

# A Administración pública como garante do sistema de compensación urbanística: unha cuestión a resolver

La Administración pública como garante del sistema de compensación urbanística: una cuestión a resolver

The public Administration as the guardian of compensation management system: a key issue to be resolved

58 Regap

CARMEN ESTHER FALCÓN PÉREZ

Profesora titular de Economía Financeira e Contabilidade Universidade de Las Palmas

Recibido: 25/07/2019 | Aceptado: 19/12/2019

DOI: <https://doi.org/10.36402/10.36402/regap.v1i58.39>

Regap



ESTUDIOS

**Resumo:** No sistema de compensación posúe un rol clave a Administración actuante, pois debe controlar e supervisar as actuacións que realiza a Xunta de Compensación. Esta entidade nace no seo da normativa urbanística e ten a responsabilidade de executar a urbanización de terreos, baixo o sistema de compensación urbanística, presentando repercusións mercantís e tributarias, posto que debe subministrar información económico-financeira. O obxectivo deste traballo é cubrir un baleiro en materia económico-financeira propondo como se deben reflectir, desde o ámbito mercantil e tributario, as problemáticas económicas propias da constitución da Xunta de Compensación, dando resposta ao control que debe exercer a Administración actuante.

**Palabras clave:** Administración pública, sistema de compensación urbanística, entidade urbanística colaboradora, información económico-financeira, implicacións tributarias.

**Resumen:** En el sistema de compensación ostenta un rol clave la Administración actuante, pues debe controlar y supervisar las actuaciones que realiza la Junta de Compensación. Esta entidad nace en el seno de la normativa urbanística y tiene la responsabilidad de ejecutar la urbanización de terrenos, bajo el sistema de compensación urbanística, presentando repercusiones mercantiles y tributarias, puesto que ha de suministrar información económico-financiera. El objetivo de este trabajo es cubrir un vacío en materia económico-financiera proponiendo cómo se han de reflejar, desde el ámbito mercantil y tributario, las problemáticas económicas propias de la constitución de la Junta de Compensación, dando respuesta al control que debe ejercer la Administración actuante.

**Palabras clave:** Administración pública, sistema de compensación urbanística, entidad urbanística colaboradora, información económico-financiera, implicaciones tributarias.

**Abstract:** In the compensation system, the public Administration has a key role as it must control and supervise the actions carried out by the Compensation Board. This entity is born on the heart of the urban law and has economic and tax implications, providing economic and financial information and generating a tax impact for its management. The objective of this paper is to fill a gap in economic-financial statement, proposing how has to reflect in the areas of tax law and commercial law the creation of this entity, responding to the control that the public Administration should make.

**Key words:** Public Administration, urban compensation system, collaborating urbanistic entity, economic and financial information, tax implications.

**SUMARIO:** 1 Introducción. 2 O papel da Xunta de Compensación. 3 Exixencias económico-financieiras na constitución da Xunta de Compensación. 3.1 A Xunta de Compensación como Unión Temporal de Empresa. 3.2 O patrimonio neto da Xunta de Compensación. 3.2.1 Achega de terreos. 3.2.2 Achega de medios materiais e humanos. 3.2.3 Participación da Administración actuante. 4 A constitución da Xunta de Compensación: efectos tributarios. 4.1 Achega de terreos. 4.2 Achega de medios materiais e humanos. 5 Conclusións.

## 1 Introducción

A pesar da relevancia do proceso urbanizador e das importantes repercusións económicas que leva aparelado, tanto a realización do proceso urbanístico de forma independente como a execución deste baixo o sistema de compensación non son tratadas de forma específica desde o ámbito económico-financieiro.

As normativas mercantís directamente relacionadas coa actividade que desenvolve a Xunta de Compensación (XC), o proceso de urbanizar terreos, son a Orde do 27 de xaneiro de 1993, pola que se aproban as Normas de adaptación do Plan Xeral de Contabilidade ás empresas construtoras; e a Orde do 28 de decembro de 1994, pola que se aproban as Normas de adaptación do Plan Xeral de Contabilidade ás empresas inmobiliarias; ademais do Real decreto 1514/2007, do 16 de novembro, polo que se aproba o Plan Xeral de Contabilidade; considerando así mesmo a doutrina contable, concretamente as consultas ao Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas (ICAC) que se ditasen sobre esta materia.

Actualmente, as dúas adaptacións sectoriais mencionadas anteriormente serán de aplicación no que non contradigan o Real decreto 1514/2007, do 16 de novembro, polo que se aproba o Plan Xeral de Contabilidade. As adaptacións referidas ao sector construtor e inmobiliario teñen como finalidade, entre outras cuestións, ocuparse do proceso de edificación e comercialización de inmobles.

No ámbito internacional, a Norma Internacional de Contabilidade n. 11, *Contratos de construción*, derogada, e actualmente incorporada á Norma Internacional de Información Financeira n. 15, *Ingresos procedentes de contratos con clientes*, fai alusión ao sector construción no referente aos contratos de construción nos estados contables dos contratistas, non mencionando nada respecto da urbanización dos terreos.

Cómpre sinalar que non existen estudos que se ocupen dos aspectos económico-financieiros das operacións desenvolvidas pola XC. Non obstante, e desde o ámbito

tributario, a XC si tivo un maior desenvolvemento, pois o sistema de compensación urbanística conta cunha protección fiscal especial<sup>1</sup>.

Polo tanto, neste traballo propomos, apoiándonos na normativa mercantil e tributaria, e froito dun traballo de investigación desenvolvido, que repercusións suscitan as problemáticas económicas derivadas da constitución da entidade urbanística colaborada analizada para que a Administración actuante poida exercer o control na actividade realizada pola XC na primeira fase que debe levar a cabo a dita entidade, a súa constitución.

## 2 O papel da Xunta de Compensación

O proceso de urbanización é susceptible de ser executado baixo distintos sistemas de xestión urbanística: compensación, concerto, cooperación, concorrencia (axente urbanizador), execución forzosa e expropiación. Desde o punto de vista da iniciativa privada, os sistemas de xestión urbanística que resultan máis interesantes desde un prisma económico son os de compensación e cooperación, xa que o resto teñen un marcado compoñente de control público, sendo nula a participación da iniciativa privada.

O sistema de compensación é o sistema de xestión privada por excelencia, no cal a iniciativa particular executa e controla todo o proceso de urbanización. Non obstante, a Administración competente supervisa a xestión das actividades desenvolvidas por esta entidade urbanística colaborada, sabendo que certas operacións económicas son gravadas fiscalmente.

En concreto, este sistema “ten por obxecto a xestión e execución da urbanización dun polígono ou unidade de actuación polos mesmos propietarios do solo comprendido no seu perímetro, con solidariedade de beneficios e cargas. Os propietarios de solo incluídos nun polígono ou unidade de actuación polo sistema de compensación e os de solo exterior ao polígono ocupado para a execución de sistemas xerais que deban participar no polígono ou unidade de que se trate deberán constituírse en Xunta de Compensación para poder aplicar o sistema”<sup>2</sup>, todo iso baixo as condicións que ditan os instrumentos urbanísticos correspondentes.

Polo tanto, cómpre que todas as actuacións que se vaian realizar queden plasmadas no Proxecto de Compensación<sup>3</sup>. Actuando como órgano dirixente, atópase a Xunta de

<sup>1</sup> Vid. LASO BAEZA, J. L., “Modificaciones normativas del IVA y su repercusión en el funcionamiento ordinario de las juntas de compensación”, *Observatorio Inmobiliario y de La Construcción*, n. 85, 2017, pp. 1-12.; VILLAR EZCURRA, J. L., RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J., NATERA HIDALGO, R., e MARTÍN FERNÁNDEZ, F. J., *Aspectos Tributarios de las Juntas de Compensación*, Editorial Aranzadi, Cizur Menor, 2002; PÉREZ FADÓN-MARTINEZ, F. J., “Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados: Las Juntas de compensación fiduciarias están sujetas a la cuota gradual de documentos notariales del ITP y AJD. Comprobación de valor”, *Revista Carta Tributaria*, n. 2, 2015, pp. 80-81; GUARCH PRIETO, R., “Fiscalidad de las juntas de compensación: Régimen fiscal de las juntas de compensación y de las operaciones relativas a las mismas”, *Revista Cemci*, n. 8, 2010, pp. 1-10.

<sup>2</sup> Artigo 157 do Regulamento de xestión urbanística para o desenvolvemento e aplicación da Lei sobre réxime do solo e ordenación urbana, aprobado polo Real decreto 3288/1978, do 25 de agosto.

