

Resolución confirmada por Sentencia del Tribunal Supremo de 26 de enero de 2016, que se incluye tras el texto de esta Resolución

**Conflicto:** 54/2012  
**Promotor:** AAA (planteamiento automático art. 14.3 RD 353/2006)  
**Administraciones en conflicto:** Diputación Foral de Gipuzkoa y Comunidad Foral de Navarra  
**Objeto:** IVA. Discrepancia en la devolución de IVA soportado en la compra de unos terrenos por parte de AAA.  
**Fecha de la resolución:** 30 de junio de 2014

## RESOLUCIÓN DE LA JUNTA ARBITRAL

### I. ANTECEDENTES

1º El día 4 de octubre de 2012, la entidad AAA, Ley 18/1992, de 26 de mayo (en adelante AAA), representada por D. (...) y domiciliada en San Sebastián, presenta un escrito ante esta Junta Arbitral en el que resumidamente expone la situación en la que, a su juicio, ha visto vulnerados sus derechos porque, de una parte, la Administración Foral de Navarra, en adelante HTN, no ha accedido a la devolución de determinados importes del IVA, que le fueron indebidamente ingresados, por cuanto rechaza su carácter de ingreso indebido, mientras que, de otro lado, la Diputación Foral de Gipuzkoa, en adelante DFG, no admite la deducción-devolución de esas mismas cuotas por cuanto considera que las mismas le han sido indebidamente repercutidas.

En concreto, la operación que ha dado lugar a la situación descrita ha consistido en la adquisición, mediante escritura pública de 14 de febrero de 2008, por parte de AAA de unos terrenos, sitios en territorio de Navarra, a unos vendedores que ingresaron el IVA en la HTN y le practicaron la correspondiente repercusión, Posteriormente, cuando la interesada se practicó la deducción de las cuotas soportadas en la declaración presentada ante la DFG, administración competente por ser la del domicilio fiscal del interesado, ésta Diputación dictó Acuerdo el 4 de febrero de 2010 girando liquidaciones provisionales en las que consideraba no deducible el IVA que AAA se había deducido como IVA soportado, A este efecto, argumentaba su rechazo en la no sujeción de la operación al impuesto y, por consiguiente, en la improcedencia de las cuotas repercutidas a la entidad, todo ello por entender que los vendedores no habían adquirido la condición de empresarios al no haber soportado los costes de urbanización de los terrenos transmitidos,

2º Conocido este Acuerdo, la interesada solicitó informe a la HTN relativo al criterio de esta Administración en relación a la aplicación del impuesto al caso en cuestión, informe que fue emitido el 21 de enero de 2011 indicando que debía aplicarse el criterio fijado por la Dirección General de Tributos, en cuya virtud, cuando existieran pruebas de que los vendedores hubieran soportado los costes de urbanización de los terrenos, debía considerarse que habían adquirido la condición de empresarios y, por tanto, la operación debía sujetarse al impuesto.

Presentado el citado Informe ante la Diputación Foral de Gipuzkoa, ésta Administración reiteró su anterior respuesta, rechazando nuevamente, el 17 de febrero de 2011, su petición.

En relación con la posición de la HTN, expone la interesada que el 17 de abril de 2012 presentó escrito instando la devolución de ingresos indebidos, petición que fue rechazada el 8 de mayo de 2012, por el motivo ya señalado de entender que, habiendo soportado los vendedores los costes de urbanización, la operación se encontraba sujeta al impuesto y, por tanto, las cuotas habían sido correctamente ingresadas, Dicho criterios se reiteraron en la resolución del recurso de reposición de 10 de agosto de 2012- que la contribuyente interpuso contra la primera denegación, si bien indicando ahora que la contribuyente tenía la posibilidad de acudir ante esta Junta Arbitral en el procedimiento previsto en el Convenio Económico.

Resolución confirmada por Sentencia del Tribunal Supremo de 26 de enero de 2016, que se incluye tras el texto de esta Resolución

Concluye AAA el escrito presentado ante esta Junta Arbitral solicitando se tenga por comunicado el conflicto existente y, en aplicación del artículo 14.3 del Reglamento por el que se rige esta Junta, se entienda planteado automáticamente el conflicto de competencia y se inste a las dos Administraciones afectadas la aportación de los datos y alegaciones que tengan por conveniente.

Se adjunta a este escrito documental en que la obran, entre otras, copias de las resoluciones dictadas por las Administraciones afectadas; escrituras públicas de las operaciones de venta (págs. 18 y ss del escrito); un certificado del Ayuntamiento de BBB sobre la aprobación del Proyecto XXX de Reparcelación de 31 de enero de 2007; y un documento (sin firma ni sello, con un escudo borroso y sin referencia a fecha alguna) del Ayuntamiento de BBB sobre los costes de urbanización del citado proyecto XXX soportados por CCC.

3º El 26 de octubre de 2012, el Presidente de la Junta Arbitral dictó Resolución por la que declaraba tener por planteado el conflicto, ordenó su notificación a la HFN y a la Diputación Foral de Gipuzkoa y, emplazándolas para que en el plazo de un mes formularan alegaciones y aportasen las pruebas que tuviesen por conveniente, requirió a las partes para que lo notificasen a los interesados con los efectos previstos en el Convenio Económico y en el Real Decreto 353/2006, de 24 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento de la Junta Arbitral prevista en el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra. Asimismo nombró ponente a D. Antonio Cayón Galiardo.

4º El 10 de diciembre de 2012, la Diputación Foral de Gipuzkoa dirige escrito a esta Junta Arbitral en el que hace las siguientes manifestaciones:

- En primer lugar, entiende la DFG que se ha producido una inobservancia del procedimiento reglamentario pues, en aplicación del artículo 14 del Reglamento por el que se rige esta Junta, debería haberse promovido, con antelación, un intento de acuerdo entre las dos Administraciones afectadas y sólo en caso de desacuerdo y previa declaración de la propia incompetencia, o en ausencia de toda actividad, procedería la actuación del interesado. En el caso, ni ha expresado su incompetencia, ni ha tenido conocimiento de la existencia de un desacuerdo con la CFN, pues, aunque le consta la existencia del Informe emitido por la misma a instancia del interesado, no le consta su aportación, ni ha existido contacto alguno entre ambas Administraciones tendente a procurar el acuerdo.

- En consecuencia existe, a su juicio, un vicio de nulidad de pleno derecho según lo dispuesto en la Ley 30/1992 que afecta al propio acto de admisión del conflicto dictado por el Presidente de la Junta Arbitral.

- En segundo lugar, alega la Diputación Foral la incompetencia de la Junta Arbitral prevista en el Convenio Económico de Navarra para resolver conflictos que le afecten, ello por cuanto considera competente a la Junta Arbitral prevista en el Concierto Económico con el País Vasco.

- En tercer lugar, subsidiariamente y en cuanto al fondo del asunto, entiende que los vendedores de los terrenos a AAA no adquirieron la condición de sujetos pasivos del impuesto por no haber soportado los costes de urbanización. Así se desprende de las estipulaciones pactadas en los contratos de venta que hacen recaer en la interesada los gastos de urbanización de los terrenos aunque se hubiesen facturado a los vendedores, y también del informe del Ayuntamiento de BBB en el que se deja constancia de que la entidad interesada se hizo cargo de las facturas de costes de urbanización que estaban pendientes el 14 de enero de 2010 y de las que posteriormente se emitieron. Ello, a juicio de esta parte, desvirtúa las afirmaciones de la HFN cuando sostiene que los vendedores habían soportado costes de urbanización desde 2007 pues estos hicieron estos pagos después de que la entidad adquirente les hubiese abonado un anticipo por esa cantidad. A este efecto, invoca, además de las SS de los TSJ de Castilla León (9 de marzo de 2007), Murcia (21 de septiembre de 2012) y Madrid (30 de marzo ¿? 215/2012), la doctrina del TEA Foral (resolución de 1 de julio de 2008) y la Consulta

Resolución confirmada por Sentencia del Tribunal Supremo de 26 de enero de 2016, que se incluye tras el texto de esta Resolución

vinculante de la DGT V0102-05, en la que se hace mención a los casos en que el adquirente se haga cargo de todos los costes de urbanización, situación que no permitiría considerar al vendedor como sujeto pasivo del impuesto, y a los casos en los que los vendedores incorporasen una parte de estos costes, supuesto en los que la operación estaría sujeta al tributo. Ello se confirma por la Consulta V 1175-05 en la que se afirma que se considera adquirida la condición de empresario en el momento en el que se pague la primera derrama de los costes de urbanización, lo que, a su juicio, parece confirmarse por la STSJ de Madrid.

Culmina así el citado escrito reiterando lo que ya había manifestado a la interesada en el sentido de entender que la operación no estaba sujeta al IVA y que no era procedente la deducción de las cuotas que indebidamente se habían repercutido, e instando a esta Junta Arbitral para que declare la nulidad de la admisión a trámite del conflicto; la propia incompetencia para resolverlo, o, subsidiariamente, la incompetencia de la Diputación Foral de Gipuzkoa para llevar a efecto la devolución del impuesto instada por la entidad contribuyente.

Aporta al citado escrito documental en la que se contienen copias de algunas resoluciones que ya obraban en el expediente, de las estipulaciones por las que se adquieren los terrenos por AAA, y de un certificado del Ayuntamiento de BBB.

