino, como se ha expuesto anteriormente, todos aquellos que contribuyan a la realización de tal actividad, como costes técnicos y administrativos, con independencia de que en el momento en que tales costes se produzcan las obras se hayan iniciado. Así se ha establecido en la resolución de este TEAC de fecha 19 de octubre de 2012, RG 3474/2010.

Por tanto este Tribunal debe analizar si el transmitente de las parcelas había soportado costes del proceso de urbanización que les hayan otorgado la condición de empresario ocasional, puesto que en caso contrario el vendedor no tendría todavía la condición de urbanizador, salvo que se acreditase la existencia de gastos afectos a esta actividad urbanizadora.

Tercero.

En primer lugar debe analizarse si se han producido costes afectos a la actividad urbanizadora, si éstos tienen lugar con anterioridad o posterioridad a la transmisión efectuada por la entidad recurrente, para poder determinar si dicho sujeto tiene la condición de empresario o profesional.

Esta cuestión se ha resuelto por este Tribunal en resolución de 21 de marzo de 2013 R.G. 3208/11 por el que se resuelve el recurso de alzada planteado por la entidad X, S.L. contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de ... de fecha 22 de febrero de 2011, por el concepto Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2003, 2004 y 2005, en cuyo Fundamento de Derecho Quinto se recoge:

"QUINTO: La siguiente cuestión planteada hace referencia a la regularización practicada por la Inspección, en el sentido de excluir del régimen de sociedades patrimoniales a la entidad, en los ejercicios 2003 y 2004.

(...)

En primer lugar, los interesados alegan que no existió actividad urbanizadora por parte de la sociedad, la actividad desarrollada fue únicamente de compra-venta de inmuebles, cuya calificación como actividad empresarial exigiría, conforme al artículo 25.2 TRIRPF, local y empleado, por lo que, no existiendo éstos, no cabe entender existente actividad empresarial, hallándose, en consecuencia, todo su activo no afecto y procediendo la tributación en régimen de sociedad patrimonial.

La resolución de cuestiones como la presente se mueven en el terreno probatorio. En este sentido, dispone el artículo 105.1 de la Ley 58/2003, General Tributaria (de aplicación en esta vía revisora según dispone el artículo 214 de la misma norma), que, "En los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo", precepto éste que, reproduciendo en materia tributaria lo dispuesto por el ya derogado artículo 1.214 del Código Civil, no constituye en sí una regla de valoración probatoria, sino de carácter procesal, cual es la distribución de la carga de la prueba entre las partes, aspecto éste que ha sido objeto de matización por reiterada jurisprudencia, en aplicación de la que podría llamarse Teoría de la proximidad al objeto de la prueba (sentencias del Tribunal Supremo de fechas 13 de diciembre de 1989, 6 de junio de 1994, 13 de octubre de 1998 y 26 de julio de 1999, entre otras), entendiéndose que dicha regla general no es absoluta ni inflexible, debiendo adaptarse la misma a cada caso, según la naturaleza de los hechos afirmados o negados, en atención a criterios de 'normalidad', 'disponibilidad' y 'facilidad probatoria', lo que ha venido a recogerse de forma expresa por el artículo 217.6 de la Ley 1/2000, de Enjuiciamiento Civil.

De las pruebas e indicios que aporta la Inspección, destacamos los siguientes hechos:

En el libro diario de la Sociedad correspondiente a 2003, el asiento de apertura (folios 655 a 659 del expediente), recoge contabilizadas en cuentas del Grupo 3, como existencias, cuatro fincas, detalladas en el propio cuerpo del acta (folio 5/27), como: Finca ..., 23.608 metros cuadrados; Finca ..., 15.720 metros cuadrados; Finca ..., 10.740 metros cuadrados y Finca ..., 189.543 metros cuadrados. En el asiento 10, con fecha 2 de enero de 2003 dichas fincas fueron traspasadas a cuentas del Grupo 2, como inmovilizado. Se aporta ante la Inspección los títulos de adquisición de dichas fincas: escrituras públicas de compraventa otorgadas en 1988, (folios 226 a 258 del expediente). Además, la Entidad facilitó relación de los activos de la Sociedad en los períodos objeto de comprobación; es la que obra al folio 223 del expediente, en el que figuran, como únicos activos de relevancia, cinco parcelas, de las que cuatro son las que acaban de mencionarse.

