

EL PRINCIPIO DE SUBROGACIÓN REAL COMO FUNDAMENTO DE LAS PRINCIPALES EXENCIONES URBANÍSTICAS

JAIME CONCHEIRO DEL RÍO

Ex Registrador de la Propiedad

Miembro del bufete «Concheiro y Seoane, abogados»

Este trabajo ha sido seleccionado para su publicación por: don Álvaro RODRÍGUEZ BEREIJO, don Abelardo DELGADO PACHECO, don Luis Alberto MALVÁREZ PASCUAL, don Alberto MONREAL LASHERAS, doña Marta VILLAR EZCURRA y don Juan ZORNOZA PÉREZ.

Extracto:

POR ser el Derecho Urbanístico una materia de carácter multidisciplinar, se hace imprescindible con harta frecuencia, para resolver los problemas que nos presenta la práctica cotidiana, la necesidad de poner en juego instituciones y normas pertenecientes a campos muy diversos. En el presente trabajo comenzaremos examinando una figura típica del Derecho Privado, como es la de la subrogación real, para poder aplicar determinadas exenciones tributarias, encuadradas claramente dentro de la esfera del derecho público, en el ámbito urbanístico.

La trascendencia de este estudio radica, no solo en el examen que se realiza de las más importantes exenciones que afectan a la materia urbanística, sino además –y muy especialmente– en el análisis que se aborda de una muy importante exención ignorada en la práctica, y que reviste en estos tiempos una gran actualidad por todos los problemas que afectan al sector de la vivienda.

Las exenciones fiscales constituyen uno de los medios más importantes que utilizan tanto el Estado como las Comunidades Autónomas para contribuir a solucionar los referidos problemas del sector inmobiliario. En el presente trabajo se examina con detenimiento, y con carácter novedoso, la exención relativa a la compra de terrenos para la construcción de viviendas de protección oficial. Las normas que introdujeron esta exención en nuestro ordenamiento tributario fueron, sin duda, redactadas pensando en supuestos de compras aisladas de terrenos con la finalidad apuntada, sin contemplar aquellas adquisiciones de bienes realizadas para someterlos a un proceso posterior de equidistribución. Ello explica, sin duda, que no se haya recurrido en la práctica a la solicitud y consiguiente aplicación de esta modalidad de exención.

Palabras clave: exención, urbanismo, subrogación real, vivienda, protección oficial, compra, terrenos, equidistribución, planeamiento y autonomías.

Sumario

- I. Introducción.
- II. El principio de subrogación real.
- III. Subrogación real y urbanismo.
- IV. La subrogación real en los sistemas de ejecución autonómicos.
- V. Principales exenciones fiscales en el ámbito urbanístico.
 - V.1. Exenciones fiscales en el sistema de compensación.
 - V.2. Exenciones fiscales en el sistema de cooperación.
 - V.3. Los excesos de adjudicación.
- VI. Disposiciones autonómicas relativas a la construcción de viviendas de protección oficial.
- VII. Exención en la transmisión de solares para la construcción de viviendas de protección oficial.
- VIII. Aplicación de la exención en los procedimientos urbanísticos.
- IX. Conclusiones.

I. INTRODUCCIÓN

En las materias jurídicas de carácter interdisciplinar, como es el caso del Derecho Urbanístico, se hace imprescindible con harta frecuencia, para conseguir los fines propuestos en cada caso, la necesidad de poner en juego instituciones y normas pertenecientes a campos ciertamente muy diversos, encuadrados tanto en el ámbito del derecho público como en el del derecho privado.

En el presente trabajo examinaremos una figura típica del derecho privado, como es la de la subrogación real, para articular el mecanismo que pueda servir de base para poder aplicar exenciones tributarias, encuadradas claramente dentro de la esfera del derecho público, en el ámbito urbanístico. No en vano existen autores, como SAINZ DE BUJANDA ¹, que sostienen la existencia en todas las disciplinas de lo que califica de «fondo jurídico común».

La trascendencia de este estudio radica, no solo en el examen que realizamos de las más importantes exenciones que afectan a la materia urbanística, sino además –y muy especialmente– en el análisis que abordamos de una muy importante exención ignorada en la práctica, y que reviste en estos tiempos una rabiosa actualidad, por estar íntimamente relacionada con todas aquellas medidas que contribuyen a facilitar la construcción de viviendas de protección oficial (dada la exigencia constitucional del art. 47 CE y el incesante incremento del precio de la vivienda).

Las exenciones fiscales son uno de los varios y más importantes instrumentos que utilizan, tanto el Estado como las Comunidades Autónomas, dentro del ámbito de sus respectivas competencias, para coadyuvar a la finalidad antes expresada. Dentro de ellas existe una, a la que ya hemos aludido, que examinaremos con detenimiento en este trabajo: la relativa a la compra de terrenos para destinarlos a la construcción de viviendas de protección oficial. Las normas que introdujeron esta exención en nuestro ordenamiento tributario fueron, sin duda, redactadas pensando en supuestos de compras aisladas de terrenos con la finalidad expresada, sin tener en cuenta aquellas adquisiciones realizadas con el propósito de someter los bienes objeto de las mismas a procesos de transformación del suelo a través de sistemas de equidistribución. Obsérvese que, como más adelante veremos, en la disposición que consagra esta exención tributaria se habla de compra de solares y no de terrenos, equívoco que deshace la jurisprudencia, al aplicarla indistintamente a unos y otros. No es de extrañar que no se recurra en la práctica a la solicitud y consiguiente aplicación de esta modalidad de exención. Examinaré en el presente estudio los supuestos y requisitos precisos para que pueda entrar en juego la misma, en la medida de lo posible, dentro del ámbito urbanístico.

¹ En su «Sistema de Derecho Financiero», Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, Tomo I, Vol. II, Madrid, 1985.

II. EL PRINCIPIO DE SUBROGACIÓN REAL

El principio de subrogación real tiene su base y fundamento en el Derecho Romano clásico. Tradicionalmente, la doctrina ha venido discutiendo acerca de si fue en el Derecho Romano clásico o en el Derecho justinianeo en donde se consideró por vez primera a la herencia como *universitas* en su sentido abstracto de consideración unitaria de un complejo de cosas. Así, BARBERO² considera que no tenemos que remontarnos a Justiniano para encontrar la herencia considerada como *universitas* y empleada en sentido propio para expresar una parte de la *hereditas*.

El planteamiento de la subrogación real como principio se dio en un primer momento en la acción de petición de herencia y fue resuelto mediante el Senadoconsulto Juvenciano del año 129 d.C, con Adriano como Emperador. Así, el Senadoconsulto Juvenciano establece que aquellos a quienes se hubiese pedido la herencia, si contra ellos se hubiese fallado, deben restituir los precios que a su poder hubiesen llegado de los bienes vendidos procedentes de la herencia, aun cuando aquellos hubiesen perecido o se hubiesen disminuido antes de pedida la herencia. Es a partir de esto que los juristas romanos desarrollaron el hoy conocido como principio de la subrogación real.

No existe unanimidad en la doctrina en lo referente a la naturaleza jurídica y al campo de aplicación de la subrogación real. Por otra parte, tampoco han existido en el ámbito doctrinal intentos serios encaminados a lograr una construcción unitaria de este principio, así como una definición del mismo susceptible de poder abarcar todos los supuestos en que dicho principio es objeto de aplicación. Dadas las numerosas aplicaciones que del mismo pueden encontrarse en nuestro Código Civil (CC), y a las que luego nos referiremos, gran parte de la doctrina ha entendido que la teoría de la subrogación real es susceptible de ser aplicada por analogía en todos aquellos casos en los que se puede apreciar la existencia del mismo fundamento.

Las legislaciones europeas no ofrecen ninguna regulación completa, y la dogmática jurídica no ha elaborado todavía un concepto válido y universal de dicha institución.

Históricamente hablando, la idea de subrogación real se expresa en dos máximas tradicionales del Derecho común: *pretium succedit in locum rei et res in locum pretii* y *subrogatum sapit naturam eius, in cuius locum subrogatum est*. La primera frase significa que el precio o la contraprestación que alguien recibe por la enajenación de una cosa recae en el patrimonio del que procedía la cosa enajenada, igualmente que la cosa que alguien ha adquirido por compra pertenece al patrimonio del que fue tomado el precio. En cuanto a la segunda frase mencionada con anterioridad, supone, por un lado, una ampliación frente al *pretium succedit in locum rei...*, en la medida en que admite la subrogación no solo como consecuencia de una compraventa, sino también en cualquier negocio de intercambio de bienes. Pero también supone una limitación respecto a la primera frase, ya que solamente expresa que el objeto subrogado asume la naturaleza del enajenado o extraído del patrimonio, pero no que lo sustituya de forma completa de tal forma que al titular del patrimonio no le corresponda ninguna pretensión ulterior a causa de la salida del objeto originariamente integrado en el patrimonio de que se trate.

² En «Le Universalità Patrimoniali. Universalità di fatto e di Diritto», Milán, 1936.

Combinando las dos máximas expresadas, se han formulado en la doctrina diversas opiniones acerca de la institución que estamos examinando. Para CASTÁN³ se trata de la sustitución jurídica de un bien por otro en el patrimonio de una misma persona, de tal modo que el bien nuevo, ya sea una cosa, un crédito o una indemnización ocupa el lugar del bien antiguo para ser sometido a su mismo régimen. En sentido parecido consideran Díez-PICAZO y GULLÓN⁴ que partiendo de la ausencia de una regulación concreta en nuestro Código, opera la subrogación real cuando hay una sustitución de un bien concreto por otro también concreto, lo mismo que cuando a costa del bien subrogado se adquiere otro. Por último, para ROCA SASTRE⁵ se trata de aquella figura en virtud de la cual la situación jurídica que califica o afecta a una cosa determinada pasa a calificar o a afectar en igual sentido a otra que la ha reemplazado o sustituido cuando la misma ha sido objeto de enajenación o pérdida.

Teniendo en cuenta estas definiciones, puede afirmarse en principio que la subrogación real presupone la existencia de un doble elemento: de un lado, el cambio de una cosa por otra o de elementos patrimoniales; de otro, la persistencia o continuidad de la misma situación jurídica a pesar de la sustitución operada. El reemplazo de un bien por otro es la esencia de la subrogación real, lo que adquiere verdadera significación cuando existe una masa patrimonial que hay que entregar o que es objeto de una demanda de restitución, cuando existen masas patrimoniales que hay que conservar en su integridad para evitar el enriquecimiento de unas personas a costa de otras y por último cuando existen bienes concretos y específicos afectos a determinados derechos, cuya pérdida origina que el bien que los sustituya continúe vinculado al derecho en cuestión. De cualquier forma es requisito *sine qua non* que la sustitución de una cosa por la otra se efectúe a base de una relación de causalidad o, lo que es lo mismo, que haya una conexión lógica o ilación directa entre la cosa enajenada o perdida y la que la sustituye.

