

**DOMINGO FERNÁNDEZ TUBÍO**

*Técnico Jurídico del Departamento de Planeamiento, Gestión y Proyectos de la Gerencia Municipal de Urbanismo de Sanlúcar de Barrameda (Cádiz)*

**JOSÉ ANTONIO SILVA PÉREZ**

*Abogado*

*Máster en Urbanismo y Mercados Inmobiliarios*

*API*

**Extracto:**

Las Juntas de Compensación tienen como finalidad primordial la de intervenir en la gestión urbanística así como en la ejecución de la urbanización de los terrenos comprendidos en una concreta unidad de actuación o ejecución, para lo cual, los propietarios de terrenos comprendidos en ella aportan los terrenos a la misma, actuando ésta como fiduciaria con pleno poder de disposición sobre las fincas pertenecientes a los propietarios miembros de aquéllos con la única limitación establecida en sus Estatutos, y por tanto nunca como propietaria. En definitiva actúa la Junta de Compensación en el teatro inmobiliario con el único objetivo de llevar a cabo la urbanización de un sector concreto y determinado, y desde esta premisa sin ánimo de lucro.

En este trabajo hemos estudiado, pues, cómo existen diversas operaciones relativas a la actuación de las Juntas de Compensación que van a quedar comprendidas dentro del ámbito de la fiscalidad empresarial que abarca el IVA. Asimismo, examinamos, con la profundidad que ello requiere, el negocio jurídico fiduciario, el carácter fiduciario de la titularidad que se atribuye a las juntas y las facultades fiduciarias de disposición sobre los terrenos que, con carácter general, se otorgan a las juntas.

Veremos la repercusión fiscal del suelo y derechos del propietario que no se incorpora cuando sea requerido para ello, y su expropiación a favor de la Junta de Compensación, analizando los supuestos que podemos encontrarnos.

El hecho de que los terrenos propiedad de un particular se vean afectados por una actuación urbanística va a influir en su patrimonio y por ello también en sus obligaciones fiscales, repercusiones que no sólo van a ser de carácter patrimonial, sino que también van a tener su reflejo en la esfera fiscal del propietario de dichos terrenos, en tanto obligado al pago de impuestos. En efecto, con carácter general, cualquier transmisión que tenga por objeto un bien inmueble va a tener incidencia tributaria, bien como hecho imponible del ITPAJD, del ISD, o del IRPF, examinando en cada caso cuál de ellos individualmente considerado, entra en juego, en atención a las circunstancias que rodean la transmisión.

Al abordar la cuestión referente a la tributación de las Juntas de Compensación en el Impuesto de Sociedades, nos referiremos a su naturaleza jurídica y al ámbito de aplicación del impuesto, tratando de apreciar si las Juntas de Compensación realizan o no actividades que supongan la realización del hecho imponible de este impuesto.

Por último, nos referiremos a la relación directa del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana y el Impuesto sobre Bienes Inmuebles con respecto a las transmisiones de terrenos que se realicen como consecuencia de la constitución de la Junta de Compensación o por expropiación forzosa y las adjudicaciones de solares que se efectúen a favor de los propietarios miembros de dichas juntas.

---

## Sumario:

---

Título Primero. El Impuesto sobre el Valor Añadido.

Introducción.

Capítulo Primero. Los sujetos pasivos del IVA: empresarios y profesionales.

Capítulo Segundo. Las Juntas de Compensación y las operaciones relativas a las mismas.

Sección Primera. Operaciones no sujetas al IVA.

Sección Segunda. Operaciones sujetas al IVA: las entregas de bienes.

A) El negocio jurídico fiduciario.

B) El carácter fiduciario de la titularidad que se atribuye a las juntas.

C) Las facultades (fiduciarias) de disposición sobre los terrenos.

Sección Tercera. Operaciones exentas del IVA.

La renuncia a la exención en el IVA.

Capítulo Tercero. Las Juntas de Compensación y la expropiación forzosa.

Capítulo Cuarto. Las obras de urbanización.

Capítulo Quinto. Las transmisiones de terrenos realizadas por las Juntas de Compensación a terceros, no miembros de las mismas.

Capítulo Sexto. La adjudicación de los terrenos resultantes de la equidistribución.

Título Segundo. La aportación de terrenos a la Junta de Compensación por personas físicas y su incidencia en el IRPF.

Capítulo Primero. Antecedentes.

Capítulo Segundo. Aportación de la propiedad del terreno a la Junta de Compensación.

Sección Primera. Aportación de bienes no afectos a actividades empresariales.

Sección Segunda. Aportación de bienes afectos a actividades empresariales.

Capítulo Tercero. Aportación del terreno a la Junta de Compensación con carácter fiduciario.

Capítulo Cuarto. Expropiación de los terrenos no aportados a la Junta de Compensación.

Título Tercero. La tributación de las Juntas de Compensación en el Impuesto de Sociedades.

Capítulo Primero. Antecedentes.

Capítulo Segundo. Naturaleza jurídica de la Junta de Compensación.

Capítulo Tercero. Finalidad de la Junta de Compensación.

Capítulo Cuarto. Régimen de la Junta de Compensación en el Impuesto de Sociedades.

Capítulo Quinto. El hecho imponible.

Capítulo Sexto. Determinación de la base imponible.

Capítulo Séptimo. Obligaciones formales.

Capítulo Octavo. Liquidación del impuesto.

Título Cuarto. Incidencia de las operaciones relativas a la Junta de Compensación en el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Capítulo Primero. Antecedentes.

Capítulo Segundo. Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados: marco general.

Capítulo Tercero. El Impuesto de Transmisiones Patrimoniales: normas generales.

Capítulo Cuarto. El Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y su repercusión en el ámbito propio de la Junta de Compensación.

Capítulo Quinto. Impuesto de Actos Jurídicos Documentados y la Junta de Compensación.

Título Quinto. Los impuestos locales.

Capítulo Primero. El Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana y las aportaciones a las Juntas de Compensación.

Capítulo Segundo. El Impuesto sobre Bienes Inmuebles de los terrenos objeto de actuación por las Juntas de Compensación.

## TÍTULO PRIMERO

### EL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

#### INTRODUCCIÓN

El Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, IVA) abarca el ámbito de la fiscalidad empresarial, al tratarse de un impuesto en el que, al menos en relación a las operaciones interiores (a las cuales dedicaremos especial atención), se necesita la condición de empresario o profesional para ser sujeto pasivo del mismo. Estudiemos, pues, cómo existen diversas operaciones relativas a la actuación de las Juntas de Compensación que van a quedar comprendidas dentro del ámbito de la fiscalidad empresarial que abarca el IVA.

En la Ley reguladora del IVA, Ley 37/1992, de 28 de diciembre, publicada en el BOE de 29 de diciembre de 1992 (en adelante, LIVA), se distinguen tres tipos de operaciones que reciben un tratamiento bien distinto: las operaciones interiores, las adquisiciones intracomunitarias y las importaciones.

Las operaciones interiores consisten en las entregas de bienes y prestaciones de servicios que se realicen en el territorio español donde resulta aplicable el IVA (Península y Baleares) <sup>1</sup>. Las operaciones relativas a las Juntas de Compensación en principio sólo se moverán dentro de este ámbito delimitado, dado que «las entregas de bienes inmuebles que radiquen en dicho territorio» <sup>2</sup>, es decir, situados en el territorio español, y las prestaciones de servicios relativas a los mismos <sup>3</sup> se consideran realizadas en nuestro territorio, con independencia de cualquier elemento de extranjería relativo a tales inmuebles, como pudiera ser, por ejemplo, que el propietario del terreno sea residente en el extranjero.

Por este motivo las consideraciones que se realizan a continuación sobre la tributación en el IVA de las operaciones relativas a las Juntas de Compensación se hacen dentro del ámbito de las operaciones interiores.

## CAPÍTULO PRIMERO. LOS SUJETOS PASIVOS DEL IVA: EMPRESARIOS Y PROFESIONALES

«Serán sujetos pasivos del impuesto: 1.º Las personas físicas o jurídicas que tengan la condición de empresarios o profesionales y realicen las entregas de bienes o presten los servicios sujetos al impuesto, salvo lo dispuesto en los números siguientes»<sup>4</sup>.

Para que una operación quede sujeta al mismo será requisito legal necesario que sea «...realizada en el ámbito espacial del impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, incluso si se efectúan a favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen»<sup>5</sup>.

Concretando, podemos llegar a afirmar que el concepto de empresario o profesional, a efectos de este impuesto, se debe llegar a considerar más amplio que el relativo a otros y más amplio que el concepto usual de los mismos.

Así pues, en la propia LIVA se consideran empresarios o profesionales:

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

No obstante, no tendrán la consideración de empresarios o profesionales quienes realicen exclusivamente entregas de bienes o prestaciones de servicios a título gratuito, sin perjuicio de lo establecido en la letra siguiente.

b) Las sociedades mercantiles, en todo caso.

... / ...

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

... / ...

Dos. Son actividades empresariales o profesionales las que impliquen la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

En particular, tienen esta consideración las actividades extractivas, de fabricación, comercio y prestación de servicios, incluidas las de artesanía, agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras, de construcción, mineras y el ejercicio de profesiones liberales y artísticas.»<sup>6</sup>

Ahora bien, el entender que una persona o entidad va a ser sujeto pasivo del IVA no quiere decir que este sujeto, como ya sabemos, vaya a soportar económicamente, y de manera directa, dicho impuesto: el sujeto pasivo es el obligado a ingresar la deuda tributaria en la Hacienda Pública. Pero, a través del mecanismo legalmente establecido de la repercusión, la cuota tributaria ingresada es trasladada jurídicamente (estando el sujeto pasivo obligado a esta repercusión, conforme al art. 88 de la LIVA) al destinatario de la operación: así pues, el sujeto pasivo le cobrará al destinatario el precio del bien o servicio y la cuota devengada de IVA. De esta forma, el IVA se presenta como un impuesto que, aunque grave el tráfico mercantil, «recae sobre el consumo»<sup>7</sup>, pesando económicamente sobre el consumidor final del bien o servicio.

Sobre las operaciones realizadas en el desarrollo de una concreta actividad empresarial o profesional hemos de decir que se considerarán, en todo caso, «realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional:

- a) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por las sociedades mercantiles, y
- b) Las transmisiones o cesiones de uso a terceros de la totalidad o parte de cualesquiera de los bienes o derechos que integren el patrimonio empresarial o profesional de los sujetos pasivos, incluso las efectuadas con ocasión del cese en el ejercicio de las actividades económicas que determinan la sujeción al impuesto.»<sup>8</sup>

Deberemos estudiar, pues, las aportaciones de terrenos a una Junta de Compensación, terrenos que hasta el momento de la aportación hubiesen estado afectos a una concreta actividad empresarial, con independencia de que la aportación se realice al cesar el empresario en su actividad.

## **CAPÍTULO SEGUNDO. LAS JUNTAS DE COMPENSACIÓN Y LAS OPERACIONES RELATIVAS A LAS MISMAS**

Las Juntas de Compensación pueden ser sujetos pasivos del IVA (empresarios a efectos de este impuesto), dado que se trata de personas jurídicas que realizan las conocidas y apuntadas operaciones inmobiliarias. Sus operaciones van a poder quedar así sujetas al IVA.

Al mismo tiempo, para que la aportación de un terreno a una Junta de Compensación quede sujeta es necesario que se trate de la aportación de un terreno a una Junta de Compensación y que se trate de la aportación de un terreno realizada por un empresario o profesional y esto se va a dar a efectos del IVA cuando se trate de la aportación de un terreno que perteneciese al patrimonio empresarial o profesional del sujeto.

«Si a una Junta de Compensación aporta un terreno un particular o bien se trata de un terreno no afecto a la actividad empresarial o profesional del aportante, tal aportación no va a quedar sujeta al IVA.»<sup>9</sup>

## SECCIÓN PRIMERA. OPERACIONES NO SUJETAS AL IVA

Realizado el hecho imponible implica la sujeción a dicho impuesto. Pero puede haberse realizado el hecho imponible y que no nazca la obligación tributaria porque exista una norma expresa de exención.

Cuando existe una exención tributaria (no existe obligación tributaria) sí se ha realizado el hecho imponible del impuesto, pero existe otra norma de rango legal que impide el nacimiento de la obligación tributaria de pago del impuesto.

En relación al IVA hay que distinguir entre operaciones no sujetas y operaciones exentas del citado impuesto. Esta distinción tendrá su repercusión en materia de deducción del IVA soportado, dado que el tanto por ciento del IVA deducible del total soportado deriva de la regla de la prorrata. Regla que se calcula en función del porcentaje que las operaciones no exentas realizadas por el sujeto pasivo representan sobre el total de operaciones sujetas al impuesto realizadas por el mismo (el IVA deducible soportado por el sujeto pasivo va a depender del volumen que las operaciones exentas representen sobre el total).

En conclusión, sólo se deducirá del IVA soportado (principalmente el IVA que previamente le han repercutido al sujeto pasivo en sus adquisiciones de bienes o servicios) la parte proporcional a las operaciones sujetas y no exentas que haya realizado.

## SECCIÓN SEGUNDA. OPERACIONES SUJETAS AL IVA: LAS ENTREGAS DE BIENES

Entre los autores, con alguna excepción, y la doctrina administrativa se da una postura común sobre las entregas de bienes, así pues, sólo existirá entrega de bienes cuando la incorporación a la junta lleva consigo la transmisión de la titularidad de los terrenos a dicha entidad; cuando, por el contrario, no se produce esa transmisión, sino simple atribución de facultades fiduciarias, no habrá entrega de bienes y, por lo tanto, nos encontraríamos ante una operación no sujeta al IVA <sup>10</sup>.

Examinemos, con la profundidad que ello requiere, el negocio jurídico fiduciario, después, el carácter fiduciario de la titularidad que se atribuye a las juntas y, por último, las facultades (fiduciarias) de disposición sobre los terrenos que, con carácter general, se otorgan a las juntas.

### A) EL NEGOCIO JURÍDICO FIDUCIARIO

Analizando el concepto de negocio jurídico fiduciario, hemos de decir que el mismo se encuentra constituido por dos negocios distintos: uno abstracto, *de disposición*, por el que una persona llamada «fiduciante» transmite la propiedad o titularidad a otra, llamada, «fiduciario/a»; y otro negocio, *de naturaleza obligacional* que hará nacer a cargo del fiduciario la obligación de restituir la cosa o el derecho al fiduciante.

En nuestra doctrina se han descrito siempre dos modalidades de negocio fiduciario bien diferenciadas:

- a) La llamada *fiducia cum creditore*: es la modalidad más común y se trata de una venta en garantía o transmisión fiduciaria de seguridad.
- b) La llamada *fiducia cum amico*: el negocio fiduciario se constituye con la finalidad de conferir la justa administración y gestión de una cosa a alguien. Ésta sería, en nuestra opinión (por los motivos que a continuación expondremos), la figura más afín con lo previsto legalmente.

A simple vista se observa tanto en una modalidad como otra una cierta *desproporción* entre el medio jurídico empleado y el fin práctico que se quiere alcanzar ya que para «simplemente garantizar determinada obligación» (*cum creditore*) o «para encomendar la administración de alguna cosa a alguien» (*cum amico*), se estaría constituyendo un doble negocio jurídico:

1. De un lado, una plena transmisión de dominio perfecta e irrevocable.
2. De otro, un contrato obligacional que vincularía al fiduciario adquirente en el sentido de tener que usar la cosa o hacer uso del derecho conforme a las estipulaciones convenidas, para proceder posteriormente a su restitución en pleno dominio al «fiduciante».

#### *Cuestiones que se plantean.*

Lo anteriormente expuesto nos lleva a plantearnos las siguientes cuestiones que creo quedan en suspenso (con la «sana intención» de dejarlas abiertas y no resolverlas plenamente en el presente informe):

¿Estamos ante dos negocios jurídicos distintos? ¿Se trata de dos negocios jurídicos conexos pero jurídicamente independientes? ¿Estamos ante un solo negocio jurídico pero con una naturaleza compleja?

En el caso de una Junta de Compensación estaríamos, como hemos dicho, ante un caso de *fiducia cum amico*, siendo la Junta de Compensación (y de sus Estatutos se debe desprender) una especie de entidad gestora que administra dicho patrimonio, con personalidad jurídica propia y pleno poder dispositivo sobre dichos bienes y derechos, eso sí, para realizar las funciones propias que le han sido encomendadas a través del título constitutivo y de los Estatutos que por la Administración Urbanística Actuante fueron aprobados, de no ser así iríamos en contra de la propia existencia de la Junta de Compensación y ésta carecería, por tanto, de sentido y de razón de ser puesto que sus fines difícilmente podrán cumplirse sin ese pacto de *fiducia cum amico*.

Aclarado hasta aquí este aspecto quedaría por concretar cómo sería esa restitución en pleno dominio al «fiduciante» (al propietario adherido) por parte de la Junta de Compensación a cambio de esos bienes y derechos que recibió en su día.

Lo primero que se nos viene a la mente es que difícilmente sería restituido el adherido si la Junta de Compensación hubiese dispuesto de dicho bien (si hubiese transmitido su pleno dominio por cualquier medio admisible en Derecho, con las normas específicas aplicables para dichos actos en Derecho Administrativo). Creemos, sinceramente, que el adherido tiene dos posibilidades, a través de los Estatutos y de la constitución de la Junta de Compensación:

- a) Que pueda establecer las apreciaciones que crea convenientes para que si esto sucediere fuese restituido en sus bienes y derechos transmitidos.
- b) Que la gestión y buena administración que la Junta de Compensación haga de esos bienes y derechos transmitidos redundaría directamente en el beneficio, progreso y desarrollo de toda la Unidad de Ejecución y, en consecuencia, de todos sus miembros.

¿Qué más garantías o restituciones necesita un propietario adherido que el efectivo cumplimiento de unos fines y unos objetivos marcados y señalados en unos Estatutos? ¿Qué más garantías o restituciones necesita un propietario que el efectivo cumplimiento de unos fines y unos objetivos marcados y señalados en unos Estatutos de una Junta de Compensación donde se encuentran representados todos y cada uno de los propietarios? ¿Estamos hablando de lo mismo?

Si se escogiese la segunda posibilidad apuntada de restituir, en cierto modo, con otros bienes y con otros derechos, a los inicialmente transmitidos se produciría una desnaturalización de la «fiducia» como consecuencia de una auténtica y efectiva subrogación real en el objeto de dicho negocio jurídico. No obstante, podríamos salvar este aspecto diciendo que cuando el propietario transmite el pleno dominio de dichos bienes y derechos lo que espera recibir en restitución es el producto de la buena gestión y administración de dicho bien o derecho y, es eso, «en bruto» lo que en realidad está transmitiendo. Y todo eso lo recibirá con la equidistribución formulada por la Junta de Compensación.