Los terrenos anteriores quedaron incluidos en el llamado Plan Parcial 3, Sectores 3A y 3B de ..., cuya localización física consta en el plano obrante en el folio 275 del expediente. Los propietarios y terrenos afectados por el Plan Parcial son los que se detallan en el folio 449 del expediente, observándose que X, S.L. es propietaria de la mayoría de la superficie (sobre el 90%) de los terrenos incluidos en los indicados sectores. En esta situación, X, S.L., mediante escrito presentado ante el Ayuntamiento de ... el día 3 de septiembre de 2002 (folio 448 del expediente), invocando los preceptos correspondientes de la Ley 6/1994, de 15 de noviembre, de ..., reguladora de la Actividad Urbanística y del Decreto 201/1998, de 15 de diciembre, del ..., por el que se aprueba el Reglamento de Planeamiento de la Comunidad Valenciana, solicitó adquirir la condición de Urbanizador de los Sectores 3A y 3B del Plan Parcial 3, a cuyo fin acompañó, junto a otra documentación, el Proyecto de Urbanización de los citados Sectores.

Consta en el expediente las siguientes facturas que guardan relación con la existencia de la actividad promotora de la Sociedad X, S.L. Así:

-factura emitida por Z, S.L. a cargo de X, S.L., con fecha 31 de marzo de 2003, por su "colaboración publicitaria en el programa especial dedicado a ..." (Radio Intercontinental de Madrid) (folios 675 y 676);

-cartas de pago y justificante de cheques ingresados en el Ayuntamiento de ... por el concepto "Convenio Urbanístico Sectores 3A y 3B. Primer pago. 50% del total de adquisición. Base 360.477,43 IVA 57.676,39 euros", ingresándose 418.153,82 euros el 21 de junio de 2004 (folios 677 y 678);

-factura emitida a X, S.L. el 12 de julio de 2004, por importe de 16.133,09 euros, más IVA, lo que totaliza 18.714,38 euros, siendo el emisor W, S.L. y el concepto "40% de los Honorarios Técnicos del Plan Parcial del Sector de Suelo Urbanizable Residencial "Sector 3" de la Homologación de las Normas Subsidiarias de ..., correspondientes a la adjudicación del Programa" (folio 679);

-facturas emitidas por V a X, S.L., por el 10,79% correspondiente a ésta, en las que se menciona como obra "089 Urbanización vial parque Sectores 3, 4, 6 y 7 en ...", y refiriéndose las facturas a las certificaciones de junio, julio y agosto de 2004 (folios 521 a 527);

-facturas emitidas a V por U, S.L. por los trabajos efectuados en la obra "Urbanización de la Vía Parque (...)", en las que figura una descripción detallada de dichos trabajos, que incluyen, entre otros, despeje y desbroce del terreno, arranque de árboles y tocones, desmonte o excavación a cielo abierto en todo tipo de terreno incluso roca, relleno y extendido de tierras propias de la excavación, incluso compactación con rodillo (folios 519 y 520), etc...