Da una definición completa y técnica de la subrogación real MARÍN PADILLA⁶, para quien se trata de un principio general de conservación de un derecho, a pesar del cambio material de su objeto, mediante una conservación en valor individualizado por su origen y procedencia y, al mismo tiempo y en todas las ocasiones en que interviene, un principio general complementario con el principio también general del enriquecimiento injusto, y que constituye un remedio más, distinto de la *actio in rem verso* y de la *condictio* para prevenir o remediar el equilibrio patrimonial injustamente perturbado. De este modo y aunque interviene en las instituciones jurídicas ayudando a conseguir sus fines y usando sus medios, está lejos de ser una institución jurídica autónoma porque carece de fines determinados propios. Para conocer el alcance de su intervención es necesario estudiar el caso concreto sobre el que operan sus efectos.

Más recientemente, otros autores vienen a entender la subrogación real como «la sustitución de un objeto (*res*) por otro en el seno de un patrimonio determinado, existiendo una relación de causalidad entre la salida de uno y la entrada del otro, y conservándose la misma situación jurídica que afectaba al objeto originario»⁷. Sin embargo, es preciso establecer una matización al concepto que

³ En «Derecho Civil español común y foral», Tomo I, Vol. II, Madrid, 1987.

⁴ En «Sistema de Derecho Civil», Vol. I, Madrid, 1989.

⁵ En «La subrogación real», *RDP*, 1949.

⁶ En «La formación del concepto de subrogación real», *RCDI*, núm. 510, 1975.

⁷ En Francisco Javier ANDRÉS SANTOS, «Introducción histórico-dogmática a la idea de subrogación real», *Anuario de Derecho Civil*, n.º 163, 1998.

acabamos de expresar, dado que la subrogación real tiene lugar independientemente de los sujetos que intervienen en las relaciones jurídicas que la producen. Si bien en muchos ordenamientos jurídicos modernos se recogen numerosos casos de «subrogación obligacional», en la que el titular del objeto originario que sufre una merma patrimonial no obtiene de forma inmediata un derecho sobre el objeto de sustitución, sino más bien solo una pretensión personal frente al tercero adquirente para obtener de este la transmisión del subrogado. La adquisición para el beneficiario de la subrogación ya no es inmediata, sino mediata, a través de la adquisición intermedia del patrimonio del otro. Mientras la transmisión del subrogado no se efectúe, el tercero adquirente es titular efectivo del mismo, puede disponer de él como legitimado y sus acreedores pueden incluirlo en la masa del concurso, cosa que no sucede en la subrogación puramente real: por lo tanto, el beneficiario de la subrogación no ve garantizada la defensa de la integridad de su derecho como en el caso de la subrogación real. La situación es, de esta forma, próxima a la de las pretensiones indemnizatorias por enriquecimiento injusto, cuando estas no se resuelven en simples créditos dinerarios, sino que van dirigidas a la restitución de cosas determinadas: la frontera entre ambas figuras es muy fluida y depende de la consideración que se tenga de la prevención del enriquecimiento injusto. La subrogación obligacional aparece, de esta manera, como una forma de la moderna *actio de in rem verso* o de la *condictio pretii*.

La subrogación real, siguiendo una concepción amplia, puede tomarse en consideración en todos los campos del Derecho patrimonial. De esta forma, el ámbito de aplicación que se puede concebir en la subrogación real es inmenso. Será posible siempre y cuando exista un derecho que pierda su objeto y surja una contraprestación sobre la que pueda recaer un derecho análogo. En todos los ordenamientos jurídicos modernos la aplicación de la subrogación real se encuentra limitada a determinados supuestos, debido a las necesidades del tráfico jurídico. Los acreedores deben poder confiar en que las adquisiciones de sus deudores pertenecen a su patrimonio, de forma que sean susceptibles de una eventual ejecución. La subrogación real supone una quiebra de estos principios, y solo puede estar impuesta por razones especiales que prevea el ordenamiento.

Solamente se ha dado un caso a lo largo de la historia del Derecho en el que se utilizase constantemente y de forma significativa el principio de subrogación real: en el ámbito de las unidades o masas patrimoniales, particularmente en los patrimonios especiales, separados o autónomos. Solamente en este supuesto se contempla la validez de la subrogación real como regla de derecho, aplicable incluso en los casos de laguna legal, según la máxima del Derecho común *in universalibus pretium succedit in locum rei et res in locum pretii*. Los patrimonios especiales son, de hecho, el «campo propio de la subrogación real», como señalaba ROCA SASTRE. Patrimonios especiales o separados son aquellas masas de bienes y derechos sometidos por la ley de algún modo a un régimen jurídico especial que los mantiene autónomos y relativamente separados del resto del patrimonio de una persona. Su creación está excluida a la libre determinación de los sujetos, y es competencia exclusiva del Derecho objetivo. No es posible establecer un *numerus clausus* de patrimonios especiales, ya que eso depende de las condiciones de cada ordenamiento. En todos esos supuestos de patrimonios especiales la subrogación real desempeña un papel decisivo para la conservación de la masa patrimonial afectada en su integridad para el cumplimiento de los fines establecidos legalmente.

Ninguna legislación moderna establece una prescripción general de subrogación real para todos los patrimonios especiales. De ahí la necesidad de indagar cuál es el principio jurídico que sirve de

fundamento a la subrogación real. Los autores se dividen entre los que lo consideran un principio técnico-jurídico o dogmático y quienes lo ven como un principio ético-jurídico, en que son aplicables verdades jurídicas generales.

Algunos, como Francisco Javier ANDRÉS SANTOS⁸, consideran demasiado insuficientes y genéricos los principios de la equidad y de la justicia conmutativa para servir de justificación a la figura de subrogación real, tanto en las relaciones jurídicas universales como en las particulares. Como principio jurídico, a su juicio, la subrogación solo puede concebirse en el ámbito de los patrimonios especiales, debido fundamentalmente a exigencias técnicas de construcción de esta figura. La subrogación se presenta como un procedimiento de adquisición de derechos inherente al patrimonio especial y ligado únicamente a su efectiva conservación *in natura*: su ordenación depende de la existencia de tal unidad patrimonial y no es por sí misma una *pauta orientadora de normación jurídica*, como es el caso de los principios ético-jurídicos».

Por su parte, M.^a Teresa PÉREZ GIMÉNEZ⁹ considera que «la subrogación real como principio general complementario del principio también general del enriquecimiento injusto, se inspira en una idea de justicia conmutativa, de equivalencia de bienes, consecuencia de su fundamento de equidad, lo que le atribuye también una cierta función de garantía, si bien, mientras con el principio de enriquecimiento injusto se persigue un equilibrio patrimonial sobre la base de una estimación de valor que deberá practicarse a posteriori por decisión judicial, con la subrogación real se pretende lograr el equilibrio sobre la base del valor preexistente del bien en cuestión. Por esta razón, puede acogerse el principio de subrogación real como orientador de la función interpretativa de las normas, constituyéndose si fuera necesario en sistema de integración de lagunas; de modo que cuando no estuviera su aplicación expresamente prevista por la ley, o no hubiera sido acordada por los interesados, se pueda recurrir al mismo, requiriendo su posible ejecución la conexión causal antes referida y que, en cierto modo, nos permite configurarla como un procedimiento».

Por su parte, los autores franceses formularon la teoría de que la subrogación solo representa una ficción jurídica, debido a que postula una identidad jurídica contraria a la realidad: el bien nuevo toma ficticiamente una o más cualidades del antiguo. Esta postura fue duramente criticada por los autores modernos, por entender que la ficción jurídica supone una discordancia entre el Derecho y la naturaleza, mientras que la subrogación se produce según la naturaleza de las cosas, por responder a la voluntad implícita del legislador o los particulares. La subrogación se concibe como un procedimiento de reemplazo de bienes, ligado a la idea de afectación. Sin embargo, en la actualidad existe la tendencia de retomar la antigua teoría de la ficción, ya que un cierto recurso al artificio resulta indispensable para comprender el funcionamiento de la subrogación real, la cual implica una contradicción con las reglas generales de los negocios jurídicos y la atribución de derechos.

Después de todos estos argumentos, podemos concluir, junto a ANDRÉS SANTOS, que la subrogación real «se presenta como un fenómeno jurídico de adquisición de derechos de tipo especial, que

⁸ En «Introducción histórico-dogmática a la idea de subrogación real», *Anuario de Derecho Civil*, n.º 163, 1998.

⁹ En «Aplicación del principio de subrogación real a la reserva lineal del artículo 811 del Código Civil», en *Diario La Ley*, 6 de febrero de 2006, Ed. La Ley.

supone una excepción a los principios normales del Derecho patrimonial, en razón de la equidad. La subrogación real produce una quiebra del principio de autonomía de la voluntad, puesto que se impone por encima de la voluntad de las partes interesadas y de las declaraciones de los sujetos intervinientes en las relaciones jurídicas que dan lugar al efecto subrogatorio». Creo, por mi parte, que no cabe admitir una naturaleza jurídica unitaria para todos los supuestos de subrogación real, dado que la misma persigue finalidades distintas en cada caso, en atención a las cuales la ley ha establecido el mecanismo o ficción jurídica propia de dicha figura.

La subrogación real, como sinónimo de sustitución de un objeto por otro, comprende tan amplio abanico de significados que no se puede reconducir a un concepto unitario, existiendo diversas clases de subrogación real. En primer lugar, está la «subrogación real general», que atribuye al bien de reemplazo únicamente la cualidad de elemento de una unidad patrimonial que tenía el bien antiguo, haciendo abstracción de las circunstancias que recaían sobre este. Por otro lado, tenemos la subrogación especial, que produce el efecto de hacer recaer sobre el subrogado los derechos singulares que gravaban el bien reemplazado, sin consideración al patrimonio de que provenga este.

También está la «subrogación real legal», que sería aquella que se produce en virtud de la ley. La adquisición se realiza por obra de una disposición legal, sin negocio jurídico intermedio, sobre la base y en lugar de un derecho existente o como reparación por la destrucción, privación o daño de un objeto perteneciente al patrimonio considerado. Por otra parte, está la llamada impropia «subrogación negocial», que es la que tiene lugar con ocasión de un negocio jurídico: el objeto adquirido entra inmediatamente en el patrimonio al que pertenecía el bien sacrificado para conseguirlo, con independencia de la voluntad de las partes que intervengan. Pero, dado que este efecto solo puede conseguirse en virtud de una prescripción del Derecho objetivo, toda subrogación es legal, siendo la actuación negocial un simple presupuesto para la puesta en marcha de la misma.

También se puede distinguir entre subrogación absoluta y subrogación relativa. La primera es aquella en la que el objeto de reemplazo colma totalmente la laguna abierta en un patrimonio por el bien sustituido. En cuanto a la subrogación relativa, esta tiene lugar cuando el objeto de reemplazo no colma totalmente el hueco dejado en el patrimonio por el bien sustituido, por lo que al titular de dicho patrimonio le corresponden más pretensiones contra quien ha dado pie a la salida del objeto originario.