<sup>3</sup> É o instrumento formulado pola Xunta de Compensación Urbanística, seguindo o disposto nas bases de actuación, que debe conter os dereitos dos propietarios que conforman a Xunta de Compensación, criterios para adxudicar os predios resultantes tras o proceso de urbanización, etc. Este proxecto de compensación debe ser inscrito. Non obstante, cremos

Compensación, que estará formada polos membros integrantes: propietarios, entidades colaboradoras, promotora, Administración, etc.

Hai que sinalar que, para poder desenvolver o sistema de compensación, é necesario que unha porcentaxe elevada<sup>4</sup> dos propietarios dos terreos que forman o polígono ou unidade de actuación estean de acordo en constituír a XC, sendo posible que o resto de propietarios non se queiran acoller a ese sistema. Aos ditos propietarios non conformes éelles de aplicación a expropiación forzosa, non considerada, en ningún caso, como unha sanción, senón como un dereito a non formar parte da XC e a percibir o prezo xusto.

Neste sistema participan diferentes axentes económicos, sendo o máis importante a XC, que adquire personalidade xurídica propia, como ente dependente da Administración actuante, tras a súa inscrición no Rexistro de Entidades Urbanísticas Colaboradoras. A súa finalidade principal é cumprir cos fins e obxectivos para os que é constituída, definidos nos estatutos e nas bases de actuación, e ten como órgano garante das súas actuacións a Administración actuante.

De feito, que a dita entidade teña personalidade xurídica propia en parte é debido a que no sistema de compensación urbanística participa un número importante de axentes económicos e cómpre un interlocutor único coa Administración actuante, pertencendo este papel á XC.

Agora ben, se a XC non cumpre coas súas obrigas, ademais da sanción económica imposta pola Administración, que se remite aos membros dirixentes da entidade, que en definitiva son os responsables de tal actuación, o organismo público pode substituír o sistema de actuación. Pola contra, se son os propietarios os que non cumpren coas súas obrigas, a Administración expropia os seus terreos en favor da entidade urbanística colaboradora, pódose de manifesto a importancia que posúe o organismo público.

A totalidade das parcelas afectadas, incluídas as expropiadas, deben formar parte da XC e deben estar inscritas no Rexistro da Propiedade. Non obstante, poder inscribibles propicia que a XC, como órgano, satisfíxese economicamente o valor de tales parcelas, cuestión difícil xa que é habitual que esa entidade, inicialmente, non dispoña de recursos, de aí que sexa común atrasar o comezo da execución da urbanización na medida en que se exige a inscrición de todas as parcelas.

---

oportuno mencionar a Sentenza do Tribunal Superior de Madrid do 20 de xuño de 2017 que versa sobre a inscrición dos proxectos de compensación no Rexistro da Propiedade (*vid.* LASO BAEZA, V., "El carácter obligatorio de la inscripción del Proyecto de Compensación y la exigibilidad de su cumplimiento a las Juntas de Compensación", *Revista Crítica de Derecho Inmobiliario*, n. 765, 2018, pp. 601-613).

<sup>4</sup> Esta porcentaxe varía en función da Comunidade Autónoma española, pois é de aplicación a lexislación urbanística propia. A modo de exemplo, en Andalucía exíxese que os propietarios representen máis do 50% da superficie da unidade de execución (artigo 130.c da Lei 7/2002, do 17 de decembro, de ordenación urbanística de Andalucía). En Canarias establécese que para a posta en funcionamento do sistema de compensación se requiren propietarios que representen polo menos o 50% da superficie do ámbito de actuación, excluídos os terreos de uso e dominio público (artigo 225 da Lei 4/2017, do 13 de xullo, do solo e dos espazos naturais protexidos de Canarias).

### 3 Exixencias económico-financeiras na constitución da Xunta de Compensación

O proceso urbanístico en si mesmo é complexo e, xeralmente, implica dispor de grandes recursos económicos, posto que son proxectos de grande envergadura e, ao ser executado baixo o sistema de compensación, multiplícase o número de operacións a realizar para levar a cabo o dito proceso dado o número de axentes que participan. Tales axentes teñen actuacións diferentes en función da finalidade que estas perseguen, polo que é necesario analizar, desde o punto de vista mercantil e tributario, as implicacións que para cada axente económico teñen e tamén as relacións económicas que se producen entre a XC e os membros que participan na urbanización. Basicamente, as figuras económicas que interveñen neste sistema de xestión son:

- a Xunta de Compensación
- os propietarios
- as empresas urbanizadoras
- a Administración actuante

Ponse de manifesto que é necesario controlar a execución da obra para que a urbanización sexa acorde ao proxecto xa aprobado; no caso contrario, mediaría a demolición. Ademais, para que a obra se defina como finalmente rematada, cómpre que a XC reciba da Administración actuante a certificación correspondente. A espera desta certificación suporía incorrer nuns custos económicos e, se demora a entrega da obra, implica que a XC soporte maiores custos de conservación, dado que estes comezan a ser soportados pola Administración cando esta emita a certificación de conformidade coa obra executada.

Unha vez que remate o obxecto polo que foi creada a XC, ou ben por disposición legal tras algún recurso ou votación da Asemblea Xeral, resta a liquidación, pretendendo en todo momento garantir os compromisos que se tomaron.

A XC debe elaborar os estados contables como calquera sociedade mercantil<sup>5</sup>, concretamente a memoria<sup>6</sup>, a conta de perdas e ganancias<sup>7</sup> e o balance<sup>8</sup>, para proceder posteriormente a presentalos no Rexistro de Entidades Urbanísticas Colaboradoras.

A pesar da relevancia do proceso urbanizador e das importantes repercusións económicas que leva aparelado, tanto a realización do proceso urbanístico de forma

<sup>5</sup> As contas anuais, documentos de carácter obrigatorio, que deben presentar as sociedades mercantís son o balance, a conta de perdas e ganancias, a memoria, o estado de fluxo de efectivos e o estado de cambios no patrimonio neto. Non obstante, dependendo do cumprimento de determinados límites, como son o importe total de activo, cifra anual de negocios e número medio de traballadores, as empresas elaboran as contas anuais abreviadas, non sendo en tal caso obrigatorio presentar o estado de fluxo de efectivos e o estado de cambios no patrimonio neto.

<sup>6</sup> A memoria presenta como obxectivos completar, ampliar e comentar a información contida no resto dos documentos que conforman as contas anuais.

<sup>7</sup> A conta de perdas e ganancias recolle o resultado do exercicio económico, formado polos ingresos, como corrente positiva, e os gastos, como corrente negativa do dito exercicio. Tanto os ingresos como os gastos serán clasificados atendendo á súa natureza económica: de explotación ou financeira.

<sup>8</sup> O balance ten como finalidade a representación do patrimonio dunha unidade económica nun momento dado, mostrándonos os dous aspectos básicos do patrimonio, que son a orixe ou fontes de financiamento (estrutura financeira) e o destino ou investimento (estrutura económica).

independente como a execución deste baixo o sistema de compensación non son tratadas de forma específica desde o ámbito económico-financeiro, detectándose un problema para aquel organismo público que deba exercer un control e supervisión das actividades realizadas no seo do proceso urbanizador.

Así, en España, promulgouse a Lei 16/2007, do 4 de xullo, de reforma e adaptación da lexislación mercantil en materia contable, para a súa harmonización internacional con base na normativa da Unión Europea. As normativas mercantís directamente relacionadas coa actividade que desenvolve a XC, o proceso de urbanizar terreos, son a Orde do 27 de xaneiro de 1993, pola que se aproban as Normas de adaptación do Plan Xeral de Contabilidade ás empresas construtoras; e a Orde do 28 de decembro de 1994, pola que se aproban as Normas de adaptación do Plan Xeral de Contabilidade ás empresas inmobiliarias, ademais do RD 1514/2007. Actualmente, tales adaptacións sectoriais serán de aplicación no que non contradigan o citado real decreto, tendo como finalidade o estudo do proceso de edificación e comercialización de inmobles.

É salientable que, malia requirirille á XC a presentación das contas anuais en que se amose a información económico-financeira que permita controlar a xestión realizada pola dita entidade urbanística e pola Administración actuante, existe un baleiro normativo en materia contable do proceso urbanístico, que é a actividade desenvolvida pola XC.

Neste senso, “sobre as xuntas de compensación recae o deber xeral que vincula todo empresario á levanza de libros de contabilidade en que se reflectan as súas operacións económicas”<sup>9</sup>. Nesta mesma liña, a lexislación mercantil establece que “o libro diario rexistrará día a día todas as operacións relativas á actividade da empresa. Será válida, non obstante, a anotación conxunta dos totais das operacións por períodos non superiores a un mes, a condición de que o seu detalle apareza noutros libros ou rexistros concordantes, de acordo coa natureza da actividade de que se trate”<sup>10</sup>.