Sin embargo después de todo lo dicho anteriormente, que creo sustenta la existencia de dicho negocio jurídico en los Estatutos de toda Junta de Compensación, debemos poner en duda la propia existencia del negocio jurídico fiduciario, en sí mismo considerado, en el Derecho español, por dos razones fundamentalmente:

#### 1. Desde el punto de vista práctico de la seguridad jurídica.

De admitir el negocio fiduciario reconoceríamos eficacia a cualquier abuso de poder del fiduciario con relación a los actos de disposición legítimos que pudiera realizar sobre tales bienes y/o derechos. El tercero adquirente de buena fe adquiriría válidamente dicho bien o derecho transmitido por el fiduciario. En este caso el fiduciario sólo respondería ante el fiduciante por el eventual incumplimiento del segundo contenido obligatorio inherente a

la fiducia (la devolución o restitución del bien o derecho objeto de la fiducia) exigiéndose así la correspondiente indemnización por el daño causado, sin que en ningún caso quedase afectada la transmisión de dominio hecha en favor de tercero.

El riesgo para el tráfico y la seguridad jurídica subsiste tanto si el incumplimiento del segundo contenido obligacional (la devolución o restitución) es voluntaria o involuntaria. Este efecto tan pernicioso aconseja desestimar la admisibilidad en el Derecho español de esta tipología de negocios jurídicos abstractos.

Sin embargo, en el caso que estamos tratando el problema se atempera y se diluye, atreviéndome a decir que casi desaparece o no existe. Recordemos que estamos hablando de unos propietarios adheridos, mediante un acto de voluntad (porque si no serán expropiados) a una Junta de Compensación, al desarrollo urbanístico de una concreta Unidad de Ejecución.

2. Todo negocio jurídico en Derecho español, para ser válido, ha de tener *causa justa y apropiada* (arts. 1.261 y 1.274 a 1.277 del Código Civil).

Por mucho que las partes quieran realmente que se produzca transmisión de dominio, ésta no tendría lugar si no media justa causa.

En la *fiducia cum creditore* la justa causa es la garantía de una obligación o crédito, mientras que en la *fiducia cum amico* (es nuestro caso, objeto de estudio) sería conferir a otra persona jurídica distinta la justa administración de un bien o derecho.

Ambas son causas legítimas y justas en Derecho, pero eminentemente diferentes de la inherente a toda transmisión de dominio, una plena y verdadera transmisión de dominio.

Indudablemente existe una manifiesta desproporción entre el medio jurídico empleado y el fin práctico que se quiere alcanzar, dado que se constituye una transmisión de dominio perfecta (medio jurídico) para el fin perseguido que es encomendar la gestión o administración de algo a alguien (*fiducia cum amico*). Éste es el trasfondo del problema: lo que se busca es que el fiduciario realice o lleve a cabo una buena administración, equidistribuya el bien o derecho objeto de fiducia y medios hay para lograrlo sin atribuir al fiduciario una posición que excede de la finalidad perseguida.

Salvando las diferencias, en Derecho urbanístico tenemos un claro exponente, que será examinado más adelante, en el artículo 159 del Real Decreto Legislativo 1/1992, de 26 de junio, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley sobre el Régimen del Suelo y Ordenación Urbana, aplicable en la Comunidad Autónoma Andaluza por el Artículo Único de la Ley 1/1997, de 18 de junio, y vigente el apartado 4 del citado precepto legal por el apartado 1 de la disposición derogatoria de la Ley 6/1998, de 13 de abril, del Régimen del Suelo y Valoraciones. En dicho artículo queda evidente la incorporación de un propietario a una Junta de Compensación, existe una aportación en pleno dominio, pudiendo la citada Junta de Compensación modificar esas parcelas aportadas en un nuevo mosaico o nueva estructura de parcelas resultantes, procediéndose a una nueva adjudicación de dichas parcelas aportadas.

Por tanto, y aunque nos cueste entender la filosofía y principios del mismo debemos entender que resulta evidente que es un negocio jurídico que existe.

## B) EL CARÁCTER FIDUCIARIO DE LA TITULARIDAD QUE SE ATRIBUYE A LAS JUNTAS

La titularidad que se transmite es únicamente una titularidad formal –no material–, una propiedad fiduciaria o instrumental, que otorga a aquéllas una posición exterior de apariencia de titular real frente a terceros, mientras que interiormente la relación entre fiduciante (dueño material) y fiduciario se aproxima a la comisión o al mandato, razón por la cual los asociados continúan siendo materialmente propietarios <sup>11</sup>.

«La razón para sostener tal cosa no es otra que la desproporción apuntada (típica de los negocios jurídicos fiduciarios) existente entre la causa típica del negocio "traslativo" y la causa efectiva del negocio subyacente, que no es la transmisión de la propiedad, sino más bien la de establecer una relación similar a la que es propia del mandato.» <sup>12</sup>

¿Dichas transmisiones constituyen efectivamente entregas de bienes? Habría que calificar tales transmisiones como entregas de bienes, por dos medios:

1. Bien dentro del supuesto particular (por otro lado, reconducible sin problema al concepto general de entrega) del artículo 8.dos.2.º de la LIVA (aportaciones no dinerarias a entidades).
2. Bien entendiendo que lo que existe es una permuta de terrenos por derechos de adjudicación sobre inmuebles futuros, perfectamente encuadrable en el concepto general del artículo 8.uno de la LIVA.

Constituirá «entrega de bienes», de conformidad con el artículo 8.uno de la LIVA, la simple transmisión del poder de disposición sobre dichos bienes. Este «poder de disposición» no se limitará a la transmisión de la «titularidad del dominio», sino que es un concepto algo más amplio, que engloba otras situaciones <sup>13</sup>.

Con carácter más general, el TJCE ha señalado que basta con que se produzca una transmisión del poder de disposición «equivalente al del propietario» <sup>14</sup>. Sin embargo, lo dicho no nos basta para solventar las dudas que se plantean por razón del carácter fiduciario de la titularidad que se transmite. Ni siquiera podemos decir que lo hace el hecho de que el artículo 8.dos incluya como entregas de bienes las «aportaciones no dinerarias» hechas a sociedades, comunidades de bienes o cualquier otro tipo de entidades.

Quizás el argumento de mayor fuerza para sostener la sujeción de tales transmisiones al IVA (cuando el transmitente sea empresario) se apoya en la propia declaración de la LIVA de que tales «aportaciones» se encuentran exentas; tal declaración, en efecto, parece presuponer la sujeción. Pero tampoco este argumento es definitivo e incontestable: se podría argumentar en contra, por ejemplo, que la inclusión de este supuesto entre las exenciones es errónea, y que se trata en realidad de un supuesto de no sujeción.

Para llegar a determinar si esas «transmisiones», de las que hablamos, constituyen entregas de bienes, es preciso ahondar algo más en el análisis de la titularidad fiduciaria que adquieren las Juntas de Compensación en virtud de aquéllas. La «titularidad fiduciaria», según DE CASTRO, es una «titularidad que se configura en dependencia estricta de los pactos que la originan»<sup>15</sup>.

Debemos tratar de determinar, con nitidez, qué figura se «oculta» realmente detrás de la transmisión de los terrenos a las Juntas de Compensación. Parece que ello debe extraerse de la propia configuración institucional de las Juntas de Compensación, así como del objetivo que se persigue con aquéllas.

La posición de toda Junta de Compensación en relación con los terrenos, objeto de su actividad de transformación urbanística, sería similar a la del mandatario o comisionista. Esto ya es muy indicativo, pero lo sería aún más si supiéramos con exactitud el contenido de ese «mandato» (si es que se puede calificar así), que ha quedado expuesto para cada caso concreto en los Estatutos y en las propias Bases de Actuación.

Analizando las facultades que se atribuyen en todo caso (esto es, también cuando no se produce transmisión de los terrenos) a las Juntas de Compensación: estas entidades urbanísticas colaboradoras, de conformidad con el artículo 159.2 del Real Decreto Legislativo 1/1992, de 26 de junio, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley sobre el Régimen del Suelo y Ordenación Urbana (en adelante, TRLS), precepto que ha sido declarado nulo por la Sentencia del Tribunal Constitucional 61/1997, pero que se encuentra vivo, y vigente, en la realidad normativa del Reglamento de Gestión Urbanística, como veremos. Digo que éstas actuarán como «fiduciarias con pleno poder dispositivo sobre las fincas pertenecientes a los miembros (...) sin más limitaciones que las establecidas en los Estatutos». Esto incluye, por ejemplo, la facultad para enajenar terrenos, o concertar créditos con garantía hipotecaria sobre las fincas (art. 177.1 y 2 del Reglamento de Gestión Urbanística)<sup>16</sup>. Lo que añade la «transmisión», aparte de algunas diferencias fundamentalmente de tipo registral, es que permite a las juntas enajenar los terrenos desde el momento en que aquélla se produce. En caso contrario, tendrían que esperar a la aprobación del proyecto de compensación, momento en el cual la junta puede reservar determinadas parcelas a tal efecto, en vez de adjudicarlas a los miembros.

Por tanto, las Juntas de Compensación, si bien no son materialmente propietarias de los terrenos, disponen sobre ellos de un complejo de facultades, de entre las cuales algunas pueden calificarse como típicas facultades de disposición (las que las permiten someterlos a gravamen o incluso enajenarlos<sup>17</sup>). Lo que sucede es que dicho «poder de disposición» no lo tendrían a «título de propietario» (pues la junta sólo es propietaria formalmente, frente a terceros).

Debemos señalar, además, que ese poder de disposición no es pleno, toda vez que, aparte de que no excluye totalmente al propietario, no puede ejercerse sino para los fines en atención a los cuales se produjo la transmisión: es decir, permitir a la junta obtener ingresos con los que costear las obras de urbanización (de conformidad con sus Estatutos constitutivos y sus Bases de Actuación).

Las Juntas de Compensación, así pues, no se convierten materialmente (aunque sí formalmente) en propietarias, sino que reciben una serie de facultades sobre aquéllos, algunas de ellas típicamente dispositivas, que ejercen en virtud de un título similar al del «mandato» basado en la confianza de su propia existencia y razón de ser.

Aunque no parece posible hablar de un mandato propiamente dicho, por cuanto la mayoría de esas facultades se atribuyen a la junta directamente por el ordenamiento y no en virtud de un negocio jurídico representativo.

Por todo ello, debemos responder a la cuestión de si la transmisión de los terrenos a las Juntas de Compensación constituye una verdadera entrega de bienes. La respuesta no es sencilla, pues si es evidente que éstas ostentan poder de disposición sobre los terrenos, éste no es tan intenso como el del propietario. Sí es como mínimo tan fuerte, si hemos de comparar, como algunos supuestos que en la propia LIVA se califican como entrega de bienes: por ejemplo, el supuesto del «comisionista en nombre propio».

Hemos de tener cuidado si recurrimos a este tipo de argumentos para sostener o no la sujeción, porque corremos el riesgo de estar utilizando un razonamiento analógico prohibido por el propio artículo 24 de la Ley General Tributaria.

No obstante, hemos de decir, que la propia LIVA declara exentas las «entregas de terrenos que se realicen como consecuencia de la aportación inicial a las juntas» (art. 20.uno.21.º), con lo cual (aparte de que se refiere a la aportación como «entrega») presupone su sujeción al impuesto. Pero vemos que la ley podía estar calificando de «exención» algo que, en realidad, es «no sujeción», adquiere mayor fuerza si se conecta con la «titularidad fiduciaria» de que quedan investidas las juntas en virtud de la aportación de los terrenos por sus miembros, escondiéndose, no una verdadera propiedad, pero sí un «poder de disposición» al menos tan intenso como el de algunos supuestos que la propia LIVA considera entregas de bienes.

Quedará, pues, por analizar si se cumple el segundo requisito para que dicha entrega se encuentre sujeta al IVA: esto es, que se lleve a cabo por un empresario o profesional en el ejercicio de su actividad.

Bastará, pues, con que el miembro que aporta los terrenos sea empresario y que los terrenos aportados se encuentren afectos a su actividad, aun cuando la aportación supusiera el cese de la actividad: artículo 5.dos b) de la LIVA <sup>18</sup>.

### C) LAS FACULTADES (FIDUCIARIAS) DE DISPOSICIÓN SOBRE LOS TERRENOS

Una vez visto que en la transmisión de la «titularidad fiduciaria» hay entrega de bienes, nos quedará por ver el caso en el que no hay «transmisión» de los terrenos.

La doctrina y la Administración entienden que no hay entrega de bienes (y, por tanto, no hay sujeción al IVA) porque no hay transmisión del poder de disposición, sino simple atribución de facultades fiduciarias. Sin embargo, esta postura es muy problemática, pues en estos supuestos concurren elementos muy similares a los que en el supuesto anterior nos han llevado a la conclusión contraria: que sí hay entrega.

No debemos olvidar que las Juntas de Compensación, incluso en aquellas a las que no se transmite la titularidad de los terrenos, «actuarán como fiduciarias con pleno poder dispositivo sobre las fincas pertenecientes a los miembros (...) sin más limitaciones que las establecidas en los Estatutos» (art. 159.2 del antes citado TRLS, como hemos dicho declarado nulo por la STC 61/1997<sup>19</sup>). Por tanto, también estas juntas ejercen «facultades de disposición» sobre las fincas. Se trata, eso sí, de «facultades fiduciarias» (art. 185 del Reglamento de Gestión Urbanística).

Precisa GARCÍA GARCÍA, «hay que matizar las especialidades de tal "mandato", pues se trataría de un "mandato *ex lege*" y "no revocable"»<sup>20</sup>. Por ello prefiere calificar las «facultades fiduciarias» de disposición como una «legitimación dispositiva *ex lege* sobre propiedad ajena»<sup>20</sup>.

Si se mira bien, la relación de la junta con los terrenos, en estos supuestos, no difiere prácticamente (en lo material) de la que se da cuando hay transmisión de la titularidad fiduciaria: se puede apuntar, por un lado, que en este caso los propietarios no dejan de serlo por el hecho de aportar los terrenos a la junta, y que conservan a su vez poder dispositivo sobre éstos (pueden transmitirlos o constituir derechos reales sobre los mismos, con pleno acceso al Registro de la Propiedad en ambos casos<sup>20</sup>); esto último, sin embargo, no sucede cuando se transmitieron los terrenos a la Junta de Compensación.

¿Significaría esto que, en este último caso, existe una verdadera «transmisión del poder dispositivo» sobre las fincas? Si queremos ser coherentes con lo sostenido, hay que decir que no.

Hemos de argumentar que en ninguno de los dos casos se da (materialmente) una transmisión absoluta del poder de disposición y sí, únicamente, se atribuyen a la junta facultades de disposición, sin que ello suponga excluir el poder dispositivo del propietario, que (como mínimo) materialmente sigue reuniendo esa condición.

Lo que sucede, en ambos casos, es que si éste transmite a un tercero la propiedad de los terrenos, esta última sigue igualmente afectada por las facultades que se han trasladado a la junta. Y, es más, en el caso de que se hubiera otorgado a la junta la «titularidad fiduciaria» sobre aquéllos, sucede además que las posibles transmisiones que haga el titular originario no pueden acceder al Registro de la Propiedad, donde aquél no figura como propietario, y se han de configurar formalmente como «transmisiones de derechos eventuales» sobre futuros inmuebles.

La diferencia entre ambos supuestos, dejando aparte el aspecto registral y el hecho de que en el caso de la titularidad fiduciaria pueda señalarse ese complejo de facultades como contenido de la misma, es que la transmisión de los terrenos a las juntas permite a éstas enajenarlos desde ese momento, cuando en caso contrario no pueden hacerlo sino una vez haya sido aprobado el proyecto de equidistribución, en este caso de compensación, sobre las parcelas que se hayan reservado a tal efecto.

Si la junta se pueda reservar («autoatribuir» la titularidad <sup>21</sup>) en el proyecto de compensación determinadas parcelas a tal efecto es porque tiene, previamente, una facultad de disposición que le permite esa «autoatribución», y la tiene para poder enajenar y con ello cubrir las deudas por las obras de urbanización (en una especie de «derrama tácita») <sup>22</sup>.

Parece, pues, que en estos casos no hay entrega de bienes. Pero hemos de partir de los argumentos que antes nos llevaban a sostener que había entrega de bienes. Que eran fundamentalmente dos:

- a) En la aportación hay una traslación del «poder de disposición» (al menos tan intensa como la que se da en algunos supuestos que la propia LIVA calificaba como entregas), y
- b) La propia ley, al declararlas exentas estaría presuponiendo la sujeción.

Creo que en este último argumento existe una cierta vía de escape, pues, éste tiene toda su fuerza si se pone en relación con la transmisión de la titularidad fiduciaria a la junta, pero no parece tener tanta si se quiere extender a estos otros supuestos.

Cuando la LIVA establece la exención, la está refiriendo a aquellos supuestos que, en principio, considera entregas de bienes pero no a aquellas en que no se produce tal transmisión.

Es decir, cuando se establece la exención, basta con sostener que está considerando entregas las aportaciones que llevan implícita la transmisión. Pero ello no obliga a mantener lo mismo respecto del resto de supuestos (en los que no hay transmisión), respecto de los cuales debe entenderse que no se produce entrega de bienes. Y en consecuencia se puede afirmar que la «aportación» de los terrenos a la Junta de Compensación sin transmisión de la titularidad no está sujeta al IVA

### SECCIÓN TERCERA. OPERACIONES EXENTAS DEL IVA

Las entregas de bienes consistentes en aportación de terrenos a las Juntas de Compensación se encuentran exentas del impuesto, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 20.uno.21.º de la LIVA.

Estarán exentas del IVA, entre otras, las siguientes operaciones:

«... / ...

21.º 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.

Esta exención estará condicionada al cumplimiento de los requisitos exigidos por la legislación urbanística.»<sup>23</sup>

Esta exención, en principio, es susceptible de *renuncia* (más adelante dedicamos un apartado al aspecto de la «renuncia a la exención») por el sujeto pasivo (art. 20.dos de la LIVA), pero para ello resulta necesario que la Junta de Compensación pudiera deducirse en su integridad el IVA soportado por las transmisiones, y esto parece sólo posible, en supuestos muy excepcionales.

Tanto en el caso de entregas sujetas pero exentas, como en el de las entregas no sujetas (si quien las realiza no es empresario o el terreno no estaba afecto) o, en el caso, de las aportaciones que no reciban la consideración de entregas (cuando no hay transmisión), se plantea la cuestión de si se encuentran sujetas a la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas (al que dedicamos un Título).

No obstante, hemos de señalar que, de estar sujetas, se encontrarían igualmente exentas en virtud del artículo 45.I.B) 7 del TRITPAJD.

Así pues, la doctrina y jurisprudencia, de manera paralela a como hacían respecto al IVA, entienden que sólo hay sujeción en los supuestos de transmisión de la «titularidad fiduciaria».

La exención prevista en el artículo 45.I.B) 7 del TRITPAJD, y especialmente alguno de sus antecedentes, nos lleva a confirmar esa interpretación. Ya que al declararse la exención se está presuponiendo su sujeción. Y, por otro lado, sólo se contempla como operación exenta la transmisión de los terrenos a la junta y no la simple aportación (cuando ésta no implique transmisión). Especialmente claro es, a este respecto, el propio artículo 159.4 del TRLS de 1992, que declara exentas «las transmisiones de terrenos que se realicen como consecuencia de la constitución de la Junta de Compensación por aportación de los propietarios de la unidad de ejecución, en el caso de que así lo dispusieran los Estatutos».

Cuando la transmisión no se produce, queda la junta únicamente investida de facultades fiduciarias sobre aquéllos<sup>24</sup>. La precisión se refiere al término «aportación», que en principio parece que sólo debería usarse en el primero de los casos.