5° El 21 de diciembre de 2012, la HTN dirige un escrito a esta Junta Arbitral en el que expone, entre otros hechos que ya constan en el expediente, las consideraciones siguientes:

- Primera: que la propia AAA no es ajena a la situación creada de discrepancia entre dos Administraciones pues ha introducido estipulaciones contractuales en documentos privados que, además de ser modificadas en momentos posteriores, son confusas en sus contenidos e inducen a interpretaciones distintas.

- De otra parte, tampoco ha agotado los cauces de revisión que le ofrece el ordenamiento para expresar su desacuerdo con las liquidaciones practicadas por la DFG y, contrariamente a este comportamiento, pide a la HTN la devolución de las cuotas del IVA, recurriendo incluso en reposición, cuando ya era conocedora del criterio sustentado por esta Administración sobre la sujeción de las operaciones al impuesto por haber recibido el Informe anteriormente solicitado.

- Segundo: en cuanto al fondo de la cuestión, sostiene la HTN que, aunque la forma en que los vendedores facturan a AAA no es ortodoxa, la calificación de las ventas se deduce de la Ley 37/1992 del IVA, que es donde se exige que los sujetos tengan la condición de empresarios. A este efecto, el sistema de urbanización empleado en el caso ha sido el de cooperación en el que las obras se ejecutan por la Administración a quien incumbe, en su condición de empresario, la facturación de las obras y trabajos, si bien esta misma calificación debe darse a los propietarios de los terrenos en tanto son promotores de la urbanización, siempre que, además, tengan la finalidad de destinarlos al mercado y hayan soportado los costes de urbanización, aunque sea parcialmente.

- Pues bien, en el presente caso, antes de que los vendedores hubiesen realizado ningún contrato con AAA, ya habían adquirido la condición de empresarios como consecuencia de haber asumido los costes de la urbanización de sus parcelas ante la Administración municipal, sin que ello se vea afectado por las estipulaciones posteriores con la compradora cuyo efecto sería el de una mera subrogación de ésta en la posición de los primeros.

- Ello es lo que, a juicio de esta Administración, se justifica documentalmente con las facturas que se aportan al expediente, y de la propia dicción de la escritura pública de venta en la que se pacta que el comprador asume el compromiso de subrogarse en los "gastos ya producidos" derivados de la urbanización. Debiendo sumarse a ello la doctrina de la DGT expresada en la consulta 2654/2007, de 10 de diciembre y en la Resolución de la propia Hacienda Foral de Gipuzkoa de 15 de noviembre de 2005.

Resolución confirmada por Sentencia del Tribunal Supremo de 26 de enero de 2016, que se incluye tras el texto de esta Resolución

- Tercero: la anterior conclusión no se rechaza por la DFG ya que no acredita que AAA haya soportado directamente ante el Ayuntamiento los costes de la urbanización de los terrenos, ni que la transmisión se efectuase antes del inicio de la urbanización, sino que fundamenta su posición en que los vendedores financiaron estos costes, que ya habían nacido a su cargo, con entregas dinerarias a cuenta de la futura transmisión.

Por todo lo anterior, culmina su escrito la HTN solicitando de esta Junta Arbitral que se declare la competencia de la DFG para efectuar la devolución de las cuotas del IVA soportadas por la entidad interesada.

6º El 22 de julio de 2013 el Presidente de esta Junta Arbitral dictó resolución, que fue notificada a las partes, para que en el plazo de un mes se pronunciasen sobre una cuestión nueva cuyo objeto versaba sobre si en el caso existía realmente un conflicto negativo de competencias o si, por el contrario, se trataba de una discrepancia entre ambas Administraciones sobre la calificación de una operación como sujeta o no sujeta al IVA, discrepancia manifestada por cada parte en procedimientos distintos pero, en ambos casos, acordada en el ámbito de sus propias competencias.

El 18 de octubre la DFG se pronunció sobre la cuestión planteada considerando que sí existía un conflicto de competencia entre las dos Administraciones por cuanto, en aplicación del Convenio Económico (y del Concierto Económico), ambas se consideraban incompetentes para efectuar la devolución del impuesto reclamado por la entidad AAA.

Por su parte, en contestación al requerimiento de esta Junta Arbitral el 21 de octubre la HTN, aunque entendía que la cuestión nueva, planteada de oficio por la propia Junta, se había adelantado a una fase del procedimiento anterior a aquélla en que debía proceder, y porque se consideraba vinculada a una resolución propia, anteriormente notificada al interesado, vino a manifestar su aceptación de la calificación del conflicto como conflicto negativo de competencia.

7º En su reunión de 15 de noviembre de 2013, esta Junta Arbitral dictó resolución referida a la cuestión previa suscitada por la DFG relativa a la incompetencia de la propia Junta para resolver el presente conflicto, cuestión fundada en que el Concierto Económico atribuía la competencia sobre la cuestión suscitada entre la propia DFG y la HTN a la Junta Arbitral prevista en el mismo. En nuestra Resolución, acogiendo los razonamientos que ya habían sido expuestos en anteriores resoluciones relativas a esta misma cuestión, sostuvimos nuestra plena competencia en relación al presente conflicto dado que así se desprende del Convenio Económico, y de la correcta interpretación del mismo. De otra parte, poníamos de manifiesto que la competencia de esta Junta Arbitral también se desprendía del criterio sentado por el Tribunal Supremo en la sentencia de 17 de octubre de 2013.

8º El 15 de enero de 2014, el Presidente de esta Junta Arbitral declaró abierto el periodo de instrucción por plazo de dos meses y, confiriendo a ambas partes acceso a la documentación obrante en el expediente, las emplazó al efecto de presentar las alegaciones y pruebas que tuviesen por conveniente.

En esa misma fecha se ordenó la comunicación de la anterior resolución a AAA, en su calidad de interesada en el conflicto, confiriéndole el mismo plazo de dos meses a efectos de la presentación de cuantas pruebas y alegaciones conviniesen a su derecho.

9º Dentro del plazo concedido al efecto, (AAA), el 27 de febrero de 2014, representada por D. (BBB), en escrito de alegaciones dirigido a esta Junta Arbitral exponía en lo esencial los hechos ya manifestados anteriormente, añadiendo a ello su indiferencia por cualquiera de las soluciones que pudieran adoptarse en tanto se atribuyera la competencia a una u otra Administración, incluyendo la posibilidad de que, declarándose la operación no sujeta al IVA, hubiese de satisfacer el Impuesto correspondiente a la transmisión patrimonial operada (ITPO). En sustento de lo anterior, la interesada compaña a este escrito documentación que ya obraba en el expediente.

Resolución confirmada por Sentencia del Tribunal Supremo de 26 de enero de 2016, que se incluye tras el texto de esta Resolución

10° Por su parte, la DFG presentó un escrito el 19 de marzo de 2014 por el que aportan como medios de prueba tres facturas, todas de 12 de noviembre de 2007, giradas a AAA respectivamente por don (...), don (...) y don (...), vendedores de las parcelas cuya transmisión genera el presente conflicto, constando en todas ellas el concepto COSTES DE URBANIZACIÓN con importes que se aproximan a los 53.000 euros las dos últimas- y a los 59.000 euros -la primera.

## II. NORMAS APLICABLES

11° Para la resolución del conflicto se ha tenido en cuenta el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, aprobado por Ley 28/1990, de 26 de diciembre, y sus sucesivas modificaciones (en adelante designado como Convenio); el Reglamento de la Junta Arbitral prevista en el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, aprobado por Real Decreto 353/2006, de 24 de marzo, y la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, así como las que resultan de general aplicación.

## III. RESOLUCIÓN

### 1. Competencia de la Junta Arbitral

12° Esta Junta Arbitral es competente para resolver el presente conflicto negativo de competencia, y conforme a este criterio se dictó el acuerdo que resolvió la alegación formulada por la DFG referida a la incompetencia de esta Junta Arbitral para resolver el presente conflicto. En el citado acuerdo, de 15 de noviembre de 2013, rechazábamos los planteamientos en los que se fundamentaba la cuestión suscitada por la DFG, y, por obrar en el expediente a todos los efectos que procedan, nos remitimos ahora a su contenido.

### 2. La cuestión de procedimiento planteada por la DFG

13° Solicita también la DFG una declaración de nulidad de pleno derecho del procedimiento seguido ante esta Junta Arbitral por entender que no ha tenido la posibilidad de pronunciarse sobre su competencia o incompetencia en relación con la deducibilidad de las cuotas del IVA soportadas por AAA, ni tampoco ha tenido la oportunidad de alcanzar algún acuerdo con la HTN, siendo ello preceptivo en aplicación del artículo 14 del RJAN.

A este efecto debemos poner de manifiesto que los hechos de los que queda constancia en este asunto no confirman las manifestaciones de la DFG pues, tanto los que tuvieron lugar con anterioridad a que AAA se dirigiese a esta Junta Arbitral, como los desarrollados posteriormente, acreditan que la DFG conoció de la discrepancia con la HTN y del efecto que ello producía en la entidad contribuyente, habiendo tenido la posibilidad a lo largo del procedimiento, también una vez ya iniciado, de exponer su criterio sobre el fondo del asunto y de alcanzar un acuerdo con la CFN.