Un determinado sector de la doctrina distingue otras dos clases de subrogación real: la perfecta y la imperfecta. La primera se la denomina también moderna o inmobiliaria, mientras que a la imperfecta se la llama clásica o tradicional. La perfecta conserva los derechos subjetivos inalterados, a pesar del cambio de objetos, manteniendo para el antiguo y el nuevo objeto el mismo destino. La imperfecta conserva el destino del hecho subjetivo de procedencia, afectando el nuevo derecho con el mismo destino con la decisión de subrogación real.

En nuestro derecho, constituyen manifestaciones de la subrogación real perfecta el derecho de retorno regulado en la Ley de Arrendamientos Urbanos (LAU), derogada por la vigente, y aplicable por el derecho transitorio, así como en la concentración parcelaria, en las reparcelaciones urbanísticas del sistema de cooperación, en el sistema de compensación, y en las permutas forzosas, donde la destrucción del objeto es jurídica y no física.

En nuestro derecho privado, existen varios supuestos de subrogación real, reconocidos como tales por la doctrina y por la jurisprudencia, con base a determinados preceptos de nuestro CC. Mencionaremos, en primer lugar, la interesante figura del fideicomiso de residuo, cuya validez encuentra su base en el artículo 783 CC. Asimismo, se reconoce dicha figura en el usufructo con facultad de disposición (STS de 3 de marzo de 2000; y ROCA SASTRE ¹⁰). En el ámbito del régimen de la sociedad legal de gananciales, así como en el de separación de bienes, existen diversos supuestos de aplicación del referido principio de la subrogación real, con base en artículos como el 1.346, 1.384, 1.354 y 1.437 CC. Diversos autores han estudiado la aplicación del principio de subrogación real a la reserva lineal del artículo 811 CC, la cual viene a constituir una verdadera reserva de valor.

III. SUBROGACIÓN REAL Y URBANISMO

A pesar de que son varios los trabajos que se han publicado en esta materia (incluido el de ROCA SASTRE), la figura de la subrogación real no se ha asentado todavía suficientemente en nuestra práctica jurídica, o al menos no con la dimensión con la que la entendieron los clásicos, basándose en los aforismos que tomaron de los glosadores. Las determinaciones normativas de las leyes y de los planes urbanísticos se imponen a los terceros adquirentes de las fincas o inmuebles, cualquiera que sea su condición registral. Todo esto en virtud del principio de subrogación real del artículo 18 de la nueva Ley 8/2007, de 28 de mayo, del Suelo (LS) (antes art. 21 de la Ley 6/1998, de 13 de abril, del Suelo y Valoraciones, que era consecuencia de la obligatoriedad normativa de los Planes, del art. 134 del Texto Refundido de 1992, declarado vigente por la disp. derog. única de aquella).

Todo ello ha sido reconocido, entre otras, por la Sentencia del Tribunal Supremo de 8 de noviembre de 1990. Ya anteriormente la Resolución de la Dirección General del Registro y Notariado de 12 de enero de 1984 había sentado que por la constancia registral de las circunstancias urbanísticas «se logra la coordinación del Registro con la nueva situación producida, al llamar la atención de terceros que consulten los asientos registrales, que de esta forma quedan enterados de su contenido».

La situación jurídica de las fincas no cambia cuando se transmiten a otro titular o sujeto, tal y como establece el principio de subrogación real establecido en el artículo 18.1 de la Ley 8/2007, del Suelo, que establece que: «La transmisión de fincas no modifica la situación del titular respecto de los deberes del propietario conforme a esta Ley y los establecidos por la legislación de la ordenación territorial y urbanística aplicable o exigibles por los actos de ejecución de la misma. El nuevo titular queda subrogado en los derechos y deberes del anterior propietario, así como en las obligaciones por este asumidas frente a la Administración competente y que hayan sido objeto de inscripción registral, siempre que tales obligaciones se refieran a un posible efecto de mutación jurídico-real».

En definitiva, el planeamiento urbanístico subordinado a la ley es el que determina los derechos y deberes de los propietarios, subrogándose el adquirente en su contenido, aunque el Registro de la Propiedad no refleje la situación jurídica de la finca y el sujeto sea un tercero protegido por los artículos 32 y 34

¹⁰ En «Estudios de Derecho Privado», Tomo II, *Sucesiones*, Madrid, 1948.

de la Ley Hipotecaria (LH). Como señala MEDINA DE LEMUS ¹¹, el adquirente, en principio, «queda subrogado en el lugar y puesto del anterior propietario en los derechos y deberes urbanísticos y en los compromisos que, como consecuencia de ello, hubiese este contraído con la Administración urbanística competente, así como los deberes exigibles por los actos de ejecución derivados de ella, pero tales compromisos se asumen en el solo supuesto de que se refieran a un posible efecto de mutación jurídico real».

Así pues, quedan incluidos el deber de conservación de inmuebles del antiguo artículo 19 de la Ley del Suelo 6/1998, así como las determinaciones relativas a los usos e intensidades que surgen directamente de la norma o del planeamiento. Igualmente, y en lo que a los compromisos se refiere, si derivan de forma directa de convenios urbanísticos entre la Administración y los particulares, no serán inscribibles según un sector de la doctrina, y tampoco se subrogan en ellos los terceros adquirentes, los cuales estarán sujetos a los deberes que de forma abstracta o genérica se derivan de la ley, pero no estarán obligados a pasar por los términos concretos en que estos deberes se materializan en convenios urbanísticos. No obstante, en la práctica los convenios urbanísticos han sido el motor de las estrategias a seguir en el planeamiento municipal.

Puede llegarse a la conclusión de que la subrogación se da en aquellos supuestos de compromisos derivados de actos administrativos singulares, siempre y cuando consistan en obligaciones relativas al estatuto jurídico del inmueble y estén anotadas conforme a lo dispuesto en los artículos 307.8 del Texto Refundido de 1992 y artículo 1.1 NCRH, los cuales suponen la adaptación de un sistema de *numerus apertus* de actos administrativos inscribibles de posible efecto de modificación jurídico real de fincas o de su descripción (recordando al art. 7 RH).

No obstante, es necesario aclarar que no siempre se acepta la subrogación en el campo de los compromisos urbanísticos o de las condiciones de la licencia que no sean *conditio iuris*. Así, es de señalar lo expuesto en la Sentencia del Tribunal Supremo (STS) de 27 de febrero de 1981, la cual señala que: «La subrogación del adquirente exige, pues, "que la condición impuesta en la licencia tenga cobertura legal en el ordenamiento urbanístico". Habida cuenta de la doctrina que se acaba de expresar, la cuestión a resolver se traslada ahora a determinar si la condición cuestionada tiene o no apoyo en la normativa urbanística de la Ciudad de Málaga».

En el supuesto de compromisos del promotor de una urbanización privada de iniciativa particular con el Ayuntamiento, debe darse a conocer a los adquirentes de parcelas o viviendas la forma de ejecutar las obras de urbanización o las garantías que deben ser prestadas a la Administración actuante, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 18.2 de la Ley 8/2007, del Suelo. Los compromisos no solo vincularán al adquirente de buena fe si le han sido impuestos en el contrato por el que adquiere su derecho inmobiliario, o si resulta del Registro de la Propiedad, tal y como establece el artículo 46 b) RPU.

Las excepciones a la subrogación estarán constituidas por las medidas de restablecimiento de la legalidad urbanística infringida por una edificación (independientes de los derechos que sobre las viviendas o fincas resultantes hayan adquirido terceros de buena fe y de su posición registral o grado de conocimiento o participación en aquella contravención).

¹¹ En «Subrogación real y urbanismo», en *RCDI*, n.º 651, 1999.

Igualmente, tampoco estarán sujetas a la regla de la subrogación del artículo 18 de la Ley del Suelo aquellas obligaciones interprivadas establecidas por la ley que no afectan en modo alguno al estatuto jurídico inmobiliario del suelo, ni comprometen las competencias administrativas sobre el proceso urbanizador, como por ejemplo el derecho de retorno de la disposición adicional 4.^a 3 del TRLS de 1992. Asimismo, también serán una excepción a la regla de la subrogación los actos específicos que solo deben tenerse en cuenta mediante una nota marginal de afección. De todas maneras, la lesión que se podría causar a los adquirentes por la falta de información registral, en el supuesto de que no estén claros los supuestos comprendidos en el ámbito de la subrogación, se intenta disminuir imponiendo al transmitente en el artículo 18 LS la obligación de hacer constar en el correspondiente título una serie de puntos:

- «a) La situación urbanística de los terrenos, cuando no sean susceptibles de uso privado o edificación, cuenten con edificaciones fuera de ordenación o estén destinados a la construcción de viviendas sujetas a algún régimen de protección pública que permita tasar su precio máximo de venta, alquiler u otras formas de acceso a la vivienda.
- b) Los deberes legales y las obligaciones pendientes de cumplir, cuando los terrenos estén sujetos a una de las actuaciones a que se refiere el apartado 1 del artículo 14».

Asimismo, el artículo 18, en sus apartados 3, 4 y 5, añade que:

«3. La infracción de cualquiera de las disposiciones del apartado anterior faculta al adquirente para rescindir el contrato en el plazo de cuatro años y exigir la indemnización que proceda conforme a la legislación civil.

4. Con ocasión de la autorización de escrituras públicas que afecten a la propiedad de fincas o parcelas, los notarios podrán solicitar de la Administración Pública competente información telemática o, en su defecto, cédula o informe escrito expresivo de su situación urbanística y los deberes y obligaciones a cuyo cumplimiento estén afectas. Los notarios remitirán a la Administración competente, para su debido conocimiento, copia simple en papel o en soporte digital de las escrituras para las que hubieran solicitado y obtenido información urbanística, dentro de los diez días siguientes a su otorgamiento. Esta copia no devengará arancel.

5. En los títulos por los que se transmitan terrenos a la Administración deberá especificarse, a efectos de su inscripción en el Registro de la Propiedad, el carácter demanial o patrimonial de los bienes y, en su caso, su incorporación al patrimonio público de suelo».

Para GONZÁLEZ SALINAS¹², el fundamento de la acción rescisoria se encuentra en que esta articula la liberación del nuevo propietario de las cargas en sentido amplio en que por la adquisición de la propiedad se subroga.

¹² En su estudio contenido en «Régimen jurídico de la propiedad del suelo», en el *Tratado de Derecho Municipal*, dir. MUÑOZ MACHADO, Ed. Civitas, Madrid, 1998.

El artículo 17.5 de la Ley 8/2007, del Suelo, expone que:

«Los instrumentos de distribución de beneficios y cargas producen el efecto de la subrogación de las fincas de origen por las de resultado y el reparto de su titularidad entre los propietarios, el promotor de la actuación, cuando sea retribuido mediante la adjudicación de parcelas incluidas en ella, y la Administración, a quien corresponde el pleno dominio libre de cargas de los terrenos a que se refieren las letras a) y b) del apartado 1 del artículo anterior.

En el supuesto previsto en el apartado anterior, si procede la distribución de beneficios y cargas entre los propietarios afectados por una actuación, se entenderá que el titular del suelo de que se trata aporta tanto la superficie de su rasante como la del subsuelo o vuelo que de él se segrega».