Así como, certificación emitida por la Secretaria Interventora del Ayuntamiento de ...t de la sesión del Ayuntamiento en Pleno, celebrada el día 31 de marzo de 2004, (folios 465 a 470 del expediente) que recoge una relación detallada de los trámites desarrollados por X, S.L. hasta la elevación a definitiva de la aprobación de la Alternativa Técnica, programa y proyecto de urbanización del Sector 3A y 3B. Así, haciendo una referencia somera, tras la admisión a trámite y ser decretada la publicación el 4 de octubre de 2002, realizándose la publicación en el DOCV de 10 de diciembre de 2002, el 9 de enero de 2003, fue presentada la Propuesta Jurídico Económica por la mercantil, siendo la única presentada. El Ayuntamiento en Pleno, el 31 de julio de 2003, acordó

la aprobación y adjudicación provisional del Plan Parcial. Interesa ahora destacar especialmente que se recogen una serie de "condiciones que debe cumplir el urbanizador" y, entre ellas, debe hacerse constar que, según se dice, "para el buen desarrollo de los suelos urbanizables homologados, existe UN VIAL ESTRUCTURANTE QUE ARTICULA LOS SECTORES 3, 4, 6 Y 7, POR EL CUAL DISCURRIRÁN LOS SERVICIOS URBANÍSTICOS Y LOS ACCESOS A LOS DISTINTOS SECTORES ...Por tanto, SE EXIGE AL URBANIZADOR UN ANEXO DE PROYECTO DE URBANIZACIÓN DEL VIAL COMPLETO, ASÍ COMO EL COSTE A SUFRAGAR POR CADA SECTOR, Y LOS SUELOS AFECTADOS PARA LA EJECUCIÓN DE LA OBRA COMPLETA".

Respecto a la construcción del vial, a la vista del plano que figura en el folio 275 del expediente, queda de manifiesto que se encuentra ubicado sobre los terrenos pertenecientes a los propietarios de los terrenos de los distintos sectores implicados.

Del informe del Arquitecto Municipal de 21 de enero de 2004 (folio 452) cabe destacar que, presentado un proyecto el 9 de septiembre de 2003 por una de las empresas urbanizadoras (T, S, S.L.), se mantuvieron varias reuniones hasta que el 26 de noviembre de 2003 se presentó convenio suscrito por los cuatro urbanizadores y compromiso de ejecución conjunta del vial. Dicho compromiso de los urbanizadores de los distintos sectores implicados, uno de los cuales es X, S.L., se recoge en los folios 454 a 457.

Según el Acta de Replanteo de fecha de 20 de mayo de 2004 (folio 451), comparecen representantes del Ayuntamiento, de V (mercantil elegida para realizar las obras del vial), de los agentes urbanizadores y el arquitecto autor y director del Proyecto de Urbanización del vial, y se hace constar "que una vez recorrida la traza de la obra e inspeccionados los terrenos por los que discurre, se reconoce a plena satisfacción la identidad en cuanto a superficies y realidad geométrica entre estos y los documentos del proyecto y, por tanto, se firma la presente acta de replanteo e inicio de obra de acuerdo con las condiciones estipuladas en el contrato anteriormente citado".

La inspección requirió así mismo documentación de V, aportando las facturas a que antes se hizo referencia y, recabada información respecto de dichas facturas (ya que X, S.L. las contabilizó en los asientos 55, 56, 84, y 85 y 92 recogiendo efectos comerciales a pagar, reflejando finalmente la rectificación con fecha de 27 de octubre de 2004 en el asiento 112 y la venta de los terrenos se hizo, según vimos anteriormente, el 28 de octubre de 2004) V no aclara a que se debe dicha rectificación de las facturas, sino que manifiesta que solo constan pagos realizados por Y, S.L. (folios 643 a 645).

Con fecha 16 de julio de 2004 se otorgó escritura pública de compromiso de compraventa (Documento incorporado a la Diligencia nº.3, folios 277 a 209 del expediente). Según dicho documento, X, S.L. se compromete a formalizar escritura de compraventa de las cuatro fincas antes reseñadas a Y, S.L. Con respecto a las fincas objeto del contrato se hace constar en dicha escritura lo siguiente:

"las fincas forman parte de los sectores 3 A y 3 B del PP3 y sectores 7 A y 7 B del PP7, delimitados como suelo urbanizable por el planeamiento urbanístico del Ayuntamiento de ..., que la compradora declara conocer. Así mismo, la Parte Vendedora ostenta la figura de Agente Urbanizador en el Plan Parcial 3, según la aprobación definitiva de dicha condición de fecha 31 de marzo de 2004.