Así se desprende de la propia Resolución dictada por la DFG el 4 de febrero de 2010 en la que se contienen todos los elementos necesarios para conocer que el IVA se había repercutido; que procedía de una operación de venta de terrenos sitios en Navarra; y, lo que es más importante, el propio rechazo de la solicitud de deducción-devolución contiene argumentos que demuestran un perfecto conocimiento de todas las circunstancias de la operación. La propia AAA había puesto en su conocimiento que existía un "Informe emitido por la Sección del .... de la Hacienda de Navarra en relación con la tributación que corresponde aplicar a la compra de unos terrenos en BBB (Navarra) por parte de la AAA

*Según dicho Informe, las transmisiones de las parcelas constituyen operaciones sujetas al IVA debido a que la satisfacción de los costes de urbanización convierte al propietario vendedor en urbanizador.... "*

Y, en otro escrito de de 9 de febrero de 2011 dirigido a la DFG, AAA instaba a esta Administración, a la vista la discrepancia con la HTN sobre la tributación de las operaciones, diciendo:



Resolución confirmada por Sentencia del Tribunal Supremo de 26 de enero de 2016, que se incluye tras el texto de esta Resolución

*"Agradeceríamos que se pusiesen en contacto con ellos, a fin de mantener un mismo criterio al respecto".*

Es decir, antes del planteamiento del conflicto tenía a su disposición todos los elementos necesarios para, bien dirigirse a la HTN, bien hacer una declaración formal sobre la propia incompetencia. Y también después del planteamiento del conflicto ha dispuesto de los oportunos trámites y plazos en los que ha podido alcanzar un acuerdo con la HTN, lo que hubiese significado la terminación de este procedimiento.

### **3. El fondo del asunto: la cuestión previa de la calificación fiscal de la entrega**

#### **3.1. La cuestión previa de la sujeción, o no sujeción, al Impuesto sobre el Valor Añadido de las adquisiciones realizadas por AAA**

14º Según las propias calificaciones de las partes, que se manifestaron a requerimiento de esta Junta sobre la naturaleza de la discrepancia entre ellas calificaciones aceptadas por esta Junta Arbitral-, nos encontramos en el presente caso ante un conflicto negativo de competencias surgido a consecuencia de la negativa de las dos Administraciones a efectuar la devolución de unas cuotas del IVA que fueron soportadas por AAA en las compraventas de determinados terrenos.

Como se puso de relieve anteriormente, la HTN entiende que, estando las operaciones sujetas al IVA, y en aplicación de los puntos de conexión establecidos en el artículo 33 del Convenio Económico determinantes de su competencia, las cuotas del impuesto habrían sido debidamente ingresadas y repercutidas por lo que no procedería su devolución. Por su parte, la DFG, territorio común donde reside AAA, considera, a contrario, que, no estando la operación sujeta al IVA, las cuotas habrían sido indebidamente repercutidas e ingresadas en la HTN, razón por la que tampoco procedería la deducción-devolución instada ante sus dependencias por AAA.

Como se desprende de este resumen de los términos del conflicto, es evidente que, al exclusivo efecto de determinar qué Administración es competente en este caso, hemos de resolver con carácter previo si la operación se encuentra sujeta o no al Impuesto sobre el Valor Añadido, pues resuelto lo anterior, corresponderá a una u otra Administración, bien proceder a la devolución de las cuotas percibidas -caso de no estar sujeta al IVA-, bien admitir su deducción-devolución -caso de estar sujeta.

Es decir, la cuestión del conflicto negativo de competencias conduce a un problema de calificación tributaria de unas operaciones cuya naturaleza, a efectos del IVA, hemos de dilucidar por tratarse de un asunto previo y necesario para la resolución del conflicto competencial.

#### **3.2. La norma aplicable en la calificación fiscal de las operaciones de venta de los terrenos**

15º. Fijada la necesidad de resolver un conflicto negativo de competencias, cuya apariencia es la de una discrepancia en las calificaciones tributarias que defiende cada una de las Administraciones, no se oculta que cada una actúa y fundamenta su criterio en las normas propias que le resultan de aplicación obligatoria: la Ley foral del IVA, dictada por la Comunidad Foral Navarra, y la norma foral del IVA dictada por la DFG.

A pesar de este hecho, en el presente asunto, en el que se aplican normas que corresponden a un impuesto en gran medida armonizado por normas dictadas por la Unión Europea (Sexta Directiva 77/388/CEE y Directiva 2006/112/CE), debemos razonar nuestro criterio acudiendo a la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, dictada por el Estado.

Ello por cuanto, el propio Convenio Económico, en su artículo 32 (Normativa aplicable) dispone:

*En la exacción del Impuesto sobre el Valor Añadido, incluido el recargo de equivalencia, Navarra aplicará los mismos principios básicos, normas sustantivas y formales vigentes en cada*

Resolución confirmada por Sentencia del Tribunal Supremo de 26 de enero de 2016, que se incluye tras el texto de esta Resolución

*momento en territorio del Estado. No obstante, la Administración de la Comunidad Foral de Navarra podrá aprobar los modelos de declaración e ingreso, que contendrán, al menos, los mismos datos que los del territorio común, y señalar plazos de ingreso para cada periodo de liquidación, que no diferirán sustancialmente de los establecidos por la Administración del Estado.*

Por su parte, el artículo 26 (Normativa aplicable) del Concierto Económico, ordena:

*El Impuesto sobre el Valor Añadido es un tributo concertado que se regirá por las mismas normas sustantivas y formales establecidas en cada momento por el Estado. No obstante, las instituciones competentes de los Territorios Históricos podrán aprobar los modelos de declaración e ingreso que contendrán, al menos, los mismos datos que los del territorio común, y señalar plazos de ingreso para cada período de liquidación, que no diferirán sustancialmente de los establecidos por la Administración del Estado.*

Debemos también remitirnos al criterio expuesto por el Tribunal Supremo en la Sentencia de 10 de junio de 2010, Rec. nº 11224/2004 (Ponente: Don José Antonio Montero Fernández), relacionada con la Hacienda de Navarra, en la que el Alto Tribunal sostuvo -con cita de otras sentencias anteriores- que:

*"El IVA se estructura como tributo convenido de normativa común, que se rige, por tanto, por los principios y las normas sustantivas y formales establecidas en cada momento por la Administración del Estado, sin perjuicio de que la Comunidad Foral pueda aprobar los modelos de declaración e ingreso para cada período de liquidación".*

Sentado lo anterior, podemos centrar la discrepancia entre las dos Administraciones en la interpretación de la Ley del Impuesto, en cuyo artículo 5º, al establecerse el concepto de empresario o profesional, se dispone:

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

*a) Las personas o entidades que realicen las actividades empresariales o profesionales definidas en el apartado siguiente de este artículo.*

...

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

Ahora bien, al objeto de razonar nuestra conclusión sobre este aspecto hemos de tener en consideración el conjunto de circunstancias que se concretan en el presente conflicto y que han de ser tomadas en consideración necesariamente pues, como se ha puesto de relieve en el resumen del expediente, se ha de examinar el modo exacto en el que tuvieron lugar las entregas de los terrenos que se encontraban en curso de urbanización -obras que se hicieron por el Ayuntamiento de (CCC)- y la forma precisa en que se repercutieron los costes de las mismas. Por este motivo no resultan esclarecedores en todos los casos las sentencias y los criterios administrativos que las partes invocan en sus alegaciones pues los argumentos a los que apelan en su favor, al no haber sido el exacto objeto del litigio, aparecen en algún obiter dictum sin que los términos se hayan empleado con la precisión exigida en este caso.

### **3.4. Las especiales circunstancias que pudieran incidir en la calificación fiscal de las entregas de los terrenos efectuadas a favor de AAA**

**16º** A juicio de esta Junta Arbitral en este conflicto se concitan hechos y circunstancias específicos que deben ser ahora tomados en consideración por cuanto van a incidir en la calificación tributaria de la operación -la sujeción o no sujeción de la transmisión de los terrenos al IVA-, calificación que está en el núcleo mismo de la discrepancia entre las dos Administraciones.

Resolución confirmada por Sentencia del Tribunal Supremo de 26 de enero de 2016, que se incluye tras el texto de esta Resolución

A este efecto recordaremos resumidamente los hechos que se deducen del expediente sobre los que no existe discusión, en tanto se trata de meros datos, que consideramos especialmente relevantes.

En primer término haremos dos advertencias importantes que son necesarias para explicar la interpretación que hace esta Junta Arbitral del material probatorio que obra en el expediente: los terrenos transmitidos son varias parcelas (identificadas con los números 9 y 11 de proceso de urbanización desarrollado por el Ayuntamiento de BBB de Navarra, que pertenecían a distintos propietarios. En concreto, la nº 9 era de la titularidad de los Srs. (...) y (...), y la nº 11 del Sr. (...). De otra parte, la interesada, AAA, es una entidad que actúa como compradora junto con (...).

**17º** En segundo lugar señalaremos que el 31 de enero de 2007 el Ayuntamiento de BBB ya había aprobado el plan de Urbanización que afectaba a las parcelas objeto de la transmisión (según certificación de 14 de mayo de 2007 del Secretario de dicha corporación, que obra en un fax fechado el día 15, en el que da información de este hecho a los propietarios de los terrenos afectados).

De otra parte, el 2 de abril de 2007 este mismo Ayuntamiento se dirigió a los vendedores, Srs. (...) y (...), para comunicarles las cuotas que les correspondían en el reparto del coste del desarrollo urbanístico de la parcela nº 9 de la que eran titulares. Según esta comunicación les correspondía abonar 9.771,77 euros, importe que se justifica por los gastos de unos arquitectos y de otra empresa que habían emitido varias facturas al Ayuntamiento en las que el concepto que figura es el de proyectos, indemnizaciones, etc. Y, en virtud de otra factura de esa misma fecha, les correspondía abonar otros 28.231 euros.

