

## BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ088107

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 20 de octubre de 2022

Sala 2.<sup>a</sup>

R.G. 2077/2020

### SUMARIO:

**IVA. Exenciones en operaciones interiores. Operaciones inmobiliarias. Entregas de terrenos. Devengo. Pagos anticipados. Adjudicación por los juntacompensantes de derechos de aprovechamiento sobre terrenos con ocasión de la aprobación y publicación de la modificación del proyecto de reparcelación.**

Por un lado, la Junta de compensación, encargada de la gestión del proceso urbanístico, presta servicios en nombre propio pero por cuenta de sus miembros, en ejecución de los fines asignados, teniendo la calificación de prestaciones de servicios sujetas y no exentas del impuesto y siendo destinatarios de los mismos los propios juntacompensantes.

Asimismo, la cesión de derechos de aprovechamiento sobre terrenos efectuada por los juntacompensantes a la Junta de compensación, en pago de los servicios prestados por ésta, constituye una entrega de bienes sujeta al impuesto a la que no es de aplicación la exención regulada en el art. 20.1.20.º de la Ley 37/1992 (Ley IVA).

Por otra parte, el devengo del impuesto en esta entrega se producirá cuando los derechos de aprovechamiento urbanístico -entrega de bienes que se realiza en pago de los servicios de urbanización- se pongan a disposición de la Junta adquirente, entendiéndose que esto ocurre cuando el acto de reparcelación surta efectos mediante su notificación a los interesados o su publicación en el Boletín Oficial de la provincia -o comunidad autónoma uniprovincial-, en el tablón de anuncios del ayuntamiento o en un periódico de la provincia de difusión corriente en la localidad, prevaleciendo la publicación que se produzca con anterioridad en el tiempo. **(Criterio 1 de 1)**

### PRECEPTOS:

Ley 37/1992 (Ley IVA), arts. 5, 20, 75, 78, 79 y 84.

Ley 58/2003 (LGT), art. 89.

RD 3288/1978 (Reglamento de Gestión Urbanística), arts. 108 y 111.

DLeg. 1/2014 de Aragón (TR Ley de Urbanismo), art. 146.

En Madrid, se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver en única instancia la reclamación de referencia, tramitada por procedimiento general.

Se ha visto la presente reclamación interpuesta por **XZ** (NIF:...), contra la emisión de factura con número de referencia **...1/2020** y fecha de emisión 30 de enero de 2020, y fecha de devengo 13 de mayo de 2014, por la entidad **TW, S.A.U.**, siendo su importe total 4.780.253,58 euros con una cuota de IVA de 0,00 euros (IVA prescrito), por el concepto "*Entrega a XZ de los nuevos aprovechamientos creados con la aprobación definitiva de la modificación puntual nº2 del Plan Parcial del sector ...BOP... de ... como consecuencia del Plan de Viabilidad (50.000.000 euros x 9,56050716%)*".

### ANTECEDENTES DE HECHO

#### Primero.

Con fecha 28 de febrero de 2020, la **XZ** interpuso reclamación económico-administrativa ante el presente Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC), contra la emisión de la factura número **...1/2020**, solicitando la puesta de manifiesto para formular las alegaciones oportunas. La reclamación fue registrada con R.G. 00-02077-2020.

No se cuestiona que, tal y como ha determinado el Tribunal Supremo en sentencia de 24 de octubre de 2011 y la Dirección General de Tributos (DGT) en contestaciones a consultas V3065-11, V3610-15, V1663-19, que la reserva de terrenos y/o aprovechamientos urbanísticos por parte de los juntacompensantes a favor de una junta de compensación, constituye una entrega de bienes sujeta al IVA, en tanto que realizada por un empresario o profesional. Como tampoco, que dichos aprovechamientos no están exentos en virtud del artículo 20.Uno.20º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, en la medida en que los incrementos de

aprovechamiento urbanístico recaen sobre terrenos que se encuentran actualmente en curso de urbanización, habiéndose iniciado las obras materiales de transformación física de los mismos.

Ahora bien, la reclamante considera que la emisión de la factura es improcedente por no haber tenido lugar el devengo del impuesto, por no haberse incluido la mención a que operaría la inversión del sujeto pasivo y por resultar incorrecta la base imponible.

En el escrito de interposición la interesada formuló, en esencia, las siguientes alegaciones:

- Sobre la determinación del devengo, se debe atender a la fecha de la puesta a disposición de los incrementos de aprovechamiento urbanístico a favor de la Junta de Compensación, de acuerdo con la regla general prevista en el artículo 75.Uno de la Ley del IVA. La DGT ha venido interpretando que *"para que esto ocurra es necesario que se haya llevado a cabo la reparcelación, de modo que dicha reparcelación surta sus efectos, y ello por cuanto el título de adquisición de dichos aprovechamientos por parte de la Junta de Compensación es el propio acto de reparcelación"*.

Alega que el Centro Directivo ha considerado que el acto de reparcelación despliega sus efectos desde que su aprobación se entiende notificada a los interesados, bien mediante su publicación (i) en el Boletín Oficial de la provincia, (ii) en el tablón de anuncios del Ayuntamiento, (iii) en un periódico de la provincia de difusión corriente en la localidad o (iv) en la fecha de su inscripción registral, dada la función de publicidad del Registro de la Propiedad.

En el caso concreto que nos ocupa, si bien la Modificación del Proyecto de Reparcelación en la que se atribuyen los incrementos de aprovechamientos urbanísticos derivados de la Modificación del Plan Parcial a favor de la Junta de Compensación, se encuentra aprobada, su publicación y eficacia jurídica se encuentran pendientes de la conformidad municipal y de la publicación en el Boletín Oficial de la Provincia del Texto Refundido aportado por parte de la Junta de Compensación, conforme se establecía en la aprobación de la Modificación del Proyecto de Reparcelación. Por tanto, la interesada entiende que la Modificación del Proyecto de Reparcelación no ha desplegado sus efectos, ni se ha producido la puesta a disposición de dichos incrementos de aprovechamientos urbanísticos a favor de la Junta de Compensación en 2014, pues el devengo se producirá cuando el Ayuntamiento preste su conformidad al Texto Refundido de Modificación del Proyecto de Reparcelación aportado por la Junta y se haya publicado por medio de alguna de las vías indicadas.

Se expresa la falta de procedencia de emisión de factura al no producirse el devengo, así como que no pueden considerarse entregas parciales al no producirse pagos anticipados conforme a la regla especial del artículo 75. Dos de la Ley del IVA.

- En cuanto a la necesaria mención a la inversión del sujeto pasivo del IVA en la factura, cabe plantearse el supuesto previsto en el artículo 84.Uno.2º.e) de la Ley del IVA.

La DGT se ha pronunciado, entre otras, en las contestaciones a las consultas vinculantes nº V3610-15 y V1663-19, señalando que la condición de sujeto pasivo de la operación de entrega de bienes en que consiste la reserva de aprovechamientos urbanísticos a favor de la junta de compensación, recae en ésta última, siempre y cuando se cumplan los siguientes requisitos:

- a. Que se encuentre vigente la afección registral de las parcelas al cumplimiento de los deberes urbanísticos.
- b. Con independencia de que los gastos de urbanización sean asumidos de forma expresa o tácita por la junta de compensación, o incluso sin asunción.
- c. Que los gastos de urbanización se encuentren devengados y sean exigibles, para lo cual la DGT entiende que este requisito se verifica con la vigencia de la afección registral de las parcelas al cumplimiento de los deberes urbanísticos.

Por ello, la reclamante considera que la Junta debería autorrepercutirse el Impuesto y que no resulta procedente que **TW, S.A.U.** emita factura en la que no se hagan las menciones previstas en el artículo 6.1.m) del Real Decreto 1619/2012.

- En relación con la determinación de la base imponible de la entrega, la reclamante expresa su disconformidad con el valor otorgado por la entidad emisora de la factura. Se señala que debe aplicarse el artículo 79 de la Ley del IVA, tomando como valor el determinado en la adjudicación de los aprovechamientos urbanísticos en el momento en el que adquiera firmeza la Modificación del Proyecto de Reparcelación, salvo que se acredite otro distinto.

Además, se manifiesta que la base imponible de la entrega no debería incluir el importe pendiente de la citada carga urbanística en el momento del devengo, ya que su pago corresponde al titular jurídico de la finca en el momento en el que ésta resulte exigible. Esto es, aquellas cargas por gastos de urbanización ya abonadas por parte del juntacompensante atribuibles a la parcela objeto de reserva hasta la fecha de devengo de la entrega a la Junta de Compensación, si es que existieran, se encontrarían incorporadas al valor de la parcela en la fecha de puesta a disposición y, por tanto, a la base imponible del IVA, mientras que aquellas exigibles a la Junta de Compensación en cuanto propietaria de la parcela a partir de su entrega por el juntacompensante, no deberían incluirse en la base imponible de la entrega.

En resumen, la base imponible del IVA consignada en la factura emitida por **TW, S.A.U.** contraviene la norma de determinación de la base imponible del IVA prevista en el artículo 79.Tres.3ª de Ley del IVA y, asimismo, no tiene en consideración la carga urbanística que recae sobre los derechos de aprovechamiento urbanístico.

## Segundo.

Con fecha 21 de julio de 2020, se recibe escrito de la parte interesada **TW, S.A.U.**, solicitando la puesta de manifiesto del expediente para formular las alegaciones oportunas.

Tras notificarse la puesta de manifiesto en fecha 6 de abril de 2021, la entidad presentó el 5 de mayo de 2021, escrito formulando, en esencia, las siguientes alegaciones:

- Falta de representación al no coincidir el presentador de la reclamación con el firmante del escrito de interposición. Se considera inadmisibile la presente reclamación.

- No existe controversia entre las partes de que **TW, S.A.U.** tiene la consideración de empresario o profesional a efectos del artículo 5 de la Ley del IVA, de la realización del hecho imponible del impuesto por el concepto "entrega de bienes" sujeta a IVA, por los incrementos de aprovechamiento urbanístico previstos en la Modificación del Plan Parcial por parte de los juntacompensantes a favor de la Junta de Compensación, y la inaplicación de la exención del artículo 20 Uno.20º de la Ley del IVA, estando la entrega de aprovechamientos sujeta y no exenta al impuesto.

- En virtud del artículo 75 de la Ley del IVA, se devenga el impuesto desde que se ponga en posesión si hubiera condición suspensiva o desde el pago anticipado, si el mismo fuera anterior. Se indica que existen otras circunstancias, en el caso que nos ocupa, que llevan a concluir que el devengo no se ha producido con la publicación de la Modificación del Proyecto de Reparcelación del sector en el Boletín Oficial de la Provincia el 8 de septiembre de 2018, como indica la consulta de la DGT, sino en un momento anterior por aplicación de las reglas de devengo del impuesto.