Para lo expuesto en este precepto se perfilan una serie de objetivos. El primero de ellos es el relativo a la participación de la Comunidad en las plusvalías que genere la acción urbanística de los entes públicos, como dice el artículo 47 CE. El segundo es el que hace referencia a la equidistribución en el contexto de un medio ambiente adecuado. Ello complementado con la explotación razonable de los recursos existentes.

En la definición que el Proyecto de equidistribución ofrece se incluyen todos los sistemas de actuación urbanística que las legislaciones autonómicas prevén para la ejecución del planeamiento (expropiación, compensación, etc.). En dicho Proyecto de equidistribución, la ejecución del mismo se tramitará por la Administración actuante (ya que viene a corregir las posibles desigualdades entre los distintos propietarios), dando lugar a negocios jurídicos de trascendencia real para los que el Registro de la Propiedad resulta un instrumento realmente indispensable a la hora de conseguir los objetivos del proceso (tal como se desprende de los arts. 1 y 4 NCRH, aprobado por Decreto 1093/1997, de 4 de julio).

A pesar de que la naturaleza del proyecto de equidistribución es de carácter administrativo, ello no es óbice para que el mismo posea unas importantísimas consecuencias de tipo civil que resultan en el traslado de las titularidades del dominio y de los demás derechos reales existentes sobre las fincas de origen a las de resultado (por aplicación del principio de subrogación real), a excepción de aquellos supuestos en que estemos ante titularidades, derechos y cargas que sean incompatibles con las determinaciones del planeamiento.

Para que se dé un supuesto de subrogación real debe existir una total correspondencia entre las fincas de origen y las de resultado adjudicadas a los titulares de las primeras, dejándose bien claro en el título inscribible dicha correspondencia. Así se deduce del artículo 7.4 NCRH que lo exige entre las circunstancias que ha de contener el título en cuestión. Por lo tanto, la subrogación real realiza la sustitución de la finca de origen por la de resultado, sin llegar a afectar a la titularidad del dominio o de los derechos y cargas existentes. Por ello, puede concluirse que permite la subsistencia de las titularidades reales sin alterar su régimen jurídico.

Así, GARCÍA GARCÍA ¹³, con relación al dominio, considera que la subrogación real se manifiesta en la subsistencia y mantenimiento del mismo título de adquisición de la finca, de forma

¹³ En «La parcelación y la compensación en relación con el Registro de la Propiedad», *RCDI*, n.º 567, 1985.

que el título de propiedad de la finca de resultado será el mismo que el de la finca de origen. En la inscripción de la finca de resultado se deberá expresar el hecho de que la adjudicación se produce como consecuencia de la reparcelación, pero el título adquisitivo de la finca es el de la finca de origen y ello, en virtud precisamente del mecanismo de la subrogación real, de suerte que, junto al título inmediato de reparcelación, se produce el título mediato de la finca de procedencia.

Pero también, con relación a los derechos reales y cargas, por efecto de la subrogación real, todos los derechos reales y situaciones jurídicas que existieran sobre las fincas de origen se trasladan y recaen sobre las de resultado, salvo que sean incompatibles con el planeamiento, y ello se refleja en el nuevo folio registral que recoge todos esos derechos reales, cargas y situaciones jurídicas de las fincas antiguas. Por ello, cuando se trata de cargas compatibles con el planeamiento, por ejemplo, la hipoteca, el acreedor hipotecario no resulta desprovisto de su garantía porque la finca originaria sea sustituida por otra nueva, toda vez que en un solo acto y sin solución de continuidad la constituida originariamente pasa a gravar la finca de resultado.

El artículo 168.2 del Texto Refundido de la Ley sobre Régimen del Suelo y Ordenación Urbana, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1992, de 26 de junio, señala que: «en los supuestos de subrogación real, si existiesen derechos reales o cargas que se estimen incompatibles con el planeamiento, el acuerdo aprobatorio de la reparcelación declarará su extinción y fijará la indemnización correspondiente a cargo del propietario respectivo. A tal fin, el título en cuya virtud se inscribe el Proyecto de reparcelación o compensación será suficiente para la... cancelación de derechos reales incompatibles, en la forma que reglamentariamente se determine (art. 310.5)». Este precepto continúa vigente, ya que no ha sido derogado por la disposición derogatoria de la nueva Ley 8/2007, del Suelo.

Si la incompatibilidad de las cargas debe declararse de forma expresa en el Proyecto de equidistribución, lo mismo habrá que entender respecto a la compatibilidad. Así, el artículo 11.2 NCRH expone que: «cuando dichas titularidades, derechos y cargas no fuesen declaradas expresamente incompatibles con las determinaciones del planeamiento, se considerarán compatibles y el Registrador las trasladará de oficio, por subrogación real, a las fincas de resultado que se adjudiquen a los titulares de las primeras». Todo ello cumpliendo una serie de reglas establecidas en los apartados 3, 4, 5 y 6 del mismo precepto de las NCRH.

Manuel MEDINA DE LEMUS¹⁴ sostiene que «el principio de subrogación real no es susceptible de ser sometido más que a grandes principios generales que no agotan toda su problemática y que, en todo caso, será necesario acudir al precepto legal o al pacto en concreto que lo reconozcan para deducir sus efectos porque estos, ni son idénticos en cada supuesto, ni consecuentemente pueden deducirse de un modo automático por más que se cumplan los requisitos de la subrogación real diseñados por unánime doctrina. En relación al urbanismo, además, el Registro de la Propiedad se revela como herramienta eficaz para dar información sobre estas subrogaciones que, si bien se deducen en cada caso de las normas, no se encuentran al alcance de los ciudadanos, por su propio tecnicismo,

¹⁴ En «Subrogación real y urbanismo», *RCDI*, n.º 651, 1999.

y contribuyen así poderosamente a una potenciación de la seguridad del tráfico jurídico y, en consecuencia, a una mayor circulación y disponibilidad de los bienes».

En el urbanismo, donde con carácter primordial se da la subrogación real es en los sistemas de cooperación y compensación, en los cuales opera siempre la figura jurídica de la reparcelación. Dicha figura plantea una serie de problemas en lo referente al cambio de objeto que es esencia de la subrogación real perfecta. El más importante es el que tiene lugar cuando no se da exactitud cuantitativa entre la antigua y la nueva parcela mínima que la sustituye. Los artículos 99.2 TR del 76 y 166.2 del 92 y el artículo 93.1 RGU establecen que en ningún caso se podrán adjudicar como fincas independientes superficies inferiores a la parcela mínima edificable. La adjudicación de las nuevas parcelas se realizará siempre en proporción a las parcelas antiguas. Si la escasa cuantía de los derechos de algunos propietarios no permite que se les adjudiquen fincas independientes a todos ellos, los solares resultantes se adjudicarán *pro indiviso* a dichos propietarios, tal como señalan el artículo 99.1 TR del 76 y el artículo 94 RGU. El TR de 1992 no alude a esto, si bien sí hace referencia a compensaciones económicas substitutivas o complementarias en su artículo 166.1 f), párrafo 2.º. El artículo 99.1 d) resuelve el problema que surge con la insuficiencia de la finca originaria para asignar a su propietario por subrogación real perfecta una parcela mínima con la figura de la copropiedad o con una indemnización, señalando que «Si la cuantía de esos derechos no alcanzase el 15 por 100 de la parcela mínima edificable, la adjudicación podrá sustituirse por una indemnización en metálico».

En lo que se refiere al sistema de compensación, la actuación de la subrogación real perfecta posee un tratamiento jurídico análogo al del proyecto de reparcelación.

En el caso de cambio de una parcela de origen por otra de resultado o nueva, no se plantean otros problemas que el de que tiene que ser igual que la parcela mínima edificable. Si es mayor, podrá adjudicarse así, si el Plan lo permite, o habrá que segregarse el exceso para agruparlo o agregarlo a otra parcela, adquiriendo el titular una cuota en copropiedad de la misma o recibiendo una indemnización o precio. En el caso de que sea menor, habrá subrogación real parcial en cuanto la cubra la de origen y el resto se le asignará, no por subrogación real perfecta, sino por compra, mediante precio fijado como indemnización compensatoria, que habrá que agregarlo o agruparlo a la asignada por subrogación real perfecta como última inscripción de la finca de origen.

En el caso de pluralidad de parcelas de origen a las que sustituye una sola parcela de resultado, es necesaria la previa agrupación o agregación de los derechos de propiedad sobre las fincas de origen para trasladar a la de resultado como nuevo objeto al derecho de propiedad agrupado o al que se ha agregado la parcela. En el caso de que haya exceso o defecto de superficie, la cuestión se solucionará igual que en el anterior supuesto.

Si la parcela de origen es una y se adjudican dos o más nuevas parcelas, la operación es a la inversa que el supuesto que acabamos de mencionar, por lo que se tendrá que dividir o segregarse previamente del derecho de propiedad sobre la parcela primitiva los derechos de propiedad, cuyas fincas coincidan con las nuevas parcelas edificables o solares, para trasladarlas como objetos de los derechos de propiedad divididos o segregados, excepto que el plan permita asignar al derecho de propiedad una sola parcela que comprenda dos o más solares o parcelas edificables, siendo el propietario el que divida o segregue.

En el supuesto de pluralidad de fincas de origen y de resultado, si no hay coincidencia entre las superficies de unas y de otras con la parcela mínima edificable o el Plan permite una finca de resultado que sea dos o más veces superior, habrá que realizar las operaciones de agrupación o agregación y de división o segregación en los términos que ya se han expuesto como solución a los excesos o defectos de cabida.

Así, las agrupaciones, agregaciones, segregaciones y divisiones serán operaciones accesorias de la subrogación real perfecta, por lo que surtirán efecto al entrar en vigor el acuerdo aprobando el proyecto de reparcelación o compensación. Estos actos deberán ser otorgados en escritura pública y sujetos a la condición suspensiva de aprobación del proyecto de reparcelación o del de compensación, o bien otorgarse en dichos proyectos, tal como establece el artículo 113.3 RGU.

La registración de los actos referentes a subrogación real se encuentra regulada en los artículos 307 a 310 del TR de 1992, todavía vigentes, así como en los Capítulos I y II de las normas complementarias para la ejecución de la LH del Real Decreto 1093/1997.

Los sistemas de compensación y cooperación constituyen los sistemas tradicionales de ejecución del planeamiento urbanístico, junto con el de expropiación. Con posterioridad a la Sentencia del Tribunal Constitucional 61/1997, que atribuyó las competencias fundamentales en materia de urbanismo a las Comunidades Autónomas, estas han desarrollado otros sistemas de ejecución propios en sus legislaciones, sistemas a los que haremos alusión en otra parte del presente trabajo, si bien los sistemas tradicionales han sido recogidos en la práctica totalidad de dichas legislaciones autonómicas.