Dichas fincas están afectas a la futura aprobación de los correspondientes Planes de Reparcelación que conlleva el proceso urbanístico. Estos Planes serán los que definitivamente definan la superficie de las fincas incluidas en su ámbito".

Se conviene en que el otorgamiento del citado compromiso de compraventa no entraña transmisión de la posesión ni de la propiedad de las fincas en cuestión; y se fija el precio en 150,94 euros por metro cuadrado de superficie real de las mismas, obligándose la compradora a abonar en el momento de otorgamiento de la escritura de compraventa la cantidad de 33.206.800 euros (más IVA) y conviniendo en que, una vez finalizado el proceso administrativo de aprobación definitiva de los Proyectos de Reparcelación y determinada, por tanto, la superficie real de las fincas, se practicará la liquidación del precio total de la compraventa sobre la base del precio unitario pactado, abonando la compradora la diferencia, si se atribuyera a las fincas transmitidas una superficie bruta total superior a 220.000 metros cuadrados, o restituyendo la vendedora, en caso contrario, la parte de precio percibida en exceso. En el acto de la firma del compromiso descrito, la compradora entrega en concepto de arras, al amparo del artículo 1454 del Código Civil, la cantidad de 3.256.000 euros, más el IVA correspondiente, lo que da lugar a un total de 3.776.960 euros, importe del cheque bancario entregado, cuya fotocopia se une a la citada escritura.

El 28 de octubre de 2004 se otorgó la escritura pública de compraventa, transmitiéndose la propiedad de las fincas, respecto de cuya situación urbanística se hacen las mismas consideraciones, pagándose, mediante cuatro cheques bancarios, 34.742.928 euros, cantidad que incluye el IVA correspondiente, todo ello según lo convenido en el compromiso antes descrito, y quedando pendiente la liquidación definitiva, en los términos que sustancialmente se reproducen, para cuando, finalizado el proceso administrativo de aprobación definitiva de los Proyectos de Reparcelación, quede determinada la superficie real de las fincas objeto del contrato.

La transmisión de la condición de Agente Urbanizador por parte de X, S.L. a Y, S.L. se acordó en escritura pública de 28 de octubre de 2004, siendo dicha sustitución en la condición de urbanizador ratificada por el Convenio suscrito por el Alcalde de ... y Y, S.L. en fecha 5 de mayo de 2005 (folios 458 a 463 del expediente).

SEXTO: Los interesados defiende que los bienes vendidos a Y, S.L. lo fueron en el mismo estado físico en que ella los había adquirido, por lo que considera que la construcción del denominado "vial estructurante" no entraña inicio de urbanización de los terrenos vendidos, puesto que las obras relativas al mismo que se hubiesen ejecutado antes de la venta, en ningún caso se habrían ejecutado en los terrenos propiedad de X, S.L. enajenados a Y, S.L.