Como se puxo de manifesto, á XC exíxenselle os mesmos estados contables desde o eido mercantil que ao resto de entidades económicas, polo que a un ente nacido no seo do ámbito urbanístico e dependente da Administración actuante se lle exixen similares requisitos que ás sociedades de negocios clasificadas no marco da economía financeira.

### 3.1 A Xunta de Compensación como Unión Temporal de Empresa

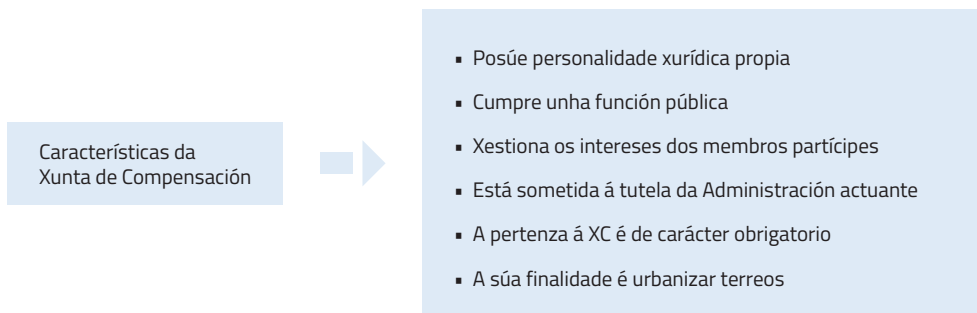
Existen certas figuras xurídicas que operan no sector construtor e inmobiliario que puidesen presentar certa semellanza coa entidade urbanística estudada, tales como: Unións Temporais de Empresas (UTE), cooperativas, comunidades de bens, comunidades de propietarios, sociedades comanditarias ou sociedades colectivas, aínda que, co obxecto de non facer demasiado extenso este traballo, nos centraremos na entidade urbanística colaborada como UTE.

<sup>9</sup> LÓPEZ FARRÉ, F. J. (coord.), *Teoría y Práctica de las Juntas de Compensación*, Editorial La Ley, El Consultor de los Ayuntamientos y de Los Juzgados, Madrid, 2006, p. 405.

<sup>10</sup> Artigo 28.2 do Código de comercio de 1885.

Neste sentido, a XC presenta unhas particularidades de seu, xa que se constitúe como unha entidade urbanística colaboradora con personalidade xurídica propia e con capacidade plena na toma de decisións que considere pertinentes, tendo como obxectivo principal controlar e dirixir o proceso de urbanización, que agrupa todos os axentes que participan neste sistema, e non perseguindo en ningún caso fins lucrativos. Ademais, xestionan intereses estritamente privados dos seus membros, pero que están sometidos á tutela dunha Administración pública, a cal lle outorga o exercicio dunha serie de potestades administrativas para a consecución das súas actividades na medida necesaria para garantir os intereses públicos, mostrando o gráfico 1 as principais características da XC.

Gráfico 1. Particularidades da Xunta de Compensación



Regap



ESTUDIOS

Fonte: Elaboración propia.

As UTE, igual que as XC, nacen para favorecer a agrupación económica de distintos axentes que perseguen un interese común, permitindo a execución de obras de grande envergadura, que no caso das entidades urbanísticas o constitúe o proxecto de urbanización. As UTE encádranse legalmente na Lei 18 de 1982, do 26 de maio, sobre o réxime fiscal de agrupacións e unións temporais de empresas e das sociedades de desenvolvemento industrial, que as define, no seu artigo 7.1, como un “sistema de colaboración entre empresarios por tempo certo, determinado ou indeterminado, para o desenvolvemento ou execución dunha obra, servizo ou subministración”. Polo tanto, esta figura “facilita a cooperación empresarial de forma temporal, constituíndose como entidade, aínda que sen personalidade xurídica”<sup>11</sup>, posto que estas agrupacións nacen para acadar un determinado obxectivo consistente nun proxecto conxunto, constituídas, normalmente, por pequenas e medianas empresas, sendo así capaces de acometer grandes proxectos, xa que pola contra e de forma independente non dispoñen, xeralmente, dos recursos suficientes. De feito, existen unha serie de motivos<sup>12</sup>

<sup>11</sup> ARAGÓN, E. e HARO, J., “Uniones Temporales de Empresas: un análisis de su configuración económica y contable”, *Partida Doble*, n. 133, 2002, p. 36.

<sup>12</sup> Vid. SILVA, M., “Uniones Temporales de Empresas: estructura y funcionamiento”, *Revista de Gestión Pública y Privada*, n. 15, 2010, pp. 130-152.

que poden propiciar a constitución deste tipo de agrupacións, tales como: económicos, posto que se poden obter mellores condicións de financiamento e redución de custos; técnicos, xa que permite unha maior racionalización do proceso produtivo a realizar; de tipo organizacional, pois unen experiencias dos distintos membros que configuran a agrupación; e, por último, existe unha limitación no risco, xa que os desembolsos ou o investimento a realizar por cada membro, de forma individual, implicaría maior risco que realizalo no seo da agrupación.

Se nos centramos naquelas UTE que concorren ás licitacións públicas, ponse de manifesto que unha das posibles vantaxes é a concentración empresarial, posto que acoden aos ditos concursos públicos e “resultaría máis complexa por parte dos empresarios se se fixese de forma separada”<sup>13</sup>.

A propia lei das UTE determina poucos requisitos para a formalización da constitución desta agrupación, xa que na “escritura pública se farán constar os pactos que deben rexer o seu funcionamento, non sendo a súa inscrición no Rexistro Mercantil obrigatoria. Os estatutos deberán recoller tanto as achegas realizadas ao fondo operativo común como a forma de financiar ou sufragar as actividades comúns, non creándose unha sociedade con personalidade xurídica propia”<sup>14</sup>.

Na medida en que carece de personalidade xurídica independente, cómpre aclarar que non se lle exige un capital de constitución determinado, senón de que xeito vai sufragar as actividades para as que foi creada, sabendo que a súa duración é limitada e que conta cun réxime tributario especial.

Neste traballo púxose de manifesto a analoxía entre as XC e as UTE; non obstante, debemos considerar os seguintes aspectos diferenciadores entre ambas as dúas agrupacións:

- A UTE non posúe personalidade xurídica propia, malia que se lle exigen considerables requisitos na subministración de información dos estados contables, dado que as empresas partícipes o requiren, ao contrario da XC, que si ten personalidade xurídica propia.

- A pertenza dos socios que configuran a UTE é de carácter voluntario e en ningún caso a Administración actuante participa por dereito propio no proxecto que se vai realizar, feito que sucede na XC.

- A agrupación temporal non posúe a propiedade dos bens que son achegados ao constituírse esta, xa que a súa actuación é estritamente de carácter instrumental, para a realización do proxecto en cuestión; así, a agrupación temporal traballa para unha edificación, mentres que a entidade urbanística opera para os socios.

- Á UTE élle de aplicación o réxime de transparencia fiscal, a diferenza da XC, que como veremos posteriormente ten tamén un tratamento tributario privilexiado.

Baixo o noso punto de vista, e para os efectos mercantís e tributarios, podemos considerar a XC como unha unión temporal no referente á constitución e execución

<sup>13</sup> PLATERO ALCÓN, A., “Las Uniones Temporales de Empresas en el Ordenamiento Jurídico Español”, *Revista Ratio Juris*, n. 12, 2017, p. 101.

<sup>14</sup> ARAGÓN, E., e HARO, J., “Uniones Temporales de Empresas: un análisis de su configuración económica y contable”, cit., p. 40.



da urbanización de terreos, posto que é un ente que se constitúe con personalidade xurídica propia para acadar un obxectivo común, a urbanización de terreos, e por un tempo limitado, operando para os socios xunteiros, a pesar de que ambas as dúas agrupacións non coincidan en todas as súas características.

### 3.2 O patrimonio neto da Xunta de Compensación

O patrimonio neto “constitúe a parte residual dos activos<sup>15</sup> da empresa unha vez deducidos todos os seus pasivos<sup>16</sup>. Inclúe as achegas realizadas, xa sexa no momento da súa constitución ou noutros posteriores, polos seus socios ou propietarios, que non teñan a consideración de pasivos, así como os resultados acumulados ou outras variacións que lle afecten”<sup>17</sup>.

No patrimonio neto do balance da XC débese reflectir que a dita entidade foi constituída e inscrita no rexistro pertinente, presentando a constitución das XC certa similitude co funcionamento das UTE, como expuxemos anteriormente, e propondo a utilización do título *Fondo operativo* e, xa que logo, desestimando o emprego da conta *Capital social*, pois nos estados contables non se debe reflectir a constitución dunha sociedade anónima ou sociedade mercantil xa que non reúne os requisitos para ser considerada como tal. Na nosa opinión, na constitución da XC formalízase un fondo operativo coa finalidade de executar o proceso de urbanización, é dicir, un fondo social cuxa vida coincide coa duración da entidade urbanística e o proxecto de urbanización a realizar.