El Real Decreto Legislativo 1/1992, de 26 de junio, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Régimen del Suelo y Ordenación Urbana, en sus artículos 167 y 168, ya hacía uso de la figura de la subrogación real en el sistema de reparcelación, señalando que:

«Artículo 167. *Efectos del acuerdo aprobatorio de la reparcelación.*

El acuerdo aprobatorio del proyecto de reparcelación producirá los siguientes efectos:

- a) Transmisión, a la Administración correspondiente, en pleno dominio y libre de cargas, de todos los terrenos de cesión obligatoria para su incorporación al patrimonio del suelo o su afectación a los usos previstos en el planeamiento.
- b) **Subrogación, con plena eficacia real**, de las antiguas por las nuevas parcelas, siempre que quede establecida su correspondencia.
- c) Afectación real de las parcelas adjudicadas al cumplimiento de las cargas y pago de los gastos inherentes al sistema de actuación correspondiente.

Artículo 168. *Extinción o transformación de derechos o cargas.*

1. Cuando no tenga lugar la **subrogación real**, el acuerdo aprobatorio de la reparcelación producirá la extinción de los derechos reales y cargas constituidos sobre la finca aportada, corriendo a

cargo del propietario que la aportó la indemnización correspondiente, cuyo importe se fijará en el mencionado acuerdo.

2. En los supuestos de **subrogación real**, si existiesen derechos reales o cargas que se estimen incompatibles con el planeamiento el acuerdo aprobatorio de la reparcelación declarará su extinción y fijará la indemnización correspondiente a cargo del propietario respectivo.

3. Existiendo **subrogación real** y compatibilidad con el planeamiento urbanístico, si la situación y características de la nueva finca fuesen incompatibles con la subsistencia de los derechos reales o cargas que habrían debido recaer sobre ellas las personas a que estos derechos o cargas favorecieran podrán obtener su transformación en un derecho de crédito con garantía hipotecaria sobre la nueva finca, en la cuantía en que la carga fuera valorada. El Registrador de la Propiedad que aprecie tal incompatibilidad lo hará constar así en el asiento respectivo. En defecto de acuerdo entre las partes interesadas, cualquiera de ellas podrá acudir al Juzgado competente del orden civil para obtener una resolución declarativa de la compatibilidad o incompatibilidad y, en este último caso, para fijar la valoración de la carga y la constitución de la mencionada garantía hipotecaria.

4. No obstante lo dispuesto en los números 1 y 2, las indemnizaciones por la extinción de servidumbres prediales o derechos de arrendamiento incompatibles con el planeamiento o su ejecución se considerarán gastos de urbanización, correspondiendo a los propietarios en proporción a la superficie de sus respectivos terrenos».

IV. LA SUBROGACIÓN REAL EN LOS SISTEMAS DE EJECUCIÓN AUTONÓMICOS

En los sistemas de ejecución autonómicos también nos encontramos con la presencia de la subrogación real. Las normativas urbanísticas de las Comunidades Autónomas utilizan la figura de la subrogación real, preferentemente en los sistemas de ejecución que hacen uso de la reparcelación. Así, podemos citar, como ejemplos, el artículo 77 de la Ley 5/1999, de Castilla y León; el artículo 86 de la Ley 9/2001, de la Comunidad de Madrid; el artículo 47 de la Ley 35/2002, de Navarra; los artículos 118 y 119 de la Ley 9/2002, de Galicia; los artículos 130 y 134 de la Ley 5/1999, de Aragón; el artículo 102 de la Ley 7/2002, de Andalucía; el artículo 139 de la Ley 2/2001, de Cantabria; el artículo 177 del Decreto Legislativo 1/2005, de Murcia; el artículo 194 del Decreto Legislativo 1/2004, del Principado de Asturias; y los artículos 45 y 46 de la Ley 2/2006, de 30 de junio, del Suelo y Urbanismo del País Vasco.

Según hemos visto, en los sistemas de ejecución autonómicos se puede ver la figura de la subrogación real en sistemas como el de compensación y el de cooperación, que aparecen en la práctica totalidad de las legislaciones autonómicas en materia de urbanismo y ordenación del territorio, salvo en la legislación valenciana y la de Castilla-La Mancha. En la legislación del País Vasco (Ley 2/2006), curiosamente, no se prevé el sistema de compensación, aunque sí el de cooperación.

Aunque es indudable que la figura jurídica de la reparcelación va ínsita en todos los procedimientos de compensación y de cooperación, existen determinadas Comunidades Autónomas que

reconocen el sistema de reparcelación como una figura autónoma, desligada de los otros sistemas de ejecución. Así, por ejemplo, tenemos en la legislación de Navarra (Ley 35/2002) el sistema de reparcelación voluntaria; y en la legislación de Cataluña (Ley 1/2005) el sistema de reparcelación.

La caracterización básica del sistema de compensación radica en que en el mismo los propietarios de los terrenos integrados en el sistema aportan los terrenos, realizan a su costa la obra urbanizadora y distribuyen entre ellos los aprovechamientos lucrativos, en función de sus respectivos terrenos, a través de la reparcelación. Ceden, además, a la Administración actuante los terrenos destinados a dotaciones, así como aquellos de obligada cesión. La ejecución de la unidad se efectúa por la Junta de Compensación, bajo el control y tutela de la Administración actuante. En este sistema, rige el principio de solidaridad en los beneficios y cargas, lo cual se consigue a través de la Junta de Compensación. En consecuencia, cuando el propietario es único, o se trata de una propiedad indivisa, no es precisa la constitución de la Junta. El sistema se impulsa por los propietarios que representen, al menos, el 60 por 100 de la superficie del polígono, según el RGU. Este porcentaje se reduce al 50 por 100 en la mayoría de las legislaciones urbanísticas autonómicas. La ejecución se lleva a cabo por los propietarios, bien integrados en la Junta, bien en una sociedad mercantil, como sucede en la Ley del Suelo de la Comunidad de Madrid.

Los propietarios afectados, además de promotores y empresas urbanizadoras, pueden integrarse en la Junta de Compensación. La incorporación de los mismos a la Junta no presupone la transmisión a la misma de los inmuebles afectados, salvo que los Estatutos expresamente lo dispusieren. Lo usual es que los terrenos se pongan a disposición de la Junta, que actúa como fiduciaria, con pleno poder dispositivo, sobre las fincas pertenecientes a aquellos. Los propietarios adheridos a la Junta de Compensación recibirán, en sustitución de las parcelas aportadas, otras parcelas de resultado en la proporción equivalente a las primeras, produciéndose una subrogación real por el cambio de objeto.

El sistema denominado de cooperación se caracteriza porque en el mismo los propietarios aportan el suelo de cesión obligatoria y la Administración ejecuta las obras de urbanización. Se trata, pues, de un sistema mixto; en él son públicas la gestión y la ejecución de las obras, y privada la financiación. Los propietarios aportan los terrenos y el suelo de cesión obligatoria, y pagan la urbanización a través de las respectivas cuotas de urbanización. Sin embargo, la gestión y la obra urbanizadora pueden llevarse a cabo mediante gestión indiferenciada, organismo autónomo o sociedad de capital íntegra o mayoritariamente municipal (art. 116 Ley del Suelo de la Comunidad de Madrid), o puede contratarse con sujeción al TR de la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas. Las leyes urbanísticas autonómicas abren camino al urbanizador privado, a través de la concesión (entre otras, Ley de Cataluña), e incluso a través de la delegación en la Asociación de propietarios para la ejecución de la obra urbanizadora (Leyes de Castilla y León, de Murcia, Cantabria, entre otras). En todo caso, la colaboración con la Administración actuante se lleva a cabo a través de la Asociación administrativa de propietarios. La distribución de los beneficios y las cargas se efectúa entre los propietarios mediante la reparcelación, en función de la superficie de los terrenos aportados. El proyecto de reparcelación agrupa las fincas de la unidad, las divide ajustadas al planeamiento y adjudica las parcelas resultantes. Uno de los efectos fundamentales del procedimiento aprobatorio de la reparcelación es la subrogación real, que determina la sustitución de las antiguas fincas por las nuevas y el traslado de las cargas a las fincas adjudicadas.

La participación privada en la gestión urbanística se instrumenta a través de las entidades urbanísticas colaboradoras, denominadas Asociación de propietarios dentro del sistema de cooperación, cuya constitución tiene carácter potestativo. Dichas Asociaciones pueden ser adjudicatarias de las parcelas con carácter fiduciario.

La figura de la subrogación real puede operar, asimismo, en el sistema de ejecución denominado de urbanización prioritaria, previsto en la legislación catalana, que considera como sectores de urbanización prioritaria aquellos ámbitos de suelo urbano no consolidado y de suelo urbanizable delimitado que son objeto de la declaración correspondiente con la Administración competente. Según dispone el artículo 139, en el sector de urbanización prioritaria, el sistema de actuación urbanística debe ser el de reparcelación por cooperación, correspondiendo a la Administración actuante el deber de formular de oficio el proyecto reparcelatorio.

La figura de la subrogación real también puede operar, en determinadas circunstancias, en los sistemas denominados de concierto, previstos en la legislación autonómica gallega (arts. 150 y ss.), en la de Castilla y León (arts. 78 y ss.) y en la de Canarias (arts. 107 y ss.). Este sistema podrá utilizarse cuando todos los terrenos del polígono pertenezcan a un único propietario, o a varios si garantizan solidariamente la actuación. En este sistema, la ejecución podrá ser realizada de diferentes formas, siendo tan solo posible la figura de la subrogación real cuando todos los propietarios constituyan una entidad urbanística de gestión, o cuando esta se efectúe por el único propietario de la totalidad de los terrenos afectados; excluyéndose la subrogación real si la ejecución se realiza a través de una sociedad mercantil.

Respecto a la figura del agente urbanizador, en Navarra (Ley 35/2002), dentro de las facultades conferidas a dicha figura, se incluye la de someter a aprobación administrativa proyectos de urbanización, presupuestos de cargas de urbanización y, a falta de acuerdo de los afectados, uno o varios proyectos de reparcelación dentro del ámbito de la actuación. Por consiguiente, en los supuestos en que se desarrolle la actuación del agente a través de un proyecto de reparcelación, estaremos en presencia de la figura de la subrogación real. En la legislación de Castilla y León (Ley 5/1999), la figura del urbanizador se contempla dentro del sistema denominado de concurrencia. En dicho sistema, los propietarios que se adhieran al proyecto de reparcelación aprobado recibirán a cambio de los solares aportados los correspondientes solares urbanizados, financiando los gastos de urbanización, con lo cual estaremos ante un nuevo supuesto de subrogación real. En la legislación de Aragón (Ley 5/1999), bajo el nombre de sistema de concesión de obra urbanizadora, también se contempla la figura del agente urbanizador, así como la realización del proyecto de reparcelación, dentro del cual es sabido que se da la figura de la subrogación real.

En la Ley 7/2002, de Andalucía, se prevén tres sistemas de ejecución del planeamiento urbanístico, dos de ellos públicos (expropiación y cooperación) y uno privado (compensación). Es de destacar que se ha ampliado el objeto de la reparcelación, al extender su aplicación a todos los sistemas de ejecución. La reparcelación puede ser forzosa, para el caso de propietarios incumplidores; y económica, cuando se den determinadas condiciones. De igual modo, se introduce la figura del agente urbanizador, diferenciado del propietario del suelo en los tres sistemas de ejecución. Excluida la posibilidad de la existencia de la subrogación real en el procedimiento expropiatorio, sí cabe en cambio en el sistema de

cooperación desarrollado a través de la figura del agente urbanizador, como reconoce para determinados supuestos el artículo 123.3 de la Ley 7/2002, de Andalucía, al decir que: «El sistema de cooperación comporta su ejecución mediante la reparcelación de los terrenos comprendidos en su ámbito». En el sistema de compensación, podrá intervenir igualmente la figura del agente urbanizador, en cuyo caso será necesaria la constitución de la Junta de Compensación. Se prevé la existencia de un proyecto de reparcelación cuya ejecución, en determinados supuestos, encubrirá la figura de la subrogación real. Desde el punto de vista fiscal es interesante el artículo 137.1, que dispone que: «Las transmisiones de terrenos que se realicen entre los miembros de la Junta de Compensación con ocasión del desarrollo del sistema de ejecución gozarán de las exenciones y, en su caso, bonificaciones fiscales previstas por la pertinente legislación general y autonómica, así como por las correspondientes normas locales».

La Ley 15/2001, de Extremadura, contempla el denominado procedimiento de gestión indirecta, mediante la atribución de la condición de agente urbanizador por adjudicación de un programa de ejecución. El agente urbanizador tiene, entre otras, la facultad de someter a aprobación administrativa proyectos de urbanización, los cuales podrán ser de reparcelación, que revestirá carácter voluntario en caso de acuerdo con los propietarios afectados. Faltando dicho acuerdo, tendrá el carácter de reparcelación forzosa. En ambos casos jugará la figura de la subrogación real, contando con los requisitos exigidos. En la Ley 2/2001, de Cantabria, la figura del agente urbanizador se contempla en el denominado sistema de concesión de obra urbanizadora, al cual le corresponde la función de elaborar los proyectos de urbanización y reparcelación. En caso de no ser impugnados dichos proyectos por los propietarios afectados, nos encontraremos de nuevo en presencia de un supuesto de subrogación real mediante la adjudicación de las fincas resultantes del proyecto a los propietarios originarios.

En Cataluña, el Decreto Legislativo 1/2005 contempla la modalidad denominada de compensación por concertación. En este sistema, la ejecución urbanística del polígono de actuación, en la modalidad de compensación por concertación del sistema de reparcelación, corresponde a los propietarios o propietarias que hayan concertado con el Ayuntamiento su gestión urbanística integrada, en los términos establecidos por dicha Ley. Las personas propietarias que hayan concertado dicha gestión urbanística deben redactar en todos los casos el proyecto de reparcelación. La concertación puede incluir también la obligación de redactar la correspondiente figura del planeamiento urbanístico y el proyecto de urbanización. Al amparo de este sistema podemos encontrar, igualmente, supuestos en los que opere la figura de la subrogación real.

También se encuentra la figura del agente urbanizador en las legislaciones de La Rioja (Ley 5/2006), País Vasco (Ley 2/2006) y Galicia (Ley 9/2002). En la legislación del País Vasco, el agente urbanizador actuará en el sistema de concesión administrativa, y en la legislación gallega lo hará en el sistema de compensación.

En la Ley 16/2005, Urbanística de la Comunidad Valenciana, se señala como una de las facultades del agente urbanizador la de someter a aprobación administrativa proyectos de urbanización, presupuestos de cargas de urbanización y, a falta de acuerdo con los afectados, uno o varios proyectos de reparcelación forzosa, dentro del ámbito de actuación, así como exigir que los propietarios le retribuyan, pagándole cuotas de urbanización o cediendo en su favor terrenos edificables, de los que han de ser urbanizados en desarrollo de la actuación.

El artículo 169 de la Ley valenciana establece que: «1. Reparcelación es la actividad de ejecución del planeamiento que tiene por objeto la nueva división de fincas ajustada al planeamiento para adjudicarlas entre los afectados según su derecho.

2. La reparcelación podrá llevarse a cabo de forma voluntaria o forzosa, pudiendo dar lugar a la adjudicación de suelo resultante o a indemnización compensatoria o sustitutoria de la adjudicación de suelo». Asimismo, añade el artículo 170 de la misma Ley que: «1. Son principios inspiradores de la reparcelación los siguientes:

- a) La justa valoración de los bienes y derechos aportados.
- b) La proporcionalidad directa entre el aprovechamiento objetivo de la finca adjudicada a un propietario y la superficie de su finca originaria, según el aprovechamiento subjetivo del que por ella sea titular.
- c) La concentración de las adjudicaciones en el supuesto de que los propietarios sean titulares de varias fincas aportadas, reduciendo en lo posible las adjudicaciones en condominio, sin perjuicio del criterio de proximidad en la adjudicación».

Asimismo, al igual que en la legislación valenciana, en Castilla-La Mancha también se regula la figura del agente urbanizador como único sistema de ejecución del planeamiento en forma similar a la señalada para la Comunidad Valenciana.

V. PRINCIPALES EXENCIONES FISCALES EN EL ÁMBITO URBANÍSTICO

Antes del examen concreto de las exenciones urbanísticas, transcribiremos los preceptos básicos que contienen la normativa vigente en la materia. Así, el artículo 170 del Real Decreto Legislativo 1/1992, de 26 de junio, por el que se aprueba el TR de la Ley sobre el Régimen del Suelo y Ordenación Urbana, que no ha sido derogado por la nueva Ley del Suelo (Ley 8/2007), dispone que:

«1. Las adjudicaciones de terrenos a que dé lugar la reparcelación cuando se efectúen en favor de los propietarios comprendidos en la correspondiente unidad de ejecución, y en proporción de sus respectivos derechos, 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».

Por su parte, el artículo 45.I.B.7 del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el TR del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, dispone que estarán exentas:

«7. 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».

Considero preciso matizar, antes de nada, que la exención establecida en el párrafo 1.º del artículo que acabamos de transcribir, al hablar de las transmisiones de terrenos que se realizan como consecuencia de la aportación a Juntas de Compensación por parte de los propietarios, ha sido establecida para aquellos supuestos en que se realiza una auténtica transmisión de la propiedad a la Junta de Compensación, dado que cuando esta no se realiza –como ocurre en la generalidad de los casos– no existe un hecho sujeto al Impuesto, siendo innecesaria la proclamación de la exención de la misma. La causa que justifica dicha exención fiscal se fundamenta en los objetivos o finalidades de la Junta de Compensación, en cuanto representan una función de interés general, cual es la ejecución del planeamiento.

Esta exención ha sido mantenida en todas las reformas de la legislación del suelo, hasta llegar a la última Ley 8/2007, que no deroga el número 4 del artículo 159 TRLS 1992, cuyo texto es del siguiente tenor:

«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 dispusieren 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 aquellos, 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 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».

Asimismo, es interesante transcribir aquí el artículo 104 del Texto Refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales (TRLHL) de 2004, según el cual:

«1. El Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana es un tributo directo que grava el incremento de valor que experimenten dichos terrenos y se ponga de manifiesto a consecuencia de la transmisión de la propiedad de los terrenos por cualquier título o de la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, sobre los referidos terrenos.

2. No está sujeto a este impuesto el incremento de valor que experimenten los terrenos que tengan la consideración de rústicos a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles. En consecuencia con ello, está sujeto el incremento de valor que experimenten los terrenos que deban tener la consi-

deración de urbanos, a efectos de dicho Impuesto sobre Bienes Inmuebles, con independencia de que estén o no contemplados como tales en el Catastro o en el padrón de aquel. A los efectos de este impuesto, estará asimismo sujeto a este el incremento de valor que experimenten los terrenos integrados en los bienes inmuebles clasificados como de características especiales a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles».

VI. Exenciones fiscales en el sistema de compensación.

1. Aportación de terrenos con carácter fiduciario.

1.1. Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

La incorporación de los propietarios a la Junta de Compensación no presupone ningún tipo de transmisión de los inmuebles afectados a la gestión común, excepto cuando se disponga otra cosa en los estatutos (art. 129 TRLS 1976). Podemos afirmar así que, con carácter general, las Juntas de Compensación asumen la condición de fiduciarias sobre las fincas aportadas, excepto que por acuerdos individuales o voluntarios, o de forma colectiva si así lo establecen los estatutos, se determine la transmisión a la misma de las fincas comprendidas en el ámbito de actuación. De esta forma, no se produce transmisión alguna de la propiedad, actuando la Junta como fiduciaria de los terrenos aportados. Esta es la forma más usual de constitución de las Juntas de Compensación.

La Junta no está sujeta al ITP, debido a que la aportación de la propiedad de las fincas a la misma tiene carácter fiduciario, hallándose exenta (art. 159.4 TRLS 1992, en la modalidad de AJD) y reconociéndose expresamente tal excepción en el artículo 45.I.B).7 del Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITP y AJD) ¹⁵.

Asimismo, considero importante mencionar que en la Comunidad Foral Navarra, debido a la especialidad de su normativa propia (Norma Foral de 1981), la exención únicamente comprende a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, devengándose el Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados por estar sujetos al gravamen los documentos públicos en los que se materializa la segregación, agregación, agrupación o división de terrenos en el curso de compensación o reparcelación urbanística ¹⁶.

1.2. Impuesto sobre el Valor Añadido.

El artículo 4.Uno la LIVA dispone que «las entregas de bienes y prestaciones de servicios» en determinados ámbitos estarán sujetas a este impuesto, definiendo en su artículo 8.Uno «entrega de bienes» como la transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales.

¹⁵ Real Decreto 1/1993, de 24 de septiembre. Resolución del TEAC de 8 de febrero de 1996.

¹⁶ STSJN Sala de lo Contencioso-Administrativo, 4 de febrero de 2000, ponente Antonio Rubio Pérez.

Así, es necesario, para que se devengue el impuesto, que exista transmisión, lo que no sucede en los casos de aportación fiduciaria. Sin embargo, partiendo de la definición del artículo 8 de entrega de bienes, que no presupone la transmisión de la propiedad, y de una Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 8 de febrero de 1990 se cuestiona la sujeción de tales actividades. Debemos asimismo tener presente la Directiva 2006/112/CE, de la propia Comunidad, que faculta a los Estados miembros para establecer la exoneración del mismo, contemplándose esta en el apartado 21 del n.º Uno del artículo 20 de la LIVA¹⁷. Podemos de este modo concluir que la aportación de terrenos a la Junta, con carácter fiduciario, no está sujeta al tributo y de estarlo, si seguimos la teoría de que la aportación implica un acto sujeto, estaría exento (Resolución de la DGT, en contestación a consulta de 31 de enero de 1994, en el expediente n.º 53/1993, y la Resolución del TEAC de 8 de febrero de 1996). La exclusión de la aplicación de la exención al IVA de los terrenos urbanizados o en curso de urbanización constituye un tema muy controvertido, cuyo examen excedería del objeto principal de este trabajo.

Cabe, sin embargo, analizar dos excepciones al principio general:

1. Que el Proyecto de Urbanización y la ejecución de la misma se realice antes de la aprobación del Proyecto de Compensación.