Como ha quedado reflejado, las obras de ejecución del vial se iniciaron con anterioridad a la venta de los terrenos por parte de X, S.L., ya que el contrato con V para la ejecución de las obras del vial se firma por los cuatro urbanizadores y, como uno de ellos, X, S.L. y dichas facturas se refieren a certificaciones correspondientes a junio, julio y agosto de 2004 y todo ello aparece respaldado por las facturas de subcontratistas correspondientes a dicho período, por tanto, de que la construcción del vial se inició antes de que se vendiesen los terrenos, el 28 de octubre de 2004. Por otra parte, si bien las obras ejecutadas hasta ese momento de la venta no habían llegado a afectar a la realidad física de los terrenos de X, S.L. este Tribunal comparte la consideración inspectora de que una vez aprobado el Plan Parcial, todos los terrenos comprendidos en él constituyen una unidad, a efectos de la actuación urbanística y, por tanto, iniciada la urbanización todos los terrenos están afectos a la actividad urbanizadora y debe entenderse iniciada su urbanización, estando las obras del vial estructurante vinculadas de forma inseparable al proyecto de urbanización de cada uno de los sectores afectados, condición indispensable para la aprobación del Plan Parcial. Hechos a los que se añade como argumento fundamental, que en 2002 X, S.L. solicitó la condición de Agente Urbanizador y los trámites que ello conlleva (presentación de una alternativa técnica, elaboración de un programa, propuesta económica, etc...) hasta la concesión de aquella condición por parte del Ayuntamiento, suponen una actividad que, en sí misma, comporta una organización y configura el ejercicio, ya en ese momento inicial, de una actividad empresarial; y los terrenos propiedad de la Sociedad cuya inclusión en el Plan Parcial se pretende sea aprobada deben considerarse ya afectos a esa actividad.

De acuerdo con la legislación urbanística, el Agente Urbanizador, en sí mismo, es un agente con capacidad empresarial, que actúa como intermediario entre la Administración y los propietarios del suelo, y que asume el protagonismo de la elaboración, ejecución y gestión del Programa de Actuación Urbanística. Partiendo de esta base, los terrenos que resultaron incluidos en el Plan Parcial y concretamente en el Sector 3 deben entenderse afectos a aquella actividad, lo que excluye la aplicabilidad del régimen de sociedades patrimoniales que se cuestiona, en cuanto a los ejercicios 2003 y 2004, debiendo desestimarse en este punto las alegaciones presentadas.

SEPTIMO.- Sostiene la entidad interesada, que la afección no resulta predicable de las parcelas en cuestión, en la medida en que no ha transcurrido el plazo de tres años en todo caso necesarios al objeto de entender afecto un bien a la actividad empresarial.

Dicha alegación no puede ser admitida. Del expediente deriva que las referidas fincas, poseídas por la sociedad recurrente desde 1988, se encontraban afectas a la actividad económica realizada por la sociedad que estaba dada de alta en el Impuesto de Actividades Empresariales -IAE- en el epígrafe de promoción inmobiliaria de edificaciones, habiéndose contabilizado durante todos esos años como existencias. Dicha alta en IAE, la contabilización como existencias y el objeto social de la entidad que, conforme a sus Estatutos, tal y como ella misma admite, comprende la promoción inmobiliaria en su más amplio sentido, son datos que, si bien no implican necesariamente el desarrollo de una actividad económica, no es menos cierto que sí constituyen indicios sumamente relevantes, junto al resto de datos obrantes en el expediente cuyo examen se ha realizado anteriormente, de que se realiza una actividad económica por la sociedad.

Como señala la Audiencia Nacional en sentencia 20 de octubre de 2011, nº de recurso 470/2008 Sostiene la recurrente, con cita del art. 26.3 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, anteriormente transcrito, que la afección no resulta predicable de varias parcelas incluidas en las Juntas de Compensación en la medida en que no ha transcurrido el plazo de tres años a que alude el citado precepto y que "desde el momento que tiene lugar la afección de las fincas a la actividad de promoción hasta que se produce la enajenación de los terrenos, no transcurren los tres años en todo caso necesarios al objeto de entender afecto un bien a la actividad empresarial".

La pretensión de la parte no puede ser admitida por las siguientes razones.

En primer término, porque entiende la Sala que las referidas fincas, poseídas por la sociedad recurrente, tal y como esgrime, durante treinta años, se encontraban afectas a la actividad económica realizada por la sociedad desde el momento de su aportación en el acto de constitución, lo que tuvo lugar el 10 de mayo de 1972. Dicha conclusión la alcanza la Sala en atención a los siguientes datos relevantes que no resultan controvertidos: la inscripción y alta de la sociedad en el Impuesto de Actividades Empresariales -IAE- en el epígrafe de promoción inmobiliaria de edificaciones; la contabilización de los inmuebles enajenados como existencias; el objeto social de la entidad que, conforme a sus Estatutos, tal y como ella misma admite, comprende la promoción inmobiliaria -"adquisición, explotación, enajenación de toda clase de terrenos, su urbanización y parcelación, la construcción de edificios ..."-, y, en último término, del hecho de que en la Memoria de la sociedad, correspondiente a los ejercicios 2003 y 2004, que han sido objeto de comprobación, figure como actividad de la sociedad la promoción inmobiliaria en la Comunidad de Madrid.

Es cierto, como adujo la recurrente, que estos datos no implican necesariamente el desarrollo de una actividad económica, pero no es menos cierto que sí constituyen indicios sumamente relevantes, junto al resto de datos obrantes en el expediente cuyo examen se realizará posteriormente, de que se realiza una actividad económica por la sociedad, que en este caso es la de promoción inmobiliaria.

En segundo término, debe tenerse en cuenta que el precepto invocado por la actora -"se entenderá que no ha existido afectación si se llevase a cabo la enajenación de los bienes o derechos antes de transcurridos tres años desde esta"- comprende una presunción -"se entenderá"- que puede ser válidamente destruida de contrario, lo que en el supuesto que se enjuicia debe entenderse que ha acontecido con los indicios anteriormente referidos que, si bien ya se ha expuesto, no son datos definitivos para concluir la existencia de una actividad de promoción inmobiliaria, tal y como el TEAC en la resolución que se revisa admite, sin embargo sí son relevante a efectos de interpretar el citado precepto en cuanto a la presunción que contiene.

En último término, estima la Sala que no puede identificarse, como pretende la recurrente, el momento de afección de los terrenos a la actividad empresarial de promoción inmobiliaria con el inicio de las obras de urbanización, pues el desempeño de dicha actividad empresarial es anterior al inicio de las obras de promoción, siendo así que, como se ha expuesto, se sitúa, en el caso que se enjuicia, en el acto de constitución y aportación a la sociedad, de forma que con independencia del momento concreto en que se hayan iniciado las obras de promoción, lo que resulta evidente, a juicio de la Sala, es que dicha actividad se venía desarrollado por la sociedad desde su inicio, pues incluso la referida actividad requiere una serie de actos previos -fases previas a la ejecución material- al inicio de las obras que, indudablemente, deben calificarse de actividad de promoción.

Las consideraciones expuestas conducen a la desestimación del motivo de impugnación aducido.

Por todo ello, se desestima dicha alegación.

Recoge la resolución de este Tribunal de 19 de octubre de 2012 (RG 3474/2010) referida en el Fundamento de derecho anterior que los costes afectos a la actividad urbanizadora no son necesaria y únicamente los que se refieren a la ejecución material de las obras, sino, todos aquellos que contribuyan a la realización de tal actividad, como costes técnicos y administrativos, con independencia de que en el momento en que tales costes se produzcan las obras se hayan iniciado.

En el caso presente nos encontramos de un lado, que se han realizado actuaciones de índole jurídico-administrativa que contribuyen a la realización de la actividad de urbanización (como así manifiesta la entidad recurrente en su escrito de alegaciones) y de otro lado, que en el expediente administrativo hay documentos con virtualidad probatoria que acreditan la realización material de obras de urbanización como concluye este Tribunal en su resolución de 21 de marzo de 2013.

Ha de tenerse en cuenta en el presente caso, la condición objetiva del suelo. A la fecha de transmisión de las parcelas ya se habían iniciado las obras de urbanización. Resulta un dato decisivo el inicio de las obras de urbanización y la calificación de la entidad como agente urbanizador, además de ser propietario de las fincas transmitidas, ya que implica que tales terrenos se han incorporado a la cadena de producción de edificaciones. No es necesario que los terrenos se califiquen como solares ni que se cuente con una licencia de edificación para que la entrega de los terrenos esté sujeta por la razón de que supone un eslabón en la cadena de producción de edificaciones. Por tanto, en la transmisión de los terrenos controvertidos, atendiendo a las circunstancias concurrentes en el presente caso (existencia de agente urbanizador y terrenos en curso de urbanización) se aprecia la intención de destinarlos a la promoción de edificaciones.

El Tribunal Supremo en sentencia de 13 de enero de 2011 (recurso 1230/2007) recoge en el Fundamento de Derecho Tercero, lo dispuesto en sentencia de 10 de mayo de 2010 (recurso 1611/2005) por el Alto tribunal:

"En cualquier caso, la tesis de la Comunidad de Madrid no se sostiene a la luz de la jurisprudencia que hemos citado en el último párrafo del fundamento segundo, ya que la excepción a la exención prevista en el artículo 20.Uno.20, párrafo tercero, letra a), responde al designio de que queden sujetas al impuesto sobre el valor añadido las cesiones de terrenos que, aún no urbanizados, ya se han incorporado a la cadena de producción de edificaciones, de donde se obtiene que el dato decisivo es la condición objetiva del suelo. De este modo, aun cuando técnicamente no les corresponda la calificación de solar ni cuenten con una licencia de edificación (artículo 20.Uno.20, segundo párrafo), se considera un entrega de bienes sujeta por la razón de que supone un eslabón en la cadena de producción de edificaciones. Desde esta perspectiva, pasa a segundo plano la condición de cedente, que debe ser entendida no como «promotor» en sentido estricto, con el significado de persona que impulsa el proceso urbanizador, sino con un alcance mayor, como la que interviene en el mismo realizando operaciones en ese proceso. Ocurre así porque, en puridad aquella letra a) del párrafo tercero se ajusta a los términos del artículo 4.3.b) de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de los negocios - Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme (Diario Oficial de las Comunidades Europeas, serie L, nº 145 de 1977, p. 1), conforme al que los Estados miembros pueden considerar

sujetos pasivos del tributo a los que ocasionalmente realicen entregas de terrenos edificables, entendiéndose por tales los urbanizados o no a los que dichos Estados miembros atribuyan esa condición".

El Tribunal Supremo en sentencia de 24 de marzo de 2011 (recurso 5723/2006) recuerda que ya en la sentencia de 21 de junio de 2006 se decía que "Cuando la Ley del IVA habla de terrenos en curso de urbanización se refiere a las obras, no a las actuaciones jurídico-administrativas". En sentencia de 3 de abril de 2008 se recogía en relación al concepto de "terrenos urbanizados o en curso de urbanización" que si bien no existe una interpretación auténtica si existe una noción o interpretación judicial del concepto, 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. En sentencia de 19 de abril de 2003, señala 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 Ley 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 ".

Pues bien, aplicando la anterior doctrina jurisprudencial, la sentencia de instancia concluye en los términos que antes se pusieron de manifiesto, esto es que antes de la venta se estaban llevando a cabo obras de transformación de los terrenos, mediante los concretos actos que expresamente señala, que en definitiva conllevaba que estuviéramos ante un supuesto de "en curso de urbanización" (...)"

En este sentido se pronuncia este Tribunal en resolución de 8 de noviembre de 2011 (R.G. 3752/2009).

En el presente caso, el agente urbanizador es la entidad recurrente, la cual acomete la tarea de urbanizar terrenos.

Por tanto, procede desestimar las alegaciones del recurrente, considerando este Tribunal que la operación de compraventa de las parcelas está sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido, al tratarse de terrenos en curso de urbanización, que se destinan a su venta, aunque sea ocasionalmente, conforme dispone el artículo 5.1.d) de la ley 37/1992 del IVA, y de acuerdo a la jurisprudencia del Tribunal Supremo. En consecuencia, se desestima el recurso de alzada.

Por lo expuesto,

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, en Sala, visto el recurso de alzada interpuesto por X, S.L. con NIF ...,

ACUERDA:

desestimar el recurso de alzada.

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