El mismo 2 de abril de 2007 el Ayuntamiento de (CCC) se dirige al vendedor de la otra parcela, Sr. (...), y le informa del reparto del coste del desarrollo urbanístico de la parcela nº 11, por el que le correspondía abonar la suma de 15.759 mil euros, en virtud de una primera factura y, en virtud de otra de la misma fecha, debería abonar 5.454 euros. Los gastos y conceptos que se le repercutían eran idénticos a los señalados anteriormente en relación a la parcela nº 9.

Según consta en otro documento de 11 de mayo de 2007, también emitido por el mismo Ayuntamiento, dirigido a los vendedores de la parcela nº 9 (...) y (...), por importe de más de 27 mil euros (con IVA incluido) se repercute a los propietarios de los terrenos la "1ª CERTIFICACIÓN URBANIZACIÓN EU-1 DEL (...)" Y se señala que el límite para efectuar el ingreso es el 22 de junio de 2007, dado que el vencimiento de los pagos que competen al Ayuntamiento es el 30 de junio de 2007. Según otro documento, de 19 de julio de 2007, también dirigido a los vendedores de la parcela nº 9 (...) y (...) por importe de más de 41 mil euros (con IVA incluido) se repercute a los propietarios de los terrenos una "2ª CERTIFICACIÓN URBANIZACIÓN EU-1 DEL (...)" Y se señala que el límite para el ingreso es el 10 de septiembre de 2007, dado que el vencimiento para la corporación es el 18 de ese mismo mes.

En paralelo a lo anterior y en las mismas fechas antes señaladas, el Ayuntamiento remitió facturas al vendedor de la parcela nº 11, (...), por los mismos conceptos que se han señalado para la parcela nº 9, y le requería también el pago en las mismas fechas y por las mismas razones ya expuestas, pero por importes ahora de 5.454 euros, y de 15.759, en las dos primeras facturas, y de 15.440 y 23.143,55 en las siguientes.

**18º** Ahora bien, respecto de la forma en que se abonaron estos importes al Ayuntamiento, de acuerdo con lo manifestado por AAA ante la HFN, con aportación de justificantes y copias, se constata que existían facturas emitidas por los vendedores a AAA con fecha 12 de noviembre de 2007, por el concepto de gastos de urbanización, y que fueron abonadas por talones del BBVA emitidos el 9 de noviembre de 2007 (aportó copia a una de las partes del conflicto), cuyo importe ascendía a 143.897,28 euros (sumado el IVA la cuantía era de 166.920,84 euros).

Y, a mayores detalles, según un certificado del Ayuntamiento de (CCC) (aportado por la DFG), fechado el 14 de enero de 2010, AAA abonó el 9 de junio de 2008 en la cuenta del Ayuntamiento "la cantidad de 300.365,76 euros relativos a las facturas pendientes hasta la fecha por



Resolución confirmada por Sentencia del Tribunal Supremo de 26 de enero de 2016, que se incluye tras el texto de esta Resolución

*costas de urbanización ..... inherentes a las parcelas adquiridas por la mencionada mercantil .... AAA .. ..se hizo cargo de las facturas pendientes que figuraban a nombre de los anteriores propietarios (...), (...) y (...)."*

Este dato también se corrobora con lo manifestado por AAA ante la HTN, cuando afirmaba que se hizo cargo de la totalidad de los gastos de urbanización repercutidos por el Ayuntamiento de BBB, incluyendo las que estaban pendientes de pago.

Por otra parte, es necesario resaltar que los contratos de compra-venta (obran en el expediente) se formalizaron en un primer momento en documento privado, el 8 de noviembre de 2007, siendo después, el 14 de febrero de 2008, cuando aquéllos se elevaron a escritura pública.

Pues bien, en virtud de las estipulaciones de los documentos privados, AAA se obligaba a pagar los costes de urbanización futuros, pero se había pactado también 'y aquellos que aunque vencidos se encuentren pendientes de pago'.

Y, en las escrituras de venta se contiene una estipulación -CUARTO- en cuya virtud los gastos de urbanización, aunque se facturasen a los vendedores, serían a cargo de la parte compradora quien se comprometía a abonar las cantidades que por dichos conceptos se pudiesen girar entonces o en el futuro, así como aquéllos que aunque vencidos estuviesen pendientes de pago, "asumiendo frente al Ayuntamiento ... el carácter de único deudor ...y subrogándose en todos sus derechos y obligaciones".

**19º** A la vista de lo anterior hemos de concluir que:

- Nos encontramos ante unas transmisiones que se han documentado, primero, en documento privado, de 8 de noviembre de 2007, y después en escritura pública, de 14 de febrero de 2008.

- Desde mayo de 2007 el Ayuntamiento de BBB repercutió formalmente gastos de urbanización a los vendedores.

- Existen gastos -o al menos parte de ellos- que no fueron pagados directamente al Ayuntamiento por los vendedores, sino que AAA, compradora, se hizo cargo de los mismos en virtud de las estipulaciones convenidas con los vendedores, Es decir, AAA hizo el pago al Ayuntamiento de estos gastos con posterioridad al tiempo en el que esta corporación repercutió a los vendedores los costes de urbanización.

- Ello, según dijimos, con independencia de que existieran algunos gastos que pudieron ser pagados al Ayuntamiento directamente por los vendedores, si bien lo harían previa repercusión a AAA de sus importes.

Pues bien, en virtud de estos hechos -que no se discuten por las partes- nos corresponde determinar si, a la luz de las normas que son de aplicación al caso, la entrega de los terrenos a AAA se hizo en un momento en el cual los transmitentes ya habían adquirido la condición de empresarios por habérseles repercutido con anterioridad los costes de urbanización de las parcelas cuya ejecución estaba realizando el Ayuntamiento de BBB, pues, de ser así, la operación se encontraría sujeta al IVA y, por consiguiente, habría sido procedente la repercusión del impuesto y su ingreso en la HFN, En consecuencia, habríamos de declarar que corresponde a la DFG la competencia para admitir la devolución o deducción de esas cuotas -las soportadas por AAA-, En otro caso, de no estar sujeta la operación al IVA, la HTN sería la competente para efectuar la devolución de las cuotas que le habrían sido indebidamente ingresadas.

Al efecto de pronunciarnos sobre esta cuestión hemos de examinar las circunstancias en que se realizó la entrega de las parcelas y la calificación tributaria que según aquéllas deba atribuírsele, para lo que comenzaremos por examinar el momento que en el que la transmisión tuvo lugar.

### **3.5. El concepto de entrega de bienes: el momento de la entrega de los terrenos**

Resolución confirmada por Sentencia del Tribunal Supremo de 26 de enero de 2016, que se incluye tras el texto de esta Resolución

20° De manera sucinta, hemos de recordar que, desde la Sentencia de 8 de febrero de 1990, dictada en el asunto C-320/88, Caso Staatssecretaris van Financiën contra Shipping and Forwarding Enterprise Safe BV, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, elaboró una doctrina, en la que, tratando de establecer una uniformidad interpretativa entre los distintos países en relación con el término "entrega de bienes", y en aplicación del concepto "puesta a disposición", vino a separarse del concepto jurídico de "transmisión del dominio" declarando:

*"1°. El apartado 1 del artículo 5 de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que se considera «entrega de bienes» la transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal con las facultades atribuidas a su propietario, aunque no haya transmisión de la propiedad jurídica del bien.*

*2° Corresponde al Juez nacional determinar en cada caso concreto, en función de los hechos de autos, si existe transmisión del poder de disposición sobre un bien con las facultades atribuidas a su propietario, en el sentido del apartado 1 del artículo 5 de la Sexta Directiva."*

Esta doctrina resulta aplicable *ratione temporis* también al presente caso pues el artículo 14.1 de la Directiva 2006/112/CEE dispone, al igual que lo hacía su precedente, que se entenderá por entrega de bienes "la transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal con las facultades atribuidas a su propietario".

Es decir, existe en Derecho Comunitario un concepto económico más que jurídico de la entrega de bienes, de modo que el devengo en IVA puede tener lugar aún cuando no se haya producido el efecto traslativo del derecho de propiedad, pero se hayan cedido facultades propias del propietario. Dicha doctrina ha de ser coincidente con la fijada en el artículo 75.Uno.1° de la LIVA, donde se establece que, en las entregas de bienes, el hecho imponible se producirá cuando "tenga lugar su puesta a disposición del adquirente o, en su caso, cuando se efectúen conforme a la legislación que les sea aplicable".

Pues bien, al efecto que ahora interesa en este conflicto, en el que el objeto de la transmisión era un bien inmueble, entendemos que debe seguirse el criterio declarado por el Tribunal Supremo, en la sentencia de 29 de noviembre de 2013 Rec. nº 3575/2011 (Ponente: Don Emilio Frías Ponce) en el que sostenía:

*"Tratándose de contrato de compraventa es patente, que la mera perfección del contrato no es suficiente para que se entienda entregada la posesión de acuerdo con el concepto de la ley del IVA, porque según el artº 1450 del Código Civil «la venta se perfecciona entre comprador y vendedor, y será obligatoria para ambos si hubieran convenido en la cosa objeto del contrato y en el precio, aunque ni lo uno ni lo otro se hayan entregado».*

*En cambio, es condición necesaria que, sin perjuicio de que no se haya producido la transmisión del dominio, se haya otorgado al comprador las facultades necesarias que le permitan actuar como dueño, aunque no sea propietario ni tenga por tanto el poder de disposición.*

*Por otra parte, de acuerdo con lo establecido en el artículo 1462 del Código Civil, la cosa vendida se entiende entregada cuando se ponga en poder y posesión del comprador. Asimismo dicho precepto dispone que cuando se haga la venta mediante escritura pública el otorgamiento de ésta equivaldrá a la entrega de la cosa objeto de contrato, si de la misma no resultare o devengare claramente lo contrario.*

*Por tanto, en el caso de bienes inmuebles, la fecha del otorgamiento de la escritura pública, será la que determine el devengo a menos que de la escritura, se dedujera lo contrario."*

Esta doctrina ha sido también acogida por el TEAC como se manifiesta en su Resolución de 20 de marzo de 2014, con cita de la STS de 29 de noviembre de 2013, recurso nº 3575/2011, antes reproducida.