A XC non emite títulos, aínda que os membros partícipes coas súas achegas, xuridicamente, posúen o poder suficiente para a toma de decisións. De feito, obteñen os seguintes dereitos e obrigas:

- Dereito a participar xuridicamente na entidade urbanística colaboradora, tendo representación e voto.
- Dereito a participar nos beneficios da XC se existen e que son producidos habitualmente polo alleamento de soares a terceiros.
- Dereito a que a XC urbanice os terreos e adxudique finalmente os soares.
- Obriga de realizar os desembolsos periódicos exixidos pola entidade urbanística.

Ademais, a incorporación dos membros á XC non é de carácter voluntario, como acontece en calquera sociedade anónima, xa que a entidade urbanística exige a incorporación de todos os propietarios de terreos inmersos no proxecto de urbanización; pola contra, a Administración actuante expropia as parcelas obxecto de urbanización en favor da XC.

<sup>15</sup> Os activos son “bens, dereitos e outros recursos controlados economicamente pola empresa, resultantes de sucesos pasados, dos que se espera que a empresa obteña beneficios ou rendementos económicos no futuro”. (Marco Conceptual. RD 1514/2007).

<sup>16</sup> Os pasivos son “obrigas actuais xurdidas como consecuencia de sucesos pasados, para cuxa extinción a empresa espera desprenderse de recursos que poidan producir beneficios ou rendementos económicos no futuro. Para estes efectos, enténdense incluídas as provisións”. (Marco Conceptual. RD 1514/2007).

<sup>17</sup> Marco Conceptual. RD 1514/2007.

Por estes motivos, cremos que a constitución da XC debe ser considerada como unha fundación simultánea<sup>18</sup>, pois todos os socios deben subscribir as accións ou participacións, neste caso coas achegas que lle permite participar na XC, debendo recoñecer contablemente as achegas que cada un dos membros debe realizar.

No referente á valoración das achegas que non sexan en diñeiro, debemos recordar que a XC se rexe polo ordenamento urbanístico, e os criterios de valoración que se establecen para as esas achegas virán dispostos por esa lexislación. Neste sentido, nas bases de actuación establécense as normas de valoración que se deben aplicar para os terreos achegados na XC, debendo ser aprobados pola Administración actuante. Agora ben, o coeficiente de participación de cada axente participante (xeralmente o propietario que achega o terreo) debe ser a superficie achegada en proporción á superficie total obxecto de urbanización.

Iso provoca que se poña de manifesto a utilización de diferentes criterios para a mesma problemática. A lexislación mercantil española establece, no caso de achegas que non sexan en diñeiro, que “os bens de inmovilizado recibidos en concepto de achega de capital que non sexa en diñeiro serán valorados polo seu valor razoable<sup>19</sup> no momento da súa achega, conforme o sinalado na norma sobre transaccións con pagamentos baseados en instrumentos de patrimonio, xa que neste caso se presume que sempre se pode estimar con fiabilidade o valor razoable dos ditos bens”<sup>20</sup>, sendo de aplicación aos axentes económicos que participan na XC, posto que deben aplicar a normativa contable para valorar as súas achegas. Non obstante, a XC réxese polo ordenamento urbanístico e seranlle de aplicación os criterios de valoración que virán contidos no Real decreto lexislativo 7/2015, do 30 de outubro, polo que se aproba o Texto refundido da Lei de solo e rehabilitación urbana (TRLRHL’15)<sup>21</sup>.

<sup>18</sup> A pesar de que a XC non reúne as características dunha sociedade mercantil, si que debe realizar operacións similares a esta, tal é o caso da constitución; para iso tomaremos como texto legal o Real decreto lexislativo 1/2010, do 2 de xullo, polo que se aproba o Texto refundido da Lei de sociedades de capital no referente á constitución mediante fundación simultánea, que, en aplicación do artigo 21, son os socios fundadores os que subscriben a totalidade das accións.

<sup>19</sup> Segundo o Marco Conceptual do RD 1514/2007, “é o importe polo que pode ser adquirido un activo ou liquidado un pasivo, entre partes interesadas e debidamente informadas, que realizan unha transacción en condicións de independencia mutua. O valor razoable determinarase sen deducir os gastos de transacción nos que puidese incorrerse no seu alleamento. Non terá en ningún caso o carácter de valor razoable o que sexa resultado dunha transacción forzada, urxente, ou como consecuencia dunha situación de liquidación involuntaria”.

<sup>20</sup> Norma de Rexistro e Valoración n. 2 do RD 1514/2007.

<sup>21</sup> Para os efectos de valoración urbanística, distínguense dúas situacións básicas de solo: solo rural e solo urbanizado. Así, en aplicación do artigo 36 do TRLRHL’15, para a valoración de solo rural considérase que:

“a) Os terreos se taxarán mediante a capitalización da renda anual real ou potencial, a que sexa superior, da explotación segundo o seu estado no momento ao que deba entenderse referida a valoración.

A renda potencial calcularase atendendo ao rendemento do uso, desfrute ou explotación de que sexan susceptibles os terreos conforme a lexislación que lles sexa aplicable, utilizando os medios técnicos normais para a súa produción. Inclúirá, se é o caso, como ingresos as subvencións que, con carácter estable, se outorguen aos cultivos e aproveitamentos considerados para o seu cálculo e descontaranse os custos necesarios para a explotación considerada.

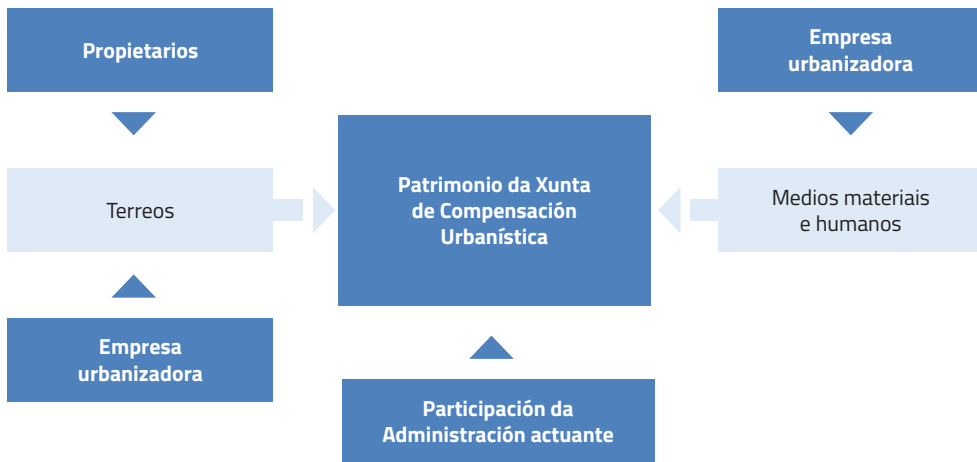
O valor do solo rural así obtido poderá ser corrixido á alza en función de factores obxectivos de localización, como a accesibilidade a núcleos de poboación ou a centros de actividade económica ou a situación en contornos de singular valor ambiental ou paisaxístico, cuxa aplicación e ponderación deberá ser xustificada no correspondente expediente de valoración, todo iso nos termos que regulamentariamente se establezan.

b) As edificacións, construcións e instalacións, cando se deban valorar con independencia do solo, taxaranse polo método de custo de reposición segundo o seu estado e antigüidade no momento ao que deba entenderse referida a valoración.

c) As plantacións e as sementeiras preexistentes, así como as indemnizacións por razón de arrendamentos rústicos ou outros dereitos, taxaranse conforme os criterios das leis de expropiación forzosa e de arrendamentos rústicos.

As achegas iniciais que os membros partícipes realizan á XC son diferentes, dependendo do tipo de axente económico, tal como se mostra no gráfico 2, de aí que en función da achega realizada se subministre unha información económica substancialmente distinta. Con independencia de como se deben mostrar nos estados contables as achegas dos distintos axentes económicos partícipes, a XC valora estas en función dos criterios de valoración urbanística e os xunteiros, segundo o valor recollido nos seus estados patrimoniais.

Gráfico 2. Configuración do patrimonio neto da Xunta de Compensación



Regap



ESTUDIOS

Fonte: Elaboración propia.

2. En ningún dos casos previstos no apartado anterior poderán considerarse expectativas derivadas da asignación de edificabilidades e usos pola ordenación territorial ou urbanística que non fosen aínda plenamente realizados”.