No obstante, lo cierto es que todas las juntas «un verdadero *ius possessionis*» sobre los terrenos<sup>25</sup>, además de importantes facultades de disposición sobre los mismos, lo que permite hablar [así lo hace el propio art. 167 j) del Reglamento de Gestión Urbanística], en ambos casos, de «aportación de terrenos» a las juntas<sup>26</sup>.

Retomando la cuestión, para que pueda existir exención en un impuesto es necesario que se haya realizado el hecho imponible del mismo, sin perjuicio de que exista una norma de exención que impida el nacimiento de la obligación tributaria. Y para que se dé el hecho imponible del IVA en las

operaciones interiores es necesario que nos encontremos ante una entrega de bienes (por la aportación o adjudicación del terreno) siendo necesario que se dé una «transmisión del poder de disposición»<sup>27</sup>; o bien, una prestación de servicios.

Dicha exención sólo opera en los casos en que se aporta a la Junta de Compensación la propiedad de los terrenos y, en consecuencia, posteriormente la Junta de Compensación vuelve a realizar otra transmisión de la propiedad a los adjudicatarios en relación a los terrenos que le han correspondido. Así pues, la exención (citada anteriormente del art. 20.uno.21.º de la LIVA) sólo juega en los casos en que se transmite la propiedad.

Si por el contrario, no se transmite la propiedad de los terrenos a la Junta de Compensación no se daría una entrega de bienes a efectos del IVA, no pudiéndose hablar, pues, de la exención del impuesto. Se trataría simplemente de operaciones no sujetas al IVA, es decir, la operación quedaría no sujeta al impuesto<sup>28</sup>.

No podemos olvidarnos, no obstante, que las operaciones exentas y las operaciones no sujetas determinan un distinto tratamiento en materia de deducción del IVA soportado, en orden al cálculo de la prorrata, que se calcula, en principio, en función del volumen de operaciones no exentas, sobre el volumen total de operaciones sujetas al impuesto. Volumen de operaciones exentas, volumen de no exentas y volumen total de operaciones sujetas son datos necesarios para determinar qué tanto por ciento del IVA soportado por el sujeto pasivo va a poder ser deducido por éste en sus declaraciones-liquidaciones relativas al impuesto. De aquí nace, principalmente, la necesidad de determinar bajo qué concepto se da la no tributación.

## LA RENUNCIA A LA EXENCIÓN EN EL IVA

Determinadas exenciones en el IVA (las de los números 20.º, 21.º y 22.º del apartado uno del artículo 20 de la LIVA), entre las que se encuentra la exención que hemos visto referente a las mencionadas operaciones (de aportación-adjudicación) relativas a las Juntas de Compensación, «podrán ser objeto de renuncia por el sujeto pasivo, en la forma y con los requisitos que se determinen reglamentariamente, cuando el adquirente sea un sujeto pasivo que actúe en el ejercicio de sus actividades empresariales o profesionales y tenga derecho a la deducción total del IVA soportado por las correspondientes adquisiciones»<sup>29</sup>.

A efectos de esta renuncia a la exención del referido impuesto, «se entenderá que el adquirente tiene derecho a la deducción total cuando el porcentaje de deducción provisionalmente aplicable en el año en que se haya de soportar el impuesto permita su deducción íntegra, incluso en el supuesto de cuotas soportadas con anterioridad al comienzo de sus actividades empresariales o profesionales. A estos efectos no se tomará en cuenta para calcular el referido porcentaje de deducción el importe de las subvenciones que deba integrarse en el denominador de la prorrata de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 104, apartado dos, número 2.º de esta Ley»<sup>30</sup>.

La renuncia a esta exención «deberá comunicarse fehacientemente al adquirente con carácter previo o simultáneo a la entrega de los correspondientes bienes.»<sup>31</sup>

Esta renuncia a la citada exención «se practicará por cada operación realizada por el sujeto pasivo y, en todo caso, deberá justificarse con una declaración suscrita por el adquirente, en la que éste haga constar su condición de sujeto pasivo con derecho a la deducción total del impuesto soportado por las adquisiciones de los correspondientes bienes inmuebles.»<sup>32</sup>

El artículo 20.dos de la LIVA dispone que la renuncia se puede dar en relación a la exención prevista en el número 21.º del apartado uno del artículo 20 de la LIVA, sin concretar en qué casos de los previstos en tal número puede jugar la exención. En ese número 21.º se habla tanto de las aportaciones a la Junta de Compensación como de las adjudicaciones realizadas por ésta y, en la práctica, sólo en las segundas cabe la renuncia a la exención, como veremos.

Se exige para que pueda renunciarse a la exención que el destinatario de la operación sea un sujeto pasivo del IVA (empresario o profesional) con derecho a deducir la totalidad del IVA soportado, o sea, que tenga una prorrata del 100%. Para tener una prorrata del 100% es necesario no realizar ninguna operación interior exenta en el IVA. El tanto por ciento de prorrata se calcula multiplicando el volumen de operaciones que dan derecho a deducción por cien y dividiéndolo por el volumen total de operaciones sujetas al impuesto. Las operaciones interiores exentas no dan derecho a deducir el IVA soportado.

Del IVA que le repercuten al empresario por los bienes que le entregan y los servicios que le prestan, éste va a poder deducir un tanto por ciento que va a depender del tipo de operaciones, del tipo de entregas de bienes y prestaciones de servicios que el mismo realice a su vez hacia terceros.

Si el empresario realiza entregas de bienes y prestaciones de servicios en operaciones puramente interiores que estén exentas no va a poder deducir todo el IVA soportado. De esta forma, quien realice operaciones puramente interiores constitutivas de exenciones no va a tener una prorrata del 100%.

Sólo cuando el destinatario de la operación tiene una prorrata del 100%, sólo cuando éste puede deducir todo el IVA soportado, se puede optar por la renuncia a la exención.

En los casos en que existe transferencia de la propiedad, nos encontramos también con las adjudicaciones de terrenos realizadas por las Juntas de Compensación, que también se presentarían como operaciones exentas. Pero en relación a algunas de estas adjudicaciones sí va a haber la renuncia a la exención. Si el destinatario de la entrega, o sea, el adjudicatario del terreno, es un sujeto pasivo del IVA, es decir, un empresario o profesional que tiene derecho a deducir la totalidad del IVA soportado la Junta de Compensación, podría renunciar a la exención del IVA, devengándose este impuesto, presentando la declaración por el mismo ante la Hacienda Pública y repercutiendo al adjudicatario la cuota de IVA devengada. Posteriormente el adjudicatario podrá deducir en sus declaraciones de IVA la totalidad de la cuota que la Junta de Compensación le ha repercutido por este impuesto.

La renuncia a la exención sólo se puede dar en los casos en que puede existir tal exención y tal exención sólo se va a dar cuando existe transmisión de la propiedad de los terrenos a la Junta de Compensación. Tanto la aportación de los terrenos a la junta, como la adjudicación posterior, constituyan entregas de bienes, que suponen la realización del hecho imponible del IVA. Sólo en las adjudicaciones de los terrenos podría jugar la citada renuncia a la exención, en los términos que hemos expuesto anteriormente <sup>33</sup>.

### **CAPÍTULO TERCERO. LAS JUNTAS DE COMPENSACIÓN Y LA EXPROPIACIÓN FORZOSA**

La falta de integración en la junta de propietarios de terrenos incluidos en la unidad de ejecución (sea en el momento de su constitución o más adelante) tiene como consecuencia la expropiación de tales terrenos, siendo la Junta de Compensación la beneficiaria de la expropiación.

El suelo y derechos del propietario que no se incorpore cuando sea requerido para ello, será expropiado a favor de la Junta de Compensación, en virtud de lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 168 del Reglamento de Gestión Urbanística. Asimismo, el artículo 21 del Real Decreto 1093/1997, de 4 de julio, por el que se aprueban las normas complementarias al Reglamento para la ejecución de la Ley Hipotecaria sobre Inscripción en el Registro de la Propiedad de Actos de Naturaleza Urbanística, regula la expropiación del titular no adherido a la Junta de Compensación.

Hemos de decir que se expropiarán no sólo los terrenos, sino también los bienes y derechos que existan en la finca y ambos se someterán a la expropiación. No a la compensación en forma alguna, pues la compensación es exclusiva para los propietarios adheridos. Adherido un propietario, si transmite su propiedad, el adquirente quedará subrogado en los derechos y obligaciones, deudas y créditos del propietario adherido (art. 28 del Reglamento de Gestión Urbanística).

La no adhesión a la citada Junta de Compensación trae como consecuencia ineludible la expropiación. En la Sentencia del Tribunal Supremo de fecha 15 de marzo de 1997 (RJ 1997, 3091) se declara el expediente expropiatorio conforme a derecho, cualesquiera que fuesen los motivos que determinaron a la propietaria a no incorporarse a la Junta de Compensación.

El propietario tiene hasta cuatro oportunidades para adherirse a la Junta de Compensación (arts. 158.1, 159.2, 162, 163.5 y 165 del citado Reglamento de Gestión Urbanística), siendo esta adhesión siempre voluntaria y debiendo estar precedida de la notificación individual para que puedan adherirse.

Este supuesto expropiatorio puede encontrarse sujeto a IVA, según se desprende con toda claridad de lo dispuesto en el artículo 8.dos.3 o) de la LIVA. Para que se produzca la sujeción es preciso que el sujeto expropiado sea empresario y los terrenos expropiados se encontrasen afectos a su actividad. En tal caso, la expropiación constituye una entrega de bienes sujeta a IVA, sin que concurra, además, el requisito de la exención <sup>34</sup>.

Si en el propietario expropiado no concurre la condición de empresario o, de concurrir ésta, el terreno no se encontraba afecto a su actividad, la expropiación constituye una operación no sujeta a IVA <sup>35</sup>. Y, en consecuencia, estará sujeta –y no exenta– al ITPAJD, en su modalidad de TPO.

A este respecto plantea algún problema el citado artículo 159.4 del TRLS de 1992, al establecer una exención que coincide parcialmente con la del artículo 45.I.B) 7 del TRITPAJD, pero que es más amplia, pues incluye también como supuesto exento la incorporación de terrenos a las juntas como consecuencia de expropiación.

El problema a que nos referimos reside en que la expropiación no se recoge como supuesto exento en el TRITPAJD y en que este texto, a su vez, en su disposición transitoria 1.ª, deja sin efecto «cuantas exenciones y bonificaciones no figuren mencionadas en este texto refundido...».

La disposición transitoria 1.ª del TRITPAJD, como decíamos, ha derogado entendemos que parcialmente el apartado 4 del artículo 159 del TRLS de 1992, en lo relativo a la exención por este impuesto en relación con el supuesto de expropiación; a este respecto no podemos olvidar que problema idéntico se originó con el antiguo TR del impuesto, de 1980, y los tribunales se manifestaron con claridad, y creemos que correctamente, declarando que la exención del supuesto expropiatorio, recogida entonces en la Ley del Suelo de 1976, había quedado derogada por la disposición transitoria 2.ª de aquel TR de 1980 <sup>36</sup>.

En resumen, cuando el propietario expropiado no sea empresario o, siéndolo, el terreno no estuviera afecto a su actividad, estaríamos ante una operación sujeta –y no exenta– al ITPAJD, en este caso en su modalidad de TPO (le dedicamos a este impuesto el Título IV del presente trabajo).

## CAPÍTULO CUARTO. LAS OBRAS DE URBANIZACIÓN

Hemos de decir que en Urbanismo uno de los deberes, indiscutible hasta el momento, que se impone a todos los propietarios del suelo (urbano o urbanizable) es el de costear su urbanización <sup>37</sup>. Cuando los propietarios se integran en el sistema de compensación, el cumplimiento de tales deberes se lleva a cabo, como ente instrumental de los mismos, a través de la tan nombrada Junta de Compensación. No obstante podemos matizar que aunque en todo caso los miembros asumen el coste de la urbanización, pueden hacerlo de muy diferentes formas.

En este capítulo analizaremos sólo algunas formas de asumir dichos costes de urbanización, con el objetivo de tratar de llegar a vislumbrar, esperemos que con claridad, la trascendencia fiscal que éstos tienen: así pues, veremos (1) las derramas; (2) la entrega de parcelas a la empresa urbanizadora en contraprestación por las obras; (3) la incorporación como miembro de la junta –con el consiguiente derecho de adjudicación de fincas resultantes equidistribuidas (edificables)– de la empresa constructora a la que se encargue la urbanización; y (4) mediante la enajenación de terrenos.

1. Si queremos efectuar un análisis de la trascendencia fiscal de la financiación de las obras de urbanización cuando se realiza mediante **derramas**, hemos de distinguir (como lo hace la mayoría de la doctrina) varios supuestos:

*1.A) Juntas de Compensación a las que no se han transmitido los terrenos.*

En este caso a efectos del IVA, y para el caso (más usual) de que la junta contrate con un tercero la realización de las obras, se entienden producidas dos operaciones, ambas sujetas al impuesto:

1. La ejecución de obra realizada por la empresa constructora se considera una prestación de servicios, según se dispone en el artículo 11.6 de la LIVA y, por otro lado.
2. La prestación de esos mismos servicios por la junta a sus miembros. Al contratar las obras de urbanización, por tanto, la junta soportará IVA.

Posteriormente (con las sucesivas derramas) podrá repercutir este IVA (en el que la base imponible sería el pago de la derrama realizada por los adjudicatarios de los terrenos), como vemos, a los miembros y demás adjudicatarios <sup>38</sup>.

*1.B) En el caso de Juntas de Compensación a las que se han transmitido los terrenos.*

Hemos de distinguir, a su vez, dos momentos a tener en cuenta:

- a) Antes de aprobar el proyecto de compensación <sup>39</sup>: la junta soportará los importes correspondientes a las sucesivas certificaciones de obra emitidas por la empresa constructora, claro está con el IVA incluido.

Dichos costes los puede financiar mediante derramas, en las que no se producirá una nueva repercusión de IVA: dichas derramas son parte de la contraprestación por la adjudicación de los terrenos, que es justo la operación exenta del IVA (de conformidad con el ya citado art. 20.uno.21.º de la LIVA).

Este último argumento interpretativo plantea una seria dificultad, la de que se impide a la junta deducirse (al menos totalmente) las cantidades de IVA soportadas como consecuencia de la urbanización.

Esto supone, además, que las juntas se ven obligadas a trasladar dichas cantidades de IVA a sus miembros, en las sucesivas derramas, pero en concepto de gasto (en ningún caso deducible pues no se soporta en concepto de IVA, sino como parte del coste de la urbanización).

A este respecto es esclarecedora la Sentencia del TSJ de Madrid de 23 de abril de 1998 (JTA 717), en la que se afirma que la exención del artículo 13.21 del Reglamento del IVA (equivalente al actual art. 20.uno.21.º de la LIVA) se refiere sólo «a las operaciones de apor-

tación inicial y de adjudicación final de terrenos, sin que quepa considerar comprendidas en dicha expresión –ni por tanto alcanzadas por la exención– las operaciones de urbanización».

Este precepto supondrá, por tanto, que la junta debe repercutir el IVA a sus miembros con las sucesivas derramas en las que les traslade el coste de la urbanización. Y también supone que podrá deducirse el IVA soportado en las sucesivas Certificaciones de Obra que se expidan.

La brillante solución adoptada por esta sentencia parece la más acorde con el sentido de la exención que proclama el impuesto, así como al principio de neutralidad (principio rector del mismo).

- b) Una vez aprobado el proyecto de compensación: y, por tanto, adjudicadas las parcelas, si todavía no se ha terminado la urbanización (lo lógico es que no se haya terminado), la junta ya no es titular fiduciaria de los terrenos; responderá al mismo esquema analizado en el anterior apartado n.º 1.A).

Los miembros de las Juntas de Compensación podrán deducirse las aludidas cantidades de IVA cuando éstos tengan la condición de sujetos pasivos del impuesto y utilicen los bienes o servicios adquiridos en la realización de operaciones que dan derecho a deducción (de conformidad con lo dispuesto en los arts. 93 y 94 de la LIVA). Esto, nada problemático en principio, se complica un tanto por razón de lo dispuesto en el artículo 5.uno.d) de la LIVA, donde se califica como empresarios o profesionales, a efectos del impuesto, a «quienes efectúen la urbanización de terrenos o la promoción o rehabilitación de edificaciones destinadas, en todos los casos, a su venta, adjudicación o cesión por cualquier título, aunque sea ocasionalmente».

*¿Permite considerar este precepto como sujeto pasivo a los miembros de la Junta de Compensación, dado que son ellos quienes soportan el coste de la urbanización, y siempre que procedan a la posterior venta, adjudicación o cesión de (al menos alguna de) las parcelas que se les adjudiquen en el Proyecto de Equidistribución?*

A esta pregunta se ha respondido por la doctrina de manera muy diversa.

Por un lado, se ha sostenido que quienes son sujetos pasivos, por razón de lo dispuesto en ese artículo, son las Juntas de Compensación, no sus miembros. Sus miembros sólo podrían hacerlo si fueran empresarios o profesionales y afectasen las parcelas a su actividad (con los requisitos de los arts. 93 y 94 de la LIVA).

Otra postura ha sido la de que las juntas, al contratar las obras de urbanización, actuarían como simples mandatarias «en nombre y por cuenta de los propietarios» (de este hecho se deriva: el que las juntas no serían sujetos pasivos del impuesto y que no tendrían que repercutir IVA a los miembros; y que serían estos últimos los verdaderos sujetos pasivos como urbanizadores).

No obstante las anteriores posturas hemos de destacar una tercera, que coincide además con la que sostiene la Administración, según la cual, los propietarios serían considerados urbanizadores y por lo tanto sujetos pasivos del IVA, siempre que no hubieran transmitido la titularidad de los terrenos y que vayan a destinar (al menos algunas de) las parcelas a la venta, cesión o adjudicación por cualquier título (pudiéndose deducir, en este caso, las cuotas de IVA soportadas por las obras de urbanización).

Pero ¿qué ocurre en los supuestos en que los propietarios transmitieron la titularidad fiduciaria de los terrenos a la junta? En este caso los dejan fuera. Tales propietarios no serían considerados urbanizadores y tampoco, pues, serían necesariamente sujetos pasivos del impuesto.

En este caso que apuntamos, parece que sólo cabría derecho a la deducción si aquéllos fueran empresarios o profesionales y afectasen los terrenos a sus actividades en la forma que requieren los artículos 93 y 94 de la LIVA.

Hemos de argumentar que la junta, aunque actúa en nombre propio, lo hace por cuenta de sus miembros, se trata de una actuación de intermediación que al producirse en nombre propio no se distingue del propio servicio que es objeto de ella.

La idea que está detrás de este argumento, por tanto, coincide en lo sustancial con la que recoge el artículo 11.15 de la LIVA, según la cual cuando, en las operaciones de comisión o agencia en prestaciones de servicios, el agente o el comisionista actúen en nombre propio, hay que entender que reciben y prestan por sí mismos los servicios. De esta forma, la posición de los miembros es la misma que si actuaran directamente; de ahí que hayamos de considerarlos urbanizadores (al igual que lo es también la propia Junta de Compensación) con las consecuencias que de ello se derivan.