Pues bien, en atención a lo anterior, debemos considerar que la entrega de los terrenos cuya transmisión está en el origen del presente conflicto, se hizo en el momento en el que se otorgó

Resolución confirmada por Sentencia del Tribunal Supremo de 26 de enero de 2016, que se incluye tras el texto de esta Resolución

la escritura pública, pues ni de los hechos anteriores ni de la misma escritura se desprende otra cosa.

### **3.6. La forma en que, en este caso, se repercutieron y pagaron los gastos de urbanización y los efectos que las circunstancias del caso tienen en la calificación de la transmisión de los terrenos adquiridos por AAA**

**21º** La siguiente cuestión previa que hemos de resolver en este conflicto nos remite a la forma en que se repercutieron y abonaron los gastos de urbanización de los terrenos, pues su repercusión antes de la transmisión es, según vimos, determinante de la sujeción al impuesto de las entregas que se realicen con posterioridad.

A este efecto y atendiendo a las circunstancias presentes en la adquisición efectuada por AAA, hemos de enfrentarnos a tres cuestiones que inciden en la calificación de la operación objeto del conflicto, circunstancias que se suscitan por cuanto, según la doctrina más generalmente aceptada, no todos los gastos de urbanismo soportados por los propietarios de un terreno determinan que su entrega se considere sujeta al IVA, sino que normalmente viene a exigirse que los gastos soportados por los propietarios se correspondan con verdaderas obras de urbanización y no con estudios previos, etc. Por otra parte, se ha de concretar también qué momento es el decisivo a efectos de la calificación de la operación en el impuesto: si el momento del nacimiento de la obligación de soportar los gastos de urbanización o si el momento del pago de los mismos. Y, finalmente, hemos de ocuparnos también de los efectos que tiene en esta calificación el hecho de que el comprador, de acuerdo con lo pactado en la escritura de compra con los vendedores, sea quien haya asumido todos los gastos correspondientes a la urbanización, incluso aquéllos anteriores a la adquisición de las parcelas.

Examinaremos separadamente las tres cuestiones.

#### **3.6.1. Los gastos de urbanismo soportados por los propietarios de los terrenos determinantes de que la entrega se considere sujeta al IVA**

**22º** Según acabamos de exponer, la cuestión del momento en el cual los propietarios de un terreno adquieren la condición de empresarios-urbanizadores por haber iniciado las obras de urbanización, no ha sido pacífica en la doctrina ni en la jurisprudencia pues en ella se concitan intereses contrapuestos, no solo de la Administración con los contribuyentes, sino también entre las propias Administraciones, titulares de distintas figuras impositivas incompatibles entre sí.

Así, actualmente, el Tribunal Económico Administrativo Central, en su Resolución de 20 de junio de 2013 (Vocalía 5ª R.G. 4690/2011) ha declarado que

*" .... ha sido criterio reiterado de la Dirección General de Tributos que los propietarios de terrenos sometidos a un proceso de urbanización que no tuvieran previamente la condición de empresarios a efectos de este Impuesto, la adquieren desde el momento en el que se les incorporan, aunque sea parcialmente, los costes de la urbanización. .... esto no significa que por tales costes sólo puedan entenderse aquellos directamente relacionados con la ejecución material de las obras de transformación del suelo para dotarle de los servicios mínimos exigidos, de suministro de agua y electricidad, de evacuación de aguas residuales, de vialidad, de parques y jardines etc., sino también aquellos otros gastos de carácter técnico o administrativo necesarios para la urbanización y generalmente previos al inicio de las obras, siempre que su adquisición se realice con la intención confirmada por elementos objetivos de destinar estos servicios a la actividad urbanizadora...*

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

Resolución confirmada por Sentencia del Tribunal Supremo de 26 de enero de 2016, que se incluye tras el texto de esta Resolución

Ahora bien, no ha sido tan flexible la jurisprudencia en la interpretación de qué tipo de gastos - en la medida en que son reflejo de actuaciones concretas- son determinantes de la calificación de la entrega, pues el Tribunal Supremo a partir de su sentencia de 8 noviembre 2004 consideró que, el momento a partir del cual existe un terreno en curso de urbanización, es aquel en que se han realizado operaciones materiales de transformación física de los terrenos, doctrina que se reitera en la sentencia de 23 de enero de 2007 y que es acogida por los TSJ (v.g. el TSJ de Cantabria Sentencia 426/2013, de 28 de junio de 2013 Sala de lo Contencioso Administrativo Rec. Nº 671/2011) y por la propia Audiencia Nacional (Sentencia de 3 de mayo de 2013 Sala de lo Contencioso-Administrativo Rec. Nº 517/2011) y que se contiene en la más reciente STS de 24 de octubre de 2011 (recurso de casación núm. 59/2008) recogiendo a su vez otras en idéntico sentido relativas a la interpretación del artículo 20 de la Ley del IVA al efecto de fijar lo que cabe entender por "terrenos urbanizados o en curso de urbanización", y sosteniendo que sólo merecen tal consideración aquellos terrenos en los que existen operaciones materiales de transformación física de los terrenos, de manera que si se acreditara la existencia de obras en ellos que merecieran tal calificación, su transmisión estaría sujeta a IVA.

23º Pues bien, a la luz de esta doctrina -más restrictiva que la defendida por el TEAC- es evidente que, según el resumen de los hechos ofrecido anteriormente, la operación estaba sujeta al IVA ya que, antes de la transmisión, el Ayuntamiento había repercutido a los anteriores propietarios de los terrenos gastos que, según el concepto que figuraba en las facturas que hemos citado, correspondían a obras y no a meros estudios previos. Por otra parte, las dos Administraciones en conflicto y la propia AAA parece que así lo admiten, centrando su debate en las cuestiones que examinaremos seguidamente.

### 3.6.2. Correspondiendo los gastos soportados por los propietarios de los terrenos a verdaderas obras de urbanismo, qué momento es decisivo a efectos de la calificación de la operación: el del nacimiento de la obligación de soportarlos o el de su pago efectivo

24º Tampoco esta segunda cuestión ha tenido una respuesta unánime en la doctrina y jurisprudencia, siendo además relevante su resolución en este caso en el que, según dijimos, los hechos constatados demuestran que existe un desfase temporal entre el momento en el que el Ayuntamiento de BBB soportó y facturó los gastos de urbanización a los propietarios de los terrenos, y el momento en el que se efectuó su pago en la caja de la corporación local.

Así, de una parte, el Tribunal Económico Administrativo Central, en su Resolución de 20 de junio de 2013, antes citada, afirmaba que

" .... ha sido criterio reiterado de la Dirección General de Tributos que los propietarios de terrenos sometidos a un proceso de urbanización que no tuvieran previamente la condición de empresarios a efectos de este Impuesto, la adquieren desde el momento en el que se les incorporan, aunque sea parcialmente, los costes de la urbanización. Esta incorporación, en el caso de que la ejecución de la urbanización se lleve a cabo a través de una Junta de Compensación, se entiende producida **desde que se pague la primera derrama** correspondiente a la prestación por aquella de los servicios de urbanización".

Del mismo modo la Dirección General de Tributos, en la Consulta vinculante V0705/2012, de 9 de abril de 2012, advertía que

".. .la persona física que con anterioridad al proyecto de actuación urbanística no ostentaba la condición de empresario o profesional adquiere, en principio, esta consideración **desde el momento en que se incorporan los costes de urbanización al terreno propiedad en pro indiviso de la misma, que será en el que se pague la primera derrama correspondiente a la prestación de los servicios de urbanización**".

Y más claramente, la misma Dirección General de Tributos, en la Consulta vinculante V1993/2010, de 10 de septiembre de 2010, decía que:

Resolución confirmada por Sentencia del Tribunal Supremo de 26 de enero de 2016, que se incluye tras el texto de esta Resolución

"...se convierte en urbanizador de los mencionados terrenos, adquiriendo la condición de empresario o profesional a efectos del Impuesto desde el momento en que se le incorporan los costes de urbanización, **lo que tiene lugar con el pago efectivo al Ayuntamiento de las correspondientes cuotas urbanísticas**".

No obstante lo anterior, consideramos que tiene mayor consistencia el criterio defendido por el TSJ de la Comunidad Valenciana, Sala de lo Contencioso administrativo, Sección 3ª, en dos sentencias, en las que ha venido a afirmar que, a pesar de que los vendedores no habían aún pagado el coste de la urbanización realizada hasta la fecha de la compraventa, la deuda en su contra ya estaba generada, pues ya se habían devengado cuotas de urbanización, pues de hecho, en la primera sentencia, en el momento en que se produjo la compraventa ya constaba en el Registro de la Propiedad la afección como carga real a la parcela de las cuotas de urbanización. Por ello, dice el Tribunal:

"SEGUNDO.- ... lo que la Ley exige para "obtener" la condición de empresario no es la satisfacción o abono del coste de la urbanización, sino -simplemente- la realización de tal urbanización; ello amén de que, **pese a que los vendedores no habían aún pagado el coste de la urbanización realizada hasta la fecha de la compraventa, la deuda en su contra ya estaba generada, pues ya se habían devengado cuotas de urbanización** y, de hecho, en el momento en que se produce la compraventa ya constaba en el Registro de la Propiedad la afección como carga real a la parcela de las cuotas de urbanización; y/lo con independencia de que la precitada deuda de los vendedores fuera trasladada (contractualmente y en aplicación del principio de autonomía de la voluntad - art. 1255 CC- a los compradores." (Sentencia de 1 Jul. 2011, rec. 3667/2008).