Polo que respecta ao solo urbanizado e en aplicación do artigo 37 do TRLS’15:

”a) Consideraranse como uso e edificabilidade de referencia os atribuídos á parcela pola ordenación urbanística, incluído se é o caso o de vivenda suxeita a algún réxime de protección que permita taxar o seu prezo máximo en venda ou aluguer.

Se os terreos non teñen asignada edificabilidade ou uso privado pola ordenación urbanística, atribuiráselles a edificabilidade media e o uso maioritario no ámbito espacial homoxéneo en que por usos e tipoloxías a ordenación urbanística os inclúise.

b) Aplicarase á dita edificabilidade o valor de repercusión do solo segundo o uso correspondente, determinado polo método residual estático.

c) Da cantidade resultante da letra anterior descontarase, se é o caso, o valor dos deberes e cargas pendentes para poder realizar a edificabilidade prevista.

2. Cando se trate de solo edificado ou en curso de edificación, o valor da taxación será o superior dos seguintes:

a) O determinado pola taxación conxunta do solo e da edificación existente que se axuste á legalidade, polo método de comparación, aplicado exclusivamente aos usos da edificación existente ou a construción xa realizada.

b) O determinado polo método residual do apartado 1 deste artigo, aplicado exclusivamente ao solo, sen consideración da edificación existente ou a construción xa realizada.

3. Cando se trate de solo urbanizado sometido a actuacións de reforma ou renovación da urbanización, o método residual a que se refiren os apartados anteriores considerará os usos e edificabilidades atribuídos pola ordenación na súa situación de orixe”.

### 3.2.1 Achega de terreos

As achegas habituais dos propietarios, que poderán configurarse como persoas xurídicas ou físicas, que participan no proceso urbanizador son, na práctica totalidade, os terreos obxecto de urbanización, podendo darse diferentes situacións en función de se transmiten ou non a propiedade á XC, ou ben se non desexan participar no sistema de compensación urbanística, caso en que serán terreos expropiados, diferenciando a continuación entre:

– Achega de terreos mediante titularidade fiduciaria:

A achega que non sexa en diñeiro por parte dos propietarios baixo titularidade fiduciaria constitúe unha achega en especie na que se transmite a propiedade, polo que a partir deste momento a entidade urbanística ten a titularidade do terreo, debendo formar parte do patrimonio desta, debéndose reflectir nos estados contables dos xunteiros esa situación e tamén no balance da XC. Para iso, propónse a utilización do título *Solo urbanizable obtido en cesión*, aínda que nos queda por determinar quizais o máis importante: en que masa patrimonial incluír a dita partida.

Dado que para a entidade urbanística a actividade típica a desenvolver é o proxecto de urbanización, estímase que o terreo achegado, na categoría de solo urbanizable<sup>22</sup>, sexa tratado como a principal materia prima, configurándose como unha partida de existencias, sabendo que, coa terminación do proceso urbanizador, obtén o produto final, o soar, estando enmarcado no balance na partida Existencias do activo corrente. A valoración deses terreos, como se comentou, réxese polo ordenamento urbanístico.

– Achega de terreos mediante facultade fiduciaria:

A achega de terreos mediante facultades fiduciarias desde o punto de vista legal e económico podería ser máis complexa, xa que con esta transmisión o propietario do terreo cede o uso deste á entidade urbanística para que sexa obxecto de urbanización, aínda que non a propiedade. Non obstante e malia este feito, a XC pode tomar importantes decisións sobre estas parcelas, como por exemplo proceder á súa hipoteca.

Coa lexislación mercantil anterior, en España, na configuración do patrimonio dunha empresa tiña relevancia que axente posuía a propiedade xurídica do ben. Non obstante, un cambio conceptual introducido pola actual normativa contable dispón que “a aplicación sistemática e regular dos requisitos, principios e criterios contables deberá conducir a que as contas anuais mostren a imaxe fiel do patrimonio, da situación financeira e dos resultados da empresa. Na contabilización das operacións atenderase á súa realidade económica e non só á súa forma xurídica”<sup>23</sup>.

En consecuencia, a representación contable da dita anotación implica que a entidade urbanística adquire con esa achega o dereito sobre o solo obxecto de urbanización, podendo utilizar o título *Dereitos sobre solo urbanizable*, inclinándonos a considerala como existencias, posto que o terreo é considerado como unha materia prima, xa que, a pesar de ter dereitos sobre terreos, todos son obxecto de urbanización, dado

<sup>22</sup> Tipoloxía de solo que é susceptible de ser desenvolvido urbanisticamente no futuro para absorber o crecemento demográfico que segundo o TRLS'15 queda enmarcado na situación básica de solo rural.

<sup>23</sup> Marco Conceptual. RD 1514/2007.

que como sustento de tal dereito está un terreo que mediante o proceso urbanizador é transformado en soar. En calquera caso, a XC tamén pode optar por utilizar o mesmo rótulo proposto para os terreos que son transmitidos con titularidade fiduciaria e informando na memoria que terreos obxecto de urbanización son propiedade dos particulares.

Con respecto ás empresas urbanizadoras, poden achegar inicialmente parcelas inmersas na extensión de terreos obxecto de urbanización e/ou, principalmente, o compromiso de executar a urbanización, achega que analizaremos posteriormente, recibindo en ambos os dous casos como contraprestación terreos xa urbanizados. No caso de que a empresa urbanizadora achegue terreos, para a XC non existe diferenza ningunha entre a achega de terreos, como existencias, tal como se expuxo para os propietarios, xa que para a entidade urbanística colaboradora xeralmente o solo é tratado como tal.

- Recepción de terreos expropiados:

Ademais das achegas de terreos mencionadas, débense analizar as derivadas dos propietarios cuxas parcelas son expropiadas. A información económica que deben subministrar os estados contables sobre esta achega, desde o punto de vista xurídico, non é distinta da xa analizada para os terreos entregados baixo titularidade fiduciaria, xa que se transmite a propiedade, aínda que difire na medida en que non debe ser entendida como unha achega, senón máis ben como unha adquisición de existencias, xa que os ditos terreos, pola propia definición de expropiación e con carácter xeral, non son devoltos, convertidos en soar, aos seus propietarios. Non obstante, nalgúns supostos pode caber o dereito de reversión da expropiación dos terreos<sup>24</sup>.

Na expropiaciónponse de manifesto non só o custo derivado do solo en si, senón tamén o de demolición das posibles industrias ou de establecementos, aplicando nestes casos os criterios de valoración de edificacións, que tamén deben ser obxecto de expropiación, debéndose considerar ademais o custo do realoxamento dos inquilinos que deben sufrir tales actuacións; todo iso debería ser taxado para coñecer o valor que supón a expropiación para cada un deles. Neste sentido, a lexislación urbanística<sup>25</sup> determina que se debe:

- “Garantir o realoxamento dos ocupantes legais que se precise desaloxar de inmobles situados dentro da área da actuación e que constitúan a súa residencia habitual, así como o retorno cando teñan dereito a el nos termos establecidos na lexislación vixente.

- Indemnizar os titulares de dereitos sobre as construcións e edificacións que deban ser demolidas e as obras, instalacións, plantacións e sementeiras que non poidan conservarse”.

A XC pode satisfacer a adquisición de tales terreos en efectivo ou recoñecer a obriga de pagamento, se non dispón ao inicio da urbanización dos recursos suficientes para facer fronte a este, no balance da XC, no que tamén se recollen as achegas iniciais xa

<sup>24</sup> Ao respecto pode verse LASO BAEZA, V., “La doctrina de la Dirección General sobre la reversión en la expropiación de suelos de propietarios no adheridos a una Junta de Compensación”, *Revista Crítica de Derecho Inmobiliario*, n. 755, 2016, pp. 1727-1739.

<sup>25</sup> Artigo 18 do TRLS’15.

estudadas. É de sinalar que, en certo modo, a compra dos terreos expropiados debería estar diferenciada no patrimonio da entidade urbanística, podendo denominarse *Solo urbanizable propio da Xunta de Compensación*, ou ben con información na memoria, xa que tales terreos son realmente propiedade da XC e controlados economicamente, e só a través desta e en segunda instancia pertencen aos xunteiros. Non obstante, tamén outros xunteiros poden estar interesados en asumir os custos dos terreos expropiados, de tal forma que incrementarían a súa cota de participación na entidade urbanística colaboradora.

Coa proposta formulada, a Administración actuante ten en todo momento coñecemento sobre que terreos se achegaron ao sistema de compensación urbanística, cal foi a súa valoración económica, que propietarios transmitiron a propiedade xurídica dos terreos obxecto de urbanización e cales son os propietarios que decidiron non adherirse ao sistema de xestión analizado.

### 3.2.2 Achega de medios materiais e humanos

Polo xeral, a achega máis relevante das empresas urbanizadoras é o compromiso de executar total ou parcialmente a urbanización, fornecendo os medios materiais e humanos, e recibindo como pagamento soares. Para a XC é un compromiso coa entidade urbanizadora que xorde ao inicio do proceso e que se irá facendo efectivo a medida que a empresa urbanizadora vaia incorrendo nos custos de urbanización pactados. Este feito económico, á marxe de ser realizado ao principio, ten repercusión para todo o proceso urbanizador.

É preciso examinar que información económico-financeira ha de ser subministrada pola XC ao respecto desta operación, analizando se efectivamente cumpre os requisitos dispostos pola normativa mercantil que sexa considerado como un elemento de activo. Neste sentido, a lexislación mercantil dispón que os elementos de activos sexan bens, dereitos e outros recursos controlados economicamente pola empresa, resultantes de sucesos pasados, dos que se espera que a empresa obteña beneficios no futuro.

Se analizamos con detemento esa definición, a problemática obxecto de estudo é un compromiso entre ambas as dúas partes (a empresa urbanizadora e a XC), e a entidade urbanística colaboradora non controla economicamente, en ningún momento, a execución da urbanización por parte da empresa urbanizadora.

Neste sentido, a operación económica analizada na medida en que se sustenta sobre a base de compromisos por ambas as dúas partes (XC e empresa urbanizadora) poderíase equiparar aos contratos de futuros, xa que nestes as partes contratantes acordan comprar e/ou vender nun futuro un determinado activo a un prezo convido de antemán, sendo o importe pactado ao inicio o que se toma como referencia, considerando que o presuposto establece o estudo económico-financeiro que motivou a adxudicación da obra.

En consecuencia, a achega da empresa urbanizadora podería presentar semellanza cos contratos de futuros, de tal forma que se podería optar por reflectilo no modelo suplementario utilizando as seguintes contas: *Compromiso coa entidade urbanizadora e Urbanización a executar* – que vai diminuindo a medida que a empresa vaia cumprindo

co compromiso adquirido–, sendo as ditas contas valoradas polo importe total que supón a realización do proxecto de urbanización. Non obstante, inclinámonos por que na memoria se informe de todo aquilo que vaia acontecendo no proceso urbanizador, pois é información complementaria de gran valía.

A XC, para valorar o compromiso coas empresas urbanizadoras, toma como referencia o orzamento do proxecto de urbanización e, dado que se utilizan magnitudes previstas, pode suceder que as magnitudes reais non coincidan con aquelas, debéndose analizar as desviacións xurdidas, que propiciarán ben un aumento ou ben unha diminución no compromiso adquirido pola empresa urbanizadora, en función das condicións contractuais establecidas previamente.

Ante esta posibilidade, podémonos cuestionar se a empresa promotora se compromete, exclusivamente, polo presuposto establecido ao inicio, ou ben o compromiso varía en función das diferenzas xurdidas ao contraponer as magnitudes reais e previstas, e, sobre todo, para os efectos de poder establecer a participación da empresa urbanizadora na XC, que, finalmente, é materializada coa adxudicación de soares.

Esta cuestión depende en gran medida das cláusulas establecidas no contrato entre a empresa urbanizadora e a XC, xa que, finalmente, o prezo de venda estipulado, se é pechado, non admite ningún tipo de modificación; iso si, as posibles diferenzas deben ser recollidas no seo da información mercantil da empresa promotora inmobiliaria ou empresa urbanizadora.

Por outra banda, tamén pode suceder que a empresa urbanizadora, responsable da execución, non cumpra coas súas obrigas, tendo que recoñecer a XC a dita situación, variando en tal caso o compromiso particular establecido coa empresa promotora, podéndose referir mesmo á parte do contrato xa executado.

Esta achega económica tamén precisa dun exhaustivo control por parte da Administración pública porque en certa medida vai afectar á boa marcha de todo o proceso urbanizador, pois está en xogo a execución da urbanización.

### 3.2.3 Participación da Administración actuante

A participación da Administración actuante na XC difire significativamente da do resto dos intervinientes neste sistema de xestión urbanística, xa que inicialmente non achega terreos, senón todo o contrario; de todas as achegas realizadas polos distintos axentes económicos, unha parte é destinada ao organismo público.

En cumprimento do ordenamento urbanístico, non existe en si unha achega inicial, senón que, froito do proceso de urbanización, lle corresponden á Administración competente terreos tanto destinados a dotacións públicas como os derivados das plusvalías xeradas polo proceso urbanizador. Así, a participación da Administración na XC consiste na presenza dun vogal para efectuar un labor de control, coa finalidade de que as actuacións urbanísticas realizadas sexan as convidadas, a pesar de que este sistema urbanístico sexa de carácter privado.

Polo tanto, a Administración debería ter información económico–financeira da XC, pois mostraría non só en que fase urbanística se atopa, senón tamén cal está a ser a



súa xestión, máxime cando operacións que realiza a entidade urbanística deben ser gravadas fiscalmente.

Cómpre sinalar o papel fundamental que desempeña a Administración actuante, pois debe exercer un control do proceso urbanizador a prol do interese público. É un proceso que está fortemente regulado, xa que o urbanismo cumpre unha necesidade social e o organismo público debe velar por que a participación no sistema de compensación se realice baixo os parámetros legais establecidos.

## 4 A constitución da Xunta de Compensación: efectos tributarios

A XC presenta unha serie de peculiaridades que non só afectan ao aspecto mercantil, senón tamén na súa incidencia tributaria, e que, co obxecto de dar unha visión ampla da constitución da XC, cremos conveniente analizar. Cinguirémonos ao imposto sobre sociedades (IS) e ás distintas modificacións que se introduciron no imposto sobre o valor engadido (IVE), co fin de loitar contra a fraude fiscal, centrándonos na incidencia fiscal no obxecto deste traballo, a constitución da XC.

As actividades que realiza a XC para poder levar a cabo o seu principal obxectivo, o proceso de urbanización, son consideradas pola normativa tributaria como unha actividade empresarial, e, polo tanto, esta entidade urbanística colaboradora é suxeito pasivo do IS.

Non obstante, como xa mencionamos, estas agrupacións “son entes de natureza administrativa, de xestión autónoma polos propios interesados de funcións inicialmente administrativas”<sup>26</sup>. Polo tanto, estas entidades, ao non ter ánimo de lucro e realizar actividades que implican un fin específico, poden ser consideradas como entidades parcialmente exentas. Neste sentido se pronuncia a Dirección Xeral de Tributos á consulta formulada o 15 de xaneiro de 1996 na cal se determina que as xuntas de compensación son suxeitos pasivos do imposto e, para tales efectos, poden ser consideradas como entidades parcialmente exentas, aplicándose o réxime especial contido na Lei de imposto de sociedades.

En definitiva, tratouse “de dotar o sistema de compensación dunha protección fiscal especial, consistente en declarar exentos determinados actos, e iso sobre a base de que as xuntas de compensación tiñan un fin principal, como era a execución do planeamento, gozando esta función dun carácter eminentemente prioritario a favor do interese xeral”<sup>27</sup>. Non obstante, cómpre sinalar que esa exención non será de aplicación aos rendementos de explotación económica froito de actividades paralelas que non estean derivados da súa actividade principal. Así, é habitual no marco deste sistema de xestión urbanística sufragar os gastos de urbanización co financiamento

<sup>26</sup> FERNÁNDEZ, T.-R., *Manual de Derecho Urbanístico*, Editorial Dykinson, Madrid, 2017, p. 45.

<sup>27</sup> LASO BAEZA, J. L., “Modificacións normativas del IVA y su repercusión en el funcionamiento ordinario de las juntas de compensación”, cit., p. 2.



obtido polo alleamento de terreos a terceiros; pois ben, esta venda de terreos é unha actividade económica que non estaría exenta.

A continuación, analizamos a incidencia tributaria do IVE nas achegas que os xun-teiros realizan á XC para a súa constitución, seguindo a mesma liña que a presentada no estudo mercantil, diferenciando entre a achega de terreos e a achega de medios materiais e humanos.

## 4.1 Achega de terreos

Un aspecto importante para os efectos do estudo do réxime tributario das XC, de carácter privilexiado, consiste en diferenciar a fiscalidade da entidade urbanística colaboradora e a dos membros partícipes nela, sendo imprescindible diferenciar se os propietarios transmiten ou non a propiedade xurídica dos terreos ao incorporarse á XC, cuestión que inflúe decisivamente no tratamento fiscal.