Esta es una posibilidad bastante anómala, ya que altera el orden cronológico normal del Sistema de Compensación. La jurisprudencia no es pacífica ante esta posibilidad, ya que una parte «considera que el artículo 175 del RGU no contiene la exigencia de una sucesión cronológica¹⁸, posición compartida por algún sector de la doctrina¹⁹, mientras que otra parte de la jurisprudencia entiende que previa la aprobación del Proyecto de Urbanización debe obtenerse la del Proyecto de Compensación^{20, 21}».

El pago de las diferentes certificaciones de obra, al actuar como fiduciaria la Junta de Compensación, se satisfará bien mediante derramas a los junteros o bien mediante la entrega del suelo (terrenos en curso de urbanización) estando las entregas, en ambos casos, sujetas al IVA, puesto que los propietarios actúan en consideración de empresarios. De este modo, la empresa constructora facturará con IVA y la Junta de Compensación lo repercutirá en cada derrama a todos los miembros (art. 20.Uno.20 LIVA).

¹⁷ Dicho precepto establece que estarán exentas del IVA: «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».

¹⁸ Las SSTS 9 de junio de 1992, ponente Miguel Pastor López; 24 de mayo de 1990, ponente Jaime Barrio Iglesias.

¹⁹ José Manuel MELERO ABELA: *Régimen Jurídico del Suelo y Gestión Urbanística*. Praxis, Barcelona. 1995, pág. 293.

²⁰ SSTS 23 de noviembre de 1993, 24 de octubre de 1990, ponente de ambas Mariano de Oro-Pulido y López; 8 de julio de 1988, ponente Antonio Brugera Manté; 6 de julio de 1987, ponente Francisco Javier Delgado Barrio.

²¹ *El Sistema de Compensación Urbanística*. Jordi ABEL FABRE. Pág. 498. Ed. Bosch. 3.ª edición, 2003.

2. Que el Proyecto de Urbanización se apruebe previamente al Proyecto de Compensación que, a su vez, es aprobado antes de finalizar las obras de urbanización.

En este supuesto, la Junta actúa fiduciariamente siendo indiferente el estado en que se encuentren los trabajos de urbanización al aprobarse el Proyecto de Compensación, le son de aplicación las mismas normas recogidas en el apartado anterior.

1.3. Impuesto Municipal sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.

Es importante señalar que la aportación de los terrenos a la Junta de Compensación supone únicamente una entrega, no su transmisión, con facultad de disposición, para el cumplimiento de los fines que le son propios. La aportación no conlleva, como dijimos, transmisión de clase alguna, dado el carácter meramente fiduciario de la misma. Falta, en opinión de ABEL FABRE, el hecho impositivo para que el acto esté sujeto al impuesto municipal de plusvalía.

2. Adjudicación de fincas de reemplazo a los miembros de la Junta de Compensación.

El ciclo de equidistribución de beneficios y cargas del Sistema de Compensación se cierra con la adjudicación de fincas de reemplazo a los miembros de la Junta de Compensación, siéndole de aplicación los criterios vistos al tratar la aportación de suelos a la Junta pero con ciertas salvedades.

2.1. Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

En este supuesto estarán exentos, en tanto las fincas adjudicadas lo sean en proporción a los terrenos incorporados. Cuando el valor de los solares adjudicados exceda del que proporcionalmente corresponda a los terrenos aportados por el mismo (art. 159.4 TRLS 1992) el exceso estará sujeto al impuesto, con la salvedad de que el sujeto pasivo esté sujeto a IVA, en cuyo caso se devengará este, también se hallará sujeto a IVA y no al ITP, cuando el miembro beneficiado se da de alta como promotor.

Se hace necesario puntualizar que la adjudicación de los terrenos expropiados a los miembros de la Junta de Compensación no rompe la equidistribución, siempre que se haga proporcionalmente a los derechos de los junteros, ni puede considerarse exceso de adjudicación, en tanto esta posibilidad forma parte del sistema de ejecución.

Las exenciones apuntadas en este apartado están basadas en el principio de subrogación real.

2.2. Impuesto sobre el Valor Añadido.

Debemos contemplar tres situaciones, en función de que la finca de resultado o de reemplazo sea proporcional al derecho aportado, exceda de este o sea inferior al que corresponda.

1. Adjudicación proporcional al derecho aportado.

La mutación de las fincas de origen a las de reemplazo, en el supuesto de que la aportación a la Junta de Compensación se haya efectuado en uso de las facultades fiduciarias pero sin transmisión de titularidad, se produce por subrogación real, sin cambio de titularidad, no estando sujeta a IVA por inexistencia del hecho imponible (arts. 4 y 8 LIVA).

Si no se han iniciado las obras de urbanización, la adjudicación de las fincas de reemplazo, en proporción a los derechos aportados, estarán sujetas y exentas al amparo del artículo 20.Uno.20 LIVA, siempre que la aportación se haya efectuado transmitiendo la titularidad con carácter fiduciario a la Junta de Compensación. De haberse iniciado estas en el momento de la adjudicación, será de aplicación la exención y así lo contempla expresamente el artículo 20.Uno.21 de esta Ley.

2. Adjudicación en exceso o defecto al derecho aportado.

La diferencia de adjudicación tiene el tratamiento de transmisiones entre los miembros integrantes de la Junta, siendo este un acto sujeto y no exento [art. 5.1.d) LIVA] por tener el transmitente la consideración de promotor. Estando sujeto y no exento de haberse iniciado las obras de urbanización, según lo establecido en el artículo 20.Uno.20 a) LIVA.

2.3. Impuesto Municipal sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.

La adjudicación de solares que se efectúen a favor de los propietarios miembros de la Junta de Compensación, en proporción a los terrenos incorporados, no tendrá la consideración de transmisiones de dominio a los efectos de la exacción del impuesto de plusvalía, a tenor de lo establecido en el artículo 159.4.º TRLS 1992 y en su homólogo catalán, artículo 180 Decreto Legislativo 1/1990, con precedente en el artículo 129 TRLS 1976. Estas exenciones están, igualmente, inspiradas en el principio de subrogación real.

En relación con la exención y como consecuencia de la misma se han planteado diversas cuestiones en las transmisiones posteriores a la adjudicación, sobre los que existe abundante jurisprudencia.

- Cómputo del período a efectos de la liquidación del impuesto, en la transmisión posterior a la adjudicación.

Una vez concluido el proceso de equidistribución, puede interesar al propietario adjudicatario de la finca de reemplazo transmitir dicha finca, cuestionándose cuál ha de tomarse como fecha inicial de la adquisición a efectos de computar el período para el devengo del impuesto de plusvalía; diferenciando la Jurisprudencia dos supuestos:

- La adjudicación se ha efectuado en compensación a la finca aportada: la fecha inicial será aquí aquella en que la adquirió el propietario con anterioridad a la aportación a la Junta de

Compensación. No teniendo efectos, ni interrumpiendo el cómputo del período impositivo, el período comprendido entre la aportación a la Junta hasta la adjudicación de la finca de resultado ²².

- La adjudicación no corresponde a finca aportada (la que perciba, en compensación de sus derechos o en pago de sus servicios, la empresa urbanizadora): la transmisión constituye título adquisitivo, siendo la fecha inicial, para computar el período en una posterior transmisión, la de la adjudicación en pago, con independencia de que la Junta de Compensación hubiese o no satisfecho el impuesto en el momento de la adjudicación ²³.
- Determinación de la superficie sujeta al impuesto tras la aprobación definitiva del Proyecto de Compensación.

Con anterioridad a la reforma del impuesto de plusvalía por la LRHL ²⁴ este tema tenía una gran importancia, siendo objeto de copiosa jurisprudencia ²⁵ que establece como valor inicial el de la finca de origen y como valor final el de la finca de resultado o de reemplazo, deduciendo el importe de las mejoras efectuadas.

Tras esta Ley se modifica la técnica del cálculo del incremento del valor de los terrenos estableciendo el coeficiente aplicable sobre el valor del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, quedando así reducido el tema al valor que tenga la finca de resultado o de reemplazo con independencia de cuál era el que tenía la aportada a la Junta de Compensación.

3. Negocios jurídicos sobre las fincas aportadas a una Junta de Compensación mientras no se alcanza la aprobación definitiva del correspondiente proyecto de equidistribución.

La aportación de las fincas a la Junta de Compensación, hasta que se produce la disolución de la misma, no constituye un obstáculo para que puedan ser objeto de transmisión o enajenación por sus respectivos titulares. Pero, debido a las particularidades propias del sistema de equidistribución, el adquirente quedará subrogado en cuantas obligaciones le correspondan al transmitente en el ámbito urbanístico. La transmisión efectuada estará sujeta, y no exenta, al ITP y AJD.

V.2. Exenciones fiscales en el sistema de cooperación.

En el sistema de cooperación, al que nos hemos referido con reiteración anteriormente, los propietarios se limitan a aportar el suelo de cesión obligatoria, correspondiéndole a la Administración

²² SSTS 6 de junio de 1997 (R.A. 4813) y 17 de diciembre de 1996; STSJ Castilla-La Mancha, 31 de julio de 1998 (R.A. 1082).

²³ STS 17 de diciembre de 1996 (R.A. 9585).

²⁴ Ley 39/1988, de 28 de diciembre.

²⁵ STS 11 de marzo de 1995 (R.A. 2468), 28 de enero de 1995 (R.A. 451), 28 de octubre de 1994 (R.A. 7594), 22 de octubre de 1994 (R.A. 7586), 21 de octubre de 1984 (R.A. 7585), 7 de octubre de 1994 (R.A. 7564), 13 de mayo de 1994 (R.A. 3510), 23 de mayo de 1994 (R.A. 3539), 31 de enero de 1994 (R.A. 351), 25 de enero de 1993 (R.A. 65).

la ejecución de las obras de urbanización con cargo a los mismos. Esto implica que los propietarios no tengan la obligación de constituirse en una entidad administrativa de gestión urbanística, dado que su posición es meramente pasiva. Aunque, debido a su carácter de interesados en el procedimiento de equidistribución, pueden asociarse para colaborar con la Administración en la gestión del procedimiento, constituyendo la denominada Asociación Administrativa de Cooperación, siendo voluntaria la adhesión a la misma.

La equidistribución entre los propietarios de los beneficios y cargas derivados del planeamiento se efectúa en el sistema de cooperación mediante el proyecto de reparcelación. La reparcelación es siempre necesaria, a menos que en los supuestos legales se declare su innecesidad, en cuyo supuesto el acuerdo administrativo produce de pleno derecho la cesión de los suelos dotacionales, y de aquellos en los que se localice el porcentaje que corresponde a la Administración, quedando afectados todos los restantes terrenos al cumplimiento de las cargas y pago de los gastos inherentes al sistema de cooperación.

Puede afirmarse que la única diferencia entre el proyecto de compensación y el de reparcelación estriba en que este ha de efectuarse de acuerdo con las reglas que fija la ley, mientras que aquel ha de efectuarse de conformidad con las bases de actuación aprobadas. Según señala la STS de 29 de mayo de 1990:

«La reparcelación urbanística es un procedimiento que se utiliza para posibilitar la ejecución de una actuación urbanística definida en un plan previo, respetando el principio de distribución justa de los beneficios y cargas derivados de la ordenación; esto se consigue mediante una regularización de superficies, realizada de forma que se obtengan como resultado parcelas edificables asignadas a los propietarios de las fincas originales en proporción a su derecho, y mediante una cuantificación y reparto proporcional entre los beneficiados de los costes que tal operación comporta».