En este mismo sentido también la sentencia de 12 de junio de 2012, (rec. 1026/2009 Ponente: Chirivella Garrido, José Ignacio).

**25°** En consecuencia, si acogemos el criterio defendido por el TSJ de la Comunidad Valenciana, aún conociendo que esta Comunidad Autónoma tiene normas específicas en materia de urbanismo, el momento decisivo al efecto de calificar la entrega como sujeta al IVA es el del nacimiento de la obligación de pago de los costes de urbanización, momento en el que los propios terrenos ya están afectos a la satisfacción de esas cuotas, por lo que debe considerarse que los vendedores ya habían "soportado" los costes de la urbanización.

### **3.6.3. Qué efectos tiene en la calificación de estas operaciones el hecho de que el comprador pacte con los vendedores que asume todos los gastos correspondientes a la urbanización, incluso los anteriores a la propia adquisición**

**26°** La última de las cuestiones que hemos de resolver, exigida por las circunstancias presentes en este caso, tampoco ha sido resuelta de un modo unánime por nuestros tribunales, pues encontramos pronunciamientos como el de la Audiencia Nacional, en su Sentencia de 2 de diciembre de 2011 (Sala de lo Contencioso-Administrativo Rec. nº 435/2010), que defendía la necesidad de que los transmitentes hubiesen soportado efectivamente los gastos de urbanización, sin que fuese admisible la inmediata recuperación de sus importes mediante la refacturación al comprador. Así lo sostuvo en un caso en el cual -ha de resaltarse- el comprador había hecho frente a gastos devengados con anterioridad a la compra, a cuyo pago no estaba obligado por no haberse así pactado con los vendedores. En concreto, dice el Tribunal

*Cuarto - ... La tesis de la Administración parte de la base de que es sujeto pasivo del impuesto quién interviene como urbanizador de los terrenos, en su nombre y propia cuenta, abonando los gastos o soportando los costes de la urbanización. Y en este supuesto, como resulta de las actuaciones, los gastos de urbanización que le fueron girados a los vendedores fueron a su vez soportados por el comprador, tanto los correspondientes a fechas anteriores como posteriores a la compraventa...*

*Resulta en consecuencia que no es empresario y promotor de terrenos quién paga gastos de urbanización exclusivamente, sin actuar sobre el terreno. En este caso, ni siquiera han soportado los gastos de urbanización puesto que si bien formalmente procedieron a su pago, de in-*



Resolución confirmada por Sentencia del Tribunal Supremo de 26 de enero de 2016, que se incluye tras el texto de esta Resolución

*mediato recuperaron los importes correspondientes los transmitentes incluso, en alguno de los supuestos litigiosos, antes de formalizarse la operación de compraventa de los terrenos.*

*De cuanto queda expuesto resulta la desestimación del presente recurso y la confirmación del acto administrativo impugnado".*

Ahora bien, a juicio de esta Junta Arbitral se debe considerar que asiste la razón al TSJ de la Comunidad Valenciana en función de los argumentos que expone en las sentencias que vamos a resumir pues, a nuestro juicio, defienden un mejor criterio que el anteriormente expuesto por la Audiencia Nacional (seguido también por la DGT).

Así, la primera de estas sentencias de 1 de julio de 2011 (Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 3ª, rec. 3667/2008), nos decía:

**"SEGUNDO.- ... lo que la Ley exige para "obtener" la condición de empresario no es la satisfacción o abono del coste de la urbanización, sino -simplemente- la realización de tal urbanización; ello amen de que, pese a que los vendedores no habían aún pagado el coste de la urbanización realizada hasta la fecha de la compraventa, la deuda en su contra ya estaba generada, pues ya se habían devengado cuotas de urbanización .... y ello con independencia de que la precitada deuda de los vendedores fuera trasladada (contractualmente y en aplicación del principio de autonomía de la voluntad - arto 1255 CC-) a los compradores."**

Y, conteniendo el argumento decisivo al respecto, la sentencia de 18 de octubre de 2011, de la misma Sala y Sección (rec, 1519/2009), dice el Tribunal:

**"SEGUNDO.- La Consulta de la Dirección General de Tributos 102/2005, que interesa reproducir -pues contiene el criterio al que parece someterse la Administración Tributaria en la cuestión enjuiciada- dice así: «En relación con las actuaciones de urbanización y reparcelación de terrenos por quienes no tenían previamente a la realización de las mismas la condición de empresarios o profesionales, constituye doctrina reiterada de este Centro Directivo que lo propietarios de los terrenos afectados por la unidad de ejecución no se convierten en empresarios o profesionales hasta que no se les incorporen los costes de urbanización de dichos terrenos.**

*En consecuencia, en las transmisiones de terrenos que eventualmente puedan llevarse a cabo sin incorporar el transmitente costes de urbanización, haciéndose cargo el adquirente de todos los costes, no cabe considerar que el transmitente ha urbanizado los mismos, por lo que tales transmisiones no estarán sujetas al Impuesto ....».*

**No podemos asumir el criterio según el cual la compraventa no está sujeta a IVA porque en la escritura se hizo constar que el adquirente asumía los costes de la urbanización. Otros contratos que no recojan una cláusula semejante y que, no obstante, incluyan la repercusión económica de tales costes en el precio de venta, estarían sujetos a IVA, conforme a tal criterio. Pero esta última consecuencia choca con el principio de que el tributo se exige con arreglo a la verdadera naturaleza del acto o negocio realizado, con independencia de la forma que le hayan dado los interesados (art. 13 LGT).**

*Por consiguiente, hemos acoger las alegaciones de la parte recurrente, pues así lo impone la doctrina de las SSTs de 19-4-2003, 11-10-2004, 8-11-2004, 21-6-2006, 29-11-2006, 23-1-2007, 3-4-2008, 22-10-2009 y 16-12-2010".*

**27°** En conclusión, la forma jurídica en que se repercuten los gastos de urbanización -se haga expresa y separadamente del precio de la venta, o se haga de forma que se integran en ese precio- no debe tener como consecuencia la distinta calificación fiscal de la operación pues, entre otras razones, se atribuiría a la voluntad de los particulares la capacidad de decidir sobre la tributación procedente.

#### **4. El fondo del asunto: la Administración competente respecto de la deducción o devolución de las cuotas del IVA derivadas de la transmisión**

Resolución confirmada por Sentencia del Tribunal Supremo de 26 de enero de 2016, que se incluye tras el texto de esta Resolución

**28°** Una vez resuelto el problema previo de la calificación de la operación a efectos del IVA, el objeto sobre el que versa el presente conflicto se ha de dilucidar en plena coherencia con la respuesta dada a la anterior cuestión. Es decir, si la operación de entrega de los terrenos se debe considerar sujeta al IVA y, consecuentemente, las cuotas fueron correctamente repercutidas a AAA, debe afirmarse que corresponde a la DFG la competencia para efectuar la devolución, o para admitir la deducción de esas cuotas, en los términos en que proceda según el derecho aplicable.

A la vista de todo lo expuesto, la Junta Arbitral del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, adopta, por unanimidad, el siguiente:

#### **IV. ACUERDO**

Declarar que corresponde a la Diputación Foral de Gipuzkoa, en los términos en que proceda según el derecho aplicable, la competencia relativa a la devolución, o a la deducción, de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido que fueron soportadas por (AAA en la adquisición de los terrenos afectados por la actividad urbanizadora desarrollada por el Ayuntamiento de BBB.

#### **V. FÓRMULA DE EJECUCIÓN DEL ACUERDO**

Al tratarse de una acción meramente declarativa, no procede un pronunciamiento sobre sus fórmulas de ejecución.

#### **VI. EFECTOS DE ESTE ACUERDO Y RECURSOS CONTRA EL MISMO**

El presente Acuerdo causa estado en la vía administrativa y tiene carácter ejecutivo. Contra el mismo, las partes y, en su caso, los interesados pueden interponer, en única instancia, recurso contencioso-administrativo ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo. Dicho recurso deberá interponerse en el plazo de dos meses, contados desde el día siguiente al de su notificación.

Pamplona, a 30 de junio de 2014

Esta Sentencia confirma la presente Resolución de 30 de junio de 2014 de la Junta Arbitral del Convenio Económico de Navarra sobre el conflicto 54/2012

## TRIBUNAL SUPREMO

### SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

#### SECCIÓN SEGUNDA

Sentencia de 26 de enero de 2016

#### SENTENCIA

En la Villa de Madrid, a veintiséis de Enero de dos mil dieciséis.

La Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo ha visto el recurso contencioso-administrativo 916/2014, interpuesto por la DIPUTACIÓN FORAL DE GUIPUZKOA, representada por la procuradora doña (...), contra la resolución adoptada el 30 de junio de 2014 por la Junta Arbitral del Convenio Económico de Navarra en el conflicto negativo 54/2012, suscitado entre dicha Diputación Foral y la Comunidad Foral de Navarra en relación con la competencia para devolver cuotas del impuesto sobre el valor añadido. Han intervenido como partes demandadas la Comunidad Foral de Navarra y AAA, representadas, respectivamente, por los procuradores (...) y (...).

#### ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- La Diputación Foral de Guipuzkoa interpuso el presente recurso contencioso-administrativo el 20 de noviembre de 2014. Una vez admitido y recibido el expediente administrativo se le dio traslado para que formalizase la demanda, lo que verificó el 3 de febrero de 2015.

Sustenta dicho escrito rector en tres alegatos, que hace valer en cascada, de modo que el segundo es subsidiario del primero y el tercero del segundo. A saber: (1) la incompetencia de la Junta Arbitral del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra para resolver conflictos entre Navarra y los Territorios Históricos del País Vasco; (2) la nulidad del procedimiento arbitral por no haberse intentado anteriormente una solución amistosa de las discrepancias competenciales a través del correspondiente requerimiento previo, y (3) la competencia para devolver, o deducir, las cuotas del impuesto sobre el valor añadido soportadas por AAA (en lo sucesivo, AAA), por la adquisición de unos terrenos afectados por la actividad urbanizadora del Ayuntamiento de BBB corresponde a la Comunidad Foral de Navarra, pues dicha entrega de bienes no estaba sujeta al mencionado tributo, habiéndose realizado un ingreso indebido ante la misma.

Termina solicitando el dictado de sentencia que anule la resolución recurrida y declare la competencia de la Diputación Foral de Navarra para la devolución de las cuotas ingresadas por el concepto de impuesto sobre el valor añadido.

SEGUNDO.- La Comunidad Foral de Navarra se opuso a la demanda en escrito presentado el 17 de marzo de 2015.

Recuerda que este Tribunal Supremo, en sentencias de 9 de julio de 2007 (recurso contencioso-administrativo 296/2005; ES:TS:2007:5517), 26 de mayo de 2009 (recurso contencioso-administrativo 365/2008; ES:TS:2009:4196) y 17 de octubre de 2013 (recurso contencioso-administrativo 538/2012; ES:TS:2013:5135) declaró la competencia de la Junta Arbitral del Convenio Económico de Navarra para resolver los conflictos de la Comunidad Foral homónima con los Territorios Históricos del País Vasco.

Esta Sentencia confirma la presente Resolución de 30 de junio de 2014 de la Junta Arbitral del Convenio Económico de Navarra sobre el conflicto 54/2012

Añade que la falta de requerimiento previo no integra un supuesto de nulidad absoluta de la resolución de la Junta Arbitral, sino de mera anulabilidad, que en el caso carece de toda relevancia al no haber causado indefensión a la Diputación Foral demandante.

En cuanto al fondo del asunto subraya que la operación estaba sujeta al impuesto sobre el valor añadido, por lo que la devolución, o la compensación, de las cuotas soportadas por AAA corresponde a la Diputación Foral de Guipuzkoa de acuerdo con los puntos de conexión previstos en el artículo 33 del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, según la redacción aprobada por la Ley 48/2007, de 19 de diciembre (BOE de 20 de diciembre).

TERCERO.- AAA se opuso a la demanda mediante escrito registrado el 20 de abril de 2015, en el que se adhiere y hace suyos los fundamentos de la contestación de la Comunidad Foral de Navarra, especialmente en lo que hace referencia a la réplica de los argumentos formales de la parte actora que pretenden provocarle indefensión.

CUARTO.- En escrito de 12 de febrero de 2015, reiterado en otro de 7 de mayo siguiente, la Administración General del Estado se abstuvo de intervenir en el proceso, por no tener interés alguno en mantener y defender una postura u otra, en favor o en contra de la resolución discutida.

QUINTO.- Concedido el trámite de conclusiones, fue evacuado por la Diputación Foral de Guipuzkoa el 25 de abril de 2015, por la Comunidad Foral de Navarra el 7 de mayo y por AAA el 13 de mayo del mismo año, resumiendo los tres lo alegado en sus respectivos escritos rectores, a los que se remiten.

SEXTO.- Las actuaciones quedaron pendientes de señalamiento para votación y fallo, circunstancia que se hizo constar en diligencia de ordenación de 14 de mayo de 2015, fijándose al efecto el día 19 de enero de 2016, en el que, previa deliberación, se aprobó la presente sentencia.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. (...), Magistrado de la Sala.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- La Diputación Foral de Guipuzkoa combate la resolución adoptada el 30 de junio de 2014 por la Junta Arbitral del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, en el conflicto negativo 54/2012, que declaró su competencia para devolver las cuotas del impuesto sobre el valor añadido soportadas por AAA por la adquisición de unos terrenos afectados por la actividad urbanizadora del Ayuntamiento de BBB.

Sustenta su pretensión impugnatoria en tres alegatos: (i) en el primero sostiene la incompetencia de la citada Junta Arbitral para resolver conflictos entre Navarra y los Territorios Históricos del País Vasco; (ii) con el segundo pretende la declaración de nulidad del procedimiento, por haberse prescindido del requerimiento previo, y (iii) mediante el último defiende que la competencia para reintegrar a AAA las sumas ingresadas corresponde a la Hacienda Territorial Navarra, pues se trata de ingresos indebidos, ya que la operación por la que se repercutieron las cuotas no estaba sujeta al impuesto sobre el valor añadido.

SEGUNDO.- El primer argumento del recurso ya ha recibido, directa o indirectamente, respuesta negativa en las sentencias de esta Sección Segunda del Tribunal Supremo de 9 de julio de 2007 (recurso contencioso administrativo 296/2005; ES:TS:2007:5517), 26 de mayo de 2009 (recurso contencioso-administrativo 365/2008; ES:TS:2009:4196) y 17 de octubre de 2013 (recurso contencioso-administrativo 538/2012; ES:TS:2013:5135). En la primera de forma indirecta y en las otras dos frontalmente.

Esta Sentencia confirma la presente Resolución de 30 de junio de 2014 de la Junta Arbitral del Convenio Económico de Navarra sobre el conflicto 54/2012

La primera de ellas, en un recurso interpuesto por la Administración General del Estado (y no, como dice la Diputación ahora recurrente, por la Diputación Foral de Bizkaia), realiza un detenido análisis del origen histórico del sistema fiscal navarro, subraya sus diferencias con el que opera en el País Vasco y deja constancia de su actual fundamento constitucional y de sus características, señalando los criterios de interpretación (FFJJ 4º a 9º). La segunda, sin citar el precedente de 2007, concluye que cuando el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra habla de "territorio de régimen común" incluye «todo territorio español que no es Navarra» (FJ 3º) y, por lo tanto, el del País Vasco, al igual que, en relación con el Concierto Económico con el País Vasco, Navarra constituye también territorio común (FJ 4º). La tercera, en un supuesto inverso al actual (la Comunidad Foral de Navarra sostenía la incompetencia de la Junta Arbitral del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco para resolver un conflicto entre ella y el Territorio Histórico de Álava) y con expresa remisión a la segunda, concluye que en las relaciones entre los Territorios Históricos del País Vasco y la Comunidad Foral de Navarra, ésta debe considerarse territorio de régimen común (FJ 4º).

El propio planteamiento de la demanda conduce a solución contraria a la pretendida en ella. La Diputación Foral recurrente asume que, negando la competencia de la Junta Arbitral del Convenio Económico con la Comunidad Foral de Navarra, se suscita el interrogante de cuál sería, entonces, el órgano competente para resolver el conflicto, disyuntiva a la que no suministra respuesta, limitándose a reproducir resoluciones de la Junta Arbitral del Concierto Económico con el País Vasco en las que se sostiene que en las controversias competenciales con la Comunidad Foral de Navarra el territorio de esta última debe ser considerado "común" a los efectos de reconocer competencia a la Junta Arbitral de Concierto Económico. Si es así interpretando el precepto pertinente de este Concierto Económico [artículo 66 del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, aprobado por la Ley 12/2002, de 23 de mayo (BOE de 24 de mayo)], no puede llegarse a conclusión distinta haciendo lo propio con el precepto de igual contenido incluido en el Convenio Económico con Navarra (artículo 51.1). Un territorio y otro son considerados como "territorio común" a los efectos de entender planteado el conflicto y justificar la intervención de la respectiva Junta Arbitral.

Ciertamente, tal desenlace puede provocar colisiones cuando ambas juntas se consideren competentes, pero resulta una solución mucho más satisfactoria que concluir que en semejantes casos existe una laguna cuyo vacío resulta imposible de colmar, debiendo asumirse el frustrante resultando de que cuando los Territorios Históricos del País Vasco y la Comunidad Foral de Navarra entran en conflicto nuestro ordenamiento jurídico no ha previsto órgano administrativo competente para su resolución. En la tercera de las sentencias citadas (FJ 4º) hemos recordado el carácter instrumental y meramente administrativo de las juntas arbitrales, cuya intervención opera como presupuesto de procedibilidad del posterior proceso jurisdiccional en el que ha de resolverse de manera definitiva el conflicto.

TERCERO.- Estas últimas reflexiones conducen al rechazo del segundo argumento del recurso, conforme al que la resolución de la Junta Arbitral, y el procedimiento seguido, serían nulos por no haberse realizado por la Comunidad Foral de Navarra el oportuno requerimiento previo antes de plantear el conflicto, en los términos del artículo 14.1 del Reglamento de la Junta Arbitral prevista en el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, aprobado por el Real Decreto 353/2006, de 24 de marzo (BOE de 7 de abril).

El carácter instrumental de la intervención de la Junta Arbitral justifica que se considere formalizado el conflicto cuando con toda evidencia ambas administraciones tributarias han tenido cabal conocimiento de la postura abstencionista de la otra.