- Achega de terreos mediante titularidade fiduciaria:

Na constitución das XC é fundamental a distinción naquelas xuntas en que os propietarios transmiten a propiedade xurídica dos terreos á entidade urbanística colaboradora e, ademais, se os que efectúan as ditas achegas teñen a condición de empresarios ou profesionais e os terreos están afectos á actividade<sup>28</sup>. Neste suposto, os ditos terreos son cualificados como entrega de bens e, polo tanto, esa entrega pode ser considerada como orixe da obriga tributaria do feito imponible do IVE. Non obstante, neste caso pódese acoller á exención establecida<sup>29</sup> nas “entregas de terreos que se realicen como consecuencia da achega inicial ás xuntas de compensación polos propietarios de terreos comprendidos en polígonos de actuación urbanística”, todo iso antes das modificacións introducidas pola Lei 28/2014.

Non obstante, cando se produce unha entrega de terreos con motivo da achega á XC e quen efectúa esa achega non é considerado empresario ou profesional, implica que non é suxeito pasivo do IVE e a dita operación debería recaer directamente sobre o tráfico civil e, polo tanto, estaba suxeito ao imposto sobre transmisións patrimoniais, sendo necesario neste caso aplicar a exención establecida no artigo 45I.B.7 do Real decreto legislativo 1/1993, do 24 de setembro, polo que se aproba o Texto refundido da Lei do imposto sobre transmisións patrimoniais e actos xurídicos documentados<sup>30</sup>.

<sup>28</sup> Vid. LASO BAEZA, J. L., “Modificaciones normativas del IVA y su repercusión en el funcionamiento ordinario de las juntas de compensación”, cit., p. 6, “a condición de empresario ou profesional non se daba se paralelamente non existía unha intención de venda, cesión ou adxudicación posterior por calquera título dos terreos que se ían urbanizar e iso a partir de que os membros da xunta que non tiñan previamente a condición de empresarios ou profesionais a adquirisen desde que lles comezasen a ser imputados os correspondentes custos de urbanización vía derramas”.

<sup>29</sup> Artigo 20.Un da Lei 37/1992, do 28 de decembro, do imposto sobre o valor engadido en que se declaran exentas do IVE (LIVE).

<sup>30</sup> Este artigo determina que están exentas “as transmisións de terreos que se realicen como consecuencia da achega ás xuntas de compensación polos propietarios da unidade de execución e as adxudicacións de soares que se efectúen aos propietarios citados, polas propias xuntas, en proporción aos terreos incorporados. Os mesmos actos e contratos a que dea lugar a reparcelación nas condicións sinaladas no parágrafo anterior. Esta exención estará condicionada ao cumprimento de todos os requisitos urbanísticos”. Neste mesmo sentido maniféstase o artigo 159.4 do Real decreto 1/1992, do 26 de xuño, polo que se aproba o Texto refundido da Lei sobre réxime do solo e ordenación urbana, texto declarado inconstitucional por exceder nas súas competencias: “as transmisións de terreos que se realicen como consecuencia da constitución da Xunta de Compensación por

– Achega de terreos mediante facultade fiduciaria:

Cando non se transmite a propiedade dos terreos, facultade fiduciaria, non existe unha entrega de bens á XC por parte dos propietarios. Polo tanto, é condición determinante “para que a operación de entrega ou achega dos bens en cuestión [...] quede encadrada no concepto de entrega de bens a título oneroso, para os efectos da súa suxeición ao imposto sobre o valor engadido, que se produza a transmisión de propiedade”<sup>31</sup>.

Concretamente, e na medida de que existen dúas posibilidades na constitución da XC, establécese “que non se produza a referida transmisión, caso en que a Xunta de Compensación actúa como fiduciaria dos seus membros, ou que se produza. No primeiro dos supostos, conforme a Lei do imposto sobre o valor engadido, non estará suxeita ao tributo a achega de terreos á xunta nin a adxudicación dos urbanizados aos contribuíntes”<sup>32</sup>.

Por conseguinte, nestas xuntas non se produce o feito imponible do IVE, nin tampouco recae sobre estas o imposto sobre transmisións patrimoniais e actos xurídicos documentados, basicamente porque non se produciu a transmisión de propiedade. Nese caso, as xuntas actúan “como empresarios pero en calidade de contratistas cos propietarios de terreos, que serán os que realmente reserven para si a condición de urbanizadores”<sup>33</sup>.

Ademais, “pode defenderse que os poderes de disposición que se entregan á xunta, na medida en que van dirixidos, de forma exclusiva, a que aquelas poidan satisfacer os intereses públicos e privados que a lexislación lle atribúe, non son suficientes para considerar que existe unha entrega de bens suxeita ao imposto”<sup>34</sup>.

En resumo, “a incorporación dos propietarios de terreos a unha Xunta de Compensación non determina a transmisión dos terreos a esta última, que actúa simplemente como fiduciaria daqueles na realización das actuacións de urbanización [...], son os propietarios dos terreos os que teñen, para os efectos do imposto sobre o valor engadido, a condición de promotores da urbanización dos terreos da súa propiedade e, polo tanto, tamén a condición de empresarios ou profesionais cando destinen tales terreos á súa venda, adxudicación ou cesión por calquera título”<sup>35</sup>.

Neste sentido e para este tipo de achega de terreos, mediante facultade fiduciaria, “os propietarios de terreos, na medida en que se converten en urbanizadores, deveñen

---

achega dos propietarios da unidade de execución no caso que así o dispuxeran os estatutos, ou en virtude de expropiación forzosa, e as adxudicacións de soares que se efectúen en favor dos propietarios membros das ditas xuntas e en proporción aos terreos incorporados por aqueles, estarán exentas, con carácter permanente, se cumpren todos os requisitos urbanísticos, do imposto sobre transmisións patrimoniais e actos xurídicos documentados e non terán a consideración de transmisións de dominio para os efectos da exacción do imposto sobre o incremento de valor dos terreos de natureza urbana”.

<sup>31</sup> Resolucións do Tribunal Económico Administrativo do 8 febreiro e 6 xuño de 1996 (XT 1996, 388 e 908).

<sup>32</sup> Resolución do Tribunal Económico Administrativo de 18 outubro 2000 (XT 2000, 1880).

<sup>33</sup> LASO BAEZA, J. L., “Modificaciones normativas del IVA y su repercusión en el funcionamiento ordinario de las juntas de compensación”, cit., p. 7.

<sup>34</sup> RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J., “Impuesto sobre el Valor Añadido en el proceso urbanístico: estado actual de la cuestión”, *Jornada sobre Aspectos Tributarios del Urbanismo organizado por Revista de Derecho Urbanístico y Medio Ambiente*, Madrid, 2018, p. 56.

<sup>35</sup> RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J., “Impuesto sobre el Valor Añadido en el proceso urbanístico: estado actual de la cuestión”, cit., p. 57.

así mesmo en empresarios para os efectos do imposto, debendo practicar así mesmo a súa repercusión polas operacións suxeitas e non exentas deste que poidan realizar”<sup>36</sup>.

O tratamento establecido entre as xuntas con titularidade e facultade fiduciaria, totalmente desigual desde o ámbito tributario, provocaba que a maioría das xuntas de compensación se constituísen baixo a forma de facultade fiduciaria, onde non se transmitía a propiedade xurídica dos terreos, o que as beneficiaba desde o punto de vista fiscal.

Non obstante, a modificación que introduce a Lei 28/2014, pola que se modifican a Lei 37/1992, do 28 de decembro, do imposto sobre o valor engadido; a Lei 20/1991, do 7 de xuño, de modificación dos aspectos fiscais do réxime económico-fiscal de Canarias; a Lei 38/1992, do 28 de decembro, de impostos especiais; e a Lei 16/2013, do 29 de outubro, pola que se establecen determinadas medidas en materia de fiscalidade ambiental e se adoptan outras medidas tributarias e financeiras, [...] suprímese a exención que regulaba o artigo 20. Un da LIVE, afectando directamente á achega inicial que realizan os propietarios, inmersos no polígono de execución, á XC; en definitiva, á constitución da entidade urbanística colaboradora.

De feito, no preámbulo da citada Lei 28/2014 expónse que a dita modificación se realiza para salvar “a distorsión que causaba o distinto tratamento para os efectos do imposto da actuación nos procesos de urbanización desas xuntas, segundo interviñesen na súa condición ou non de fiduciarias”. Polo tanto, a intención do lexislador coa modificación introducida é a de acabar co trato desigual existente entre as xuntas con facultade ou titularidade fiduciaria, de tal forma que as achegas de terreos efectuadas no seo de calquera tipo de xuntas (fiduciarias ou non) se rexerán polo artigo 20.Un. 20.<sup>a</sup> e 22.<sup>o</sup>, e de renuncia á exención (artigo 20.Dous da LIVE).