Si aceptamos esta argumentación se hace preciso determinar si puede ser aplicado también al supuesto en que las juntas reciben la titularidad de los terrenos de sus miembros. Debemos entender que la solución debe ser la misma. Pues también en dicho supuesto son los miembros de la junta los que sufragan, como propietarios que son, los costes de urbanización; todo ello por más que formalmente la propiedad corresponda a la junta, y también, en fin, la junta actúa en nombre propio pero por cuenta de aquéllos.

La posición de los sujetos en el fenómeno del proceso urbanizador es sustancialmente coincidente en ambos casos. Por tanto, también cuando se transmitan a las juntas los terrenos, éstas deberán repercutir a sus miembros IVA por las obras de urbanización, quienes a su vez podrán deducirse las cuotas soportadas, siempre y cuando vayan a destinar al menos algunas de las parcelas a la venta, cesión o adjudicación por cualquier título, y que se cumplan las formalidades requeridas a tal efecto.

**2.** Analicemos ahora la incidencia del IVA en los supuestos en que las obras se financian a través de la **entrega de parcelas a la empresa urbanizadora**, que no se integra en la junta, en contraprestación por las obras.

Deberá darse, pues, el supuesto previo y necesario de la existencia de parcelas que la propia junta se haya reservado en el proyecto de compensación a tal efecto.

Nos encontramos, en estos supuestos, ante una figura similar a una permuta; se intercambian, por un lado, la ejecución de las obras de urbanización y, por otro, la entrega de terrenos urbanizados.

La ejecución de obra es un negocio que se encuentra sujeto y no exento del IVA [como prestación de servicios –art. 11.uno.6.º de la LIVA, en relación con los arts. 8.dos.1 y 6.tres a) de la LIVA].

Cada certificación de obra supondrá el devengo del IVA correspondiente, que se repercutirá a la junta. Ésta, a su vez, deberá emitir la correspondiente factura a sus miembros, repercutiéndoles el IVA, por lo que podrá, a su vez, deducirse el soportado (al igual que sus miembros). No cambia nada respecto de lo visto para las derramas.

Es en la contraprestación donde se efectúa el cambio, se trata de una entrega de bienes inmuebles (sujeta y no exenta al IVA). Cabe aclarar que en el caso de que las parcelas ni siquiera estuvieran en curso de urbanización, la entrega estaría exenta de IVA y, en consecuencia, sujeta (y no exenta) al ITPAJD.

**3.** En el caso de que la financiación se lleve a cabo mediante la **incorporación como miembro de la junta** de la empresa edificadora a cambio de terrenos edificables presenta bastantes aspectos comunes con el anterior apartado que hemos analizado.

Se trata, en esencia de una permuta (*do ut des*): se intercambian, por un lado, la ejecución de las obras de urbanización y, por otro, la adjudicación de parcelas (previa integración en la Junta de Compensación). La especificidad de este supuesto se centra en la contraprestación que recibe la empresa constructora, que no consiste ya directamente en parcelas sino en derechos de adjudicación sobre determinadas parcelas (con un determinado aprovechamiento urbanístico, con edificabilidad).

Esta distinción que hemos realizado es importante, y nos lleva al análisis de dos operaciones bien diferenciadas:

- a) El reconocimiento de un derecho de adjudicación, y
- b) La adjudicación de las parcelas que correspondan.

Hay autores que llegan a argumentar que las certificaciones de obras son contraprestación anticipada de la adjudicación de terrenos; y, por tanto, los objetos de la «permuta» son, por un lado, las obras de urbanización y, por otro, un derecho de adjudicación de parcelas, aún sin determinar (ya hay transmisión aquí), dotadas de una edificabilidad (aprovechamiento urbanístico). Por tanto, la adjudicación posterior no es una nueva entrega.

#### 4. Un modo de financiar las obras de urbanización es mediante la **enajenación de los terrenos**.

Esta enajenación presenta dos formas:

a) La venta de parcelas que se haya reservado la junta a tal efecto en el proyecto de compensación.

Se produce una doble transmisión: una primera de la titularidad fiduciaria de las parcelas a favor de la junta por sus miembros (esta transmisión la hacen cada uno de los miembros en proporción a los terrenos que aportaron en su momento) que estará sujeta y no exenta (salvo que los terrenos no estuvieran aún en curso de urbanización). Y una segunda transmisión de la junta (como titular fiduciario) al tercero del que se trate, que se encontrará igualmente sujeta y no exenta de IVA.

b) La venta de terrenos de los que la junta es titular fiduciaria por señalarlo así los Estatutos.

Esta venta se efectuará con la finalidad de obtener ingresos con los que financiar la urbanización. Se trata de transmisiones sujetas y no exentas de IVA salvo que los terrenos enajenados no estén en curso de urbanización, en cuyo caso su entrega estará exenta (art. 20.uno.20.º de la LIVA) y, por tanto, la transmisión se encontrará sujeta al ITPAJD.

El coste de las obras de urbanización no va a estar exento del IVA, no quedando comprendido en la exención del artículo 20.uno.21.º de la LIVA, y que abarca solamente las aportaciones y adjudicaciones en los supuestos en que se da una transmisión de la propiedad <sup>40</sup>.

La repercusión del IVA deberá efectuarse mediante facturas completas, que habrán de ser entregadas a los miembros de las juntas, que son los destinatarios de tales operaciones, facturas que constituirán, en su caso, el documento justificativo del derecho a la deducción del impuesto por los mismos <sup>41</sup>.

Los casos en los que juegue la exención (se ha producido transmisión de la propiedad), la misma va a suponer que la Junta de Compensación no deberá repercutir el IVA a sus miembros y que éstos no podrán deducir el soportado por aquélla por los costes de urbanización.

La exención correspondiente a las entregas por la adjudicación de las Juntas de Compensación afectará de forma total a las referidas entregas, sin poder distinguir la parte del valor de los bienes entregados que corresponda al terreno y la parte de valor agregado correspondiente a las obras de urbanización incorporadas a dichos terrenos <sup>17</sup>.

## **CAPÍTULO QUINTO. LAS TRANSMISIONES DE TERRENOS REALIZADAS POR LAS JUNTAS DE COMPENSACIÓN A TERCEROS, NO MIEMBROS DE LAS MISMAS**

La exención prevista en el artículo 20.uno.21.º de la LIVA sólo abarca las aportaciones de terrenos a la Junta de Compensación y las adjudicaciones o entregas realizadas por ésta a sus miembros, tal y como hemos descrito estas operaciones anteriormente, en virtud del procedimiento de equidistribución que la legislación urbanística prevea.

Ahora bien, si la Junta de Compensación transmite alguno de los terrenos que ésta se hubiese reservado en la unidad de ejecución a un tercero, es decir, que no sea miembro de la junta, y por tanto ajeno a la unidad de ejecución, esta transmisión quedará sujeta al IVA y no exenta del mismo.

Esta transmisión no se podría beneficiar de la citada exención y por la misma se devengaría, en su caso, el IVA. La declaración-liquidación del IVA en estos casos de transmisión a terceros sería presentada ante la Administración Tributaria por la Junta de Compensación y la cuota de IVA devengada por la transmisión será repercutida por la junta al tercero-adquirente <sup>42</sup>.

## CAPÍTULO SEXTO. LA ADJUDICACIÓN DE LOS TERRENOS RESULTANTES DE LA EQUIDISTRIBUCIÓN

La adjudicación de las fincas resultantes tiene consecuencias fiscales diversas en función de la diversa condición de los adjudicatarios, de si los terrenos se encuentran ya en curso de urbanización, así como del tipo de junta de que se trate (con titularidad fiduciaria o con simples facultades fiduciarias).

Estarán sujetas al IVA «las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, incluso si se efectúan en favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen».

En la exención prevista por el artículo 20.uno.21.º de la LIVA es necesaria la presencia del *principio de proporcionalidad*: en las adjudicaciones de terrenos por la Junta de Compensación a sus miembros, para que se despliegue la exención se exige que la adjudicación se efectúe en proporción a sus aportaciones.

Porque por la parte adjudicada al miembro de la junta proporcional a lo aportado no se devengaría el IVA y, por la parte que se le adjudique al mismo por encima de lo que proporcionalmente le hubiese correspondido sí se va a devengar este impuesto, en función de las cantidades satisfechas para recibir ese exceso de adjudicación <sup>43</sup>.

Analicemos los supuestos que podemos encontrarnos (más frecuentes de lo que parece pues la proporcionalidad es muy difícil de conseguir en este tipo de operaciones equidistributivas):

### 1. La adjudicación a los propietarios originales.

Hay que distinguir si la adjudicación es proporcional a los terrenos aportados, o se trata de una adjudicación por defecto (inferior a los terrenos entregados) o por exceso (superior).

**1.1.** Si la *adjudicación es proporcional* respecto de los terrenos aportados, y en el caso de que los terrenos no se hubieran transmitido a la Junta de Compensación, con la aprobación del proyecto de compensación se produciría una subrogación real entre las parcelas aportadas – resultantes que, en la medida en que sea proporcional, no estará sujeta ni al IVA ni al ITPAJD (TPO).

Si la junta fuera la titular fiduciaria de los terrenos, la adjudicación de las parcelas resultantes se encuentra sujeta al IVA pero exenta (si el terreno se encuentra al menos en curso de urbanización, de conformidad con lo dispuesto por el art. 20.uno.20.º y 21.º de la LIVA), si bien es posible la renuncia a la exención cuando se verifiquen los requisitos del artículo 20.dos de la LIVA. La exención de IVA, en este caso (y salvo renuncia), supone la sujeción al ITPAJD, si bien también la operación se encuentra exenta [art. 45.I.B) 7 del TRITPAJD].

### **1.2. Adjudicación por defecto.**

Es el caso de que el valor de los terrenos adjudicados resulta ser inferior al que correspondería en proporción a los terrenos entregados: la adjudicación se encuentra exenta de IVA (o no sujeta, si la junta no era titular fiduciaria de los terrenos), aunque la junta podría renunciar a la exención si se verifican los requisitos del artículo 20.dos de la LIVA. Y también en este caso, la exención del IVA (salvo renuncia) supone la sujeción al ITPAJD, aunque también respecto de este último la operación se encuentra exenta [art. 45.I.B) 7 del TRITPAJD].

Este supuesto plantea varias cuestiones:

Que dicho defecto habrá de ser indemnizado, lo que puede tener trascendencia fiscal para el destinatario de la indemnización.

El defecto tiene que materializarse en alguna otra adjudicación: con un exceso de otro miembro, lo que tendrá consecuencias tributarias, también puede corresponder a adjudicaciones que se hayan realizado a favor de las empresas urbanizadoras, previa su integración en la junta o con las parcelas que se haya reservado la junta para su enajenación.

### **1.3. Adjudicación por exceso.**

Es el caso de que el valor de los terrenos adjudicados resulta ser superior al que correspondería en proporción a los terrenos aportados; dicho exceso debe considerarse como una transmisión de un terreno con el valor que le corresponda.

Respecto de la «transmisión», hemos de distinguir dos supuestos:

Si la junta era meramente fiduciaria, los terrenos se reciben, bien de otro/s propietario/s, con adjudicaciones por defecto, bien de la propia junta. En tal caso, por el exceso de adjudicación, nos

encontramos ante una entrega de bienes sujeta al IVA y no exenta (si los terrenos se encuentran como mínimo en curso de urbanización). El sujeto pasivo serán los propietarios que reciben por defecto (y que perciben por ello una compensación económica sustitutiva o complementaria) o la propia Junta, si se tratase de terrenos expropiados.

Por otro lado, si los terrenos adjudicados ni siquiera estuvieran en curso de urbanización, la entrega estaría sujeta al IVA pero exenta, en virtud de lo dispuesto en el artículo 20.uno.20.º de la LIVA (la exención es susceptible de renuncia: art. 20.dos de la LIVA), lo que significa que estaría sujeta (y no exenta) al ITPAJD, modalidad TPO [arts. 4.4 a) del TRITPAJD y 45.I.B) 7 a contrario].

Si la junta es titular fiduciaria de los terrenos, la transmisión estaría sujeta en todo caso al IVA, siendo aquélla sujeto pasivo y obligado a repercutir el impuesto a los propietarios con exceso de adjudicación.

## 2. Adjudicaciones a propietarios en sistemas generales.

Bajo la vigencia del TRLS de 1992, el suelo para los sistemas generales se obtenía normalmente a través de expropiación o de ocupación directa (que no sería sino una fórmula de expropiación con pago en aprovechamientos urbanísticos) por la Administración. Y en la Ley 6/1998, de 13 de abril, sobre Régimen de Suelo y Valoraciones, se prevé en varios lugares el deber de ceder obligatoria y gratuitamente los sistemas generales –arts. 14.2 b); 18.2– (hemos de recordar la Resolución de la DGT de 22 de diciembre de 2000 por la que las cesiones obligatorias de terrenos a los Ayuntamientos que se efectúen en virtud de lo dispuesto en la mencionada Ley 6/1998, de 13 de abril, no constituyen entregas de bienes ni prestaciones de servicios a los efectos del IVA, no existiendo por tanto ninguna operación sujeta al citado tributo por dicha cesión).

En el caso de expropiación, el justiprecio puede consistir en la adjudicación (por la Administración) de terrenos equivalentes en su misma u otra Área de Reparto. La ocupación directa permite obtener terrenos dotacionales a cambio del reconocimiento al propietario del derecho a incorporarse en una unidad de ejecución con exceso de aprovechamiento real, para que aquél haga efectivo en ésta su derecho al aprovechamiento.

Si estuviésemos ante una junta meramente fiduciaria se produce, en los casos de expropiación u ocupación directa, una cesión gratuita por parte de los propietarios que hubieran aportado terrenos a la junta, a favor de los propietarios de terrenos afectados a sistemas generales. Se trataría de una cesión gratuita que quedaría no sujeta o exenta del IVA.

En el caso de la *expropiación*, es la propia Administración (no los propietarios) la que, a modo de justiprecio, traspasa al propietario su derecho a la adjudicación de determinados terrenos en una determinada unidad de ejecución o bien le transmite los terrenos que se le adjudiquen.

Entendiéndolo de este modo se proponen dos soluciones:

- a) Una primera según la cual dicho justiprecio constituiría una entrega de bienes, sujeta al IVA (y por tanto no exenta, salvo que los terrenos adjudicados no estuviesen siquiera en curso de urbanización).
- b) Una segunda solución, para el caso de que la Administración no asuma el coste de las obras de urbanización en relación con tales parcelas (sino que lo hagan los propios adjudicatarios), sería entender que (por esa razón) dicha entrega no está sujeta al IVA. Por tanto, se produciría la sujeción (no exenta) al ITPAJD.

En el caso de la *ocupación*, la Administración reconoce al propietario del derecho a incorporarse en una unidad de ejecución con exceso de aprovechamiento real, para que aquél haga efectivo en ésta su derecho al aprovechamiento.

Es la Administración la que cede su derecho a la adjudicación de determinados terrenos lucrativos a los propietarios de sistemas generales como compensación (como justiprecio) por la ocupación directa (que no es otra cosa que una expropiación con pago en especie).

Si la junta fuera titular fiduciaria de los terrenos estaríamos ante una cesión gratuita, esta vez por parte de la junta a los propietarios en sistemas generales; cesión que constituiría autoconsumo sujeto y no exento del IVA siempre que los terrenos estuvieran al menos en curso de urbanización; en caso contrario, la operación estaría sujeta pero exenta del IVA y no sujeta al ITP al ser gratuita.

**3. Adjudicaciones a las empresas urbanizadoras** en pago de obras de urbanización o como miembros incorporados (ya analizado).

**4. Adjudicación a la Administración de terrenos para viales, zonas verdes, etc.; obras de urbanización, instalaciones y dotaciones locales.**

Se trata de cesiones obligatorias y gratuitas impuestas a los propietarios, que se pueden calificar como autoconsumo [arts. 8.dos.8 y 9.uno.b) de la LIVA]. Constituyen operaciones sujetas pero exentas (art. 20.uno.20 de la LIVA) del IVA. Dado el carácter gratuito de la cesión, no están sujetas a ITPAJD.

**5. Adjudicación a la Administración de terrenos lucrativos.**

En este caso, la cesión sólo alcanza al terreno, pues respecto de las obras de urbanización la Administración ha participado en su sostenimiento (en la proporción correspondiente al 10% como máximo) por vía de derramas.

Si la junta es sólo fiduciaria los propietarios cesionarios, al no soportar en relación con los terrenos cedidos el coste de la urbanización, carecen de la condición de urbanizadores a efectos del impuesto. Salvo que fueran empresarios y los terrenos estuvieran afectos a la actividad, la operación estaría sencillamente no sujeta a IVA. Tampoco lo estaría a ITPAJD dado su carácter gratuito.

En el caso de que fueran empresarios y los terrenos estuvieran afectos a la actividad, la operación estaría sujeta al IVA, como autoconsumo, sin que proceda exención alguna, salvo que la adjudicación tuviera lugar antes de estar los terrenos en curso de urbanización. En cualquier caso, no hay sujeción al ITPAJD dado su carácter gratuito.

Para el caso de juntas con titularidad fiduciaria, se trata de un autoconsumo de bienes sujeto y no exento, salvo que los terrenos no estuvieran aun en curso de urbanización (en tal caso, exención, y no sujeción al ITPAJD, por el carácter gratuito). La postura de la Administración es que no es preciso distinguir, a efectos de calcular la base imponible, la parte de valor correspondiente al terreno y a las obras de urbanización (Resolución de la DGT 6 julio 1993).

## TÍTULO SEGUNDO

### LA APORTACIÓN DE TERRENOS A LA JUNTA DE COMPENSACIÓN POR PERSONAS FÍSICAS Y SU INCIDENCIA EN EL IRPF

#### CAPÍTULO PRIMERO. ANTECEDENTES

Como venimos explicando, el hecho de que los terrenos propiedad de un particular se vean afectados por una actuación urbanística que vaya a ejecutarse a través del sistema de compensación, va a influir en su patrimonio y por ello también en sus obligaciones fiscales, es decir, va a tener una serie de repercusiones que no sólo van a ser de carácter patrimonial, sino que también van a tener su reflejo en la esfera fiscal del propietario de dichos terrenos, en tanto obligado al pago de impuestos.

En efecto, con carácter general, cualquier transmisión que tenga por objeto un bien inmueble va a tener incidencia tributaria, bien como hecho imponible <sup>44</sup> del ITPAJD, del ISD, o del IRPF, habiéndose de examinar en cada caso cuál de ellos individualmente considerado, entra en juego, en atención a las circunstancias que rodean la transmisión.

No obstante ello y ciñiéndonos al concreto caso que nos ocupa, es de nuestro interés ver las repercusiones que la incorporación o no del particular a la Junta de Compensación, dada su condición de sujeto pasivo <sup>45</sup> del Impuesto <sup>46</sup> de la Renta de las Personas Físicas puede tener de cara a su obligación de tributar en dicho impuesto. Y ello es así porque en función de lo recogido en los Estatutos por los que se van a regir los diseños de la Junta de Compensación, el propietario incluido dentro de la unidad de ejecución de que se trate, habrá de incorporarse a la Junta de Compensación

bien aportando la propiedad de los terrenos, produciéndose pues un desplazamiento patrimonial, o simplemente transmitiéndoselos a la Junta de Compensación con carácter fiduciario perteneciendo la propiedad a los particulares afectados por la actuación urbanística; en el bien entendido que si no se incorpora a la Junta de Compensación se operará la expropiación de los citados terrenos a favor de la Junta de Compensación, habiéndose llevado a cabo, obviamente, una transmisión de los terrenos a favor de aquélla. Pues bien, en todos estos casos, como decimos, se producen una serie de negocios jurídicos que necesariamente tienen reflejo en el ámbito fiscal del particular propietario de tales terrenos y eso es lo que vamos a analizar seguidamente.