Ítem más, al margen de que nos encontramos ante un conflicto negativo, en el que el alcance del requerimiento es muy distinto al que tiene cuando ambas administraciones tributarias se consideran competentes, hasta el punto de que puede ser instado por el obligado tributario comunicando la negativa de ambas a intervenir (artículo 14.3), lo cierto es que la finalidad del trámite "preconflictual", comunicando una de las administraciones a la otra que no se considera competente para que asuma el asunto sin que ésta lo haga (artículo 14.2), ha quedado en el caso debatido plenamente satisfecha, por las siguientes razones:



Esta Sentencia confirma la presente Resolución de 30 de junio de 2014 de la Junta Arbitral del Convenio Económico de Navarra sobre el conflicto 54/2012

1º) De la lectura de los dos primeros antecedentes de la resolución de la Junta Arbitral se obtiene que la Diputación Foral de Guipuzkoa tuvo pleno conocimiento de la situación, ya que, en primer lugar, se le pidió la devolución de las cuotas del impuesto sobre el valor añadido soportadas por AAA, a lo que se negó por reputarse incompetente, y más tarde se le comunicó un informe de la Hacienda Territorial de Navarra negando sus atribuciones habida cuenta de que la operación estaba sujeta a dicho tributo, correspondiendo la devolución a la Diputación Foral de Guipuzkoa.

2º) Al rechazar expresamente esta última su competencia ante la Junta Arbitral, quedó formalizado el conflicto, legitimándose la intervención de dicho organismo.

CUARTO.- La determinación de cuál de las dos administraciones fiscales enfrentadas es la competente para reintegrar a AAA las cuotas del impuesto sobre el valor añadido que soportó por la adquisición de unos terrenos afectados por la actividad urbanizadora del Ayuntamiento de BBB pasa, como con tino señala la resolución recurrida, por determinar si la operación estaba o no sujeta a dicho tributo. Los contendientes están de acuerdo en que, si se concluye en sentido positivo, como hace dicha resolución, la devolución compete a la Diputación Foral de Guipuzkoa en virtud de los puntos de conexión del artículo 33 del Convenio Económico, si por el contrario la respuesta es negativa, el reintegro corresponde a la Hacienda Territorial de Navarra, en cuanto devolución de un ingreso indebido.

Sobre los hechos, relativamente sencillos, no existe controversia. Consisten en la adquisición por AAA, mediante documento privado de 8 de noviembre de 2007, elevado a escritura pública el 14 de febrero de 2008, de dos parcelas (las números 9 y 11), pertenecientes a distintos propietarios, resultantes del proceso de urbanización desarrollado por el Ayuntamiento de BBB. El proyecto de reparcelación y urbanización habla sido aprobado el 31 de enero de 2007 y los gastos de urbanización fueron soportados directa o indirectamente por la compradora, que abonó una parte al Ayuntamiento y otra a los vendedores, quienes, previamente habían ingresado en la Corporación local las cuotas correspondientes.

La cuestión a dilucidar consiste en determinar si, a los efectos del impuesto sobre el valor añadido, los transmitentes eran empresarios y, por lo tanto, sujetos pasivos del mismo.

El artículo 5.Uno.d) de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre) [norma a la que remiten las dos administraciones tributarias en conflicto, cuyo contenido es reproducido por las disposiciones fiscales forales de una y otra], en la redacción aplicable a los hechos de este litigio, reputaba empresarios o profesionales a los efectos de lo dispuesto en dicha Ley a «quienes efectúen la urbanización de terrenos o la promoción, construcción o rehabilitación de edificaciones destinadas, en todos los casos, a su venta, adjudicación o cesión por cualquier título, aunque sea ocasionalmente».

En interpretación de dicho precepto esta Sala ha sostenido: (i) que tiene el carácter de empresario a efectos del impuesto sobre el valor añadido y, por lo tanto, es sujeto pasivo, quien, sin necesidad de ejecutar los trabajos de urbanización sobre los terrenos, soporta los gastos que conllevan, para destinarlos a su venta, adjudicación o cesión por cualquier título, y (ii) que están sujetas y no exentas del impuesto sobre el valor añadido las entregas de terrenos que estos sujetos pasivos realicen, siempre que hubieran comenzado físicamente sobre los mismos las obras de urbanización [sentencias de 8 de noviembre de 2004 (casación 2327/1999, FJ 2º; ES:TS:2004:7154), interpretando la Ley 30/1985, de 2 de agosto (BOE de 9 de agosto), y 24 de octubre de 2011 (casación 59/2008, FJ 4º); ES:TS:2011:7066)].

Pues bien, en el caso debatido la cuestión no puede ser resuelta de forma automática, pues aun siendo cierto que, al fin y a la postre, la adquirente soportó los gastos de urbanización, no lo es menos que inicialmente fueron afrontados, al menos en parte, por los vendedores. En estas circunstancias, para determinar si la operación estaba sujeta al impuesto sobre el valor añadido, se ha de tener en cuenta si al tiempo del devengo del impuesto aquellos tenían la condición de empresarios por haber soportado los gastos de urbanización. Tal acontecimiento tiene lugar con la puesta a disposición del bien al adquirente [artículo 75.Uno.1º de la Ley

Esta Sentencia confirma la presente Resolución de 30 de junio de 2014 de la Junta Arbitral del Convenio Económico de Navarra sobre el conflicto 54/2012

37/1992], esto es, cuando se le transmite el poder de disposición con las facultades inherentes al propietario [véase al artículo 14.1 de la Directiva 2006/112/CE, del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DOUE, de 11 de diciembre de 2006, serie L, número 347, página 1)], que en el caso debatido se produjo el 8 de noviembre de 2007, fecha del contrato privado de compraventa. En dicho momento, los propietarios transmitentes ya habían satisfecho cuotas de urbanización.

Ahora bien, no basta esta constatación para despejar la incógnita, puesto que, después, en el contrato de compraventa se pactó que esas cuotas serían reintegradas a los vendedores por la compradora AAA, quien, en definitiva, hizo frente a las mismas.

Para buscar una solución definitiva se ha de tener presente que nuestro legislador, en la letra de la ley, considera únicamente empresario a quien efectúa «la urbanización de terrenos». Ha sido la jurisprudencia la que, interpretando el precepto, ha entendido que no sólo se refiere a los que materialmente realizan o encargan los trabajos físicos de urbanización, sino también a quienes sobre los terrenos, ya en curso de urbanización, realizan gastos exigidos por el planeamiento urbanístico. Es decir, en el sentir de la jurisprudencia no sólo se considera sujeto pasivo a quien ejecuta los actos de urbanización o se los encomienda a otra persona, afrontando los gastos correspondientes, sino también a quien incorpora o ve incorporados sus terrenos a un proceso urbanizador asumiendo los correspondientes costes, vendiéndolos después, aun cuando tal actividad la realice de manera ocasional. Y poco importa a estos efectos quién sea finalmente la persona que soporte dichos gastos, pues el dato decisivo radica en el hecho de realizar o haber realizado sobre terrenos en curso de urbanización, al tiempo de devengarse el tributo, los gastos exigidos por el planeamiento urbanístico (véase la citada sentencia de 24 de octubre de 2011, FJ 4º).

La solución que propone la Diputación Foral recurrente llevaría a negar la condición de empresario a efectos del impuesto sobre el valor añadido al promotor que lleva a cabo materialmente los actos de urbanización por el hecho de que después traslade su importe al vendedor, repercutiéndolos en el precio de venta. En el caso debatido hubiera sido igual que AAA asumiera contractualmente el pago de las cuotas de urbanización o que el precio pactado con los transmitentes incorporara su importe. En ambos casos aquellos tendrían la condición de "empresarios"; sería incongruente sostener que en el primero no lo eran y en el segundo sí.

Por todo lo anterior, hemos de concluir que la operación estaba sujeta al impuesto sobre el valor añadido y que la devolución, o deducción, de las cuotas soportadas por AAA corresponde a la Diputación Foral de Guipuzkoa, en virtud de lo dispuesto en el artículo 33 del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra. Como tal es la solución adoptada por la Junta Arbitral en la resolución recurrida, debemos afirmar, con desestimación de la demanda, que se encuentra ajustada a Derecho.

QUINTO.- De conformidad con lo dispuesto en el artículo 139.1 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de esta jurisdicción (BOE de 14 de julio), en la redacción de la Ley 37/2011, de 10 de octubre, de medidas de agilización procesal (BOE de 11 de octubre), procede imponer las costas de este proceso a la Diputación Foral demandante, si bien, haciendo uso de la facultad que nos confiere el apartado 3 del mismo precepto, con el límite de cuatro mil euros, a la vista de la dificultad y el alcance de las cuestiones suscitadas en el debate.

## FALLAMOS

1º) Desestimar el recurso contencioso-administrativo 916/2014, interpuesto por la DIPUTACIÓN FORAL DE GUIPUZKOA contra la resolución adoptada el 30 de junio de 2014 por la Junta Arbitral del Convenio Económico de Navarra en el conflicto negativo 54/2012, suscitado entre dicha Diputación Foral y la Comunidad Foral de Navarra en relación con la competencia para devolver cuotas del impuesto sobre el valor añadido.

2º) Confirmar dicho acto administrativo a por ser ajustado al ordenamiento jurídico.

Esta Sentencia confirma la presente Resolución de 30 de junio de 2014 de la Junta Arbitral del Convenio Económico de Navarra sobre el conflicto 54/2012

3º) Imponer las costas a la Diputación Foral demandante, con el límite señalado en el último fundamento de derecho.

Así por esta nuestra sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos