

Los incrementos de Patrimonio y las Juntas de Compensación Urbanística.

Francisco Javier HERREROS BASTERO
Abogado y miembro de la A.E.A.F.

1. INTRODUCCION.

Tanto la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas como la del Impuesto sobre Sociedades, contemplan las alteraciones patrimoniales que puedan producirse en los patrimonios de las personas sujetas a sus respectivos ámbitos, determinando que las ganancias o pérdidas que se produzcan o se manifiesten como consecuencia de la alteración del valor de dichos patrimonios, sean objeto del oportuno gravamen o minoren las rentas procedentes de otras fuentes, con las limitaciones establecidas a partir de 1985 por la Ley de modificación de la del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Una de estas alteraciones en la composición patrimonial puede provenir de determinadas actuaciones urbanísticas, y en concreto por la constitución de Juntas de Compensación, con las consiguientes aportaciones de fincas a las mismas y ulterior entrega de las parcelas urbanizadas.

estudios

2. LEGISLACION APLICABLE.

- Real Decreto 1346/1976, de 9 de abril, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley sobre Régimen del Suelo y Ordenación Urbana.
- Real Decreto 3288/1978, de 25 de agosto, por el que se aprueba el Reglamento de Gestión Urbanística para el desarrollo y aplicación de la Ley sobre Régimen del Suelo y Ordenación Urbana.
- Real Decreto 2384/1981, de 3 de agosto, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
- Real Decreto 2631/1982, de 15 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades.

3. ESTUDIO SISTEMATICO.

3.1. La actuación urbanística.

La ejecución urbanística requiere de unos previos pasos, tendentes a la preparación, formulación y aprobación de planes generales (sin perjuicio de los Planes Directores Territoriales de Coordinación) o especiales de ordenación o de proyectos de actuación urbanística, los cuales podrán abarcar zonas supramunicipales, o bien limitarse a unos determinados polígonos dentro del territorio municipal, que tendrán como consecuencia inmediata la calificación del suelo como urbano o urbanizable que, a su vez, permitirá el aprovechamiento urbanístico, tanto público como privado.

Corresponde a los Organismos públicos y a los Entes locales la formulación y aprobación de los planes y proyectos de actuación urbanística, si bien la Ley prevé el concurso de los particulares (art. 26 Ley del Suelo), voluntario o forzoso, e incluso su iniciativa (art. 52 de la misma Ley) para formar planes municipales, especiales y proyectos de urbanización, aunque en todos los casos la aprobación final viene atribuida a la Administración, sin perjuicio de las facultades revisorias jurisdiccionales.

El esquema enunciado en el párrafo anterior, y seguido a lo largo de este trabajo, no resulta sustancialmente modificado por el Proyecto de Ley de Reforma del Régimen Urbanístico y Valoración del Suelo (Boletín Oficial de las Cortes Generales-Congreso de los Diputados, de 22 de mayo de 1989).

estudios

La actuación urbanística administrativa afectante a los derechos de los particulares puede producirse por alguno de los tres cauces siguientes:

- * Expropiación.
- * Cooperación.
- * Compensación.

Por el primero, la titularidad de un terreno, con plenos efectos, se transmite a un tercero, ya sea el Organismo administrativo o la entidad o empresa privada concesionaria de la ejecución del plan. También puede ser sujeto activo de la expropiación una Junta de Compensación. En todos estos casos se produce una real alteración de composición patrimonial, ya que se extrae una finca del dominio de un particular y, a cambio, se le entrega dinero. En definitiva, se trata de una venta forzosa basada en el interés público, prevalente sobre el privado.

Por el segundo, unos propietarios aportan el suelo de cesión obligatoria y la Administración actuante ejecuta las obras de urbanización con cargo a aquéllos. En este procedimiento quedan incluidos ab initio todos los propietarios afectados, que podrán constituir asociaciones administrativas para colaborar con la Administración en la ejecución de las obras de urbanización.

Por el tercero, los propietarios aportan los terrenos de cesión obligatoria y realizan a su costa la urbanización, constituyéndose en Junta de Compensación, salvo que todos los terrenos pertenezcan a un solo titular.

La similitud entre el segundo y el tercer procedimiento es grande. Sin embargo, pueden señalarse como diferencias sustanciales las siguientes:

- * En el sistema de cooperación no se transmite la titularidad ni facultad de disposición alguna a ningún Ente. En cambio, en el de compensación, la titularidad dominical puede transferirse a la Junta.
- * El sistema de cooperación exige la concurrencia de varios propietarios y, por tanto, la reparcelación de los terrenos urbanizados, aunque pueda finalmente no ser necesaria la reparcelación. En cambio, el de compensación permite que sea uno solo el propietario afectado siempre que no sea precisa la constitución de una Junta de Compensación.

No son objeto de este estudio los dos primeros sistemas, salvo en sus concomitancias con el tercero, en cuyo examen, especialmente sus consecuencias fiscales, procuraremos centrarnos.

estudios

3.2. Naturaleza jurídica del sistema.

Con arreglo al sistema de compensación, la Administración elabora un plan de actuación urbanística sobre una zona determinada, comprensiva de una mayor o menor superficie, dato éste que es irrelevante. En cambio, y esto sí es fundamental, a diferencia de lo que ocurre con la expropiación, que puede afectar a un solo propietario, en la constitución de una Junta de Compensación se requiere no sólo la concurrencia de diversos sujetos titulares de derechos dominicales, sino también la afectación de diferentes fincas, colindantes o no.

La doctrina más caracterizada parece unánime en considerar la dificultad existente en la calificación jurídica de la figura de la compensación urbanística en su aspecto relativo a la propiedad de los terrenos. En efecto, no se produce una transmisión de propiedad en favor de la Junta y de ésta otra vez a los propietarios, sino que éstos mantienen en todo momento su derecho, aunque con una cierta limitación de ejercicio; pero cabe que por vía expropiatoria la Junta, dotada de personalidad jurídica, adquiera la finca de un propietario discrepante. Tampoco se producen donaciones ni liberalidades, ya que todos los propietarios participan proporcionalmente en las cargas y beneficios de la urbanización, aunque alguno, a la postre, puede recibir un terreno no proporcional al que aportó a la compensación. Y tampoco se puede hablar de permuta, para cuya existencia se requeriría el cambio de una finca por otra, con las consiguientes mutaciones titulares.

Según el artículo 126.1 Ley del Suelo (L.S.), en el sistema de compensación los propietarios aportan los terrenos de cesión obligatoria para la reordenación del polígono o unidad de actuación previamente delimitado, realizan a su costa la urbanización en los términos y condiciones que se determinan en el Plan o Programa de Actuación Urbanística y se constituyen en Junta de Compensación. La no incorporación voluntaria supone la expropiación de los terrenos de los propietarios en favor de la Junta constituida por la mayoría (arts. 168 del Reglamento de Gestión Urbanística y 127.1 de la Ley del Suelo).

Se realiza una asunción, por parte de los propietarios reunidos, de la gestión del proceso entero de ejecución del Planeamiento en todas sus posibles facetas. Los propietarios del suelo, con solidaridad de beneficios y cargas, gestionarán y ejecutarán la urbanización de un polígono o unidad de actuación.

La Junta de Compensación no requiere, para su válida constitución y legal funcionamiento, la transmisión a ella de la propiedad de los terrenos

estudios

incorporados a la gestión por compensación. Ello quiere decir que los respectivos propietarios conservan la propiedad de los terrenos, sin que por parte de la Junta de Compensación se produzca adquisición alguna de propiedad de los mismos.

Como fundamento legal a lo que acabamos de señalar podemos citar, entre otros, los siguientes artículos:

Artículo 126.1 Ley del Suelo:

“Los propietarios aportan los terrenos de cesión obligatoria, realizan a su costa la urbanización y se constituyen en Junta de Compensación.”

Artículo 157.1 Reglamento de Gestión Urbanística:

“El sistema de compensación tiene por objeto la gestión y ejecución de la urbanización de un polígono o unidad de actuación por los propietarios del suelo mismo, con solidaridad de beneficios y cargas.”

Artículo 129 de la Ley del Suelo:

“1. La incorporación de los propietarios a la Junta de Compensación no presupone, salvo que los Estatutos dispusieran otra cosa, la transmisión a la misma de los inmuebles afectados a los resultados de la gestión común.

2. Las Juntas de Compensación actuarán como fiduciarias con pleno poder dispositivo sobre las fincas pertenecientes a los propietarios miembros de aquéllas.”

Es definitivo al respecto el artículo 130.3 de la Ley del Suelo, que establece: “El incumplimiento por los miembros de la Junta de las obligaciones y cargas impuestas por la presente Ley habilitará a la Administración actuante para expropiar sus respectivos derechos en favor de la Junta de Compensación, que tendrá la condición jurídica de beneficiaria.” Precepto y expropiación que solamente tienen sentido sobre la base de que los propietarios conserven la propiedad de los terrenos, pues si hubieran pasado a ser propiedad de la Junta de Compensación, tal expropiación sería imposible jurídicamente y de hecho.

Podemos concretar todo lo dicho hasta el momento en que la característica de la actuación por compensación, a través de la Junta, es la gestión común para la ejecución del planeamiento y la distribución de beneficios y cargas de la urbanización de los terrenos con arreglo a las previsiones de aquél para compensar unas y otras, sin transmisión de la propiedad de éstos a la Junta, para lograr la acomodación de los terrenos y su urbanización a los imperativos del planeamiento, sin implicar necesariamente

estudios

en ello transmisiones ni cuestiones de dominio.

Igualmente, la adjudicación de solares que se efectúen a favor de los propietarios, miembros de la Junta de Compensación, en proporción a los terrenos incorporados por éstos no reviste un carácter o naturaleza jurídica de transmisión, enajenación o venta, sino pura y simple atribución de un terreno transformado física o materialmente a través de las operaciones urbanísticas necesarias al efecto, realizadas por un Organo encargado exclusivamente de llevarlos a cabo para acomodar los terrenos al planeamiento.

Las fincas aportadas no pierden nunca su vinculación dominical a su propietario, participante en la compensación, por lo que su relación con la gestión común no es otra que el de medio físico de recepción de las ventajas del sistema de actuación.

Tampoco nos encontramos ante una permuta, pues nos basta ver cómo viene definida por el Código Civil en su artículo 1538: "La permuta es un contrato por el que cada uno de los contratantes se obligará a dar una cosa para recibir otra".

En la permuta se realiza un trueque de derechos de propiedad, cosa que no ocurre en el supuesto que nos ocupa, pues los terrenos que se ceden a la Junta de Compensación para su urbanización y su adjudicación posterior a los propietarios, en ningún momento suponen la pérdida del derecho de propiedad de éstos sobre aquéllos. Por ello no se da la condición primera y básica de la permuta consistente en la pérdida del derecho de propiedad sobre un bien para adquirirlo sobre otro diferente.

Ahora podemos llegar al centro de la cuestión. Si no existe una transmisión de propiedad ni una permuta, ¿ante qué figura jurídica nos encontramos?

A nuestro entender nos encontramos ante una subrogación real, entendiendo como tal la sustitución jurídica de un bien por otro en el patrimonio de una misma persona, de tal modo que el bien nuevo ocupe el lugar del bien antiguo para ser sometido a su mismo régimen. Dos son las características de la subrogación real:

- Un cambio de cosas o elementos patrimoniales dentro de una situación jurídica. Una cosa reemplaza o sustituye a otra. Debe existir una relación de causalidad o un círculo de conexión entre la salida de una cosa de la situación jurídica en cuestión y la entrada de otra, que puede producirse en virtud de un negocio jurídico de enajenación o cuando media un suceso o accidente (expropiación, siniestro, etc.).

estudios

- La persistencia, inmutabilidad, continuidad o identidad de la misma situación jurídica, a pesar del cambio real operado, cambio que, por otra parte, puede ser de muy distinto grado, en función de la mayor o menor similitud registral entre la finca inicial y la adjudicada.

3.3. Impuesto sobre la Renta.

A efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, cabría analizar ahora si la operación que nos ocupa se puede considerar una alteración patrimonial en la composición del patrimonio del sujeto pasivo, persona física, a efectos de incremento o disminución de patrimonio sujeto a este impuesto.

Los incrementos y disminuciones patrimoniales de las personas físicas vienen regulados en los artículos 76 y 77 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas:

Artículo 76. Concepto de incremento o disminución de patrimonio.

“Son incrementos o disminuciones de patrimonio las variaciones en el valor del patrimonio del sujeto pasivo cuando se pongan de manifiesto con ocasión de cualquier alteración en la composición de aquél, sin perjuicio de lo dispuesto en los artículos 78, 79 y 80 de este Reglamento.”

Artículo 77. Alteraciones patrimoniales.

“1. A los efectos de lo previsto en el artículo anterior, constituyen alteraciones en la composición del patrimonio del sujeto pasivo:

- a) La transmisión onerosa o lucrativa de cualquier elemento patrimonial, incluso la derivada de la venta forzosa de bienes del sujeto pasivo, en virtud de procedimientos judiciales o administrativos seguidos contra el mismo en los que se acuerde la traba o embargo, llegándose a la enajenación de los bienes afectados, así como los que se deriven de expropiación forzosa.
- b) La incorporación al patrimonio del sujeto pasivo de dinero, bienes o derechos.
- c) La sustitución de un derecho que forma parte del patrimonio del sujeto pasivo por otros bienes o derechos que se incorporen a dicho patrimonio como consecuencia de la especificación o del ejercicio de aquél.
- d) La cancelación de obligaciones con contenido económico.
- e) La permuta de bienes o derechos patrimoniales.

estudios

f) Las pérdidas habidas que se justifiquen por el sujeto pasivo.”

A la vista de los textos transcritos puede afirmarse que no estaría comprendido dentro del punto 1.a) del artículo 77 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, que recoge las transmisiones onerosas o lucrativas, ni del punto 1.e) que recoge la permuta de bienes o derechos patrimoniales, pues ya hemos demostrado que no nos encontramos frente a ninguna de ambas figuras. Tampoco estaría comprendido en los puntos 1.b), d) y f) por razones obvias, dada la naturaleza de la operación.

Más discutible sería el determinar si estaría comprendido dentro del punto 1.c) del mismo artículo, por lo que convendrá su comentario.

Si tenemos en cuenta que el derecho inicial del propietario afectado (sea total o parcial; por ejemplo: usufructo) es idéntico al que ostenta al final del proceso, no cabe sino concluir que no existe sustitución de un derecho por otro distinto, ya que el derecho ha sido y es en todo momento el mismo. De aquí se deriva que es impensable la sustitución de un derecho por otro bien, ya que el derecho afectaba a un terreno y se sigue ostentando igual derecho sobre el mismo terreno, lo único que ha ocurrido es que los linderos y la superficie han podido variar: salvando las distancias, la situación podría equipararse a la que se produce en la disolución del condominio; no porque se disuelva la titularidad comunitaria se cambia un derecho por otro ni, mucho menos, un derecho por un bien, ni un bien por otro: el derecho y el bien siguen siendo los mismos.

Con ello llegamos a la especificación de derechos. ¿Cabe afirmar que la recepción del terreno urbanizado constituye una especificación de derechos de cada propietario?

El más claro ejemplo de la figura de la especificación de derechos se produce en el supuesto de liquidación de una sociedad mercantil. Hasta aquel momento, el socio ostentaba un derecho a obtener una parte alícuota del patrimonio social en caso de disolución y liquidación de la compañía, en función de su participación en el capital social.

Por tanto, para que se produzca una especificación de derechos se requerirá:

- * La existencia de un bien o patrimonio unitario perteneciente en plena propiedad a un ente dotado de personalidad jurídica distinta de la de las personas que la componen.
- * La existencia de una o más personas que, a su vez, son propietarias del ente jurídico.

estudios

- * Un derecho indeterminado sobre el patrimonio resultante de la disolución societaria.
- * La disolución de la sociedad y, por ende, la distribución de su patrimonio, proporcionalmente, entre sus socios, quienes en esta forma concretan su derecho sobre uno o más bienes, que pasan a integrarse en su patrimonio y que puede generar un condominio a su vez.

Veamos si estas características pueden predicarse de la figura de la compensación:

- * La Junta de Compensación, aun dotada de personalidad jurídica propia, no ostenta normalmente un patrimonio propio, separado e independiente.
- * Ninguna de las personas que aportan sus fincas a la Junta ostentan derechos dominicales sobre ella, toda vez que constituye una asociación de tipo administrativo desprovista de capital.
- * No existe un derecho indeterminado sobre el patrimonio resultante, porque no existe tal patrimonio ni el derecho es indeterminado: cada propietario ostenta un derecho pleno sobre su finca y, como consecuencia, a recibir la parte proporcional de terreno que le corresponda una vez realizada la urbanización. En cambio, si no se produjese la urbanización, simplemente desaparecería la Junta, sin que nadie recuperase o recibiera nada, porque nada había entregado o perdido, salvo un cierto derecho temporal de utilización y disposición.
- * La entrega de las fincas resultantes no crea un nuevo derecho de propiedad ni concreta o especifica ningún derecho; sólo concreta las características físicas que, en adelante, tendrá cada finca.
- * Por la entrega de las fincas a la Junta de Compensación no puede generarse en modo alguno un condominio. Si éste existe necesariamente debe ser preexistente.

En definitiva, no es tampoco aplicable el concepto de especificación de derechos, por lo que no existe incremento de patrimonio gravable en el Impuesto sobre la Renta.

Cierto que la finca resultante tendrá un valor distinto del inicial, como consecuencia de las obras realizadas y, quizás, de la alteración de calificación urbanística. Pero ello debe entenderse, por un lado, como resultado

estudios

de la actividad económica del propietario y, por tanto, como un incremento del coste de adquisición; por otro, como un aumento del valor de realización, por causas ajenas al propietario, capaz de generar en su día un incremento patrimonial. En cualquier caso no existirá alteración, ni incremento patrimonial gravable en tanto no se produzca la venta.

3.4. Impuesto sobre Sociedades.

En los supuestos en que los propietarios de los terrenos a urbanizar por la Junta de Compensación sean sujetos de derechos y obligaciones con personalidad jurídica que no estén sometidos al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y por el contrario, sí estén sometidos al Impuesto sobre Sociedades, ya sea por ser sociedades, asociaciones, corporaciones, etc., cabrá ver, a los efectos de este impuesto, si se consideran alteraciones patrimoniales susceptibles de generar incrementos o disminuciones patrimoniales, gravados por el Impuesto de Sociedades, las entregas de terrenos a la Junta de Compensación por los propietarios miembros de la misma y las posteriores adjudicaciones de solares a los propietarios.

Los incrementos y disminuciones patrimoniales gravados por el Impuesto de Sociedades, vienen regulados en el artículo 15 de la Ley y en los artículos 126 y 155 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, y en concreto definidos en los artículos 126 y 127:

Artículo 126. Incrementos y disminuciones patrimoniales.

“1. Son incrementos o disminuciones de patrimonio, las variaciones en el valor del patrimonio del sujeto pasivo cuando se pongan de manifiesto con ocasión de cualquier alteración en la composición de aquél, sin perjuicio de lo dispuesto en los artículos siguientes.

2. Se computarán como incrementos de patrimonio, los que se pongan de manifiesto por simple anotación contable, salvo los expresamente autorizados por preceptos legales.

3. En ningún caso se computarán como disminuciones de patrimonio las que se pongan de manifiesto por simples anotaciones contables, salvo que la reducción del valor en cuentas de los elementos del activo, se realice de conformidad con lo que establecen las Leyes de Sociedades Anónimas y Responsabilidad Limitada, que a estos efectos se considerarán aplicables a todos los sujetos pasivos por este impuesto.”

estudios

Artículo 127. Alteraciones patrimoniales.

“1. A los efectos de lo previsto en el artículo anterior constituyen alteraciones en la composición del patrimonio del sujeto pasivo:

- a) La transmisión onerosa o lucrativa de cualquier elemento patrimonial, incluso la derivada de la venta forzosa de bienes del sujeto pasivo, en virtud de procedimientos judiciales o administrativos seguidos contra el mismo en los que se acuerda la traba o embargo, llegándose a la enajenación de los bienes afectados, así como la que se derive de expropiación o enajenación forzosa.
- b) La incorporación al patrimonio del sujeto pasivo de dinero, bienes o derechos.
- c) La sustitución de un derecho que forme parte del patrimonio del sujeto pasivo por otros bienes o derechos que se incorporen a dicho patrimonio como consecuencia de la especificación o del ejercicio de aquél.
- d) La cancelación de obligaciones con contenido económico.
- e) La permuta de bienes o derechos patrimoniales.
- f) Las pérdidas habidas que se justifiquen por el sujeto pasivo, no debidas a rendimientos netos negativos.
- g) Las indemnizaciones percibidas que no correspondan a operaciones o valores de explotación.
- h) La enajenación o amortización de acciones propias adquiridas previamente.
- i) Las reducciones de capital con devolución de aportaciones a los socios mediante entrega de bienes, incluso en los casos de disolución de la sociedad.
- j) La enajenación de derechos de suscripción, cuando se aplique el sistema establecido en el apartado 2 del artículo 75 de este Reglamento.

2. Asimismo, se estimará que existe alteración del patrimonio del sujeto pasivo cuando la Administración descubra o, de otro modo, determine la existencia de elementos patrimoniales que no figurasen en la contabilidad del sujeto pasivo o, aun cuando figurando, no constasen en el balance presentado con la declaración de este impuesto.”

Al igual que en los supuestos en que los propietarios de los terrenos sean personas físicas, las entregas de terrenos a la Junta de Compensación y las posteriores adjudicaciones de solares a los propietarios miembros de dichas Juntas, en proporción a los terrenos incorporados por los mismos, en el caso de que dichos propietarios sean sujetos pasivos del Impuesto



estudios

sobre Sociedades, no están comprendidas en ninguno de los supuestos que el artículo 126 en relación al 127 considera alteraciones patrimoniales.

Valdrá aquí decir el mismo argumento respecto del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, pues la operación jurídica es la misma. Lo único que varía es la naturaleza del sujeto propietario de los terrenos, y como sea que las regulaciones de ambos impuestos en relación a incrementos y disminuciones patrimoniales son bastante parejas, no hace falta añadir nada a lo dicho.

3.5. Impuesto Municipal de Plusvalía.

El artículo 87.1 del Real Decreto 3250/1976, de 30 de diciembre, con redacción casi idéntica a la que ahora recoge el artículo 105 de la Ley 39/88, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales, ya disponía que constituye el objeto del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos el que hayan experimentado durante el período de imposición los terrenos cuya propiedad se transmita por cualquier título o aquellos sobre las que se constituya o transmita cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio.

Este impuesto se devenga:

- 1) Cuando se transmita la propiedad del terreno a título oneroso o gratuito, entre vivos o por causa de muerte, en la fecha de la transmisión. El período impositivo quedará determinado por la fecha de adquisición del terreno y la fecha de transmisión del mismo.
- 2) Cuando se constituya o transmita cualquier derecho real de goce limitativo del dominio, en la fecha en que tengan lugar la constitución o transmisión.

Visto el objeto de este impuesto municipal, en el aspecto que ahora interesa, debemos examinar si las operaciones objeto de este estudio están sujetas o no a este tributo y qué consecuencias jurídicas cabe extraer. Son muy claros al respecto los artículos 129.3 de la Ley del Suelo y 171 del Reglamento de Gestión Urbanística: "Las transmisiones de terrenos que se realicen como consecuencia de la constitución de la Junta de Compensación por aportación de los propietarios del polígono o unidad de actua-

estudios

ción, en el caso de que así lo dispusieran los Estatutos, o en virtud de expropiación forzosa, y las adjudicaciones de solares que se efectúen a favor de los propietarios miembros de dichas Juntas y en proporción a los terrenos incorporados por aquéllos (...) no tendrán la consideración de transmisiones de dominio a los efectos de la exacción del arbitrio sobre el incremento del valor de los terrenos”.

Las normas transcritas están contemplando dos supuestos en los que la titularidad dominical se transmite de una persona (propietario) a otra (la Junta), bien sea porque los Estatutos de la Junta así lo prevén, bien sea porque se haya producido una expropiación. En cualquiera de ambos casos se produce una extracción de un bien de la titularidad de uno para pasar a la del otro, incluso con reflejo registral. Pues bien, la ley entiende que no deben sujetarse a imposición estas transmisiones, porque asimismo entiende que no son unas reales transferencias del poder de disposición, sino que se trata de una mera apariencia formal, ya que la voluntad real de las partes es configurar un negocio fiduciario o eliminar un posible impedimento del proyecto de urbanización derivado de la renuencia de algún propietario a participar en la finalidad conjunta; propietario al que, de todos modos, se le prima con la exoneración del impuesto que le correspondería satisfacer.

Ciertamente que la propia norma se cuida de señalar que la no sujeción tributaria lo es a efectos de este impuesto ahora contemplado y, por tanto, no a los efectos de otro gravamen fiscal; pero ello no impide que nos transmita su fundamentación última: en los supuestos de transmisión de la propiedad del terreno, porque así se haya estatuido, no se considera que se produzca una transmisión real de la propiedad, sino una transmisión puramente aparente.

Y si ello es así en tal supuesto, es claro que ni siquiera cabe considerar como transmisión aparente aquel otro supuesto en que no se transmite la propiedad, sino que únicamente se entrega un poder de disposición limitado a la realización de la urbanización con el mandato de que se reparcelen los terrenos y se pongan nuevamente a disposición de los propietarios con las características físicas resultantes.

Otra cuestión totalmente distinta será que alguno o todos los propietarios reciban más de lo que proporcionalmente les corresponda con arreglo a su aportación inicial: en tal caso, sí operará el gravamen, porque es claro que hay una transmisión de un terreno que antes no le pertenecía. Pero ello no hace sino reafirmarnos en nuestra opción anterior.

estudios

3.6. Impuesto sobre el Valor Añadido.

Las Juntas de Compensación (Entidades urbanísticas colaboradoras de carácter jurídico-administrativo, con personalidad propia e independencia y plena capacidad jurídica, una vez inscritas en el Registro de Entidades Urbanísticas Colaboradoras), tienen la consideración de empresarios o profesionales de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 6 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, al realizar con habitualidad actividades empresariales o profesionales, y en concreto las especificadas en su epígrafe 3.2.: "Operaciones de urbanización de terrenos...". El artículo 4.1. del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido dispone que están sujetas al Impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por empresarios o profesionales, incluso las realizadas por las Juntas de Compensación en favor de los respectivos miembros.

El art. 8.21 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, y el artículo 13.21 de su Reglamento, disponen que están exentas de este Impuesto "las entregas de terrenos que se realicen como consecuencia de la aportación inicial a las Juntas de Compensación por los propietarios de terrenos comprendidos en polígonos de actuación urbanística y las adjudicaciones de terrenos que se efectúen a los propietarios citados por las propias Juntas en proporción a sus aportaciones".

La exención se extiende a las entregas de terrenos a que dé lugar la reparcelación en las condiciones señaladas en el párrafo anterior.

Cuando el valor de los solares adjudicados a un propietario exceda del que proporcionalmente corresponda a los terrenos aportados deberá tributar el exceso por este impuesto así como por los demás, como ya se ha ido indicando al tratar los diferentes impuestos.

Esta exención estará condicionada al cumplimiento de los requisitos exigidos por la legislación urbanística.

Por el contrario, están sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido las adjudicaciones de terrenos urbanizados efectuadas por las Juntas de Compensación a favor de cualquier sujeto que no sean los propietarios que realizaron la aportación inicial a las mismas. Igualmente, están sujetas al impuesto las ventas de los terrenos que previamente hubiesen sido adjudicados a sus miembros por las Juntas de Compensación, cuando fuesen empresarios o profesionales y los terrenos vendidos formasen parte integrante de su patrimonio empresarial o profesional.

Ahora bien, conviene no olvidar que el IVA somete a tributación en su ámbito a todo acto por el que un bien se extraiga de un patrimonio empresarial y pase a depender de otro empresario o de un patrimonio

estudios

no empresarial, aunque coincida el titular jurídico de ambos, sin que este traspaso deba serlo necesariamente a título de dueño, sino que bastará el traslado del poder de disposición; es decir, la mera posesión unida al disfrute. De ahí la posibilidad de que la transferencia de un bien pueda ser gravada en este impuesto como un concepto de prestación de servicios, o incluso que sea factible someter a imposición el autoconsumo. En definitiva, el impuesto atiende más a conceptos económicos que jurídicos y, por tanto, no es significativo ni altera los criterios aquí sostenidos.

3.7. Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

El objeto de gravamen de este impuesto viene prefijado por tres figuras distintas, que en cierto modo constituyen tributos diferenciados.

- Las transmisiones patrimoniales onerosas que no constituyan actos propios de la actividad empresarial o profesional, para cuya determinación deberá relacionarse el acto con la regulación del IVA.
- Las operaciones societarias.
- Los actos jurídicos documentados.

De los tres conceptos impositivos, sólo el primero afecta a este estudio.

Los artículos 129 de la Ley del Suelo y 171 del Reglamento de Gestión Urbanística declaran que están exentas del Impuesto General sobre Transmisiones Patrimoniales y del de Actos Jurídicos Documentados "las transmisiones de terrenos que se realicen como consecuencia de la constitución de la Junta de Compensación por aportación de los propietarios del polígono o unidad de actuación, en el caso de que así lo dispusieran los Estatutos, o en virtud de expropiación forzosa y las adjudicaciones de solares que se efectúen a favor de los propietarios miembros de dichas Juntas, y en proporción a los terrenos incorporados por aquéllos.

La referida exención se mantiene vigente, toda vez que ha sido recogida expresamente por el artículo 48.1.B 7) del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y en el artículo 59.1.b.7) de su Reglamento, si bien estos últimos artículos reconocen que la misma exención es aplicable a los contratantes a que dé lugar la reparcelación en los supuestos de cooperación, siempre que se respeten las condiciones ya señaladas y, en todos los casos, se cumplan las normas urbanísticas.

estudios

La exención es claro que se concede para los supuestos en que la titularidad formal de las fincas se transmite a la Junta de Compensación, bien porque así lo hayan establecido sus Estatutos, o porque medie un procedimiento expropiatorio, ya que de no concurrir ninguna de estas circunstancias nos hallaremos ante un supuesto de no sujeción por carencia de hecho imponible. Bien es cierto que en tales casos se suscitará la duda de si procede el devengo por el concepto de Actos Jurídicos Documentados, a lo que debemos responder que no procede tal gravamen a su tipo proporcional, toda vez que en el Registro de la Propiedad únicamente se efectuará una anotación marginal de afectación de fincas; pero no una inscripción, que es uno de los requisitos exigidos por el artículo 42 del Reglamento del Impuesto, amén de que para tal anotación no será precisa la existencia de escritura notarial, que es otro de los requisitos. Bastando un mero documento administrativo para producirse la anotación marginal, tampoco éste resultará gravado al tipo fijo aplicable a folios o pliegos, por haber quedado suprimido en virtud de la Ley de 24 de diciembre de 1986.

Por el contrario, el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales se aplicará en las enajenaciones o ventas a terceros de los terrenos urbanizados, y en las transmisiones a los propietarios afectados por el polígono de compensación sólo cuando se den los supuestos de desproporción de valor entre las fincas aportadas y las adjudicadas finalmente por la Junta de Compensación y, naturalmente, no proceda la sujeción efectuada por IVA.

Finalmente, cabría señalar que el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales no se aplicará ni a la constitución, ni a la modificación, ni a la disolución de la Junta de Compensación, porque no son una Sociedad desde el punto de vista del Derecho Civil o Mercantil, ni siquiera desde el punto de vista del Derecho Fiscal, sino unas meras Asociaciones Administrativas, desprovistas de capital. No hay socios, sino cuotas con que contribuir los asociados a la actuación pública que la Junta realiza en sustitución de la Administración actuante.

4. CORRESPONDENCIA DE FINCAS.

A lo largo de todo nuestro estudio, el hilo conductor que sustenta la opinión contraria a cualquier incidencia impositiva ha sido la adjudicación final a los propietarios de fincas en forma proporcional a sus aportaciones iniciales, de tal forma que, de existir dicha proporción, no puede afirmarse que se produzca una alteración patrimonial, sino una mera subrogación real.



estudios

Pero también habla la ley de otro requisito, ligado a la existencia de la subrogación real, y es el de que las fincas adjudicadas se correspondan con las iniciales.

Así lo establece el artículo 122 del Reglamento de Gestión Urbanística: "El acuerdo de reparcelación producirá, por sí mismo, la subrogación, con plena eficacia real, de las antiguas por las nuevas parcelas, siempre que quede claramente establecida la correspondencia entre unas y otras. Cuando se opera la subrogación real, las titularidades existentes sobre las antiguas fincas quedarán referidas, sin solución de continuidad, a las correlativas fincas resultantes adjudicadas en su mismo estado y condiciones (...). Cuando no haya una exacta correspondencia entre las fincas adjudicadas y las antiguas, el acuerdo constituirá un título de adquisición originaria a favor de los adjudicatarios...".

Artículo, el citado, que resulta matizado por el 167, apartado g) del Reglamento de Gestión Tributaria, en el que se establece que las bases de actuación de la Junta contendrán las reglas para la adjudicación a sus miembros de las fincas resultantes en proporción a los bienes o derechos aportados, lo que se complementa por el artículo 172.b), a cuyo tenor la Junta formulará un proyecto de compensación en el que se incluirá la descripción de las fincas resultantes, expresándose respecto de cada una la antigua a que corresponda o el derecho que da lugar a la adjudicación.

Evidentemente, la correspondencia que exige la norma no se refiere, ni puede referirse, a una exacta identidad entre la finca antigua y la nueva adjudicada, que imposibilitaría la realización del planeamiento urbanístico, sino que tiende a salvar aquellos supuestos en los que, por desaparición total de la finca originaria, se adjudica una finca de nueva creación, que requiere de su inmatriculación previa como tal en el Registro de la Propiedad. Por tanto, no se establece propiamente un nuevo derecho, sino que se arbitra el título que permitirá a uno o más propietarios resarcirse por lo que aportaron, porque, como señala MARTIN MARCOS JIMENEZ, "por acuerdo con el propietario interesado, el pago por reparcelación podrá realizarse mediante la constitución de un derecho de superficie, de propiedad horizontal, o cualquier otro, e incluso por adjudicación de fincas sitas fuera de la zona. Las diferencias existentes se compensarán en metálico".

Pero de ahí no puede derivarse que se haya producido una real alteración patrimonial, precisamente por aquel carácter de transmisión meramente formal que antes señalábamos, alteración que, por otra parte, afectaría exclusivamente a uno o algunos de los propietarios implicados, para los que se daría un trato diferenciado respecto de los restantes. Otra cosa

estudios

sería que se interpretase que la ley fiscal quiere gravar no las alteraciones de patrimonio, sino la constatación en un momento dado de una diferencia de valor, gravándolo como si de un impuesto a cuenta se tratase. En modo alguno puede ser esto aceptado, ya que significaría tanto como crear un nuevo impuesto sin amparo legal, al tiempo que podría llegar a permitir el gravamen por la mera alteración administrativa de los valores catastrales.

5. POLIGONO DISCONTINUO.

De la cita doctrinal antes efectuada nos surge una posible variante, al contemplar la facultad de que en la Junta de Compensación y, por tanto, en la reparación final, se vea involucrada una finca separada físicamente del resto del polígono de actuación. La vigente legislación urbanística, especialmente la Ley del Suelo y el Reglamento de Parcelaciones y Reparcelaciones de 7 de abril de 1966, y el mismo espíritu mantiene el Proyecto de Ley de Reforma del Régimen Urbanístico, permite que en un polígono de actuación resulten afectadas parcelas no contiguas, con la única condición de que no resulten perjudicados terceros propietarios.

Así lo ha entendido el Tribunal Supremo en su sentencia de 22-6-1981, en la que afirma que todo ámbito espacial que sea susceptible de reparcelación cumple "per se" las exigencias legales para poder ser una unidad de actuación urbanística y que, en este sentido amplio, el artículo 78.3 del Reglamento de Gestión Urbanística admite o consagra legalmente la posibilidad de que la reparcelación se efectúe sobre parcelas no contiguas, sino aisladas, esto es, de unidades discontinuas, al prescribir que "en suelo urbano, y en los casos de reparcelación voluntaria, la unidad reparcelable podrá ser discontinua e incluso referirse a parcelas aisladas".

No añade ningún elemento nuevo o distorsionador el hecho de que alguna de las parcelas implicadas no sea propiedad de particulares, y sí del Ayuntamiento o de otro Ente Público, toda vez que el artículo 165 de la Ley del Suelo autoriza la cesión de terrenos del Patrimonio municipal, de donde se sigue que ningún impedimento debe haber para que la Administración participe en el plan de urbanización o de reparcelación.

Por ninguna de las características especiales señaladas se produce alteración de la tesis sustentada, puesto que, en cualquier caso, deberá darse cumplimiento a lo prescrito por el artículo 99 de la Ley del Suelo, a cuyo tenor el derecho de los propietarios será proporcional a la superficie de las

estudios

parcelas respectivas en el momento de la aprobación de delimitación del polígono, al tiempo que se procurará, siempre que sea posible, que las fincas adjudicadas estén situadas en lugar próximo al de las antiguas propiedades de los mismos titulares. En cualquier caso, el acuerdo aprobatorio del proyecto de reparcelación producirá, según el artículo 100 de la Ley citada, el efecto de la subrogación, con eficacia real plena, de las antiguas por las nuevas parcelas.

6. OTROS SUPUESTOS DE COMPENSACION.

En los apartados anteriores hemos contemplado el supuesto general de entrega a los propietarios de los solares resultantes, en proporción a los que aportaron a la Junta de Compensación. Pero la propia normativa de la Ley del Suelo y su desarrollo posterior autorizan no sólo otras formas de adjudicación, sino que del aprovechamiento urbanístico se benefician personas distintas, tales como propietarios de fincas ajenas al polígono de actuación que se ven afectados por él en sus derechos, o bien empresas urbanizadoras que participan en la urbanización.

Aunque no es propósito de este estudio contemplar la totalidad de la posible problemática derivada del sistema de compensación, en sus aspectos de derecho sustantivo, hipotecario, administrativo y tributario, la incidencia de este último obliga a considerar las posibles consecuencias en orden al gravamen como incrementos de patrimonio de las adjudicaciones en forma distinta a la atribución de solar, o de la adjudicación a persona distinta del propietario aportante.

6.1. Adjudicación no proporcional.

En estos casos, en los que se adjudica una finca superior a la que proporcionalmente correspondería, al no mantenerse la correspondencia entre la finca aportada y la que se recibe a cambio, no parece que pueda sustentarse la existencia de una subrogación real, por lo que se daría la figura de alteración patrimonial, con efectividad plena en cuanto a la consideración de la existencia de una diferencia de valor entre el bien inicial aportado y el recibido a cambio.

estudios

6.2. Adjudicación de otro derecho.

Por razón de la específica actuación urbanística realizada, puede ocurrir que a uno o más propietarios aportantes de terrenos a la Junta de Compensación, se les adjudiquen no los solares resultantes, sino un derecho sobre alguno de ellos, tales como un derecho de superficie o el de propiedad parcial en régimen de propiedad horizontal de un edificio construido.

En estos casos parece muy dudoso que no se produzca la sustitución de un derecho por otro distinto, o incluso de un bien por otro bien, por lo que debería concluirse en sentido afirmativo a la posibilidad de gravamen por alteración patrimonial. No obstante, será conveniente analizar con detalle el concreto supuesto y determinar el grado de correlación entre la finca aportada y los bienes o derechos recibidos.

6.3. Pago en dinero.

Cabe también la posibilidad de que, por imposibilidad de adjudicar una parcela a cada uno de los propietarios aportantes, a alguno de ellos se le adjudique una determinada cantidad de dinero, en pago de la finca o del derecho que aportó.

En estos casos, al igual que en el procedimiento expropiatorio, es clara la transformación patrimonial y, por tanto, no cabe duda de la aplicabilidad del procedimiento de gravamen de la alteración patrimonial, sea ésta de signo positivo, caso más frecuente, o negativo, que aunque extraño no es absolutamente imposible.

La mayor dificultad estribará en los supuestos en que se adjudique una finca inferior a la que proporcionalmente correspondería, compensándose en metálico la diferencia. Parece claro que esta diferencia no da lugar a una subrogación real, por lo que sería aplicable la normativa sobre alteraciones patrimoniales, pero sólo en la parte que proporcionalmente se correspondiese con el pago a metálico.

6.4. Adjudicación a empresa urbanizadora.

Con arreglo a los artículos 166 y 176 del Reglamento de Gestión Urbanística, a las Juntas de Compensación pueden incorporarse empresas urbanizadoras, que podrán sufragar, en todo o en parte, los gastos de urbanización. Es evidente que tales empresas requerirán el justo pago a su

estudios

actividad y desembolsos efectuados, pago que normalmente se realizará mediante la adjudicación a ellas de uno o varios de los solares resultantes.

La o las fincas que reciban no tendrán correspondencia alguna con las inicialmente aportadas a la Junta, puesto que la empresa urbanizadora, por regla general, no será propietaria de ninguna de ellas. Por tanto, la adjudicación tendrá un carácter constitutivo ex novo de un título de propiedad; pero respecto de la empresa no puede predicarse la existencia de un incremento patrimonial, sino una simple operación de compra-venta, en la que la prestación la constituye su aportación financiera y la contraprestación la finca que recibe urbanizada.

En cuanto a los propietarios iniciales, esta forma de actuación no modifica sus derechos, ya que percibirán unas fincas más reducidas, cuantitativa o cualitativamente; pero a cambio no habrán sufragado los costes de urbanización. En cualquier caso, salvo que hubiese una transformación de derechos incluíble en alguno de los apartados precedentes, no se producirá respecto de ellos una alteración patrimonial subsumible en alguno de los supuestos contemplados por las leyes impositivas personales.

7. CONCLUSIONES.

1. La aportación de terrenos a una Junta de Compensación no constituye necesariamente una transmisión de dominio, sino que puede limitarse a una mera entrega para la realización de un planeamiento urbanístico.
2. Aunque los estatutos de la Junta prevean la transmisión de las fincas, no se produce una real transmisión de propiedad, sino una mera transferencia formal de naturaleza fiduciaria.
3. En ninguno de los supuestos se produce la tipología descrita en los ordenamientos reguladores de los impuestos sobre la Renta y sobre Sociedades, por lo que no ha lugar a la estimación de alteración patrimonial, salvo que la adjudicación de las fincas o parcelas se realice en forma no proporcional a las aportaciones iniciales.
4. Los terrenos quedan directamente afectados al cumplimiento de las obligaciones inherentes al sistema de compensación, con la anotación preceptiva en el Registro de la Propiedad, actuando la Junta de Compensación como mera fiduciaria con poder dispositivo sobre las fincas



estudios

pertenecientes a los propietarios miembros de aquéllas, sin más limitaciones que las establecidas en los Estatutos.

5. No se trata ni de una transmisión de la propiedad de los terrenos, ni de una permuta, ni de una sustitución de un derecho patrimonial por otros bienes o derechos que se incorporen a dicho patrimonio. Se trata, pues, de una operación no encuadrable en ninguno de esos supuestos y que podría tener cabida dentro de la figura de la subrogación real.
6. En nada altera el planteamiento la circunstancia de que en el polígono de actuación se inscriba una finca no contigua a las restantes.