- Se cita la sentencia del TJUE de 8 de febrero de 1990, asunto C-320/88, y sentencias del Tribunal Supremo 1492/2012, de 28 de febrero y 4776/2011, de 30 de enero de 2014. Se expresa que **XZ** actuó como propietaria de los nuevos aprovechamientos desde antes de la publicación de la Modificación del Proyecto de Reparcelación del sector en el Boletín Oficial de la Provincia el 8 de septiembre de 2018, incluso con anterioridad a los aprovechamientos con la modificación nº2 del Plan Parcial referido a la actualización del Plan de Viabilidad. De forma subsidiaria, se señala que de no considerarse el devengo producido con anterioridad a la publicación sería aplicable, en todo caso, la regla especial de pagos anticipados.

Se indica que el informe de la Letrada del Excmo. Ayuntamiento de ... expresa que la forma llevada a cabo de aumentar el aprovechamiento en un sector ya reparcelado no es habitual. Lo normal es que el Ayuntamiento apruebe un Plan Parcial, y después los propietarios de los terrenos se repartan las parcelas en el Proyecto de Reparcelación. En este caso, se ha modificado el Plan Parcial de un Sector que ya estaba Reparcelado. Desde la Modificación del Plan Parcial se sabía que los propietarios iban a recibir las mismas parcelas que tenían asignadas antes (no era una nueva reparcelación), y que las nuevas fincas resultantes con los nuevos aprovechamientos serían propiedad de la Junta. Se citan contestaciones a consultas de la DGT donde se establece la sujeción al IVA de las reservas de terrenos efectuadas a favor de una junta de compensación para que proceda a su venta a terceros aplicando el producto de dicha venta al pago de los gastos de urbanización.

Así, conforme a la sentencia del Tribunal Supremo de 24 de octubre de 2011, existe una entrega de terrenos que los juntacompensantes realizan a la junta en virtud de la reserva contemplada en el proyecto de reparcelación, cuya contraprestación vendría dada por un menor pago de cargas urbanísticas por parte de los juntacompensantes que los transmiten. Asimismo, dicha entrega tiene la consideración de pago anticipado (en especie) de los futuros servicios de urbanización que les prestará la junta a dichos juntacompensantes.

Adicionalmente, la interesada señala que se ha producido simultáneamente la transmisión de los nuevos aprovechamientos por los juntacompensantes a la Junta de Compensación y el pago de la entrega de los citados derechos al compensarlos directamente la junta con los gastos de urbanización ya realizados. Se considera que la entrega de los aprovechamientos sobrevenidos tuvo lugar con la publicación el ... en el BOP... de la modificación número 2 del Plan Parcial sector ..., produciéndose en tal fecha el devengo del impuesto. Por tanto, se entendió prescrita la obligación tributaria por el transcurso de cuatro años en el momento de emitir la factura recurrida.

Por otra parte, al encontrarse prescrita la obligación se entiende que no procede siquiera realizar el análisis jurídico en relación a sobre quién recae la condición del sujeto pasivo al tiempo del devengo.

En relación con la base imponible, se cita jurisprudencia del TJUE al efecto expresando que, en el caso que nos ocupa, el importe ha sido acordado entre las partes en el Plan de Viabilidad. Se adjunta tanto el plan como el esquema temporal de las obras.

Por último, se solicita a este TEAC la indamisibilidad de la reclamación en virtud del artículo 46 de la LGT; y, supletoriamente, la conformidad de la factura expedida, la determinación de la base imponible y su acumulación

con las reclamaciones registradas con R.G. 00-02078-2020 y 00-02151-2020, al tratar tanto el mismo tributo, como plantear idénticas cuestiones.

### Tercero.

La reclamante, **XZ** presentó escrito el 4 de mayo y 22 de septiembre de 2021, formulando las siguientes alegaciones complementarias.

Se insiste en la improcedencia de emitir la factura al no haberse producido el devengo, ni siquiera de forma parcial, señalando que en la contestación a la consulta planteada a la DGT ésta sostiene el criterio de que se producirá el devengo cuando tenga lugar el anuncio público del Proyecto de Reparcelación.

La entidad señala que la publicación no fue en 2018, sino en fecha 28 de diciembre de 2020, cuando el Ayuntamiento de ... adoptó el acuerdo de aprobación definitiva y conformidad al texto refundido del proyecto de modificación en el Boletín Oficial de fecha ... de 2021.

Se adjunta aclaración a esta cuestión de la DGT en contestación a consulta nº 0010-21, aclarando el Centro Directivo que será la última fecha la que debe considerarse en tal caso como fecha de publicación definitiva de la Modificación del Proyecto de Reparcelación a efectos del devengo del Impuesto sobre el Valor Añadido.

### Cuarto.

Con fecha 12 de noviembre de 2021, **TW** presentó escrito formulando, en síntesis, las siguientes alegaciones complementarias.

Se manifiesta la mala fe de la reclamante por dar una versión de los hechos diferente a la realidad en consulta 0022-20, tras la aclaración anterior formulada por la DGT en consulta 0010-21.

La entidad expresa su disconformidad determinando que en el escrito 11 se recoge copia del Boletín Oficial de la Provincia de ... de fecha de 8 de septiembre de 2018, donde figuran los acuerdos adoptados por el Gobierno de ..., señalando en el número 34 lo siguiente: "*Aprobar con carácter definitivo modificación del proyecto de reparcelación del sector **XZ**, a instancia de la Junta de compensación del citado sector, ... (1.246.877/14, 1.050.897/15, 1.270.414/15, 1.328.287/16, 560.858/17, 634.375/17, 388.739/17, 397.945/17, 697.591/17, 692.320/17, 709.230/17, 697.529/17, 709.242/17, 697.285/17, 712.669/17, 717.329/17, 697.688/17, 871.075/17, 445.792/18)*".

Dicho acuerdo fue debidamente notificado a todos los propietarios de **XZ** y a los que el intento de notificación resultó fallido esta parte manifiesta que se les comunicó mediante edicto publicado en el Boletín Oficial del Estado de ... de 2018, por lo que esta debería ser la fecha del devengo de la operación.

Como evidencia de la aprobación definitiva del Proyecto de Reparcelación, se aporta copia de diversas resoluciones emitidas por el Ayuntamiento de ... a partir de 2018 y antes de la publicación de la conformidad al texto refundido del Proyecto de Reparcelación, en virtud de las cuales se concedieron licencias urbanísticas para la construcción de 574 viviendas sobre distintas parcelas de **XZ**, pues no pueden emitirse licencias hasta que sea definitivo en la vía administrativa el acuerdo aprobatorio de la reparcelación de la unidad de ejecución vid. artículo 146 del Real Decreto Legislativo 1/2014, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Urbanismo de Aragón.

Respecto al acuerdo de 28 de diciembre de 2020 publicado en el BOP el 27 de enero de 2021, al que se hace referencia en la consulta 0010-21, al haber sido citado por la Junta de Compensación, se puede observar que consiste en una comunicación "para general conocimiento y efectos" de dos acuerdos relativos a **XZ**, el de la sesión de 13 de julio de 2018 (que ya fue publicado en el Boletín Oficial Provincial de ... el ... de 2018 y en el Boletín Oficial del Estado de ... de 2018), y el de ... de 2020, donde se muestra conformidad al texto refundido. Por tanto, de acuerdo con la documentación proporcionada, lo novedoso de la publicación de ... de 2021 es la conformidad al texto refundido y no la aprobación definitiva de la modificación del proyecto de reparcelación, que fue publicada en 2018.

Adicionalmente, la interesada se reitera en las alegaciones ya formuladas con anterioridad y aporta pruebas de que la entrega de dichos derechos se destinó por la Junta a satisfacer los costes de urbanización ya incurridos.

Se afirma que era la intención de la Junta "en todo momento" compensar la entrega de los aprovechamientos con derramas futuras pero tal intención es muy posterior en el tiempo y cuando la Junta lo introduce por primera vez es precisamente en el documento citado de julio de 2020. Se considera que no pueden invocarse decisiones tomadas por la Junta con posterioridad al devengo para tratar de justificar que no han tenido lugar dichos pagos en especie o compensaciones.

Se expresa que la asamblea en acuerdo de 23 de diciembre de 2020 dejaba sin efecto el acuerdo adoptado el 22 de julio del mismo año, donde se regulaba la transmisión de los aprovechamientos. En el nuevo acuerdo se pone de manifiesto que las decisiones son posteriores a todo lo tramitado anteriormente y a la emisión de la factura, intentando justificar una realidad contraria a los hechos para alterar a posteriori el devengo de la operación.

En cuanto a la valoración, la Junta pretende tomar la valoración acordada en la asamblea en vez de la establecida en el Plan de Viabilidad al tiempo del devengo del impuesto. La jurisdicción civil determinará la valoración

a falta de acuerdo entre las partes o decisión judicial al respecto, y el TEAC no podrá establecer la concreta base imponible de la operación, sin perjuicio de determinar las reglas que deban aplicarse.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

### Primero.

Este Tribunal es competente para resolver de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. No concurre ninguna de las causas de inadmisibilidad previstas en el artículo 239.4 de la LGT.

### Segundo.

Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

La procedencia de la emisión de la factura a la **XZ**.

### Tercero.

Con carácter previo a la resolución de las cuestiones objeto de la presente reclamación económico-administrativa, el presente Tribunal Central anticipa la inexistencia de falta de representación planteada por **TW, S.A.U.** respecto de **XZ**.

Con independencia de que no coincida el presentador telemático de la reclamación con el representante legal de la entidad, este TEAC señala que la representación legal de D.... se encuentra debidamente acreditada por el poder que obra en el expediente. En efecto, los documentos están firmados digitalmente por D. ... (representante acreditado de la **XZ**), aunque los haya presentado D. ...

Después de verificar este Tribunal el poder de representación y la validez de la firma, el hecho de que la presentación telemática de la reclamación sea realizada por un tercero, no implica que exista una falta de representación, ni sea necesario ningún procedimiento de subsanación, al encontrarse adecuadamente acreditada la representación mediante un medio válido y fidedigno en Derecho. Por tanto, procede desestimar las alegaciones formuladas por la interesada **TW** en esta cuestión.

Igualmente, procede desestimar las manifestaciones referidas a la acumulación de la presente reclamación con las reclamaciones económico-administrativas registradas con R.G. 00-02078-2020 y 00-02151-2020, promovidas por otros juntacompensantes pues, con independencia de que se planteen cuestiones idénticas, no derivan del mismo expediente y nos encontramos ante distintas facturas y diferentes sujetos pasivos del impuesto.

### Cuarto.

Resuelto lo anterior, son cuestiones pacíficas para ambas partes las siguientes:

- La calificación de los juntacompensantes como empresarios o profesionales a los efectos del artículo 5 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, en lo sucesivo, Ley del IVA.

- La reserva de los incrementos de aprovechamientos urbanísticos previstos en la Modificación del Plan Parcial, determina la realización de una operación sujeta al IVA. En concreto, la realización del hecho imponible "entrega de bienes" sujeta al impuesto por la transmisión de los incrementos de aprovechamiento previstos en la Modificación del Plan Parcial por parte de los juntacompensantes a favor de la Junta de Compensación.