En efecto, a la hora de examinar las repercusiones fiscales que tiene la aportación de terrenos a la Junta de Compensación, hemos de fijarnos sobre todo en lo recogido en la Ley del Impuesto de la Renta de las Personas Físicas <sup>47</sup> actualmente vigente. En concreto hemos de estar, principal y particularmente a lo dispuesto en la Sección 4.<sup>a</sup> del Capítulo I del Título IV de dicho texto legal.

En este sentido y fijándonos en la regulación legal, la aportación que han de llevar a cabo los propietarios de terrenos afectados por una actuación urbanística que se gestione por el sistema de compensación puede generar en el patrimonio de aquél un incremento o disminución patrimonial, según terminología de la antigua Ley del Impuesto de la Renta de las Personas Físicas <sup>48</sup>, o técnicamente y adaptándonos a la legislación vigente una ganancia o pérdida patrimonial, teniendo en cuenta para ello el valor de adquisición, con los matices que luego veremos, y el valor de transmisión de los bienes inmuebles que se aportan a la Junta de Compensación; ganancias o pérdidas patrimoniales que viene a constituir el objeto del IRPF a los efectos que aquí nos interesan.

Efectivamente, las ganancias o pérdidas patrimoniales vienen reguladas en la Ley del IRPF, impuesto que se configura como un tributo de carácter personal –en cuanto que grava la capacidad económica del contribuyente con independencia del lugar en que se obtenga o manifieste– directo y subjetivo –ya que grava la renta del contribuyente pero atendiendo a sus circunstancias personales y familiares para graduar su capacidad económica–, que grava según los principios de igualdad, generalidad y progresividad, esto último en la medida que se aplica una tarifa con tipos crecientes en función de la base liquidable del sujeto pasivo, la renta de las personas físicas de acuerdo con sus circunstancias personales y familiares <sup>49</sup>. Y decimos que viene a constituir el objeto del IRPF en la medida en que forma parte de la renta del contribuyente al ser un elemento de ésta <sup>50</sup>.

En esta línea la renta del contribuyente o más propiamente la obtención de renta por el contribuyente viene constituida, entre otros rendimientos, por las ganancias y pérdidas patrimoniales, que es lo que a su vez constituye el hecho imponible del IRPF.

Así pues y en resumen, toda persona física que conforme a la LIRPF <sup>51</sup> sea sujeto pasivo del citado impuesto, si son propietarios de terrenos afectados por una actuación urbanística que registrará su gestión por el sistema de compensación habrá de tributar conforme a las disposiciones que lo regulan en caso de obtener una ganancia o sufrir una pérdida patrimonial; lo que nos va a exigir profundizar en la cuestión que a estos efectos nos ocupa.

De esta manera y en primer lugar, preceptivo es, siquiera sea someramente, referirnos a lo que hemos de entender, a la luz de lo actualmente legislado, por ganancias o pérdidas patrimoniales, entendiéndose por tal las variaciones en el valor del patrimonio del contribuyente que se ponga de manifiesto con ocasión de cualquier alteración en la composición de aquél, salvo que por esta ley se califique como rendimientos <sup>52</sup>.

Por tanto es necesario una variación efectivamente realizada en la composición de su patrimonio, o lo que es lo mismo, una modificación en los elementos que lo constituyen para entender que el sujeto pasivo ha obtenido una ganancia o pérdida patrimonial según terminología utilizada por la LIRPF.

Así pues y si se trata de una transmisión onerosa, entendiéndose por ésta aquella que se produce cuando se entrega un bien o derecho a cambio de una contraprestación <sup>53</sup>, la ganancia o pérdida patrimonial vendrá determinada por la diferencia entre el valor de adquisición y el valor de transmisión del bien; bien que en el supuesto que nos ocupa será los terrenos aportados a la Junta de Compensación.

Pero no siempre se transmiten en propiedad los terrenos afectos por la actuación urbanística que venimos refiriendo a la Junta de Compensación, por lo que habremos de examinar el concreto caso de aquella persona afectada por una actuación urbanística que ha de incorporarse a una Junta de Compensación en cuyo seno puede, o bien transmitir la propiedad de su terreno a la Junta misma, o de otra forma, transmitir el terreno a la Junta de Compensación en calidad de fiduciaria; ahora bien, en el supuesto de que rechazara esta disyuntiva, el particular afectado, y por imperio de la ley, verá inevitablemente expropiados sus terrenos a favor de la Junta de Compensación que tendrá la consideración jurídica de beneficiaria ante su negativa de incorporarse a la misma.

Desde estas premisas habrá que ver, si con la transmisión de los terrenos de titularidad del sujeto pasivo a la Junta de Compensación se produce una ganancia o pérdida patrimonial caso de transmitirse la propiedad, o en otro caso si al transmitir el terreno con carácter fiduciario y operarse posteriormente a un tercero la transmisión del mismo transformado por efecto de la urbanización, se produce una ganancia o pérdida patrimonial gravable, y si se produce, igualmente, una ganancia o pérdida patrimonial en caso de expropiación.

## **CAPÍTULO SEGUNDO. APORTACIÓN DE LA PROPIEDAD DEL TERRENO A LA JUNTA DE COMPENSACIÓN**

### **SECCIÓN PRIMERA. APORTACIÓN DE BIENES NO AFECTOS A ACTIVIDADES EMPRESARIALES**

Como hemos apuntado, una de las opciones de las que dispone el particular afectado por una actuación urbanística que se gestione por el sistema de compensación, es la posibilidad de transmitir el terreno a la Junta de Compensación. A nuestro entender, es este específico caso, y a la luz de

la legislación vigente, el que plantea mayores problemas, pues entre otras cuestiones habrá que estar a la fecha de adquisición de la finca cuya titularidad se aporta para conocer cuál es su valor de transmisión y cómo ha de realizarse su cálculo. Así pues, vayamos por partes.

Hemos referido que el importe de las ganancias o pérdidas patrimoniales tratándose de transmisiones onerosas, como resulta del caso, vendrá determinado por la diferencia entre los valores de adquisición y transmisión del objeto a transmitir, en este supuesto, de la finca a aportar en propiedad a la Junta de Compensación, lo que hace imprescindible a estos efectos determinar el valor de adquisición de aquélla; valor que estará conformado por el importe real por el que dicha adquisición se hubiera efectuado, así como por el coste de las inversiones y mejoras efectuadas en ellos, más los gastos y tributos inherentes a la adquisición, sin contar los intereses satisfechos por el adquirente <sup>54</sup>. El valor resultante habrá de minorarse en el importe de las amortizaciones, pero tratándose única y exclusivamente de fincas, resulta superfluo hablar de amortización desde el punto y hora en que los terrenos, es decir, el suelo, no se amortiza –otra cosa sería si habláramos de edificaciones, pues en este caso lo que se amortiza es el valor de construcción–.

Pero este valor de adquisición, si bien en principio pudiera pensarse que permanece invariable durante el lapso de tiempo en que forma parte del patrimonio de su titular, a los efectos de su transmisión y al objeto de corregir ese valor conforme haya ido encareciéndose la vida, requiere ser actualizado, o lo que es lo mismo, el valor de adquisición ha de ponerse en concordancia con el momento en que se vaya a operar la transmisión a fin de que no se produzcan una discordancia que genere una diferencia valorativa injusta entre el valor de adquisición y el de transmisión. En este sentido, y por imperativo legal, el valor de adquisición antes referido, y exclusivamente tratándose de un bien inmueble, se actualizará mediante la aplicación de los coeficientes que se establezcan en la correspondiente LPGE <sup>55, 56</sup>.

Con respecto a esta actualización la Ley 52/2002, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2003, contempla los coeficientes de actualización del valor de adquisición. Con respecto a ello la citada ley recoge los coeficientes de actualización aplicables al caso, pero antes de su enumeración nos pone en antecedente, y así expresa que a efectos de lo previsto en el apartado 2 del artículo 33 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, de IRPF, y otras Normas Tributarias, para la transmisión de bienes inmuebles no afectos a actividades económicas <sup>57</sup> que se efectúen durante el año 2003, los coeficientes de actualización del valor de adquisición serán los siguientes:

Año de adquisición	Coficiente
1994 y anteriores .....	1,1236
1995 .....	1,1871
1996 .....	1,1465
1997 .....	1,1236
1998 .....	1,1018
1999 .....	1,0820
2000 .....	1,0612
2001 .....	1,0404
2002 .....	1,0200
2003 .....	1,0000

No obstante, cuando las inversiones se hubieran efectuado el 31 de diciembre de 1994, será de aplicación el coeficiente 1,1871. La aplicación de un coeficiente distinto de la unidad exigirá que la inversión hubiese sido realizada con más de un año de antelación a la fecha de la transmisión del bien inmueble.

Ahora bien, tratándose de bienes inmuebles afectos a actividades económicas la actualización del valor de adquisición se llevará a cabo aplicando los coeficientes que a ese fin se prevén en la misma LPGE <sup>58</sup>, y que infra se detallan con profusión.

Por último, y tratándose de elementos patrimoniales actualizados de acuerdo con lo previsto en el artículo 5 del Real Decreto-Ley 7/1996, de 7 de junio, sobre medidas urgentes de carácter fiscal y de fomento y liberalización de la actividad económica, se aplicarán las siguientes reglas:

- 1.<sup>a</sup> Los coeficientes de actualización a que se refiere el apartado anterior se aplicarán sobre el precio de adquisición y sobre las amortizaciones contabilizadas correspondientes al mismo, sin tomar en consideración el importe del incremento del valor resultante de las operaciones de actualización.
- 2.<sup>a</sup> La diferencia entre las cantidades determinadas por la aplicación de lo establecido en el número anterior se minorará en el importe del valor anterior del elemento patrimonial.  
  
Para determinar el valor anterior del elemento patrimonial actualizado se tomarán los valores que hayan sido considerados a los efectos de aplicar los coeficientes de actualización.
- 3.<sup>a</sup> El importe que resulte de las operaciones descritas en el número anterior se minorará en el incremento neto de valor derivado de las operaciones de actualización previstas en el Real Decreto-Ley 7/1996, siendo la diferencia positiva así determinada el importe de la depreciación monetaria.
- 4.<sup>a</sup> La ganancia o pérdida patrimonial será el resultado de minorar la diferencia entre el valor de transmisión y el valor contable en el importe de la depreciación monetaria a que se refiere el número anterior.

El objeto que se pretende no es otro que hallar efectivamente y teniendo en cuenta el paso del tiempo, el valor real de adquisición de la finca, para ello habrá que aplicar el coeficiente correspondiente tanto sobre el importe real de adquisición de la finca en concreto, como sobre las inversiones y mejoras efectuadas a los bienes adquiridos y los tributos y gastos inherentes a la adquisición, menos los intereses que hubieran sido satisfechos por el adquirente. En caso de tratarse de una edificación la actualización del valor también se aplicará a la amortización, pero no al valor del suelo, que como hemos dicho anteriormente no se amortiza.

Efectuadas las operaciones previamente descritas obtendremos el valor de adquisición actualizado de la finca a aportar, consiguiéndose así, más o menos, homogeneizarlo con el valor de transmisión al objeto de que pueda operarse la diferencia entre los dos valores. Con ello se obtiene en un primer momento la variación patrimonial sufrida por el particular, lo que igualmente nos servirá para conocer desde un punto de vista mucho más estrictamente jurídico-fiscal la ganancia o pérdida patrimonial y advertir cómo el valor de adquisición originario resulta insuficiente para calcular la existencia de una ganancia o pérdida patrimonial. No obstante ello, aún no podemos calcular con exactitud cuál es el precio de adquisición que realmente hemos de tener en cuenta a los efectos que aquí se pretenden, que no son otros que el cálculo de la existencia de una ganancia o pérdida patrimonial. Y ello es así en la medida en que la disposición transitoria 9.ª de la LIRPF distingue las ganancias patrimoniales de elementos adquiridos, que obviamente en este caso ha de tratarse de fincas, antes de 31 de diciembre de 1994, de las adquiridas con posterioridad.

En efecto, las ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión de elementos patrimoniales, por supuesto no afectos a actividades económicas, adquiridos antes del día 31 de diciembre de 1994, se reducirán conforme impone las reglas 2.ª a 4.ª apartado 2 de la disposición transitoria 8.ª de la Ley 18/1991, de 6 de junio del IRPF. De esta manera, y como se trata de incrementos de patrimonios irregulares, ha de tomarse como período de permanencia en el patrimonio del sujeto pasivo el número de años que medie entre la fecha de adquisición y el día 31 de diciembre de 1996, redondeando por exceso. En el caso, como el que nos ocupa, de que tales elementos patrimoniales transmitidos sean bienes inmuebles, el incremento de patrimonio se reducirá el 11,11% por cada año de permanencia que exceda de 2. No obstante, no están sujetos los incrementos de patrimonio derivados de elementos patrimoniales que a 31 de diciembre de 1996 tuvieran un período de permanencia superior a 10 años. Con respecto a las mejoras que los elementos de los que aquí tratamos hubieran sufrido, se tomará como período de permanencia de éstas en el patrimonio del sujeto pasivo el número de años que medie entre la fecha en que se hubiese realizado y el día 31 de diciembre de 1996, redondeando por exceso. Por ello, si se hubiese efectuado mejoras en los elementos patrimoniales transmitidos se distinguirá, de la parte del inmueble que hubiera permanecido invariable, la parte del valor de la enajenación que corresponda a cada componente del mismo a efecto de la aplicación de lo dispuesto anteriormente.

Llegado a este punto y concluyendo, realizado las operaciones que detalladamente se han descrito, se inferirá que con ocasión de la aportación de los terrenos a la Junta de Compensación se ha producido una ganancia o pérdida patrimonial.

## SECCIÓN SEGUNDA. APORTACIÓN DE BIENES AFECTOS A ACTIVIDADES EMPRESARIALES

Como habíamos apuntado, tratándose de bienes inmuebles afectos a actividades económicas, la actualización del valor de adquisición vendrá determinada por los coeficientes recogidos en el artículo 58 de la LPGE, a cuyo tenor y respecto de los períodos impositivos que se inicien durante el año 2003, los coeficientes previstos en el artículo 15.11 a) de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, dependiendo del momento de adquisición, serán los siguientes:

Ejercicio	Coefficiente
Con anterioridad a 1 enero de 1984 ..	1,9956
En el ejercicio 1984 .....	1,8120
En el ejercicio 1985 .....	1,6736
En el ejercicio 1986 .....	1,5754
En el ejercicio 1987 .....	1,5008
En el ejercicio 1988 .....	1,4339
En el ejercicio 1989 .....	1,3712
En el ejercicio 1990 .....	1,3175
En el ejercicio 1991 .....	1,2727
En el ejercicio 1992 .....	1,2443
En el ejercicio 1993 .....	1,2282
En el ejercicio 1994 .....	1,2059
En el ejercicio 1995 .....	1,1577
En el ejercicio 1996 .....	1,1026
En el ejercicio 1997 .....	1,0778
En el ejercicio 1998 .....	1,0640
En el ejercicio 1999 .....	1,0566
En el ejercicio 2000 .....	1,0513
En el ejercicio 2001 .....	1,0297
En el ejercicio 2002 .....	1,0171
En el ejercicio 2003 .....	1,0000

Tales coeficientes se aplicarán sobre el precio de adquisición o coste de producción dependiendo del año de adquisición o producción del elemento patrimonial, en nuestro caso del terreno que se aporte a la Junta de Compensación; aplicándose a las mejoras, en su caso existentes, el coeficiente vigente al año de su realización; igualmente, se aplicarán sobre las amortizaciones que se hubieren contabilizados en función del año en que se realizaron, siempre y cuando éstas fueran procedentes de conformidad con lo anteriormente expuesto.

En caso de que los elementos patrimoniales ya se hubiesen actualizado de acuerdo con lo previsto en el artículo 5 del Real Decreto-Ley 7/1996, de 7 de junio, los coeficientes se aplicarán sobre el precio de adquisición y sobre las amortizaciones, en su caso, contabilizadas correspondientes al mismo, sin tomar en consideración el importe del incremento neto de valor resultante de las operaciones de actualización. La diferencia entre las cantidades determinadas por la aplicación de lo establecido anteriormente se minorará en el importe del valor anterior del elemento patrimonial y al resultado se aplicará, en cuanto proceda, el coeficiente a que se refiere la letra c) del apartado 11 del artículo 15 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades.

El importe que resulte de las operaciones descritas anteriormente se minorará en el incremento neto de valor derivado de las operaciones de actualización previstas en el Real Decreto-Ley 7/1996, siendo la diferencia positiva así determinada el importe de la depreciación monetaria a que hace refe-

rencia el apartado 11 del artículo 15 de la Ley 43/1995. Para determinar el valor anterior del elemento patrimonial actualizado se tomarán los valores que hayan sido considerados a los efectos de aplicar los coeficientes arriba reseñados.

### **CAPÍTULO TERCERO. APORTACIÓN DEL TERRENO A LA JUNTA DE COMPENSACIÓN CON CARÁCTER FIDUCIARIO**

Como apuntábamos al principio, puede ocurrir que en los Estatutos de la Junta de Compensación no se contemple la transmisión de la propiedad de los terrenos, sino que antes bien la propiedad de los terrenos permanezca en el patrimonio de su titular transmitiendo éste los inmuebles afectados a resultas de la gestión común, actuando entonces aquella simplemente como fiduciaria al no existir desplazamiento patrimonial alguno. Y decimos que no existe desplazamiento patrimonial alguno, porque no existe la salida definitiva de ningún bien del patrimonio de su titular, o lo que es lo mismo, no estamos en presencia de una modificación del patrimonio del particular sino de una transformación en la naturaleza de uno de los componentes del mismo, permaneciendo intacto el número de elementos que componen el patrimonio del que aporta las fincas a la Junta de Compensación, puesto que, por decirlo de algún modo, no cambia la cantidad de componentes del mismo sino su calidad, no hay transmisión que suponga la realización de un hecho imponible que lleve aparejado la obligación de tributar, y por tanto no estamos en presencia de ningún supuesto de sujeción a impuesto alguno. En resumen, la finca que se aportó en su día a la Junta de Compensación en calidad de fiduciaria sigue formando parte del patrimonio del particular sujeto pasivo del impuesto, con lo que el mantenimiento de esa propiedad en su patrimonio no supone en ningún caso la existencia de una ganancia o pérdida patrimonial a efectos del IRPF.

Dicho de otro modo, la finca que se aporta a la Junta de Compensación en calidad de fiduciaria sigue formando parte del patrimonio del sujeto pasivo, con lo que el mantenimiento de esa propiedad en su patrimonio no supone la realización del hecho imponible que justifique la obligación de tributar.

No obstante, y adjudicados los terrenos que el particular afectado aportó a la Junta de Compensación en calidad de fiduciario, quedando pues su patrimonio al completo nuevamente modificado como hemos dicho en su calidad y no en su cantidad, éste sí que puede transmitirlo a cualquier persona que tenga por conveniente; y será en este preciso momento cuando efectivamente se realice el hecho imponible que motiva la sujeción al impuesto al modificarse el patrimonio por la salida de uno de sus componentes, poniendo de manifiesto, ahora sí, la existencia de una ganancia o pérdida patrimonial efectiva a cuyo cálculo se llegará de conformidad con las reglas descritas anteriormente.

Así operada la transmisión del terreno ya urbanizado, obvio es que habrá sufrido una efectiva mejora y al tiempo un aumento de valor en los mismos que se traducirá en un mayor valor de adquisición a los efectos de determinación de las rentas que se generen en el momento de la transmisión o cesión de los terrenos <sup>59</sup>.

En este orden de cosas, la Dirección General de Tributos reconoció en contestación de fecha 28-3-2001, que «en la medida en que la incorporación de los propietarios de terrenos a una Junta de Compensación no determine la transmisión de dichos terrenos a esta última que actúa simplemente como fiduciaria de aquéllos en la realización de las actividades de urbanización, la aportación de los terrenos por sus propietarios a la Junta, así como la adjudicación por ésta a los propietarios de terrenos resultantes de la actuación urbanizadora (siempre que no se produzcan excesos de adjudicación) no determinarán resultado alguno por este impuesto (...), por lo que el importe de las derramas que satisfaga a la Junta para la urbanización de los referidos terrenos se incorporaría al precio de adquisición de los mismos, a los efectos de la determinación de las rentas que con posterioridad se generarán como consecuencia de la transmisión o cesión por cualquier título de los inmuebles en que se materialicen las actuaciones.»

En conclusión, adjudicadas las fincas resultantes a su propietario y dispuesto éste a la transmisión de las mismas llevará implícito la obligación de corregir o actualizar el valor de adquisición, el que habrá que completar con los gastos de urbanización –en tanto mejoras–, amén de todos aquellos que sean necesarios, a fin de que deducido el importe de transmisión pueda determinarse, de acuerdo con lo ya descrito, la existencia de una ganancia o pérdida patrimonial.

#### **CAPÍTULO CUARTO. EXPROPIACIÓN DE LOS TERRENOS NO APORTADOS A LA JUNTA DE COMPENSACIÓN**

Según advertíamos, la expropiación de los terrenos a favor de la Junta de Compensación será inevitable en el supuesto de que voluntariamente los particulares cuyos terrenos se hallan afectados por el sistema de compensación no se incorporen en el plazo legalmente establecido a la citada entidad urbanística colaboradora, erigida a estos efectos como beneficiaria de la expropiación.

Como se colige fácilmente, aquí sí que hay, sin lugar a dudas, un claro desplazamiento patrimonial de la finca expropiada desde el seno patrimonial del propietario que se niega a incorporarse voluntariamente a la Junta de Compensación, hacia ésta; desplazamiento patrimonial generador del hecho imponible del IRPF que obligará al particular a tributar por este impuesto en la medida en que el justiprecio recibido por la expropiación se traduzca en una ganancia o pérdida patrimonial. En suma y haciéndonos eco de la doctrina elaborada por la Dirección General de Tributos <sup>60</sup> al amparo de la legislación anterior podemos concluir que «la expropiación forzosa puede provocar un incremento o disminución patrimonial», o lo que es lo mismo una ganancia o pérdida patrimonial.

Dicho cálculo se llevará a cabo conforme a lo dispuesto en las normas antes expuestas, cuya repetición omitimos, con lo que será necesario efectuar las actualizaciones y reducciones pertinentes.

## TÍTULO TERCERO

### LA TRIBUTACIÓN DE LAS JUNTAS DE COMPENSACIÓN EN EL IMPUESTO DE SOCIEDADES

#### CAPÍTULO PRIMERO. ANTECEDENTES

Al abordar la cuestión referente a la tributación de las Juntas de Compensación en el Impuesto de Sociedades, lo primero que impone la lógica jurídica es referirnos a la naturaleza jurídica y ámbito de aplicación del impuesto al objeto de apreciar si las Juntas de Compensación realizan o no actividades que supongan la realización del hecho imponible de este impuesto.

Así y en línea de principio, el Impuesto de Sociedades cumple el objetivo de gravar los beneficios obtenidos por las entidades jurídicas, viniendo a ser un complemento del IRPF<sup>61</sup>. En este sentido, y a tenor de lo dispuesto en el artículo 1 de la LIS, el Impuesto de Sociedades se configura como un tributo aplicable en todo el territorio español<sup>62</sup> de carácter directo y naturaleza personal que grava las rentas obtenidas por las sociedades y demás entidades jurídicas de acuerdo con las normas de dicha ley. De esta manera quedan gravadas la obtención de renta por el sujeto pasivo, cualquiera que fuese su origen<sup>63</sup>, teniendo la consideración de tales, en lo que aquí nos interesa y a estos efectos, entre otros, las personas jurídicas excepto las sociedades civiles<sup>64</sup>.

Así pues y a modo de conclusión inicial, los rendimientos obtenidos por las personas jurídicas con independencia de su fuente u origen habrán de tributar por este impuesto.

Ahora bien, la primera duda que nos asalta y cuya aclaración nos permitirá continuar en el discurrir de estas páginas será la siguiente ¿tiene la Junta de Compensación la consideración de persona jurídica?; pregunta que respondida afirmativamente nos llevará a contestar a una segunda cuestión: ¿viene obligada a tributar por este impuesto?; cuestiones estas que nos obliga a analizar primeramente la naturaleza jurídica de la Junta de Compensación.

#### CAPÍTULO SEGUNDO. NATURALEZA JURÍDICA DE LA JUNTA DE COMPENSACIÓN

Indagar en el escabroso mundo de la naturaleza jurídica de la Junta de Compensación resulta de lo más apasionante, a la par que complejo, pues es numerosa la literatura que a este particular se ha creado con el paso del tiempo, y prolífica la Jurisprudencia que a su sombra se ha ido desarrollando.

En efecto, y diseccionado con sumo cuidado la legislación estatal de carácter supletorio que regula los sistemas de actuación urbanísticos<sup>65</sup>, podemos defender sin temor alguno que la Junta de Compensación tiene naturaleza administrativa, personalidad jurídica propia, y plena capacidad para

el ejercicio de sus fines. Íntimamente conectado con ello, y podemos afirmar, desarrollando las determinaciones que con carácter general se recoge en la legislación estatal, el Reglamento de Gestión Urbanística <sup>66</sup>, aclara aún más el panorama de las entidades a las que nos venimos refiriendo. En este sentido, el Reglamento de Gestión Urbanística <sup>67</sup> configura a las Juntas de Compensación como entidades urbanísticas colaboradoras, las cuales tienen como finalidad esencial participar en la gestión urbanística de las ciudades, viniendo conformadas por los interesados afectados en concreto por una actuación determinada, concibiéndose expresamente y atendiendo a la letra de la norma <sup>68</sup>, como una entidad de carácter administrativo y dependiente, como no podría ser de otro modo, de la Administración Urbanística actuante, ya sea Ayuntamiento, Diputación, Comunidades Autónomas o Estado.

No obstante todo lo anterior, la Junta de Compensación aunque por derecho propio tenga personalidad jurídica propia, ésta no la adquiere por imperativo de la ley <sup>69</sup>, sino desde el momento de su inscripción en el correspondiente Registro; Registro que a la luz de lo estatuido en el Reglamento de Gestión Urbanística es el Registro de Entidades Urbanísticas Colaboradoras dependiente de la Delegación Provincial de las Consejerías competentes en materia de Urbanismo de la Comunidad Autónoma de que se trate.

Por tanto y en conclusión, requisito imprescindible para que la Junta de Compensación adquiera personalidad jurídica, y por tanto pueda ser sujeto pasivo del Impuesto de Sociedades, será su inscripción en el Registro mencionado, teniendo por tal exigencia la inscripción el carácter de constitutiva.

Como prueba de lo expuesto, el Tribunal Económico-Administrativo Central <sup>70</sup> ha entendido que «Según se define en el artículo 127.3 del Texto Refundido de la Ley del Suelo "La Junta de Compensación tendrá naturaleza administrativa, personalidad jurídica propia y plena capacidad para el cumplimiento de sus fines". La Junta integra un supuesto de autoadministración: son los propios interesados los que desarrollan la función pública de la ejecución del planeamiento en virtud de una delegación, que hace de la Junta un agente desconcentrado de la Administración. Se trata de entidades colaboradoras de la Administración actuante, es decir, del órgano administrativo que en cada caso asuma la gestión urbanística (Ayuntamientos, Comisión Provincial de Urbanismo, etc.) de suerte que aquélla tiene naturaleza administrativa. Ahora bien, ello no significa que toda la actuación de la Junta de Compensación esté sometida al Derecho Administrativo: en la medida que aquélla gestiona intereses propios de sus medios, sin ejercicio directo de funciones públicas, está sujeta al Derecho privado. De ello deriva que al contratar (ejecución de obras, ventas de terrenos) no ha de someterse a las formalidades propias del Derecho Administrativo, pues todo ello tiene un carácter instrumental respecto de la finalidad última de la ejecución del planeamiento sin implicar el ejercicio directo de funciones públicas. Así lo ha entendido también el Tribunal Supremo en Sentencia de 11 marzo 1989. En rigor, la Junta de Compensación sólo estará sujeta al Derecho Administrativo cuando actúa en lugar de la propia Administración Pública y es en este marco en el que debe entenderse la posibilidad del recurso de alzada por sus miembros contra los acuerdos de la Junta, o la posibilidad de la vía de apremio contra sus miembros por las cantidades que éstos adeuden a la Junta de Compensación (porque ha actuado como Administración Pública) artículo 184 del Reglamento de Gestión Urbanística, aprobado por Real Decreto 3288/1978, de 25 agosto, y artículo 130 del Texto Refundido de la Ley del Suelo. Posibilidad que no se admite en las relaciones de la Junta con terceros ajenos a la misma, puesto que en tales casos no actúa como administración pública» <sup>71</sup>.

Así pues, y a raíz de lo expuesto, las Juntas de Compensación son, ante todo, personas jurídicas, y como tal sujetos pasivos del Impuesto de Sociedades, visto lo cual, y avanzando un poco más en nuestra tarea, habremos de referirnos a las funciones que las Juntas de Compensación tienen encomendadas, para de esta forma examinar cómo le afecta, es decir, cómo tributa en el impuesto citado.

### **CAPÍTULO TERCERO. FINALIDAD DE LA JUNTA DE COMPENSACIÓN**

Tal como se ha expuesto, la Junta de Compensación tiene como finalidad primordial la de intervenir en la gestión urbanística así como la ejecución de la urbanización de los terrenos comprendidos <sup>72</sup> en una concreta unidad de actuación o ejecución, para lo cual, los propietarios de terrenos comprendidos en ella aportan los terrenos a la Junta de Compensación <sup>73</sup>, actuando ésta como fiduciaria con pleno poder de disposición sobre las fincas pertenecientes a los propietarios miembros de aquéllos con la única limitación establecida en los Estatutos, y por tanto nunca como propietaria. En definitiva actúa la Junta de Compensación, en lo que, como regla general, podíamos denominar, teatro inmobiliario, con el único objetivo de llevar a cabo la urbanización de un sector concreto y determinado, y desde esta premisa sin ánimo de lucro.

### **CAPÍTULO CUARTO. RÉGIMEN DE LA JUNTA DE COMPENSACIÓN EN EL IMPUESTO DE SOCIEDADES**

Tal como hemos apuntado, la Junta de Compensación y en tanto persona jurídica es sujeto pasivo del Impuesto de Sociedades, y en este sentido la Dirección General de Tributos <sup>74</sup> viene manteniendo que si bien su naturaleza, se trata de sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades a que alude el artículo 7 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, pueden considerarse como entidades parcialmente exentas al amparo de la letra a) del artículo 133 de la misma ley. En consecuencia, habrá de aplicárseles el régimen previsto en el Capítulo XV del Título VIII de la citada ley.

Acorde con esta línea, la Agencia Estatal de Administración Tributaria viene entendiendo que las Juntas de Compensación, en tanto entidades Urbanísticas Colaboradores del Reglamento de Gestión Urbanística, son sujetos pasivos del Impuesto de Sociedades, tienen carácter administrativo y dependen de la Administración Urbanística actuante, pudiéndose calificar como asociaciones sin ánimo de lucro que si no reúnen los requisitos para disfrutar del régimen fiscal de la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de fundaciones, les será de aplicación el régimen de entidades parcialmente exentas <sup>75</sup>. Por ello ha de cumplir con las obligaciones que le impone dicha ley.

Así pues y antes que nada, lo primero que se infiere del artículo 133 de la LIS, y en cuanto a lo que venimos exponiendo, es que el régimen de entidades parcialmente exentas se aplica inmediatamente a las Juntas de Compensación sin necesidad de ningún otro requisito adicional, quedando desde entonces, o sea, desde la adquisición de la personalidad jurídica, regulado por el contenido de los artículos 133, 134, 135 de la LIS <sup>76</sup>.

Ello nos obliga a seguir analizando una serie de cuestiones, como las que a continuación se señalan.

## CAPÍTULO QUINTO. EL HECHO IMPONIBLE

El hecho imponible del Impuesto de Sociedades viene constituido a la luz de lo legislado expresamente y anteriormente analizado, por la obtención de renta por el sujeto pasivo independientemente del origen de estas rentas; y en este caso y tratándose el sujeto pasivo de una Junta de Compensación, la obtención de rentas se obtendrá por su participación en la gestión urbanística de la unidad de ejecución o polígono de que se trate. De esta forma, las rentas así obtenidas estarán exentas de tributación por tratarse de rentas obtenidas o procedentes de la realización de actividades que constituyen su objeto o finalidad específica.

Pero si algo cabe destacar en el ejercicio propio de la actividad de la Junta de Compensación, esto es, la adquisición de terrenos entregados por los particulares integrados en la Junta de Compensación. En efecto, incorporado un propietario de suelo bruto incardinado en un sector correspondiente a la Junta de Compensación aquél ha de ceder a aquélla los inmuebles afectados a los resultados de la gestión común, siempre y cuando así lo dispusiere sus estatutos; en cualquier caso dichos terrenos quedarán directamente afectados al cumplimiento de las obligaciones inherentes al sistema con anotación en el Registro de la Propiedad<sup>77</sup>. No obstante lo dicho, la Junta de Compensación, por lo general y siempre que los Estatutos por los que se rige su normal funcionamiento no disponga otra cosa, no adquiere la titularidad de dichos terrenos, sino que la adquiere como fiduciaria, perteneciendo la titularidad a los propietarios de suelo incorporados a ella, con la única limitación que la establecida en los estatutos.

Vemos pues, que siendo ello así y además algo cotidiano en el cotidiano funcionamiento de la Junta de Compensación, las rentas que se pueda generar de esta forma estarán, igualmente, exentas de tributar en el impuesto que nos ocupa. Ahora bien, si la Junta de Compensación vendiera los terrenos cuya titularidad se le habría transmitido, por exigirlo así expresamente la norma estatutaria, actuando en calidad de propietaria de los mismos, las cantidades generadas con ello daría lugar a la obtención de unas rentas que indudablemente habrían de tributar por el citado impuesto, al no poderse subsumir en el supuesto de exención, ya que la exención sólo afectaría a los supuestos en que la Junta actuara como si de la Administración se tratara, no siendo este último el caso en la medida en que estaría desempeñando una actividad que se excede de la función propia de la Junta de Compensación.

En este sentido Tribunal Económico-Administrativo Central<sup>78</sup> al amparo de la legislación anterior ya consideraba «*no exenta del Impuesto sobre Sociedades aquellas actividades de la Junta de Compensación, que aun siendo necesarias para la consecución de sus fines suponen la realización de una explotación económica (Ventas de Terrenos), abarcando la exención exclusivamente a aquellos aspectos en los que la Junta actúa en el lugar de la Administración Pública; recepción de*

*los terrenos aportados por los miembros de la Junta, adjudicaciones de los nuevos terrenos urbanizados o entregas en metálico siempre en proporción a las aportaciones iniciales de terrenos realizadas en su día por los junteros, así como los actos de expropiación".*

*El reconocimiento que el Texto Refundido de la Ley del Suelo (art. 129.2) realiza en favor de las Juntas "del pleno poder de disposición sobre las fincas pertenecientes a los propietarios miembros de aquélla..." permite la posibilidad de esa enajenación para hacer frente a los gastos de urbanización, como se desprende del artículo 177 del Reglamento de Gestión Urbanística, aprobado por Real Decreto 3288/1978, de 25 agosto. Pero en tal caso, como se ha expuesto en los Fundamentos de Derecho anteriores, la Junta no está actuando como Administración Pública, sino desarrollando una explotación económica sujeta a tributación aunque a través de aquélla consiga su finalidad. Por todo ello, este Tribunal considera que no son atendibles las alegaciones de la recurrente.»*

En definitiva, se infiere de lo anteriormente recogido que tratándose de rentas obtenidas por las Juntas de Compensación en la realización de actividades propias de sus funciones no existirá obligación de tributar por el Impuesto de Sociedades, si bien, tal exención no alcanzará a los rendimientos derivados del ejercicio de explotaciones económicas, ni a los derivados del patrimonio, ni tampoco a los incrementos de patrimonio distinto de los vistos hasta ahora <sup>79</sup>.

A estos efectos, se entiende como rendimientos derivados de una explotación económica todos aquellos que procediendo del trabajo personal del capital conjuntamente, o de uno solo de estos factores, supongan por parte del sujeto pasivo la ordenación por cuenta propia de los medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos con la finalidad de intervenir en la producción de bienes y servicios; por otro lado son incrementos o disminuciones de patrimonio las variaciones en el valor del patrimonio de sujeto pasivo que se ponga de manifiesto con ocasión de cualquier alteración en la composición de aquél.

## **CAPÍTULO SEXTO. DETERMINACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE**

En tanto entidades parcialmente exentas, en el régimen de estimación directa, la base imponible de las mismas cuando realicen actividades sujetas al impuesto y no exentas, vendrá determinada por la suma algebraica de los rendimientos netos obtenidos en el ejercicio de una explotación económica, de los rendimientos procedentes de los bienes y derechos que integran el patrimonio de la entidad y de los incrementos y disminuciones de patrimonio. Es decir, la base imponible de cuantos rendimientos obtenga la Junta de Compensación en el ejercicio de las actividades que constituyan su objeto social o finalidad específica, será por razón natural cero, pero respecto de las sujetas se calcularán por lo dispuesto en los artículos 10 y siguientes de la misma ley <sup>80</sup>.

## CAPÍTULO SÉPTIMO. OBLIGACIONES FORMALES

Ahora bien, la exención de la obligación de tributar no implica de por sí que no existan obligaciones a las que están sometidas estas entidades, en cuanto impuestas por la ley. En este sentido, las Juntas de Compensación están obligadas a llevar una contabilidad de conformidad con las normas previstas, ya sea el Código de Comercio o normas específicas como puede ser el Plan General de Contabilidad.

Junto con la anterior, y frente a la regla general impuesta por la Ley del Impuesto de Sociedades <sup>81</sup>, en cuya virtud los sujetos pasivos estarán obligados a presentar y suscribir una declaración por este impuesto en el lugar y la forma determinadas por el Ministerio de Economía y Hacienda, la misma ley establece expresamente, respecto de los sujetos pasivos a que se refiere el Capítulo XV Título VII de esta ley, es decir, los sujetos pasivos parcialmente exentos y dentro de ellos por tanto, las Juntas de Compensación, la obligación de declarar respecto de las rentas no exentas, salvo que dichas rentas estuvieran sujetas a la obligación de retener y fueran las únicas que obtenga <sup>82</sup>.

Así pues que ingresada cantidad alguna que por ley no corresponda, al albur del artículo 45 del Reglamento del Impuesto de que tratamos, la devolución de lo indebidamente ingresado exigirá la necesidad de presentar la declaración por el Impuesto de Sociedades.

## CAPÍTULO OCTAVO. LIQUIDACIÓN DEL IMPUESTO

Si bien como venimos exponiendo, la regla general es la exención parcial de las Juntas de Compensación cuando se dediquen a actividades a las que, como hemos visto la ley les reconoce el carácter de exentas, ello no obstante implica que si dichas entidades obtienen rendimientos derivados de actividades no exentas se genere la obligación de tributar por este impuesto. En este sentido, se contempla en el Texto normativo que venimos analizando en este concreto apartado, que si bien el tipo general de gravamen para los sujetos pasivos por obligación personal de contribuir asciende al 35%, para las entidades del tipo Junta de Compensación, y demás que puedan subsumirse en el régimen, ya visto, de los artículos 133 y siguientes destinados a entidades parcialmente exentas, es del 25% <sup>83</sup>.

En conclusión y para finalizar, desde el punto de vista fiscal, la tributación de la Junta de Compensación cuando única y exclusivamente se dedique al fin para el que legalmente fue creado se caracteriza por su expresa exención de la obligación de tributar, y por la aplicación de un tipo reducido cuando se dedique a actividades diferentes de la aludida.

## TÍTULO CUARTO

### INCIDENCIA DE LAS OPERACIONES RELATIVAS A LA JUNTA DE COMPENSACIÓN EN EL IMPUESTO DE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS

#### CAPÍTULO PRIMERO. ANTECEDENTES

Llegado el momento de analizar la incidencia que en el impuesto al que nos referimos tiene las operaciones propias de la Junta de Compensación, necesario es concretar el ámbito del gravamen de dicho impuesto, por lo que irremediablemente tendremos que acudir al artículo inicial de la ley. En dicho precepto <sup>84</sup> se configura el impuesto como un tributo de naturaleza indirecta que, con las peculiaridades legales que en la misma ley se contiene, gravará las transmisiones patrimoniales onerosas, las operaciones societarias y los actos jurídicos documentados; teniendo en cuenta que en ningún caso un mismo acto podrá ser liquidado por el concepto de transmisiones patrimoniales onerosas, y por el de operaciones societarias, o lo que es lo mismo, *de lege data* se impone una clara incompatibilidad entre ambos conceptos.

Vemos pues a simple vista la existencia dentro del mismo impuesto de diferentes gravámenes, con una regulación diferenciada dentro del mismo texto legal, que a su vez obedece a la existencia de hechos imponibles claramente diferenciados. No obstante lo cual y a estos efectos, lo que nos interesa por ser el objeto de nuestro estudio, será el gravamen a que está sujeto las transmisiones patrimoniales onerosas, por las razones que se expondrán seguidamente.

En este sentido, hay que excluir del objeto del mismo las operaciones societarias en cuanto gravadas por el ITPAJD, conclusión a la que se llega tras diseccionar los preceptos que la misma ley dedica a ella <sup>85</sup>. De esta manera, aun estando sujeta en tanto operación societaria la constitución, aumento y disminución de capital, fusión, escisión y disolución de sociedades, la Junta de Compensación no es susceptible de subsumirse como tal en el concepto de sociedad <sup>86</sup>, en la medida en que ni es persona jurídica societaria, ni persigue fin lucrativo alguno. Por lo que hemos de concluir que la constitución de una Junta de Compensación no se encuentra sujeta al concepto impositivo de operaciones societarias del ITPAJD, al tratarse de entidades sin fin de lucro, teniendo en cuenta lo dispuesto en los artículos 19.1.1.º y 22.1.º del TRITPAJD (DGT 25-5-97) <sup>87</sup>.

Pero antes de abordar de lleno el objeto que pretendemos, a fin de irnos centrando en el mismo y para situar el ámbito del impuesto en cuestión, queremos dejar constancia de que el ITPAJD, en tanto tributo de naturaleza indirecta, junto con el IVA, constituye el marco básico de la imposición indirecta, proyectándose el impuesto sobre el tráfico jurídico entre los particulares; pero también sobre una parte del tráfico empresarial que se encuentra exenta del IVA y que se corresponde con determinadas operaciones inmobiliarias <sup>88</sup>, operaciones inmobiliarias en cuyo seno se desenvuelve parte de la actividad de las Juntas de Compensación, a las que nos vamos a referir seguidamente.

## CAPÍTULO SEGUNDO. IMPUESTO DE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS: MARCO GENERAL

Como referenciábamos *supra*, el ITPAJD es un tributo de naturaleza indirecta, que por contraposición a los tributos de naturaleza directa no grava la obtención de renta o titularidad de bienes, sino el consumo, que en este caso vendrá representado por la transmisión de la propiedad de los bienes. Y ello es así por cuanto el impuesto se exige por las transmisiones patrimoniales onerosas de bienes y derechos cualquiera que sea su naturaleza, que estuvieran situados, pudieran ejercitarse o hubieran de cumplirse en territorio español o en territorio extranjero, en el bien entendido en este último supuesto de que el obligado al pago del impuesto tenga su residencia en España <sup>89</sup>.

Por tanto, respecto del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales, podemos afirmar que por regla general, grava las transmisiones de bienes o derechos cuando se lleven a cabo entre particulares, al tiempo que tratándose de los Actos Jurídicos Documentados, vemos cómo recae sobre una serie de documentos, en cuanto soporte material necesario de la realización de negocios.

Vistos y concretados someramente el ámbito del ITPAJD, habremos de referirnos individualizadamente tanto al ITP como al IAJD, todo ello centrado en las operaciones llevadas a cabo en el seno de la Junta de Compensación cuando de aportación de terrenos para la urbanización de la unidad de ejecución se trata.

## CAPÍTULO TERCERO. EL IMPUESTO DE TRANSMISIONES PATRIMONIALES: NORMAS GENERALES

Visto lo reseñado hasta ahora, y siguiendo el hilo conductor que nos hemos fijado, lo procedente es centrar nuestra atención en los presupuestos que necesariamente han de concurrir a fin de que se genere la obligación tributaria por este impuesto. Dicho lo cual y ateniéndonos a la letra de la ley <sup>90</sup>, son transmisiones patrimoniales sujetas –sobre todo en lo atinente a los efectos que aquí nos interesa– las transmisiones onerosas por actos *inter vivos* de toda clase de bienes y derechos que integran el patrimonio de las personas físicas o jurídicas. De lo expuesto se infiere que son tres las notas que determinan la realización del hecho imponible, a saber: la onerosidad, los actos *inter vivos* y la patrimonialidad.

En efecto, caracteriza estas transmisiones la onerosidad en cuanto que la transmisión debe realizarse a cambio de cualquier contraprestación; de otro lado, también es nota a destacar que destaca en estas transmisiones el tratarse de actos *inter vivos* en cuanto que se exige que dichas transmisiones se realicen entre y a favor de personas no fallecidas; y por último la patrimonialidad también configura las propiedades de este impuesto, por cuanto que lo que es objeto de transmisión no es más que bienes y derechos que formando parte del conjunto de la totalidad de los de una persona pasan al patrimonio de la otra <sup>91</sup>.

Todo ello sin contar con el hecho imponible, que por equiparación con las transmisiones patrimoniales se contempla en la misma ley, y que por alejarse en cierto modo de nuestro objeto de estudio, simplemente lo referenciamos <sup>92</sup>.

Pues bien, producido ese traspaso, a cambio de la correspondiente contraprestación de bienes y derechos de un patrimonio a otro entre dos personas físicas o jurídicas, por supuesto siempre que en este último caso las actividades no se encuadren dentro de su ámbito empresarial, se producirá la obligación de tributar, obligación que se impone a título de contribuyente al que los adquiere, es decir, al sujeto receptor de esos bienes o derechos.

Llegado a este punto, y visto someramente tanto el hecho imponible como el sujeto pasivo del impuesto que nos ocupa, cuando se trate de una transmisión de bienes o derechos, ya sabemos cuándo se produce la obligación de tributar y quién viene obligado al pago del impuesto. Lo que nos va a permitir centrarnos en el ámbito de la Junta de Compensación.

#### **CAPÍTULO CUARTO. EL IMPUESTO DE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y SU REPERCUSIÓN EN EL ÁMBITO PROPIO DE LA JUNTA DE COMPENSACIÓN**

Para situarnos, y sin reiterar lo ya recogido en cuanto a las actitudes que puede adoptar el propietario de un inmueble afectado por una actuación urbanística que requiera gestionarse por el sistema de compensación, éste puede, como sabemos, incorporarse a la Junta de Compensación, bien transmitiendo la propiedad de los terrenos o, de otro modo, transmitir los terrenos con carácter fiduciario; o también puede no incorporarse, con la consecuente expropiación de sus terrenos a favor de la Junta de Compensación que tendrá carácter de beneficiaria. Cada una de estas actitudes que puede adoptar el particular afectado, tiene su incidencia fiscal, como ya se ha visto, y en este sentido también entra en juego el ITPAJD.

En efecto, el artículo 159.4 del Real Decreto Legislativo 1/1992, de 26 de junio, por el que se aprobó el Texto Refundido de la Ley sobre Régimen del Suelo y Ordenación Urbana, vigente aún por establecerlo así expresamente la disposición derogatoria de la Ley 6/1998, de 13 de abril, del Régimen del Suelo y Valoraciones, que a su vez derogó expresamente el Real Decreto Legislativo citado casi en su totalidad, establece que «las transmisiones de terrenos que se realicen como consecuencia de la constitución de la Junta de Compensación por aportación de los propietarios de la unidad de ejecución, 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, estarán exentas, con carácter permanente, si cumplen todos los requisitos urbanísticos, del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, y no tendrán la consideración de transmisiones de dominio a los efectos de la exacción del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana. Cuando el valor de los solares adjudicados a un propietario exceda del que proporcionalmente corresponda a los terrenos aportados por el mismo, se girarán las liquidaciones procedentes en cuanto al exceso» <sup>93</sup>.

En la misma línea el artículo 45 de la Ley del Impuesto establece, en sede de Beneficios Fiscales, en el n.º 7 del apartado I.A) que gozarán de exención subjetiva «Las transmisiones de terrenos que se realicen como consecuencia de la aportación a las Juntas de Compensación por los propietarios de la unidad de ejecución y las adjudicaciones de solares que se efectúen a los propietarios citados, por las propias Juntas, en proporción a los terrenos incorporados.

Los mismos actos y contratos a que dé lugar la reparcelación en las condiciones señaladas en el párrafo anterior.

Esta exención estará condicionada al cumplimiento de todos los requisitos urbanísticos.»

Como excepción a esta exención expresamente contenida en la ley, el apartado II del mismo precepto impone que dichos beneficios fiscales no se apliquen «en ningún caso, a las letras de cambio, a los documentos que suplan a éstas o realicen función de giro, ni a escrituras, actos o testimonios notariales gravados por el artículo 31, apartado primero»<sup>94</sup>.

A la luz de lo legislado se aprecia que «el beneficio se establece sólo para el hipotético caso de que las aportaciones a las Juntas supongan la transmisión a la misma de los inmuebles afectados, lo que ocurrirá excepcionalmente de acuerdo con el artículo 159 del Texto Refundido de la Ley del Suelo que fija la regla general contraria, al señalar que salvo que los estatutos de la Junta dispongan otra cosa, con la aportación sólo se cede a ésta el poder de disposición de los terrenos sin transmitir su propiedad.

Sin embargo, si la transmisión se produjese, las aportaciones iniciales a las Juntas de Compensación, que carecen de naturaleza societaria, a efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, no resultarían liquidables por el Título II de Operaciones Societarias, y quedarían sujetas por el Título Primero del Impuesto, sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas, aunque en este caso amparadas por la exención»<sup>95</sup>.

Se concluye así que en el caso de que el particular afectado por la actuación urbanística, tantas veces referenciadas, aporte la titularidad de sus terrenos a la Junta de Compensación por disponer así sus Estatutos, se estará produciendo el supuesto al que se le aplica el beneficio de la exención por el ITPAJD, no obstante lo cual se antoja el supuesto excepcional en la medida en que lo normal será aportar simplemente el poder de disposición de los terrenos y no su titularidad.

Ahora bien, «en el supuesto normal de que no exista transmisión de la propiedad a favor de la Junta de Compensación la exención no sería efectiva porque, previamente, esa operación no quedaría sujeta ni como operación societaria, ni como transmisión patrimonial onerosa»<sup>96</sup>, dicho en otros términos no se produce el hecho imponible, con lo que no se genera la obligación de tributar.

Así pues y tras las diferentes repercusiones que tiene la incorporación a la Junta de Compensación con transmisión o no de la propiedad de los terrenos, la otra opción que, como se sabe, cabe en estos casos es no incorporarse con la ineludible consecuencia de la expropiación. En este caso, no cabe duda que se trata de una transmisión de los terrenos a la Junta de Compensación, pues a mayor abundamiento

tiene la condición jurídica de beneficiaria con todo lo que ello conlleva, lo que permite inferir que estaremos a los efectos del ITPAJD en el mismo supuesto que si se produce una incorporación a la Junta de Compensación con transmisión de la titularidad de los terrenos. Y ello es así desde el punto y hora en que el artículo 159.4 del parcialmente derogado Real Decreto Legislativo 1/1992, equipara la expropiación a la transmisión de la titularidad de los terrenos a la Junta de Compensación.

Ahora bien, para que la adquisición de dichos terrenos fruto de la expropiación, al igual que la transmisión de la titularidad de los terrenos, gocen del beneficio fiscal de la exención, se requiere a modo de *conditio sine qua non*, que dichos terrenos cumplan los requisitos urbanísticos legalmente exigibles por las normas de planeamiento, cualquiera que fuese el rango de éstas.

No obstante, la jurisprudencia en este punto dista mucho de ser pacífica y así vemos que tanto el Tribunal Supremo como la Dirección General de Tributos en alguna que otra resolución se manifiesta a favor de la sujeción de dichas transmisiones al ITPAJD <sup>97</sup>; pero aun así estimamos que existen numerosos argumentos de peso, siendo por ejemplo el más sencillo una simple interpretación literal del precepto citado, para concluir la exención de la transmisión a través de la expropiación, lo que se puede reforzar reflexionando que sí así lo hubiera querido el Legislador, hubiera aprovechado las repercusiones de la STC 61/1997, de 20 de marzo, para derogarlo expresamente a través de la Ley 6/1998.

## CAPÍTULO QUINTO. IMPUESTO DE ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS Y LA JUNTA DE COMPENSACIÓN

Visto lo anterior respecto al ITPAJD en relación con la problemática que se suscita en torno a la transmisión o no de la titularidad de los terrenos a la Junta de Compensación, obligado es referirnos en este orden de cosas al Impuesto de Actos Jurídicos Documentados.

Dicho impuesto se configura, de la misma manera que el anteriormente tratado, como un impuesto de naturaleza indirecta en cuanto que no grava la capacidad económica del sujeto pasivo, sino antes bien, el soporte material sobre el que se documenta todo negocio jurídico, deduciéndose ello de la misma dicción literal del texto de la ley del impuesto <sup>98</sup>.

Por tanto y en un primer momento, cualquier transmisión que se instrumentalice en Escritura Pública estará sujeta al impuesto por el concepto de Actos Jurídicos Documentados, viniendo obligado a su pago el adquirente del bien o derecho y, en su defecto, las personas que insten o soliciten los documentos notariales, o aquéllos en cuyo interés se expida.

En concordancia con ello, el hecho imponible lo constituye, además de los documentos mercantiles y administrativos, los documentos notariales, y en este sentido estarán sujetos las escrituras, actas y testimonios notariales en los términos que establece el artículo 31 de la misma ley <sup>99</sup>, que a su vez son los documentos más idóneos para transmitir la titularidad de los bienes inmuebles.

Por ello, habremos de referirnos a los supuestos concretos que aquí nos interesa, que no son otros que la transmisión de la propiedad de los terrenos a la Junta de Compensación, así como la transmisión del simple «poder de disposición de los terrenos sin transmitir su propiedad»<sup>100</sup>.

Así pues, y en el primer caso hemos de atender a lo relativo al caso mas extraño, cual es el de la transmisión de la propiedad, pero con carácter previo es necesario distinguir dentro de la cuota tributaria del impuesto que grava a los documentos notariales sus dos modalidades, la cuota fija y la cuota gradual.

En efecto, las matrices y las copias de escritura, se extenderán en todo caso en papel timbrado de 0,30 euros por pliego o 0,15 euros por folio, sin que ello se aplique a las copias simples<sup>101</sup>. Es decir, nos impone la ley que en todo caso la cuota fija que ha de pagarse por instrumentalizar cualquier negocio en documento notarial pagará la cuota fija señalada. Ahora bien, junto con esta cuota fija se regula igualmente la conocida como cuota gradual, y en estos casos tributarán por dicha cuota las primeras copias de escritura y actos notariales, cuando tengan por objeto cantidad o cosa valuable, contenga actos o contratos inscribibles en los Registros de la Propiedad, Mercantil y de la Propiedad Industrial y no sujetos al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones o a los conceptos de transmisiones patrimoniales onerosas y operaciones societarias<sup>102</sup>.

Así pues tratándose de la transmisión de la propiedad a la Junta de Compensación, el sujeto pasivo tendrá que tributar por la cuota fija, al exigirse en todo caso su pago; pero en lo que respecta a la cuota variable, en la medida en que dicha transmisión, que está sujeta al Impuesto de Transmisiones Patrimoniales, se ha instrumentalizado en Escritura Pública, no tributará por la cuota variable por exigirlo así el artículo 31.2 de la Ley del Impuesto, interpretado *a sensu contrario*.

Por otro lado, en el supuesto en que no se transmita a la Junta de Compensación la propiedad de los bienes, no nace obligación tributaria alguna al no subsumirse ésta en ninguno de los negocios jurídicos configurados por la ley como hecho imponible. Ello determina que, en tales casos, de cara al gravamen por el concepto impositivo Actos Jurídicos Documentados, las Escrituras Públicas relativas a las citadas operaciones van a poder quedar sometidas tanto al gravamen por cuota fija, como al gravamen por cuota variable<sup>103</sup>.

## TÍTULO QUINTO

### LOS IMPUESTOS LOCALES

#### **CAPÍTULO PRIMERO. EL IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DE VALOR DE LOS TERRENOS DE NATURALEZA URBANA Y LAS APORTACIONES A LAS JUNTAS DE COMPENSACIÓN**

El artículo 159.4 del Real Decreto Legislativo 1/1992, de 26 de junio, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley sobre el Régimen del Suelo y Ordenación Urbana (BOE n.º 156, de 30 de

junio; rect. BOE n.º 177, de 24 de julio y BOE n.º 38, de 13 de febrero de 1993) de aplicación plena, al declararlo expresamente en vigor la disposición derogatoria única de la Ley 6/1998, de 13 de abril, del Régimen del Suelo y Valoraciones, establece lo siguiente:

«4. Las transmisiones de terrenos que se realicen como consecuencia de la constitución de la Junta de Compensación por aportación de los propietarios de la unidad de ejecución, 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 Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.»

En virtud de dicho precepto legal, en los referidos supuestos de aportación de terrenos a una Junta de Compensación no se va a considerar que exista un incremento patrimonial a efectos del Impuesto sobre Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, no dándose, pues, en los mismos, tributación por este impuesto local.

## **CAPÍTULO SEGUNDO. EL IMPUESTO SOBRE BIENES INMUEBLES DE LOS TERRENOS OBJETO DE ACTUACIÓN POR LAS JUNTAS DE COMPENSACIÓN**

Sobre el Impuesto sobre Bienes Inmuebles (en adelante, IBI), la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, Reguladora de las Haciendas Locales (en adelante, LRHL) debemos destacar que establece una bonificación en la cuota sobre los terrenos objeto de la actuación de las empresas de urbanización.

Hemos de tener en cuenta que al encargar la Junta de Compensación a un empresario las obras de urbanización de los terrenos objeto de su actuación, los citados terrenos pasarían a formar parte del objeto de la actividad de tal empresario, sin ser de su propiedad. Esto va a determinar que durante el tiempo en el que se esté llevando a cabo la urbanización de los terrenos (y en la extensión de tiempo que señalamos más adelante), en la cuota del IBI correspondiente a los mismos se va a dar la bonificación que a continuación describimos.

Así pues, en relación al IBI «gozarán de una bonificación de 90% en la cuota del impuesto los inmuebles que constituyan el objeto de la actividad de las Empresas de urbanización, construcción y promoción inmobiliaria y no figuren entre los bienes de su inmovilizado». Ahora bien, sigue apostillando el citado cuerpo legal que «los acuerdos relativos a los beneficios antedichos serán adoptados, a instancia de parte, por las Oficinas gestoras competentes, a las que corresponde la concesión o denegación singular de estas bonificaciones.»<sup>104</sup>

«El plazo de disfrute de bonificación comprenderá el tiempo de urbanización o de construcción y un año más a partir del año de terminación de las obras.»<sup>105</sup>

«En todo caso el plazo de disfrute a que se refiere el apartado anterior no podrá exceder de tres años contados a partir de la fecha de inicio de las obras de urbanización y construcción.»<sup>106</sup>

De esta forma, durante el transcurso de las obras de urbanización, e incluso, durante un año más desde la finalización, los terrenos objeto de las mismas van a tener una bonificación del 90% en la cuota del IBI que les corresponda, sin que el plazo de disfrute de la bonificación pueda exceder de tres años. La concesión de la bonificación debe ser solicitada, no concediéndose de oficio.

## NOTAS

- 1 Conforme al artículo 3 de la LIVA.
- 2 Artículo 68.dos.3.º de la LIVA.
- 3 Conforme al artículo 70.uno.1.º de la LIVA.
- 4 Artículo 84.uno.1.º de la LIVA.
- 5 Artículo 4.uno de la LIVA.
- 6 Letras a, b y d del apartado uno del artículo 5 de la LIVA y apartado dos de este mismo artículo.
- 7 Artículo 1 de la LIVA.
- 8 Artículo 4.dos de la LIVA.
- 9 Dossier Práctico Francis LEFEBVRE, «Juntas de Compensación», septiembre 1999, Parte V.
- 10 En la Administración, podemos citar las Resoluciones de la DGT de 6 de julio de 1993, de 16 de marzo de 1995 y del TEAC de 8 de febrero de 1996. Entre los Autores: A. BATALLA y MONTERO DE ESPINOSA (citado por J. E. VARONA ALABERN: *El sector inmobiliario en el Impuesto sobre el Valor Añadido*. Ed. Lex Nova, Valladolid, 1991, página 292); LÓPEZ DE SA: *Las juntas compensación y su tratamiento fiscal*. Ed. Ideor, Córdoba, 1997, página 52; E. ABELLA POBLET / J. DEL POZO LÓPEZ: *Manual del IVA 2.ª Ed.* (1996), T. I, página 310.  
Entre la doctrina existe la opinión discordante de J. E. VARONA ALABERN quien (*idem*, antes citada), sobre la base del artículo 6.2.5 de la LIVA (el equivalente al actual artículo 8.dos.2.º), sostiene que en ambos casos existe entrega de bienes, que estará sujeta en función de si el propietario de los terrenos es empresario y de si el terreno estaba afecto a su actividad empresarial.
- 11 F. LLISSET BORREL: «La Fiscalidad en las Juntas de Compensación», *Revista Crítica de Derecho Urbanístico* n.º 53 (1977), páginas 70-71. Anteriormente, en «Las Entidades Urbanísticas Colaboradoras», Premio Giménez Valdivieso 1973-74, Valencia 1976, página 109; F. DE CASTRO Y BRAVO: «El Negocio Jurídico», Madrid, 1967, páginas 381 y 419 a 424.
- 12 Esta idea se vislumbra con nitidez en el importante trabajo de J.M. BERRAQUERO ESTEVAN: «El IVA y el ITPAJDO en el proceso de la compensación urbanística», *Revista de Derecho Urbanístico* n.º177, abril-mayo 2000, páginas 155 y siguientes.
- 13 Por ejemplo, M. GONZÁLEZ SÁNCHEZ: «Entrega de Bienes», en *el IVA en España* (dir. R. Calvo Ortega), Ed. Lex Nova, Valladolid, 1987, página 141.
- 14 STJCE de 8 de febrero de 1990: «Shipping and Forwarding enterprise Safe» (C-320/88, Rec. Página I-285), citada por S. RAMÍREZ GÓMEZ: «El impuesto sobre el valor añadido», en *el Manual del Sistema Tributario Español*, Civitas, Madrid, 1997, página 404.
- 15 F. DE CASTRO Y BRAVO: *El negocio Jurídico*, Madrid, 1967, páginas 419-424.
- 16 También lo ha señalado así el Tribunal Supremo, en Sentencia de 30 de octubre de 1989 (Ar. 7478): las juntas (señala) tienen «pleno» poder dispositivo sobre las fincas, lo que las habilita «para disponer de las fincas mediante el Proyecto de Compensación, dentro del cual puede reservarse aquella superficie o parcelas para enajenarlas directamente...».
- 17 Sobre las facultades de disposición, en la doctrina civilista, L. DÍEZ PICAZO: *Fundamentos de Derecho Civil Patrimonial*, T. III, 4.ª Ed., Ed. Civitas, Madrid, 1995, páginas 837 y 838.

- 18 En este sentido, ya se manifestaba la DGT en su Resolución de 31 de julio de 1989. Cabría incluso plantearse una postura que extendería los sujetos pasivos.
- 19 La cita de este precepto, pese a haberse declarado nulo por el Tribunal Constitucional, se justifica por lo descriptivo de su tenor literal, y porque éste responde a la realidad normativa general aún vigente (por el Reglamento de Gestión Urbanística) y, en el caso de la Comunidad Autónoma Andaluza, porque se encuentra vigente en virtud del artículo único de la Ley 1/1997, de 18 de junio (BOJA n.º 73 de 26 de junio de 1997). No obstante, el apartado 4 del citado precepto sigue vigente en virtud de la Disposición Derogatoria de la Ley 6/1998, de 13 de abril, de Régimen del Suelo y Valoraciones.
- 20 J.M. GARCÍA GARCÍA: «La reparcelación y la compensación en relación con el Registro de la Propiedad (3.ª parte)», *Revista Crítica de Derecho Inmobiliario* n.º 576 (1986), páginas 1.371 y 1.372.
- 21 J. GONZÁLEZ SALINAS: *Sistema de compensación y terceros adquirentes de suelo*, Ed. Montecorvo, Madrid 1987, página 84.
- 22 No es ésta la opinión de GONZÁLEZ SALINAS, para quien la incorporación a la junta, por sí sola, sólo lleva consigo las facultades de ocupación y de gravar los inmuebles; las de enajenación sólo aparecerían una vez que se reservan determinadas parcelas en el proyecto de compensación.
- 23 Artículo 20.uno.21.º de la LIVA
- 24 J.M. GARCÍA GARCÍA: «La reparcelación y la compensación en relación con el Registro de la Propiedad (3.ª Parte)», *Revista Crítica de Derecho Inmobiliario*, n.º 576 (1986), páginas 1.368-1.371.
- 25 F. LLISSET BORRELL/A. LÓPEZ PELLICER/F. ROMERO HERNÁNDEZ: *Ley del Suelo. Comentarios al Texto Refundido de 1992* (T. II). Publicaciones Abella, Madrid, 1993, página 118.
- 26 En este sentido se manifiesta J. GONZÁLEZ SALINAS: «Sistema de Compensación y terceros adquirentes de suelo». Ed. Montecorvo, Madrid, 1987, página 85.
- 27 Artículo 8.uno párrafo primero de la LIVA.
- 28 Resolución de la DGT de 6 de julio de 1993.
- 29 Artículo 20.dos. párrafo 1.º de la LIVA.
- 30 Artículo 20.dos. párrafo 2.º de la LIVA.
- 31 Artículo 8.1, párrafo 1.º del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1.624/1992, de 29 de diciembre, en adelante RIVA.
- 32 Artículo 8.1, párrafo 2.º del RIVA.
- 33 Resolución de la DGT de 12 de noviembre de 1993.
- 34 Resolución de la DGT de 31 de julio de 1989, ap. 2 *in fine*, donde se califica en tales supuestos la expropiación como operación sujeta. También puede verse una Resolución de la DGT de 6 de julio de 1993, donde en su ap. IV, se declara además que tales supuestos quedan fuera de la exención del artículo 13.1.21.º de la LIVA de 1985 (prevista hoy en el artículo 20.uno.21 de la LIVA).
- 35 En este sentido, también la Resolución de la DGT de 31 de julio de 1989, ap. 2 *in fine*.
- 36 Sentencias del TSJ de Castilla y León (Valladolid) de 22 de abril de 1997 (JTA 345); de 29 de abril de 1997 (JTA 423); también el TEAC de 23 de noviembre de 1995 (JTA 1710). No obstante, hemos de recordar sobre este precepto que la propia Disposición Derogatoria de la Ley 6/1998, de 13 de abril, de Régimen del Suelo y Valoraciones, lo declara vigente.
- 37 En la normativa vigente (Ley 6/1998, de 13 de abril, de Régimen del Suelo y Valoraciones) el artículo 14.2.e para el suelo urbano no consolidado; el artículo 14.1 para el consolidado; y el artículo 18.6 para el suelo urbanizable.
- 38 Resoluciones de la DGT de 31 de julio de 1989, de 6 de julio de 1993 y de 16 de marzo de 1995.
- 39 Este supuesto es difícil que se dé en la práctica pues no cabe urbanizar si antes no se ha equidistribuido, si antes se tiene título para ello, y el Proyecto de Compensación lo es.
- 40 Resoluciones de la DGT de 20 de mayo de 1993 y de 6 de julio de 1993.
- 41 Resolución de la DGT de 4 de septiembre de 1997.
- 42 Resolución de la DGT de 23 de noviembre de 1995.
- 43 Resolución de la DGT de 11 de abril de 1996.
- 44 El artículo 28 de la LGT (L 23/1963, de 28 de diciembre), en su nueva redacción dada por la Ley 25/1995, de 20 de julio, define el hecho imponible como el presupuesto de naturaleza jurídica o económica fijado por ley para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria.

- 45 A tenor de lo estatuido en el artículo 30 de la LGT, sujeto pasivo es la persona natural o jurídica que según la ley resulta obligada al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea como contribuyente o como sustituto del mismo.
- 46 El impuesto, entendido como una de las tres posibles clasificaciones en las que se dividen los tributos se contempla como aquel tributo exigido sin contraprestación cuyo hecho imponible está constituido por negocios, actos o hechos de naturaleza jurídica o económica que ponen de manifiesto la capacidad contributiva del sujeto pasivo como consecuencia de la posesión de un patrimonio, la circulación de bienes o la adquisición o gasto de la renta.
- 47 Ley número 40/1998, de 9 de diciembre.
- 48 Ley 18/1991, de 6 de junio.
- 49 Curso Superior del Sistema Fiscal Español. UNED. Madrid, 1999.
- 50 A tenor del artículo 2.1 LIRPF: constituye el objeto de este impuesto la renta del contribuyente entendida como la totalidad de sus rendimientos, ganancias y pérdidas patrimoniales y las imputaciones de renta que se establezca por la ley, con independencia del lugar donde se hubiese producido y cualquiera que sea la residencia del pagador.
- 51 El artículo 8 de la LIRPF contempla como contribuyente por este impuesto a las personas físicas que tenga su residencia habitual en territorio español, así como a las personas físicas que tuviesen su residencia habitual en el extranjero por alguna de las circunstancias previstas en los apartados 2 y 3 del artículo 9 de la misma ley.
- 52 *Vid.* artículo 31.1 L 40/1998.
- 53 Curso Superior del Sistema Fiscal Español. UNED. Madrid, 1999.
- 54 Artículo 33.1 LIRPF.
- 55 A estos efectos *vid.* el artículo 58 de Ley de Presupuestos Generales del Estado ( Ley 23/2001, de 27 de diciembre).
- 56 Lógicamente nos estamos refiriendo a la LPGE vigente en el ejercicio fiscal en que la transmisión se hace efectiva.
- 57 Conforme dispone la disposición transitoria 4.ª del Real Decreto 214/1999, de 5 de febrero, por el que se apruebe el Reglamento del IRPF, a efectos de la aplicación del régimen previsto en la disposición transitoria 9.ª de la LIRPF, para determinadas ganancias patrimoniales, se considerarán elementos patrimoniales no afectos a actividades económicas aquellos en los que la desafectación de estas actividades se haya producido con más de tres años de antelación a la fecha de la transmisión.
- 58 *Vid.* Artículo 58 LPGE ( Ley 52/2002, de 30 de diciembre).
- 59 Jordi ABEL FABRA: *El Sistema de Compensación Urbanística*. Ed. Bosch. Pág. 462.
- 60 En este sentido *vid.* consulta a DGT de fecha 17-06-1992, en relación con las leyes anteriores de 1978 ( Ley 44/1978), y 1991 (Ley 18/1991).
- 61 Exposición de motivos de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto de Sociedades.
- 62 De conformidad con lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 2 de la LIS, ello se entiende sin perjuicio de los regímenes tributarios forales de concierto y convenio económico en vigor, respectivamente, en los territorios históricos de las Comunidades Autónomas del País Vasco y Comunidad Foral de Navarra.
- 63 Artículo 4 LIS.
- 64 Artículo 7 LIS.
- 65 Es decir el TRLS/76 y el Reglamento de Gestión Urbanística, a la luz del artículo 127.Tres del primer texto citado.
- 66 Reglamento de Gestión Urbanística en sus artículos 24 y siguientes.
- 67 Reglamento de Gestión Urbanística, artículo 24.2 a.
- 68 Del artículo 26 del Reglamento citado.
- 69 Artículo 26 del Reglamento de Gestión Urbanística.
- 70 En Resolución de 9 de abril de 1997.
- 71 En resumen la Jurisprudencia tiene declarado que las Juntas de Compensación «no son similares a las sociedades civiles reguladas en los artículos 1.665 y siguientes del Código Civil» pues «cumplen funciones administrativas de orden urbanístico» (TS Sala 3.ª, Sentencia de 21 de octubre de 1987), tratándose de una «figura típica de autoadministración» (Sentencia de 30 de julio de 1988), de «naturaleza administrativa, personalidad jurídica propia y plena capacidad para el cumplimiento de sus fines» (Sentencia de 21 de octubre de 1988).
- 72 Artículo 130.uno del Real Decreto 1346/1978, de 9 de abril.
- 73 Artículo 126 Real Decreto 1346/1976, de 9 de abril.

- 74 Consulta número 346/1998 de 19/2.
- 75 Consulta a AEAT 23/9/97.
- 76 Se aprecia así una clara diferencia respecto del régimen establecido para las entidades totalmente exentas que exige se solicite la exención.
- 77 Artículo 129 Real Decreto 1346/1976, de 9 de abril.
- 78 La Resolución de 9 de abril de 1997.
- 79 Artículos 134.2 y 134.3 LIS.
- 80 *Vid.* artículo 135.1 par. 2.º LIS.
- 81 Artículo 142.1 LIS.
- 82 Artículo 142.3 LIS.
- 83 Artículo 26.2 del RIS.
- 84 *Vid.* Artículo 1 del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.
- 85 Artículos 19 y siguientes del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre.
- 86 Como no puede ser de otro modo, nos estamos refiriendo al concepto de sociedad que a los efectos del ITPAJD contempla el artículo 22 de la Ley del Impuesto, en sede de operaciones societarias.  
En los mismos términos se pronuncia la DGT en consulta de 20-7-1995, cuando afirma que la Junta de Compensación carece de naturaleza societaria.
- 87 Dossier Práctico *Juntas de Compensación*, Ediciones Francis Lefebvre, 1999, pág 168.
- 88 Curso de Especialización Universitaria en Sistema Fiscal Español, UNED, Madrid, 1999. Tomo 2. Pág. 348
- 89 Artículo 6.2.ª del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre.  
Ni que decir tiene que ello habrá de entenderse sin perjuicio de las especialidades forales vigentes en España.
- 90 Artículo 7 del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre.
- 91 En el mismo sentido *vid.* «Curso de Especialización Universitaria en Sistema Fiscal». Tomo 2. UNED. Madrid. 1999. Pág. 357
- 92 *Vid.* Artículo 7.2 del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre.
- 93 En idénticos términos se pronuncian el Decreto 3288/1978, de 25 de agosto, por el que se aprueba el Reglamento de Gestión Urbanística.
- 94 En el mismo sentido viene a pronunciarse el Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.
- 95 Consulta DGT 20-07-1995.
- 96 *Vid.* Consulta DGT 20-07-1995
- 97 *Vid.* por ejemplo a este particular la Resolución de 6 de julio de 1993 entre otras.
- 98 El artículo 27 del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, dice expresamente que se sujetan a gravamen, los documentos notariales, los mercantiles y los administrativos.
- 99 A estos efectos *vid.* artículo 28 del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre.
- 100 *Vid.* DGT 20-07-1995.
- 101 *Vid.* artículo 71.1 del Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados en relación con el artículo 31.1 y 2 del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre.
- 102 *Vid.* artículo 72 del Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo, en relación con el artículo 31.1 y 2 del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre.
- 103 Ediciones Francis Lefebvre, S.A. Madrid, 1999. Pág. 167.
- 104 Artículo 74.1 de la LRHL.
- 105 Artículo 74.2 de la LRHL.
- 106 Artículo 74.3 de la LRHL.