- Terreos expropiados:

Como xa mencionamos, aqueles propietarios que non desexen incorporarse á XC serán obxecto de expropiación. Neste caso, prodúcese unha entrega de bens que está suxeita, sempre e cando os ditos propietarios sexan considerados empresarios ou profesionais e os terreos se atopen afectos á súa actividade, como xa expuxemos anteriormente.

## 4.2 Achega de medios materiais e humanos

A empresa urbanizadora presta servizos á XC, posto que está a executar as obras de urbanización e, neste caso, é unha operación que está suxeita e non exenta ao IVE. Outra modificación introducida realizouse a través da Lei 7/2012, do 29 de outubro, de modificación tributaria e orzamentaria de adecuación da normativa financeira para a intensificación das actuacións na prevención e loita contra a fraude, que é considerar un novo conxunto de suxeitos pasivos do imposto. Concretamente, “cando se trate de execucións de obra, con ou sen achega de materiais, así como as cesións de persoal para a súa realización, consecuencia de contratos directamente formalizados entre o

<sup>36</sup> Contestación á consulta do 15 de xullo de 1999 (XUR 2001, 232361).

promotor e o contratista que teñan por obxecto a urbanización de terreos ou a construción de terreos ou a construción ou rehabilitación de edificacións.

O establecido no parágrafo anterior será de aplicación cando os destinatarios das operacións sexan pola súa vez o contratista principal ou outros subcontratistas nas condicións sinaladas<sup>37</sup>.

De feito, “a Xunta de Compensación terá a consideración de contratista principal das obras de urbanización que realiza en nome propio, pero por conta dos promotores que serán os xuntacompensantes<sup>38</sup>”.

Doutro lado, non debemos esquecer que os xunteiros sufragan o custo da urbanización dos terreos; polo tanto, a XC presta os seus servizos aos seus membros partícipes e por iso cóbralles as denominadas derramas aos xunteiros, de tal forma que “as derramas ou achegas en metálico feitas á Xunta de Compensación por parte dos propietarios dos predios constitúen pagamentos relacionados coas obras de urbanización desenvolvidas por aquela, motivo polo que resulta axustada a dereito a repercusión do IVE<sup>39</sup>”.

A achega de medios materiais e humanos da empresa urbanizadora consiste en prestar servizos recibindo como pagamento obras de urbanización. Polo tanto, no caso de xunta fiduciaria, existe unha entrega de bens dos membros, que constitúen a XC, e os propietarios seguen posuíndo a titularidade dos terreos, en favor da empresa urbanizadora, desde o momento en que se aprobe o proxecto de compensación.

Este tipo de achega presenta dúas operacións que están suxeitas ao imposto: a entrega de terreos e a prestación dos servizos para urbanizalos, sendo fundamental discernir en que momento se produce a súa devindicación.

As repercusións do imposto producíranse do seguinte xeito<sup>40</sup>:

“- Os propietarios deberán repercutir o imposto á empresa urbanizadora coa aprobación do proxecto de compensación.

- Esta entrega de bens é a retribución percibida pola empresa urbanizadora, que a recibe como pagamento anticipado. En consecuencia, devindícase tamén neste momento a súa prestación de servizos, de modo que a Xunta deberá autorrepercutir para si o imposto.

- Finalmente, tamén se producirá neste momento a autorrepercusión do imposto por parte dos propietarios –que teñan a condición de empresarios–, como consecuencia dos servizos recibidos da Xunta”.

No caso de que a XC se constituía mediante titularidade fiduciaria, se os propietarios tivesen transmitido a titularidade dos terreos, a XC debe entregar terreos a favor da empresa urbanizadora como pagamento dos servizos de urbanización realizados. Neste caso, a entrega de terreos da XC, neste caso promotora, á empresa urbanizadora

<sup>37</sup> Artigo 842.f da Lei 7/2012, do 29 de outubro, de modificación tributaria e orzamentaria de adecuación da normativa financeira para a intensificación das actuacións na prevención e loita contra a fraude.

<sup>38</sup> Consulta da Dirección Xeral de Tributos do 3 de novembro de 2016 (n. V4644-16).

<sup>39</sup> Resolución do TEAC do 2 de novembro de 2000.

<sup>40</sup> RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J., “Impuesto sobre el Valor Añadido en el proceso urbanístico: estado actual de la cuestión”, cit., p. 62.

“estará suxeita e non exenta, xa que, normalmente, o obxecto da transmisión estará constituído por parcelas edificables. En consecuencia, a Xunta deberá repercutir o imposto á empresa urbanizadora”<sup>41</sup>.

## 5 Conclusións

O sistema de compensación urbanística é o sistema de xestión privada por excelencia, no cal a iniciativa privada executa todo o proceso urbanizador e a Administración actuante opera como garante das actuacións realizadas pola XC. Malia a súa importancia, e da actividade que desenvolve, na urbanización de terreos existe un baleiro normativo en materia mercantil.

Polo tanto, as contas anuais da XC deben subministrar información económico-financeira útil para os seus usuarios, destacando á Administración actuante, pois debe exercer un control e supervisión das actividades desenvolvidas pola entidade urbanística colaboradora. Por este motivo, neste traballo damos resposta sobre que información económico-financeira deben subministrar as contas anuais da XC, propondo como se debe valorar e reflectir contablemente a constitución da dita entidade, na que toman especial relevancia as achegas de terreos mediante facultade ou titularidade fiduciaria, e a achega de medios materiais e humanos por parte da empresa urbanizadora para poder executar o proceso urbanizador. Ademais, este traballo é completado coa visión tributaria da constitución desta entidade urbanística colaboradora, analizando as particularidades nun tratamento fiscal privilexiado que caracterizou este sistema de xestión urbanística, estudando cada unha das achegas realizadas no marco da constitución da XC.

Os procesos urbanísticos, dada a súa dimensión, afectan a toda a sociedade, non só aos implicados directamente, polo que a Administración actuante debe servir como garante para que se execute baixo parámetros legais e cunha xestión eficiente, o que exige un estudo detallado desde o ámbito mercantil e tributario, cuestión realizada neste traballo.

## Bibliografía

- ARAGÓN, E., e HARO, J., “Uniones Temporales de Empresas: un análisis de su configuración económica y contable”, *Partida Doble*, n. 133, 2002.
- FERNÁNDEZ, TOMÁS, R., *Manual de derecho urbanístico*, Editorial Dykinson, Madrid, 2017.
- FERNÁNDEZ, T.-R., “Fiscalidad de las juntas de compensación: régimen fiscal de las juntas de compensación y de las operaciones relativas a las mismas”, *Revista Cemci*, n. 8, 2010.

<sup>41</sup> RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J., “Impuesto sobre el Valor Añadido en el proceso urbanístico: estado actual de la cuestión”, cit., p. 68.

- LASO BAEZA, J. L., “Modificaciones normativas del IVA y su repercusión en el funcionamiento ordinario de las juntas de compensación”, *Observatorio Inmobiliario y de La Construcción*, n. 85, 2017.
- LASO BAEZA, V., “La doctrina de la Dirección General sobre la reversión en la expropiación de suelos de propietarios no adheridos a una Junta de Compensación”, *Revista Crítica de Derecho Inmobiliario*, n. 755, 2016.
- LASO BAEZA, V., “El carácter obligatorio de la inscripción del Proyecto de Compensación y la exigibilidad de su cumplimiento a las Juntas de Compensación”, *Revista Crítica de Derecho Inmobiliario*, n. 765, 2018.
- LÓPEZ FARRÉ, F. J. (coord.), *Teoría y práctica de las juntas de compensación*, Editorial La Ley, El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados, Madrid, 2006.
- PÉREZ FADÓN-MARTÍNEZ, F. J., “Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados: Las Juntas de compensación fiduciarias están sujetas a la cuota gradual de documentos notariales del ITP y AJD. Comprobación de valor”, *Revista Carta Tributaria*, n. 2, 2015.
- PLATERO ALCÓN, A., “Las Uniones Temporales de Empresas en el Ordenamiento Jurídico Español”, *Revista Ratio Juris*, n. 12, 2017.
- RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J., “Impuesto sobre el Valor Añadido en el proceso urbanístico: estado actual de la cuestión”, *Jornada sobre Aspectos Tributarios del Urbanismo organizado por Revista de Derecho Urbanístico y Medio Ambiente*, Madrid, 2018.
- SILVA, M., “Uniones Temporales de Empresas: estructura y funcionamiento”, *Revista de Gestión Pública y Privada*, n. 15, 2010.
- VILLAR EZCURRA, J. L., RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J., NATERA HIDALGO, R., y MARTÍN FERNÁNDEZ, F. J., *Aspectos Tributarios de las Juntas de Compensación*, Editorial Aranzadi, Cizur Menor, 2002.