- La no aplicación de la exención prevista en el artículo 20.Uno.20º de la Ley del IVA, en la medida en que los incrementos de aprovechamiento urbanístico recaen sobre terrenos que se encuentran actualmente en curso de urbanización.

Las controversias suscitadas en la presente reclamación consisten en determinar el momento del devengo del IVA tras la modificación del plan parcial, la inversión del sujeto pasivo y la determinación de la base imponible de la operación.

### Quinto.

En relación con el devengo del impuesto, el artículo 75 de la Ley del IVA dispone lo siguiente:



"Uno. Se devengará el Impuesto:

1.º 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.

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, en las entregas de bienes efectuadas en virtud de contratos de venta con pacto de reserva de dominio o cualquier otra condición suspensiva, de arrendamiento-venta de bienes o de arrendamiento de bienes con cláusula de transferencia de la propiedad vinculante para ambas partes, se devengará el Impuesto cuando los bienes que constituyan su objeto se pongan en posesión del adquirente.

(...).

Dos. No obstante lo dispuesto en el apartado anterior, 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 del precio por los importes efectivamente percibidos. (...)."

Resulta relevante traer a colación la contestación a la consulta planteada por la Junta de Compensación a la Dirección General de Tributos (DGT) que no tiene el carácter de vinculante para la Administración tributaria, conforme a lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 89 de la LGT, por plantearse en el escrito de consulta cuestiones relacionadas con el objeto o tramitación de la presente reclamación instada con anterioridad.

Con fecha 11 de septiembre de 2020, la DGT resolvió la consulta 0022-20, determinando sobre el devengo del impuesto lo siguiente:

"2. En relación con la cuestión planteada en la consulta debe señalarse que la doctrina de la Dirección General de Tributos contenida, entre otras, en la contestación vinculante de 27 de diciembre de 2011, número de consulta V3065-11, declara sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido las reservas de terrenos que se efectúan en favor de una junta de compensación para que proceda a su venta a terceros aplicando el producto de dicha venta al pago de los gastos de urbanización. Esto es así en la medida en que se considera que existe una entrega de terrenos que los juntacompensantes realizan a la junta en virtud de la reserva contemplada en el proyecto de reparcelación, cuya contraprestación vendría dada por un menor pago de cargas urbanísticas por parte de los juntacompensantes que los transmiten. Asimismo, dicha entrega tiene la consideración de pago anticipado (en especie) de los futuros servicios de urbanización que les prestará la junta a dichos juntacompensantes.

En este mismo sentido se ha pronunciado el Tribunal Supremo en su sentencia de fecha 24 de octubre de 2011 al señalar, en el fundamento de derecho tercero, que "(...) Es claro que las juntas de compensación han de reputarse empresarios o profesionales a efectos del impuesto sobre el valor añadido, pues en todo caso cumplen las condiciones previstas en el artículo 5.Uno, apartado d), de la Ley 37/1992, que califica como tales a quienes urbanicen terrenos o promuevan, construyan o rehabiliten edificaciones para destinarlos a su venta, adjudicación o cesión por cualquier título.

Siendo empresarios o profesionales a efectos de este impuesto no es discutible que pueden realizar entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas al mismo, y no cabe desconocer que la constitución de los propietarios en junta de compensación es sólo uno de los sistemas previstos por el legislador para lograr a su costa la urbanización de los terrenos. En efecto, el designio último de la junta de compensación es ejecutar la urbanización de los terrenos y proceder a la justa distribución de los beneficios y cargas derivados de la ordenación urbanística; en otras palabras, presta a los propietarios que la integran el servicio de urbanización de los terrenos que se las han de adjudicar como resultado de la operación reparcelatoria que la ejecución del planeamiento comporta.

(...;)

Estando la prestación de estos servicios sujeta y no exenta del impuesto sobre el valor añadido y habiéndose reservado la «Junta (...;» parcelas en la protocolización del proyecto de compensación para sufragar los costes de la urbanización de los terrenos, el valor atribuible a las mismas constituiría el importe de la contraprestación en especie de los futuros servicios de urbanización que se comprometió a prestar a los propietarios; como dicha reserva se produjo antes de la realización del hecho imponible, se trataría de un pago anticipado en especie de los servicios de urbanización por el que se devengó el impuesto sobre el valor añadido, en aplicación de los artículos 75.Uno y 75.Dos de la Ley 37/1992."

3. Según los hechos contenidos en el escrito de consulta presentado, los juntacompensantes van a ceder a la junta parte de los nuevos derechos de aprovechamiento que les corresponden como consecuencia de la modificación del Plan Parcial en el que se incluyen los mismos, que se reflejarán y concretarán en las nuevas fincas resultantes que se le atribuyan a la junta para que, mediante su enajenación o gravamen, se proceda a sufragar los costes de urbanización.

En este sentido, la entidad consultante manifiesta que algunos de estos costes de urbanización no son costes futuros sino costes que ya se habían devengado y se encontraban pendientes de pago por parte de algunos juntacompensantes a la junta de compensación, de manera que, mediante la entrega de los derechos objeto de

consulta por parte de estos juntacompensantes a la junta, se procedería a la cancelación de la deuda correspondiente a dichos gastos de urbanización.

De acuerdo con lo dispuesto en el apartado anterior de esta contestación, tendrían lugar dos entregas a los efectos el Impuesto sobre el Valor Añadido: una, de los propietarios de los terrenos que los ceden a la junta en pago de parte de los costes de urbanización y, otra, en su caso, de la junta a los terceros adquirentes.

A su vez, la entrega de los terrenos por los juntacompensantes constituiría un pago anticipado en especie de los servicios de urbanización que en un futuro pudiera prestar la junta de compensación y supondría la cancelación, total o parcial, de las deudas pasadas que algunos juntacompensantes tenían frente a la junta por costes de urbanización realizados.

En estas circunstancias, la entrega de los terrenos a la junta de compensación se devengará cuando los derechos de aprovechamiento urbanístico que se entregan se pongan a disposición de la junta adquirente. En todo caso, para que esto ocurra es necesario que se haya llevado a cabo la reparcelación, de modo que dicha reparcelación surta sus efectos.

En relación con el devengo del Impuesto sobre el Valor Añadido de estas entregas, el artículo 75.Uno de la Ley 37/1992 establece que el Impuesto se devengará:

*"1.º 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 este sentido, este Centro directivo ha manifestado, entre otras, en la contestación vinculante de 19 de noviembre de 2015, número de consulta V3610-15, y en la más reciente contestación vinculante de 4 de julio de 2019, número de consulta V1663-19, que "(...;) a su vez, la entrega de los terrenos por los propietarios constituiría un pago anticipado en especie de los servicios de urbanización que en un futuro prestaría el consorcio a que se refiere el escrito de consulta.

En estas circunstancias, la entrega de los terrenos a la entidad consultante se devengará cuando los derechos de aprovechamiento urbanístico que se entregan se pongan a disposición de la entidad adquirente. Para que esto ocurra es necesario que se haya llevado a cabo la reparcelación, de modo que dicha reparcelación surta sus efectos.

El acto de la reparcelación es aquel por el cual las fincas originarias que forman parte del plan de actuación urbanística se sustituyen por parcelas que han de ser urbanizadas, lo cual lleva necesariamente aparejada la necesaria equidistribución de beneficios y cargas en que consiste la reparcelación. De esta manera, el propietario que decida pagar las cargas de urbanización cediendo una parte de sus derechos de aprovechamiento urbanístico figurará en el proyecto de reparcelación con una o varias parcelas adjudicadas que corresponderán a los citados derechos de aprovechamiento netos de la parte entregada. Del mismo modo, la entidad adquirente también figurará en el proyecto de reparcelación como titular de los derechos de aprovechamiento que le hayan sido cedidos en pago de las cuotas de urbanización.

En la medida en que el adquirente puede disponer de los derechos de aprovechamiento urbanísticos cedidos desde el momento en que el acto de reparcelación produzca sus efectos, habrá que determinar este momento.

El artículo 111 del Real Decreto 3288/1978, de 25 de agosto, por el que se aprueba el Reglamento de Gestión Urbanística, dispone que la resolución definitiva que recaiga en relación con el proyecto de reparcelación será notificada a todos los interesados y se deberá publicar en el Boletín Oficial de la provincia, en el tablón de anuncios del Ayuntamiento y en un periódico de la provincia de difusión corriente en la localidad.

El artículo 122.1 del mismo Reglamento señala lo siguiente:

*"1. El acuerdo de reparcelación producirá, por sí mismo, la subrogación, con plena eficacia real, de las antiguas por las nuevas parcelas, siempre que quede claramente establecida la correspondencia entre unas y otras."*

(...;)

De los preceptos anteriores se deduce que el acto de reparcelación produce sus efectos desde el momento en que se notifica el mismo a los interesados o se hace público en las formas previstas en el artículo 111 del Reglamento de Gestión Urbanística. En consecuencia, desde el punto de vista administrativo, la entidad adquirente podrá disponer de las parcelas cuya edificabilidad se le haya adjudicado en pago de las cargas de urbanización correspondientes cuando se le notifique el proyecto de reparcelación efectivamente aprobado o, en su defecto, cuando dicho acto se anuncie en el Boletín Oficial de la provincia (o Comunidad Autónoma uniprovincial), en el tablón de anuncios del Ayuntamiento o en un periódico de la provincia de difusión corriente en la localidad.

Sin embargo, en aras de la seguridad jurídica, es necesario especificar de manera clara el momento en que el citado acto de reparcelación produce sus efectos. Por la propia naturaleza de dicho acto, este momento ha de ser el mismo para todos los propietarios incluidos en el proyecto de actuación urbanística. Teniendo en cuenta estas circunstancias esta Dirección General considera que el momento en que el acto de reparcelación produce sus

efectos debe ser el primer momento en el tiempo en que, de alguna manera, se produzca el público conocimiento del mencionado acto mediante alguna de las formas anteriormente señaladas, esto es, mediante su publicación en el Boletín Oficial de la provincia (o Comunidad Autónoma uniprovincial), en el tablón de anuncios del Ayuntamiento o en un periódico de la provincia de difusión corriente en la localidad, así como su inscripción registral, dada la función de publicidad que tiene el Registro de la Propiedad.

En consecuencia con todo lo anterior, hay que concluir que el momento en que se entiende realizado el hecho imponible "entrega de bienes" consistente en la entrega de derechos de aprovechamiento urbanístico como pago en especie a cambio de la prestación de servicios de urbanización es el momento en que se produce su anuncio público en cualquiera de las modalidades antes descritas, prevaleciendo el que se produzca con anterioridad en el tiempo.

No obstante lo anterior, si, en lugar de producirse la transmisión de terrenos a la entidad consultante en los términos expuestos, del contenido del proyecto de reparcelación se infiere que tiene lugar un mandato en virtud del cual se encomienda a la consultante la venta de los terrenos para sufragar los gastos de urbanización, resultaría de aplicación lo dispuesto en el artículo 75.Uno.3º, párrafo primero, de la Ley 37/1992 según el cual "en las transmisiones de bienes entre el comitente y comisionista efectuadas en virtud de contratos de comisión de venta, cuando el último actúe en nombre propio, en el momento en que el comisionista efectúe la entrega de los respectivos bienes."

Por lo tanto, el devengo de la entrega de bienes consistente en la entrega de los derechos urbanísticos objeto de consulta por parte de los juntacompensantes a la junta de compensación se entenderá producido en el momento en el que se hubiera producido el anuncio público del Proyecto de Reparcelación en cualquiera de las modalidades expuestas, salvo que resultase de aplicación la regla especial prevista en el artículo 75.Uno.3º de la Ley 37/1992.

4. En relación con lo anterior, dichas reglas de devengo deben entenderse sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 75.Dos de la Ley del Impuesto, que establece lo siguiente:

"Dos. No obstante lo dispuesto en el apartado anterior, 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 del precio por los importes efectivamente percibidos.

Lo dispuesto en el párrafo anterior no será aplicable a las entregas de bienes comprendidas en el artículo 25 de esta Ley."

En este sentido, la entidad consultante manifiesta en su escrito que, en el supuesto objeto de consulta, los gastos de urbanización que constituyen la contraprestación de la entrega de los referidos derechos de aprovechamiento son, en algunos casos, gastos anteriores, impagados, a dicha entrega, pero que dichas derramas no habrían producido el devengo anticipado de la entrega de bienes.

No obstante, si se considerase que los derechos de aprovechamiento objeto de consulta constituyen la contraprestación de obras de urbanización anteriores a su entrega, resultaría que algunos juntacompensantes (los que no tuvieran gastos pendientes de pago) habrían pagado la contraprestación correspondiente a los gastos de urbanización dos veces, en especie y dineraria.

En todo caso, de la descripción de hechos objeto de consulta no parece deducirse que los gastos de urbanización constituyan el pago anticipado de los derechos de aprovechamiento derivados de la aprobación del nuevo proyecto de reparcelación.

5. En efecto, el artículo 75.Dos de la Ley 37/1992 es transposición del artículo 65 de la Directiva 2006/112/CE, del Consejo, de 28 de noviembre, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, que dispone lo siguiente:

"En aquellos casos en que las entregas de bienes o las prestaciones de servicios originen pagos anticipados a cuenta, anteriores a la entrega o a la prestación de servicios, la exigibilidad del impuesto procederá en el momento del cobro del precio y en las cuantías efectivamente cobradas."

En relación con dicho precepto y su análogo anterior previsto en la Sexta Directiva se ha pronunciado el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, entre otras, en la sentencia de 21 de febrero de 2006, Asunto C-419/02, BUPA Hospitals.

En dicha sentencia, el Tribunal argumenta lo siguiente:

"44 En primer lugar, procede recordar que el artículo 10, apartado 2, párrafo primero, de la Sexta Directiva prevé que el devengo del impuesto se produce, y el impuesto se hace exigible, en el momento en que se efectúa la entrega de bienes o la prestación de servicios.



45 El artículo 10, apartado 2, párrafo segundo, de la Sexta Directiva, según el cual en los casos en que las entregas de bienes o las prestaciones de servicios originen pagos anticipados a cuenta, anteriores a la entrega o a la prestación de servicios, la exigibilidad del IVA procederá en el momento del cobro del precio y en las cuantías efectivamente cobradas, constituye una excepción a la regla enunciada en el párrafo primero de esta misma disposición y, como tal, debe ser objeto de interpretación estricta.

(...;)

47 Así, el artículo 10, apartado 2, párrafo tercero, de la Sexta Directiva autoriza a los Estados miembros disponer que en tres supuestos el IVA sea exigible en una fecha posterior al devengo, en concreto, bien a más tardar en el momento de la entrega de la factura, bien a más tardar en el momento del cobro del precio, bien en los casos de no entrega o de entrega retrasada de la factura, en un plazo que deba determinarse a partir de la fecha del devengo.

48 El párrafo segundo de este apartado 2 se aparta de este orden cronológico, al establecer que, en caso de pagos anticipados a cuenta, la exigibilidad del IVA procederá sin que se haya efectuado la entrega o la prestación de servicios. Para que el impuesto pueda ser exigible en esa situación, es preciso que ya se conozcan todos los elementos relevantes del devengo, esto es, de la futura entrega o prestación, y por consiguiente, como señaló el Abogado General en el punto 100 de sus conclusiones, que los bienes o servicios estén identificados con precisión cuando se efectúe el pago a cuenta.

(...;)

51 Por consiguiente, procede responder a las cuestiones cuarta y sexta que no están comprendidos dentro del ámbito de aplicación del artículo 10, apartado 2, párrafo segundo, de la Sexta Directiva los pagos anticipados, como los controvertidos en el litigio principal, de una cantidad a tanto alzado que se abone por unos bienes señalados de forma general en una lista que pueda modificarse en cualquier momento de mutuo acuerdo entre el comprador y el vendedor y de la que el comprador pueda elegir, en su caso, algunos artículos en virtud de un acuerdo que en todo momento pueda resolver unilateralmente, recuperando la totalidad del pago anticipado no utilizado."

Asimismo, el Tribunal se pronunció en la sentencia de 19 de diciembre de 2012, asunto C-549/11, estableciendo lo siguiente:

"27 A este respecto debe recordarse que el artículo 63 de la Directiva IVA establece que el devengo del impuesto se produce, y el impuesto se hace exigible, en el momento en que se efectúe la entrega de bienes o la prestación de servicios. El artículo 65 de la misma Directiva, conforme al cual, en aquellos casos en que las entregas de bienes o las prestaciones de servicios originen pagos anticipados a cuenta, anteriores a la entrega o a la prestación de servicios, la exigibilidad del impuesto procederá en el momento del cobro del precio y en las cuantías efectivamente cobradas, constituye una excepción a la norma enunciada en el artículo 63 y, como tal, debe ser objeto de una interpretación estricta (sentencia de 21 de febrero de 2006, BUPA Hospitals y Goldsbrough Developments, C 419/02, Rec. p. I 1685, apartado 45).

28 Así, para que el IVA pueda ser exigible sin que se haya producido todavía la entrega del bien o la prestación del servicio, es preciso que ya se conozcan todos los elementos relevantes del devengo, esto es, de la futura entrega o prestación, y por consiguiente, en particular, que los bienes o servicios estén identificados con precisión cuando se efectúe el pago a cuenta (sentencias BUPA Hospitals y Goldsbrough Developments, antes citada, apartado 48, y de 3 de mayo de 2012, Lebara, C 520/10, apartado 26). Por tanto, no pueden estar sujetos al IVA los pagos anticipados por entregas de bienes o prestaciones de servicios que todavía no estén claramente identificados (sentencias BUPA Hospitals y Goldsbrough Developments, antes citada, apartado 50, y de 16 de diciembre de 2010, MacDonald Resorts, C 270/09, Rec. p. I 13179, apartado 31).

(...;)."

En el mismo sentido se ha pronunciado el Tribunal de manera reciente en la sentencia de 19 de diciembre de 2018, asunto C-422/17, Skarpa Travel, manifestando lo siguiente:

"32 De conformidad con el artículo 63 de esta Directiva, el devengo se produce, y el impuesto resulta exigible, en el momento en que se efectúa la entrega de bienes o la prestación de servicios.

33 Sin embargo, el artículo 65 de la Directiva del IVA establece que, en aquellos casos en que las entregas de bienes o las prestaciones de servicios originen pagos anticipados a cuenta anteriores a la entrega o a la prestación de servicios, la exigibilidad del impuesto procederá en el momento del cobro del precio y en las cuantías efectivamente cobradas. Este artículo constituye una excepción a la regla enunciada en el artículo 63 de esta Directiva, y, como tal, debe ser objeto de interpretación estricta (véase, en este sentido, la sentencia de 13 de marzo de 2014, FIRIN, C 107/13, EU:C:2014:151, apartado 35 y jurisprudencia citada).

34 Así pues, para que el impuesto pueda ser exigible en tales circunstancias, es preciso que ya se conozcan todos los elementos relevantes del devengo, esto es, de la futura prestación, y por consiguiente, en particular, que los bienes o servicios estén identificados con precisión cuando se efectúe el pago a cuenta (sentencia de 13 de marzo de 2014, FIRIN, C 107/13, EU:C:2014:151, apartado 36 y jurisprudencia citada).  
(...):".

En este sentido, según parece deducirse del escrito de consulta, los supuestos pagos anticipados objeto de consulta (gastos de urbanización) no resultarían imputables, al tiempo de recibirlos, a bienes finales concretos ya que, en dicho momento, se desconocía si el plan de viabilidad presentado por la Junta iba a ser admitido por la autoridad competente, dando eventualmente lugar a la modificación del Plan parcial y la determinación definitiva del proyecto de reparcelación del sector del que se podrían derivar, en su caso, nuevos derechos de aprovechamiento.

A estos efectos, de la información aportada resulta que fue en 2018 cuando se publica la aprobación, con carácter condicionado, de la modificación del proyecto de reparcelación del sector en el Boletín Oficial de la provincia.

En consecuencia, las obras de urbanización objeto de consulta realizadas previamente a que los nuevos derechos de aprovechamiento fueran aprobados y conocidos no tienen la consideración de pago anticipado de la entrega de los mismos."

Posteriormente, la Junta de Compensación solicitó aclaraciones a la consulta anterior que fueron contestadas por el Centro Directivo con fecha 2 de junio de 2021, en contestación a la consulta 0010-21, indicando lo siguiente:

"1. En primer lugar, en relación con el devengo de la entrega de los aprovechamientos urbanísticos objeto de consulta, este Centro directivo manifestaba en los apartados 3 y siguientes de la contestación de 11 de septiembre de 2020, número 0022-20, lo siguiente: (...).

No obstante lo anterior, según manifiesta la entidad consultante en su nuevo escrito de solicitud de aclaración, la aprobación definitiva y la publicación de la Modificación del Proyecto de Reparcelación no se había producido en 2018 sino que el acuerdo definitivo de aprobación se adoptó el 28 de diciembre de 2020, siendo objeto de publicación en el Boletín Oficial de la Provincia el 27 de enero de 2021.

En consecuencia con lo anterior, se procede a aclarar que esta última es la que debe considerarse como fecha de publicación definitiva de la Modificación del Proyecto de Reparcelación a efectos del devengo del Impuesto sobre el Valor Añadido."

En este sentido, resulta relevante destacar la resolución de este TEAC, de fecha 14 de marzo de 2013, de la reclamación registrada con R.G. 00-01386-2010, configuradora de doctrina, donde se determinó en el Fundamento de Derecho Quinto lo siguiente (el subrayado es nuestro):

"QUINTO: La siguiente cuestión objeto de resolución hace referencia a la tributación de los servicios de urbanización prestados por la entidad URBANIZADORA SECTOR IV, como Agente Urbanizador, a los propietarios de los terrenos situados dentro del ámbito de la actuación.

La Inspección ha considerado que estos servicios de urbanización prestados por la entidad reclamante son retribuidos en especie por los propietarios de los terrenos, mediante la entrega de los mismos tras el proceso de reparcelación. Según la Inspección la Base imponible de dicha prestación de servicios es el coste total del programa que asciende a 3.604.265,82 euros.

En cuanto al devengo, considera la Inspección que la entrega de los terrenos tras el proceso de reparcelación da lugar a un pago anticipado de dichos servicios de urbanización. En este sentido, ha considerado que el devengo de dichos servicios se produce en el momento en que el acto de reparcelación produzca efectos, y estos efectos se producen desde el momento en que se notifica el acto de reparcelación a los interesados o se hace público en las formas previstas en el artículo 111 del Reglamento de Gestión Urbanística.

La entidad reclamante por su parte alega la imposibilidad de subsumir en la figura del contrato de permuta del artículo 1538 del Código Civil la convención consistente en la cesión de terrenos en el momento presente a cambio de obra futura, y en consecuencia no existe devengo por pago anticipado. Estamos en presencia de un contrato no contemplado en el ordenamiento jurídico, es decir, de un contrato atípico. Se erige como institución

jurídica más cercana, próxima y asimilable en la que subsumir el contrato de cesión de terrenos a cambio de obra futura a ejecutar, el contrato de compraventa con pago aplazado y no la vetusta figura de la permuta con pago anticipado del terreno.

(...).

Respecto de esta cuestión, es necesario partir del hecho de que la normativa en materia de gestión urbanística es competencia de las Comunidades Autónomas y cada una tiene su propia regulación. Tal consideración ha sido ya expuesta por la Administración en la consulta de la Dirección General de Tributos 1175/2005, de 17 de junio al indicar expresamente que "No se puede establecer una situación homogénea para todo el territorio nacional, puesto que la normativa en materia de gestión urbanística es competencia de las Comunidades Autónomas y cada una de estas Comunidades tiene su propia regulación. La legislación urbanística varía de una Comunidad a otra y no siempre se exigen los mismos requisitos para una determinada actuación...".

(...).

Por lo tanto, el Agente Urbanizador tiene la condición de sujeto pasivo del Impuesto sobre el Valor Añadido, en particular en cuanto a los servicios de urbanización que presta a sus clientes. En consecuencia, el Agente Urbanizador debe repercutir el Impuesto sobre el Valor Añadido a los propietarios de los terrenos destinatarios de dichos servicios.

(...).

Esta cuestión ya ha sido tratada por este Tribunal Central en la resolución RG 286/2005, según la cual:

"No obstante como cuestión central del presente expediente tenemos la de apreciar la naturaleza de las obras de urbanización efectuadas por la Junta de Compensación fiduciaria, las cuales han sido reconocidas como operación sujeta y no exenta, por ejemplo en la Resolución TEAC de 20 de noviembre de 2000, Nº Resolución 00/2536/1999:

Cuarto. [...] En todo caso, los terrenos quedarán directamente afectos al cumplimiento de las obligaciones inherentes al sistema con anotación en el Registro de la Propiedad..."Se abren, por tanto, dos posibilidades; que no se produzca la referida transmisión, en cuyo caso la Junta de Compensación actúa como fiduciaria de sus miembros, o que se produzca. En el primero de los supuestos, con arreglo a la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, no estará sujeta al tributo la aportación de terrenos a la Junta ni la adjudicación de los urbanizados a los aportantes; consecuentemente, no será aplicable la exención a que se refiere el artículo 20.Uno.21. En el segundo supuesto, hay verdadera transmisión o entrega de bienes, que estará sujeta al Impuesto si los aportantes tienen la condición de empresarios o de profesionales y actúan en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, pero gozará de la exención que se recoge en el precepto antes citado. En estos casos, la exención correspondiente a las entregas por adjudicación de las Juntas afectará de forma total a las mismas, sin que resulte procedente distinguir la parte del valor de los bienes entregados que corresponda al terreno y la parte de valor agregado que corresponda a las obras de urbanización incorporadas a dichos terrenos. En ambos casos, la exención prevista en el precepto citado no alcanzará a las ejecuciones de obras de urbanización realizadas por las Juntas de Compensación en beneficio de sus miembros sobre los terrenos aportados o transmitidos. La Junta deberá liquidar y repercutir el Impuesto a los socios en proporción a los terrenos adjudicados, constituyendo la base imponible la contraprestación realizada por estas personas en dinero o en bienes entregados a la Junta y distintos de los terrenos aportados. En el presente caso, tal y como consta en los Estatutos, los comparecientes, según intervienen, afectan directamente las fincas, sus partes indivisas y derechos reflejados al cumplimiento de las obligaciones derivadas del sistema de compensación y, al tiempo, las aportan para tal fin, sin que exista una transmisión de dominio de las citadas fincas a la Junta de Compensación, actuando la misma con el carácter fiduciario recogido, con carácter general, en el referido artículo 159.

(...)

Como resulta de lo anteriormente expuesto, la exención prevista en el precepto citado [20.Uno.21º] no alcanzará a las ejecuciones de obras de urbanización realizadas por las Juntas de Compensación en beneficio de sus miembros sobre los terrenos aportados o transmitidos; con lo que los servicios de urbanización son operaciones sujetas y no exentas.

(...)

Esta resolución además ha sido confirmada por el Tribunal Supremo en sentencia de 24 de octubre de 2011, en el recurso 572/2009, cuyos fundamentos de derecho recogen:

"TERCERO:

(...). Estando la prestación de estos servicios sujeta y no exenta del impuesto sobre el valor añadido y habiéndose reservado la «Junta de Pescadería» parcelas en la protocolización del proyecto de compensación para sufragar los costes de la urbanización de los terrenos, el valor atribuible a las mismas constituía el importe de la contraprestación en especie de los futuros servicios de urbanización que se comprometió a prestar a los propietarios; como dicha reserva se produjo antes de la realización del hecho imponible, se trataría de un pago anticipado en

especie de los servicios de urbanización por el que se devengó el impuesto sobre el valor añadido, en aplicación de los artículos 79.Uno y 75.Dos de la Ley 37/1992 "

Por todo lo anterior, procede desestimar las alegaciones de la entidad, y confirmar que los servicios de urbanización prestados por la entidad como Agente Urbanizador, están sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido y no exentos.

La siguiente cuestión controvertida que se plantea, consiste en determinar el momento del devengo de dichas prestaciones de servicios.

El artículo 75 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido regula el devengo del impuesto en los siguientes términos: (...).

Para poder determinar el momento de la exigibilidad del impuesto en relación con los servicios de urbanización que presta el Agente Urbanizador de conformidad con el artículo transcrito, resulta necesario que este Tribunal aclare el concepto de reparcelación de conformidad con la legislación en materia urbanística aplicable al caso. (...).

La cita contenida en el artículo 75 de la Ley del IVA y en especial de su apartado Dos resulta relevante en cuanto en este caso (tal y como hemos expuesto) se está produciendo un pago anticipado de los servicios que el Agente Urbanizador (la entidad reclamante) va a prestar a los propietarios de los terrenos.

Respecto de esta cuestión, este Tribunal Central ya se ha pronunciado en resolución 286/2005 en los siguientes términos:

No obstante pese a que la referencia del art. 75 se centra en cobros dinerarios, el supuesto planteado refiere exactamente el supuesto de pagos anticipados ya que cuando lo que se entrega en pago de la urbanización es una parte de los derechos de aprovechamiento urbanístico que corresponden al propietario como consecuencia de la reparcelación, no puede negarse la existencia de pago, con independencia de su carácter.

En relación con las operaciones que tienen por objeto derechos de aprovechamiento urbanístico se considera que se trata de operaciones que han de ser consideradas como entregas de bienes, en la medida en que lo que se está transmitiendo es, en última instancia, el suelo correspondiente. Más aún si lo que se transmite, como resulta en nuestro caso, es la propiedad del suelo y no ya los meros derechos de aprovechamiento.

Por otra parte en cuanto al momento del devengo, se produciría cuando los derechos de aprovechamiento urbanístico que se entregan se pongan a disposición del adquirente, en este caso, la Junta. Para que esto ocurra es necesario que se haya llevado a cabo la reparcelación, de modo que dicha reparcelación surta sus efectos.

Es decir, la entrega de los derechos de aprovechamiento (o de las parcelas edificables) constituye una entrega de bienes que se realiza en pago de los servicios de urbanización que realizará el Agente Urbanizador, por lo que éste deberá repercutir el IVA correspondiente, como ya hemos dejado sentado anteriormente. Surge entonces el problema de determinar el momento en que debe entenderse producido el devengo del impuesto por dicho pago anticipado.

La LRAU, en una de sus muchas imprecisiones, cuando se refiere a la retribución del Urbanizador igual dice que ésta se efectúa con parte del «aprovechamiento» subjetivo que corresponde a los propietarios (art. 68.2) como dice que el Urbanizador «será retribuido con parcelas edificables ». Es decir, emplea tanto la expresión «aprovechamiento» como «parcelas», para referirse a una misma cosa: la retribución en especie al Urbanizador.

Es cuestión pacífica que esta entrega de derechos de aprovechamiento constituye entrega de bienes en el Impuesto sobre el Valor Añadido, puesto que lo que se está transmitiendo en última instancia es el suelo correspondiente (TEAC 286/2005 ratificado por STS 572/2009). Dado que se trata de una entrega de bienes habrá que estar al momento en que éstos se pongan a disposición del adquirente. No obstante, este caso presenta la particularidad de que las transmisiones de dominio se derivan de un acto que tiene carácter administrativo, cual es el de aprobación del proyecto de reparcelación por parte del órgano administrativo actuante en la ejecución del planeamiento urbanístico.

De acuerdo con el artículo 174 del Reglamento de Gestión Urbanística (RGU) aprobado por el Real Decreto 3288/1978, de 25 de agosto se prevé que la Junta apruebe el proyecto de compensación "por mayoría de sus miembros que a su vez represente los dos tercios de las cuotas de participación"; y a continuación añade: "El proyecto así tramitado se elevará a la aprobación definitiva de la Administración actuante". Aunque de modo tangencial, el Tribunal Supremo se ha referido al carácter administrativo de estos actos en la Sentencia de 9 de octubre de 1993 en la que manifiesta que: "La inscripción en el Registro de la Propiedad de los acuerdos de aprobación de los proyectos de compensación y de las reparcelaciones correspondientes no tiene carácter constitutivo, esto es, no es requisito necesario para que dichos acuerdos sean válidos y produzcan la eficacia ejecutiva propia de los actos administrativos, en los términos establecidos por el ordenamiento jurídico".

Por tanto, destacada su naturaleza administrativa, debemos considerar, a efectos del devengo, el momento en que dicho acto tiene eficacia jurídica. Para ello, y con carácter previo, debemos recordar que la eficacia de los actos administrativos está condicionada a que su contenido sea puesto en conocimiento de los interesados. Así, como principio general, se regula en el Capítulo Tercero del Título Quinto de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, que precisa, en



su artículo 58: "se notificarán a los interesados las resoluciones y actos administrativos que afecten a sus derechos e intereses, en los términos previstos en el artículo siguiente", artículo en el que se regula la práctica de la notificación. La eficacia de los actos administrativos, aunque sean válidos y ejecutivos, se demora, entre otros casos, hasta el momento en que los destinatarios de los mismos tengan exacto conocimiento de su contenido, y así lo establece el artículo 57 en su apartado 2 de la Ley 30/1992: "La eficacia quedará demorada cuando así lo exija el contenido del acto o esté supeditada a su notificación, publicación o aprobación superior".

En materia urbanística, este principio general de la eficacia de los actos administrativos sujetos a comunicación, se recoge con rigor en el artículo 111.1 del RGU, que, en relación con el proyecto de reparcelación, establece: "La resolución definitiva que recaiga será notificada a todos los interesados y publicada en la misma forma prevista en el artículo 108 de este Reglamento para el trámite de información pública". La referencia al proyecto de reparcelación -que no es necesario cuando la ejecución urbanística se realice por el sistema de compensación (artículo 73 RGU)- tiene su explicación en el presente caso por la equiparación de efectos jurídicos que se realiza en el artículo 174.4 del RGU: "La aprobación definitiva del proyecto de compensación hecha por el órgano actuante produce los mismos efectos jurídicos que la aprobación definitiva del proyecto de reparcelación". Y esta equiparación debe extenderse tanto a los efectos jurídico-reales del proyecto de reparcelación, regulados en los artículos 122 y siguientes del RGU, como a las normas que regulan los modos en que el acto de reparcelación se pone en conocimiento de los interesados. El artículo 111 del RGU, por remisión al artículo 108 del mismo texto, exige tanto su notificación individualizada -citación personal- como su publicación en el "Boletín Oficial de la provincia, en el tablón de anuncios del Ayuntamiento y en un periódico de la provincia de difusión corriente en la localidad". Por tanto, una vez aprobado definitivamente, como señala el artículo 174.3 se procederá a su inscripción en el Registro de la Propiedad, para lo que podrá otorgarse escritura pública o expedir el certificado administrativo al que se refiere el artículo 2.2 Real Decreto 1093/1998, de 4 de julio, que le reconoce en su artículo 1 el carácter de acto inscribible.

En consecuencia, el devengo debe entenderse producido cuando tenga eficacia el acto de aprobación del proyecto de compensación, sin que sea preciso que el mismo haya adquirido firmeza en vía administrativa, pues sus efectos se despliegan desde que se pone en conocimiento de los interesados. En este sentido, debemos aceptar la tesis defendida por la Inspección. Como hemos visto, la normativa específica en materia urbanística requiere que este acto sea objeto no sólo de notificación individual sino de publicación, por la especial trascendencia que tienen los actos que en este procedimiento se llevan a cabo. No es un medio alternativo de puesta en conocimiento de los interesados del contenido de los actos que les afectan, sino que en este caso es un requisito más que, en concordancia con lo ya expuesto, será condición de su eficacia; es decir, no bastará para entender producidos los efectos jurídicos que el acto haya sido objeto de notificación a los interesados sino que es preciso igualmente que se produzca la publicación del mismo.

Por tanto, en opinión de este Tribunal Central en el caso que nos ocupa habría que determinar la fecha en que este acto se publica en el sentido del artículo 111 del RGU y estar a esa fecha para entender producido el devengo del impuesto. En particular, debemos entender que el acto se publica desde el momento en que se lleve a cabo la inserción del mismo en cualquiera de los medios requeridos en el artículo 111 -por remisión al 108-: Boletín Oficial de la provincia, tablón de anuncios del Ayuntamiento y periódico de la provincia de difusión corriente en la localidad.

Esta postura ya ha sido mantenida por este Tribunal Central en resolución 3992/2004 de 12 de julio de 2006. (...)."

En efecto, tal y como figura en el expediente, el Plan de reparcelación se publicó en el Boletín Oficial de la Provincia de ..., número 207, de 8 de septiembre de 2018, punto 34, señalando lo siguiente:

"34. Aprobar con carácter definitivo modificación del proyecto de reparcelación del ..., **XZ**, a instancia de la Junta de compensación del citado sector, ... (1.246.877/14, 1.050.897/15, 1.270.414/15, 1.328.287/16, 560.858/17, 634.375/17, 388.739/17, 397.945/17, 697.591/17, 692.320/17, 709.230/17, 697.529/17, 709.242/17, 697.285/17, 712.669/17, 717.329/17, 697.688/17, 871.075/17, 445.792/18)".

Por lo que, conforme a los argumentos expuestos, el hecho imponible entrega de bienes consistente en la entrega de derechos de aprovechamiento urbanístico se produjo con la publicación de fecha 8 de septiembre de 2018 del Plan de reparcelación. Asimismo, tal y como apunta la entidad **TW**, el Informe de Servicios de Ordenación y Gestión Urbanística, de 5 de julio de 2018, señala que la aprobación definitiva del proyecto de reparcelación conlleva el levantamiento de la suspensión del otorgamiento de las licencias de reparcelación y edificación que fue decretada en el acuerdo de aprobación inicial.

Así, el apartado 2 del artículo 146 del Decreto-Legislativo 1/2014, de 8 de julio, del Gobierno de Aragón, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Urbanismo de Aragón, en adelante TRLUA, establece lo siguiente:

*"2. No podrán concederse licencias de parcelación y edificación hasta que sea definitivo en vía administrativa el acuerdo aprobatorio de la reparcelación de la unidad de ejecución."*

En el presente caso, la entidad **TW** aporta copia de las licencias otorgadas por el Ayuntamiento de ... desde la aprobación de la Modificación del Proyecto de Reparcelación. En concreto, 574 licencias tras la publicación de la aprobación definitiva hasta la publicación de conformidad al texto refundido de la modificación del proyecto de reparcelación.

El presente Tribunal Central, no comparte la aclaración apuntada por la DGT en la contestación a consulta 0010-21, de entender a efectos del devengo del IVA la fecha de la publicación en el Boletín Oficial de la Provincia el 27 de enero de 2021, debido a que esta publicación consiste en una comunicación para general conocimiento y efectos de los acuerdos adoptados por el Gobierno de ... en relación con **XZ** de las sesiones de 13 de julio de 2018 y de 28 de diciembre de 2020, si bien anteriormente quedó ya publicada la modificación de forma definitiva.

Como se ha expuesto, el acto de reparcelación produjo sus efectos en el momento en que se hizo público conforme a lo dispuesto en el artículo 111 Real Decreto 3288/1978, de 25 de agosto, por el que se aprueba el Reglamento de Gestión Urbanística para el desarrollo y aplicación de la Ley sobre Régimen del Suelo y Ordenación Urbana, que determina lo siguiente:

*"1. La resolución definitiva que recaiga será notificada a todos los interesados y publicada en la misma forma prevista en el artículo 108 de este Reglamento para el trámite de información pública."*

*2. Una copia de la resolución recaída será remitida a la Comisión Provincial de Urbanismo, si no fuere ella misma la que hubiere adoptado el acuerdo."*

Por su parte, el artículo 108 del mismo Texto Normativo apunta lo siguiente:

*"1. Aprobado inicialmente un proyecto de reparcelación, se abrirá un plazo de un mes para información pública y audiencia de los interesados con citación personal. Este trámite se deberá anunciar en el «Boletín Oficial» de la provincia, en el tablón de anuncios del Ayuntamiento y en un periódico de la provincia de difusión corriente en la localidad."*

En consecuencia, este TEAC considera devengada la operación en fecha 8 de septiembre de 2018 en aras de seguridad jurídica, por ser el primer momento en el tiempo en que se anunció públicamente de forma definitiva la reparcelación, debiendo prevalecer esta publicación sobre las posteriores a efectos del devengo del impuesto. El devengo debe entenderse producido cuando tenga eficacia el acto de reparcelación, sin que sea preciso que el mismo haya adquirido firmeza en la vía administrativa como alega la Junta reclamante ya que sus efectos se despliegan desde que se pone en conocimiento de los interesados.

En cuanto a si puede considerarse la existencia de pagos anticipados, la Junta de Compensación subraya su no existencia mientras que **TW** expresa que la Junta ha actuado con anterioridad al devengo de los aprovechamientos al aceptar ofertas, formalizar contratos e incluso escrituras públicas relacionadas con los nuevos aprovechamientos, incluyéndolos en su patrimonio y no se han integrado en el patrimonio de algunos juntacompensantes declarados en concurso. Se aportan documentos por la interesada al efecto.

Este TEAC, pese a los indicios apuntados por la interesada **TW**, no considera que se hayan producido anticipos al devengo ocasionado por la reparcelación definitiva puesto que no ha quedado suficientemente acreditado que los nuevos derechos fueran con anterioridad bienes perfectamente conocidos, individualizados y se mantuvieron invariables hasta su definitiva aprobación. Independientemente de las acciones emprendidas por la Junta de compensación, existía incertidumbre en la modificación promovida porque estaba condicionada a su aprobación definitiva.

Tal como señala la DGT en la contestación a la consulta referida:

"En este sentido, según parece deducirse del escrito de consulta, los supuestos pagos anticipados objeto de consulta (gastos de urbanización) no resultarían imputables, al tiempo de recibirlos, a bienes finales concretos ya que, en dicho momento, se desconocía si el plan de viabilidad presentado por la Junta iba a ser admitido por la autoridad competente, dando eventualmente lugar a la modificación del Plan parcial y la determinación definitiva del proyecto de reparcelación del sector del que se podrían derivar, en su caso, nuevos derechos de aprovechamiento."

A estos efectos, de la información aportada resulta que fue en 2018 cuando se publica la aprobación, con carácter condicionado, de la modificación del proyecto de reparcelación del sector en el Boletín Oficial de la provincia.

En consecuencia, las obras de urbanización objeto de consulta realizadas previamente a que los nuevos derechos de aprovechamiento fueran aprobados y conocidos no tienen la consideración de pago anticipado de la entrega de los mismos."

Así pues, procede desestimar las alegaciones planteadas por las partes respecto al devengo, por entenderse producido el mismo con la publicación efectuada el 8 de septiembre de 2018 del Plan de Reparcelación.

## Sexto.

Respecto a la mención a la inversión del sujeto pasivo del IVA en la factura expedida, el artículo 84 de la Ley del IVA, *ratione temporis*, referido a los sujetos pasivos del impuesto determina lo siguiente:

*"Uno. Serán sujetos pasivos del Impuesto:*

*1.º Las personas físicas o jurídicas que tengan la condición de empresarios o profesionales y realicen las entregas de bienes o presten los servicios sujetos al Impuesto, salvo lo dispuesto en los números siguientes.*

*2.º Los empresarios o profesionales para quienes se realicen las operaciones sujetas al Impuesto en los supuestos que se indican a continuación:*

*(...).*

*e) Cuando se trate de las siguientes entregas de bienes inmuebles:*

*- (...).*

*- Las entregas exentas a que se refieren los apartados 20.º y 22.º del artículo 20.Uno en las que el sujeto pasivo hubiera renunciado a la exención.*

*- Las entregas efectuadas en ejecución de la garantía constituida sobre los bienes inmuebles, entendiéndose, asimismo, que se ejecuta la garantía cuando se transmite el inmueble a cambio de la extinción total o parcial de la deuda garantizada o de la obligación de extinguir la referida deuda por el adquirente."*

La DGT en la contestación de 11 de septiembre de 2020, a la referida consulta 0022-20, procede a responder de la siguiente manera a esta misma cuestión:

*"7. Por otra parte, en relación con el sujeto pasivo del Impuesto sobre el Valor Añadido en las entregas objeto de consulta, el artículo 84 de la Ley 37/1992 dispone lo siguiente: (...).*

*A estos efectos, tal y como ha manifestado este Centro directivo, entre otras, en la contestación vinculante, de 8 de agosto de 2018, número de consulta V2315-18, debe tenerse en cuenta lo dispuesto en el artículo 18 del Texto Refundido de la Ley del Suelo, aprobado por el Real Decreto Legislativo 7/2015, de 30 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Suelo y Rehabilitación Urbana (BOE de 31 de octubre), relativo a los deberes vinculados a la promoción de las actuaciones de transformación urbanística y a las actuaciones edificatorias, y en cuyo apartado seis establece lo siguiente:*

*"6. Los terrenos incluidos en el ámbito de las actuaciones y los adscritos a ellas están afectados, con carácter de garantía real, al cumplimiento de los deberes de los apartados anteriores. Estos deberes se presumen cumplidos con la recepción por la Administración competente de las obras de urbanización o de rehabilitación y regeneración o renovación urbanas correspondientes, o en su defecto, al término del plazo en que debiera haberse producido la recepción desde su solicitud acompañada de certificación expedida por la dirección técnica de las obras, sin perjuicio de las obligaciones que puedan derivarse de la liquidación de las cuentas definitivas de la actuación."*

*Por consiguiente, la legislación del suelo contempla la afección de los terrenos sujetos a una actuación urbanizadora al cumplimiento de los deberes legales de urbanización que incumben a los promotores. En el mismo sentido se pronuncia el apartado 3 del artículo 16 del referido texto refundido según el cual:*

*"3. Cuando el suelo en situación rural esté sometido al régimen de una actuación de transformación urbanística, el propietario deberá asumir, como carga real, la participación en los deberes legales de la promoción de la actuación, en un régimen de equitativa distribución de beneficios y cargas, así como permitir ocupar los bienes necesarios para la realización de las obras, en su caso, al responsable de ejecutar la actuación, en los términos de la legislación sobre ordenación territorial y urbanística."*

*Por su parte, el artículo 126 del Reglamento de Gestión Urbanística para el desarrollo y aplicación de la Ley sobre Régimen del Suelo y Ordenación Urbana, aprobado por el Real Decreto 3288/1978, de 25 de agosto (RGU, en adelante), preceptúa en su apartado primero que "las fincas resultantes quedarán afectadas, con carácter real, al pago del saldo de la cuenta de liquidación del proyecto de reparcelación aprobado que a cada una se le asigne."*

En virtud de lo anterior, se establece una afección real de los terrenos incluidos en determinados ámbitos de actuación urbanística al cumplimiento de los deberes derivados de dichas actuaciones de transformación urbanística y, entre otros, al pago de los gastos de urbanización. Se trata, por tanto, de una afección urbanística que se configura como una garantía real y cuya inscripción registral se prevé en los artículos 19 y 20 de las normas complementarias al Reglamento para la ejecución de la Ley Hipotecaria, aprobadas por el Real Decreto 1093/1997, de 4 de julio.

Esta misma postura ha sido mantenida por el Tribunal Supremo en su sentencia de fecha 15 de julio de 2014. En particular, en el fundamento de derecho quinto de la citada resolución, el Alto Tribunal establece lo siguiente:

"(...) 3. El carácter de garantía real de la obligación. Son de destacar los siguientes preceptos:

El art. 16.6 (actualmente apartado 2, del texto vigente) del Texto Refundido de la Ley del Suelo, aprobado por el RD 2/2008, establece: "los terrenos incluidos en el ámbito de las actuaciones y los adscritos a ellas están afectados, con carácter de garantía real, al cumplimiento de los deberes del apartado anterior."

También el art. 126 del RGU, dispone: "las fincas resultantes quedarán afectadas, con carácter real, al pago del saldo de la cuenta de liquidación del proyecto de reparcelación aprobado que a cada una se le asigne (...) Esta afección será preferente a cualquier otra y a todas las hipotecas y cargas anteriores, excepto a los créditos a favor del Estado..." ; y el art. 178 del mismo texto legal, señala: "las fincas resultantes del acuerdo definitivo de compensación quedarán gravadas, con carácter real, al pago de la cantidad que corresponda a cada finca , en el presupuesto previsto de los costes de urbanización del polígono o unidad de actuación a que se refiera, en su día al saldo definitivo de la cuenta de dichos costes."

Por último, el Reglamento para la ejecución de la Ley Hipotecaria sobre inscripción en el Registro de la Propiedad de actos de naturaleza urbanística, aprobado por el Real Decreto 1093/1997, de 4 de julio, reitera, en su art. 19 , lo siguiente "quedarán afectos al cumplimiento de la obligación de urbanizar" "y de los demás deberes dimanantes del proyecto y de la legislación urbanística, todos los titulares del dominio u otros derechos reales sobre las fincas de resultado del expediente de equidistribución, incluso aquellos cuyos derechos constasen inscritos en el Registro con anterioridad a la aprobación del Proyecto, con excepción del Estado..."

La Jurisprudencia se ha pronunciado sobre el carácter privilegiado y preferente de las cargas urbanísticas a favor de la Junta de Compensación. Así, entre otras, la muy expresiva de 9 de julio de 1990, Sala 3ª, sección 5ª cuando señala: "por muchas que sean las hipotecas que recaigan sobre una parcela no afectan a la garantía de los costes de urbanización que le correspondan, ya que de acuerdo con el art. 126 del Reglamento de Gestión Urbanística al que se remite el 178 estos costes quedan asegurados con garantía real preferente o cualquier otro y a todas las hipotecas y cargas anteriores."

Tal privilegio supone una hipoteca legal tácita. Los artículos 158 y 159 de la Ley Hipotecaria, aprobado por el Decreto de 8 de febrero de 1946 (BOE de 27 de febrero), sólo consideran hipotecas legales las admitidas e inscritas expresamente con tal carácter; y el párrafo segundo del primer precepto citado añade: "las personas a cuyo favor concede la Ley hipoteca legal no tendrán otro derecho que el de exigir la constitución de una hipoteca especial suficiente para la garantía de su derecho" trámite que no suele seguirse, por la preferencia de cobro que tiene el titular del privilegio sobre el bien, y por suponer un gravamen real, que es una situación de sujeción en la que se encuentra el propietario sobre cuya cosa existe establecido un derecho real a favor de otro, en este caso la Junta de compensación.

La preferencia y afección real que hemos señalado tiene relación con el art. 67.1 del Texto Refundido de la Ley del Suelo, referido a la clase de asientos que debe hacerse constar en el Registro de la Propiedad, al disponer que se harán constar por "inscripción" los actos y acuerdos a que se refieren las letras a), b), g) y h) del apartado 1 del artículo 65 (que en su letra a) declara inscribibles "los actos firmes de aprobación de los expedientes de ejecución de la ordenación urbanística en cuanto supongan la modificación de las fincas registrales afectadas por el instrumento de ordenación...") y se harán constar por "nota marginal" los actos y acuerdos a que se refiere el art. 65, que tendrán vigencia indefinida para dar a conocer la situación urbanística.

El Reglamento de Gestión Urbanística, en su art. 126, apartado tercero, párrafo segundo, señala que la "afección caducará y deberá ser cancelada a los dos años de haberse hecho constar el saldo de la liquidación definitiva, y si no constare, a los siete años de haberse extendido la nota de afección. La cancelación se practicará a instancia de parte interesada o de oficio al practicarse algún otro asiento o expedirse certificación relativa a la finca afectada."

A la vista de cuanto precede, cabe concluir que las obligaciones derivadas de los planes de ordenación urbanística, concretamente las derivadas de la urbanización de la unidad de actuación, son obligaciones de carácter real, que dan una preferencia de cobro sobre el bien afectado, por encima de cualquier otro derecho inscrito con anterioridad, por lo que cabe hablar, de conformidad con el art. 90.1.1º de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal, de una hipoteca legal tácita, cuya constancia en el Registro de la Propiedad, sea mediante una inscripción de los



planes de equidistribución, sea mediante anotaciones marginales (actos a los que nos hemos referido), aunque no haya sido inscrita como tal hipoteca, da derecho a exigir a que se convierta de forma expresa con tal carácter (art. 158, párrafo segundo, de la Ley Hipotecaria). Sin embargo, ello no impide que ostente la condición de hipoteca legal tácita a efectos del reconocimiento del privilegio especial, pues en el apartado 2 del art. 90 de la Ley Concursal, se establece que, para que puedan ser clasificada con tal carácter, "la respectiva garantía deberá estar constituida con los requisitos y formalidades previstos en su legislación específica para su oponibilidad a terceros, salvo que se trate de hipoteca legal tácita o de los refaccionarios de los trabajadores."

Este Centro directivo en la ya referida consulta número V3610-15, estableció, en relación con esta cuestión, lo siguiente:

"Sentado lo anterior, cabe concluir que a la transmisión de terrenos afectos al pago de las cargas de urbanización a que se refiere el escrito de consulta, en su caso, le resultará de aplicación el supuesto de inversión del sujeto pasivo contemplado en el artículo 84.Uno.2º, letra e) tercer guión de la Ley 37/1992, siempre que no estemos ante el supuesto previsto en el guión segundo de la letra e) del referido artículo."

Por lo tanto, tal y como ha manifestado este Centro directivo, entre otras, en la mencionada consulta número V1663-19, que hace referencia, a su vez, a la contestación vinculante de 13 de marzo de 2018, número de consulta V0664-18:

*"Le resultará de aplicación el supuesto de inversión del sujeto pasivo contemplado en el artículo 84.Uno.2º, letra e) tercer guión de la Ley 37/1992, a la transmisión de terrenos afectos al pago de las cargas de urbanización, cuando al adquirente le corresponda su pago, en tanto los gastos de urbanización a que se refiere el escrito de consulta se hayan devengado y sean exigibles, esté vigente la afección registral de las parcelas al cumplimiento de los deberes urbanísticos en los términos anteriormente señalados y siempre que no estemos ante el supuesto previsto en el guión segundo de la letra e) del referido artículo de la Ley.*

*Por el contrario, no resultará de aplicación el supuesto de inversión del sujeto pasivo contemplado en el artículo 84.Uno.2º, letra e) tercer guión de la Ley 37/1992, a la transmisión de terrenos afectos al pago de las cargas de urbanización, cuando al adquirente le corresponda su pago, en tanto los gastos de urbanización a que se refiere el escrito de consulta se hayan devengado y sean exigibles, si no está vigente la afección registral de las parcelas al cumplimiento de los deberes urbanísticos por haber transcurrido el plazo de caducidad de 7 años previsto legalmente.*

*A estos efectos, deberá entenderse que los gastos de urbanización se han devengado y son exigibles siempre que se encuentre vigente la afección registral de las parcelas al cumplimiento de los deberes urbanísticos en los términos expuestos anteriormente. En esas circunstancias, será de aplicación la regla de inversión del sujeto pasivo cuando su transmisión se efectúe por empresario o profesional a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido a favor de otro empresario o profesional".*

*Por lo tanto, si la entrega de las parcelas objeto de consulta se va a producir una vez que la afección registral de las mismas al cumplimiento de los deberes urbanísticos ya se encuentra vigente registralmente, cumplido el resto de requisitos expuestos, resultará de aplicación el supuesto de inversión del sujeto pasivo previsto en el artículo 84.Uno.2º.e), tercer guión, de la Ley 37/1992".*

En consecuencia, conforme expone adecuadamente la DGT, y este Tribunal comparte, procede la inversión del sujeto pasivo ex lege el artículo 84.Uno.2º.e) de la Ley del IVA.

Así, procede estimar las alegaciones formuladas por la Junta de Compensación en este punto y, por ende, desestimar las planteadas por la juntacompensante **TW**, debiendo hacerse mención en la factura de dicha circunstancia.

## Séptimo.

En cuanto a la determinación de la base imponible, el artículo 78 de la Ley del IVA, en su apartado Uno, dispone lo siguiente:

*"Uno. 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."*

Por su parte, el artículo 79, referido a las reglas especiales de la base imponible, indica lo siguiente:

*"Uno. En las operaciones cuya contraprestación no consista en dinero se considerará como base imponible el importe, expresado en dinero, que se hubiera acordado entre las partes.*

Salvo que se acredite lo contrario, la base imponible coincidirá con los importes que resulten de aplicar las reglas previstas en los apartados tres y cuatro siguientes.

No obstante, si la contraprestación consistiera parcialmente en dinero, se considerará base imponible el resultado de añadir al importe, expresado en dinero, acordado entre las partes, por 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 los párrafos anteriores.

(...).

Tres. En los supuestos de autoconsumo y de transferencia de bienes, comprendidos en el artículo 9, números 1.º y 3.º, de esta Ley, serán de aplicación las siguientes reglas para la determinación de la base imponible:

1.ª Si los bienes fuesen entregados en el mismo estado en que fueron adquiridos sin haber sido sometidos a proceso alguno de fabricación, elaboración o transformación por el propio sujeto pasivo, o por su cuenta, la base imponible será la que se hubiese fijado en la operación por la que se adquirieron dichos bienes.

Tratándose de bienes importados, la base imponible será la que hubiera prevalecido para la liquidación del impuesto a la importación de los mismos.

2.ª Si los bienes entregados se hubiesen sometido a procesos de elaboración o transformación por el transmitente o por su cuenta, la base imponible será el coste de los bienes o servicios utilizados por el sujeto pasivo para la obtención de dichos bienes, incluidos los gastos de personal efectuados con la misma finalidad.

3.ª No obstante, si el valor de los bienes entregados hubiese experimentado alteraciones como consecuencia de su utilización, deterioro, obsolescencia, envilecimiento, revalorización o cualquier otra causa, se considerará como base imponible el valor de los bienes en el momento en que se efectúe la entrega.

A los efectos de lo dispuesto en la regla 3.ª precedente, se presumirá que ha tenido lugar un deterioro total cuando las operaciones a que se refiere el presente apartado Tres tengan por objeto bienes adquiridos por entidades sin fines lucrativos definidas de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 2 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, siempre que se destinen por las mismas a los fines de interés general que desarrollen de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 3, apartado 1.º, de dicha Ley.

Cuatro. En los casos de autoconsumo de servicios, se considerará como base imponible el coste de prestación de los servicios incluida, en su caso, la amortización de los bienes cedidos. (...).

La Junta de Compensación argumenta que resulta aplicable la regla reproducida del apartado Tres.3º del artículo 79 de la Ley del IVA, no debiendo incluirse el importe pendiente de la carga urbanística en el momento del devengo. Se fundamenta indicando que las cargas abonadas por la juntacompensante atribuibles a la parcela objeto de reserva hasta la fecha de devengo de la entrega a la Junta de compensación se encontrarán incorporadas al valor de la parcela en la fecha de puesta a disposición, y aquellas exigibles a la Junta en cuanto propietaria de la parcela a partir de su entrega por el juntacompensante no deberían incluirse en la base imponible.

Por otro lado, la entidad **TW** entiende que el importe de la contraprestación ha sido acordado entre las partes. En concreto, en el Plan de Viabilidad donde se valoran los nuevos aprovechamientos en 50 millones de euros. Se adjunta el índice del Texto Refundido de la Modificación del Proyecto de Reparcelación de marzo de 2019, cuyo Anexo 1 es el Plan de Viabilidad aprobado en marzo de 2012. La interesada no comparte la disconformidad de la Junta en el importe de la factura expedida porque fue la propia Junta la que la determinó al redactar y aprobar el Plan de Viabilidad. Se adjunta esquema temporal de la deuda correspondiente de la entidad **TW** a la Junta.

La DGT en la contestación a la consulta antecitada 0022-20, concluye en esta cuestión señalando lo siguiente:

"6. En relación con la base imponible relativa a la entrega de los derechos de aprovechamiento objeto de consulta, el artículo 79.Uno de la Ley del Impuesto dispone lo siguiente: (...).

Por otra parte, la entidad consultante manifiesta que existen cargas urbanísticas asociadas a los nuevos aprovechamientos que habrá de soportar la junta de compensación cuando los mismos resulten exigibles y que los juntacompensantes no habrán satisfecho ninguna de estas cargas antes de que se realice la entrega de dichos aprovechamientos a la junta.

En estas circunstancias, el importe de estas cargas urbanísticas deberán tenerse en cuenta para el cálculo de la base imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente a la entrega de dichos aprovechamientos cuando la partes hubieran acordado que con su entrega se satisface también la contraprestación de los servicios de urbanización que la junta vaya a exigir en el futuro a los juntacompensantes por la ejecución de dichas cargas urbanísticas."

Este Tribunal Central, en la citada resolución de 14 de marzo de 2013, configuradora de doctrina, señaló respecto a esta materia lo siguiente:

*"La entidad reclamante por su parte, considera que la Inspección confunde el coste total de las obras de urbanización sujeto a IVA con el coste de las obras de urbanización que fueron pagadas al Urbanizador con terrenos, que es menor que el coste total (porque no todos los propietarios pagaron con terrenos, sino que algunos pagaron sus cargas urbanísticas en efectivo).*

*Tal y como hemos expuesto a lo largo de este fundamento, la adjudicación de los terrenos resultante del proceso de reparcelación a favor del urbanizador en pago de sus servicios de urbanización, constituye una entrega de bienes y origina el pago anticipado en especie, de manera que la base imponible objeto de cuantificación es la correspondiente a dicho pago anticipado.*

*Vamos a partir del artículo 79.Uno de la LIVA, el cual establece: (...):*

*Tal y como se desprende de la proposición jurídico económica anterior, la valoración de los terrenos a efectos reparcelatorios es necesaria por cuanto se debe establecer la equivalencia entre los costes del Urbanizador y los terrenos que se adjudican en pago de su actividad. La retribución al urbanizador mediante parcelas resultantes del proceso de reparcelación requiere establecer la equivalencia entre el valor de los solares resultantes tras el proceso de reparcelación y el coste del programa a soportar por el urbanizador, y de esta manera poder adjudicar las parcelas que correspondan.*

*La forma de retribución mediante pago en terrenos afectará a todos los propietarios de la Actuación integrada a excepción de los que, a través de los Convenios de Cooperación firmados con el urbanizador o los que se firmen en la Base I del Cálculo V, se haya establecido la forma de retribución a través de contraprestaciones dinerarias.*

*De conformidad con lo anterior, este Tribunal debe estimar las alegaciones efectuadas por la entidad reclamante en cuanto a la cuantificación de la base imponible. Es decir, de la base imponible determinada por la Inspección en relación con el pago anticipado (coste total del programa) habrá que descontar, la parte correspondiente a todos los propietarios, que a través de los Convenios de Cooperación firmados con el Urbanizador, hayan establecido una retribución dineraria, y no mediante la entrega de parcelas tras el proceso de reparcelación (entrega que es la que origina el pago anticipado cuya base imponible se está determinando). (...)."*

En el caso que nos ocupa, entiende este TEAC que, para la valoración de la base imponible de la operación, deberá tenerse en cuenta el valor de los aprovechamientos que se entregan con la reparcelación en el momento de su devengo, conforme al Plan de Viabilidad determinado por las partes, deduciéndose las respectivas cargas de urbanización pendientes que recaigan sobre los mismos.

Como apunta la entidad **TW**, el importe de la contraprestación fue acordado entre las partes, como así resulta del Plan de Viabilidad, el cual figura como Anexo 1 del Texto Refundido de la Modificación del Proyecto de Reparcelación de marzo de 2019.

No obstante, por lo que respecta a las cargas urbanísticas, se ha de estimar la alegación de la Junta de compensación reclamante, pues no se ha de incluir en la base imponible el importe pendiente de la citada carga urbanística en el momento del devengo (cuyo pago corresponde al titular jurídico de la finca en el momento en el que ésta resulte exigible) pues no se ha incorporado al valor del terreno a la fecha de devengo del IVA asociado a la entrega. Por tanto, aquellas cargas por gastos de urbanización ya abonadas por parte del juntacompensante, atribuibles a la parcela objeto de reserva hasta la fecha de devengo de la entrega a la Junta de Compensación, se encontrarán incorporadas al valor de la parcela en la fecha de puesta a disposición y, por tanto, a la base imponible del IVA, mientras que aquellas exigibles a la Junta de Compensación en cuanto propietaria de la parcela a partir de su entrega por el juntacompensante, no deberían incluirse en la base imponible de la entrega.

## **Octavo.**

En consecuencia, deberá procederse a emitir una nueva factura conforme a las siguientes consideraciones:

- Indicación correcta de la fecha devengo de la operación (8 de septiembre de 2018), de acuerdo con lo dispuesto en Fundamento de Derecho Quinto.

- Mención en factura a la aplicación del supuesto de inversión del sujeto pasivo prevista en el artículo 84.Uno.2º.e) de la Ley del IVA, conforme a lo señalado en el Fundamento de Derecho Sexto.

- Determinación de la base imponible de acuerdo con las consideraciones establecidas en el Fundamento de Derecho Séptimo.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo

**ACUERDA**

ESTIMAR EN PARTE la reclamación en los términos señalados en la presente resolución.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Función Pública.