En el sistema de compensación, la constitución de la Asociación Administrativa de Cooperación no implica que los terrenos pertenecientes a los propietarios integrantes de la misma sean transmitidos en propiedad a dicha Asociación, no produciéndose en consecuencia ningún acto traslativo susceptible de ser gravado con el ITP y AJD o con el IVA.

- *Efectos de la reparcelación.*

El acuerdo aprobatorio del proyecto de reparcelación produce los siguientes efectos:

- La parcelación de los terrenos con sujeción al planeamiento que se ejecuta.
- La cesión de pleno derecho al Ayuntamiento de los suelos dotacionales y de aquellos en los que se localiza su derecho al aprovechamiento lucrativo.
- La adjudicación a los propietarios de parcelas aptas para la edificación, con las compensaciones económicas que por diferencias de adjudicación procedan.

La legislación urbanística realiza una diferencia entre los casos en los que se da la subrogación real y los que no se da, respecto a la adjudicación a los propietarios de solares resultantes. En el caso de que se dé, subsistirán los derechos y cargas sobre las fincas de resultado. En el supuesto de que no se dé, se producirá la extinción de los mismos.

Si se produce la subrogación real, operará la exención en los impuestos que estamos examinando, tal como hemos expuesto con relación al sistema de compensación.

Con relación al Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, al no existir una transmisión de la propiedad, no se producirá el hecho imponible propio de dicho impuesto, por lo que la operación no estará sujeta al mismo. En cuanto a las adjudicaciones por subrogación real perfecta, tanto en el sistema de compensación, como en el caso de las reparcelaciones, al no darse una transmisión de la propiedad sobre la parcela, el acto no está sujeto a este impuesto, por no tener la consideración de transmisiones de dominio, como exige el artículo 170.1 TRLS 1992.

V.3. Los excesos de adjudicación.

Los excesos de adjudicación que se produzcan, tanto en el sistema de reparcelación como en el de compensación, entendiéndose por tales los que excedan de la proporción de los terrenos aportados, implican una transmisión onerosa, tributando en consecuencia en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas y Actos Jurídicos Documentados o, en su caso, en el IVA (art. 45 TR ITP y AJD).

VI. DISPOSICIONES AUTONÓMICAS RELATIVAS A LA CONSTRUCCIÓN DE VIVIENDAS DE PROTECCIÓN OFICIAL

La importancia de la exención que vamos a examinar a continuación se ve corroborada por las disposiciones de las distintas Comunidades Autónomas, que imponen la obligación de destinar un determinado porcentaje de los terrenos comprendidos en las distintas actuaciones urbanísticas a la construcción de viviendas de protección oficial (VPO). Consideramos innecesario realizar una enumeración exhaustiva y detallada de las distintas legislaciones autonómicas. Nos limitaremos a señalar algunas de ellas, a título de ejemplo.

El artículo 57.3 del Decreto Legislativo 1/2005, de Cataluña, dispone que: «Los planes de ordenación urbanística municipal deben reservar para la construcción de viviendas de protección pública, con carácter general, como mínimo, el suelo correspondiente al 20 por 100 del techo que se califique para el uso residencial de nueva implantación, tanto en suelo urbano como en suelo urbanizable».

En la Ley 9/2001, de Madrid, se asigna en el área de reparto en suelo urbanizable, como mínimo, el 50 por 100 de las viviendas edificables a viviendas sujetas a algún régimen de protección pública, de las cuales las viviendas de precio tasado no podrán superar el 25 por 100. En todo caso, se reserva a cada Ayuntamiento la facultad de determinar la tipología de las viviendas en el 10 por

100 de la superficie del suelo urbanizable. Por su parte, la Ley 35/2002, de Navarra, establece en su artículo 52.1 que: «Los Planes Generales Municipales deberán incluir determinaciones para asegurar que, como mínimo, el 50 por 100 de la nueva capacidad residencial, prevista para un período de al menos ocho años a partir de la aprobación definitiva del planeamiento, se destine a la construcción de viviendas sujetas a algún régimen de protección pública, debiendo dedicarse la mitad de esta previsión, como mínimo, a viviendas de protección oficial».

En la Ley 9/2002, de Galicia, el artículo 55.3 establece, respecto al suelo urbano no consolidado, que: «En todos los municipios, el plan general habrá de contemplar las reservas de suelo necesarias para atender las demandas de vivienda sujeta a algún régimen de protección pública; estas reservas no podrán ser inferiores a las necesarias para emplazar el 20 por 100 de la edificabilidad residencial en cada distrito». La Comunidad Autónoma gallega está preparando un proyecto de ley para que la superficie destinada en cada procedimiento urbanístico a la construcción de VPO alcance el 40 por 100.

El Decreto Legislativo 1/2005, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Suelo de la Región de Murcia, con la finalidad de fomentar la construcción de viviendas de protección pública, establece que el planeamiento podrá calificar suelo con destino a este uso específico y determinar las condiciones y ámbitos de aplicación de primas de aprovechamiento, estableciéndose una reserva obligatoria del 10 por 100 de la edificabilidad residencial en suelo urbanizable, excepto para los desarrollos de mínima densidad.

La nueva Ley 5/2006, de 2 de mayo, de La Rioja, establece, en su artículo 69 que: «1. Los Planes Generales Municipales deberán incluir determinaciones para asegurar una reserva para vivienda protegida de como mínimo el 30 por 100 de las viviendas previstas por la ordenación urbanística en la delimitación de nuevos sectores de suelo urbanizable.

2. No obstante en aquellos municipios con población inferior a los 5.000 habitantes y superior a los 1.000 se podrá fijar una reserva inferior aunque superior al 10 por 100 en función de la actividad urbanística del municipio.

3. En los municipios con población inferior a 1.000 habitantes no será obligatorio realizar dicha reserva».

VII. EXENCIÓN EN LA TRANSMISIÓN DE SOLARES PARA LA CONSTRUCCIÓN DE VIVIENDAS DE PROTECCIÓN OFICIAL

El TR del ITP y AJD, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, en su artículo 45, señala que:

«Artículo 45.I.B.: «Estarán exentas (...):

12. La transmisión de solares y la cesión del derecho de superficie para la construcción de edificios en régimen de viviendas de protección oficial; las escrituras públicas otorgadas para forma-

lizar actos y contratos relacionados con viviendas de protección oficial en cuanto al gravamen sobre actos jurídicos documentados (...).

Para el reconocimiento del beneficio en relación con la transmisión de los solares y la cesión del derecho de superficie bastará que se consigne en el documento que el contrato se otorga con la finalidad de construir viviendas de protección oficial y quedará sin efecto si transcurriesen tres años a partir de dicho reconocimiento sin que obtenga la calificación provisional.

La exención se entenderá concedida con carácter provisional y condicionada al cumplimiento de los requisitos que en cada caso exijan las disposiciones vigentes para esta clase de viviendas»²⁶.

Para el reconocimiento de la exención contenida en este precepto, es suficiente con que se consigne en el documento correspondiente la finalidad de la adquisición para la construcción de VPO. Dicha finalidad puede manifestarse mediante actos anteriores a la firma de la escritura o posteriores a la misma, pero siempre antes de que la liquidación devenga firme y consentida (STS de 23 de octubre de 1976 y Resolución del TEAC de 24 de octubre de 1978).

La exención que estamos examinando quedará sin efecto si en el plazo de tres años, contados desde el reconocimiento provisional, no se obtuviese la calificación de VPO. Es muy importante destacar que si con anterioridad al transcurso de dicho plazo la Administración tuviese conocimiento de una actuación del sujeto pasivo que suponga, expresa o tácitamente, que no va a obtener la cédula de calificación provisional, como ocurre en el supuesto de que realice la venta de los terrenos, permitirá la práctica de la correspondiente liquidación complementaria, sin necesidad de esperar al transcurso del citado plazo de tres años. En este punto, la STS de 20 de diciembre de 1991 señala que:

«... si la expresión formal, en el contrato de adquisición onerosa, de la intención de destinar el terreno comprado a la construcción de viviendas de protección oficial, no responde a la voluntad real y contrastada del adquirente, debe prevalecer esta sobre aquella y procederse, sobre el principio, y no obstante la consignación de la comentada intención, a la liquidación del Impuesto sin la concesión inicial de la bonificación».

En el referido precepto que transcribíamos [art. 45.I.B)], la exención contemplada por el mismo hace referencia (como siempre viene ocurriendo) únicamente a las VPO, sin contemplar las demás modalidades de promoción pública existentes en nuestra legislación, como ocurre con las denominadas Viviendas de Protección Autonómica.

Constituye una doctrina unánimemente aceptada la que admite que dentro de la exención fiscal se encuentran comprendidos determinados actos de carácter preparatorio del contrato prin-

²⁶ La DGT, en una Consulta de 11 de octubre de 1994, entre otras, viene a confirmar la opinión por nosotros sostenida de que la exención aplicable a las VPO en el ITP y AJD, no solo es aplicable a la compra de solares, sino también a la adquisición de terrenos para su posterior conversión en solares. Hay que atender al destino de los bienes adquiridos para aplicar la exención. La expresada consulta contempla el supuesto de la compra de terrenos cuando no se destinen en su totalidad a la construcción de VPO, entendiendo la posibilidad de admitir la exención en la parte de los terrenos que sí se destinen a dicho fin.

cial, tales como los contratos de promesa de venta u opción de compraventa. Una Resolución del TEAC de 23 de septiembre de 1987 manifiesta que: «Si el contrato proyectado goza de exención, los negocios previos de promesa y de opción también gozan de la misma exención, y eso es lo que sucede en el caso planteado, en el que la exención del artículo 48.I.B).16, aplicable al contrato proyectado, una compraventa de terrenos para construir viviendas de protección oficial, se extiende a la previa opción de compra. Ello no es interpretación extensiva, sino literal, del artículo 14.2, que de esta forma recoge la exención de que venían gozando estos negocios bajo el viejo Texto Refundido».

La exención contenida en el precepto mencionado es provisional, consolidándose con la obtención de la cédula de calificación provisional en el plazo de tres años. Así, el reconocimiento inicial de la exención lleva aparejado un acto de gestión tributaria que tiene por objeto el comprobar los valores declarados y practicar la liquidación cautelar en los Registros Públicos que se contempla en el artículo 5 del Texto Refundido.

Respecto a la posibilidad de superación del plazo de tres años para la obtención de la cédula de calificación provisional, la jurisprudencia ha ido evolucionando, admitiendo que el cómputo puede quedar suspenso cuando intervengan causas de fuerza mayor, en el sentido que a dicha expresión le atribuye el CC. Dentro de las causas de fuerza mayor no están incluidas las referentes al planeamiento urbanístico, tal y como expone la STS de 3 de febrero de 1993, que dice que: «si el adquirente del terreno ignoraba la inedificabilidad del solar, anterior a su adquisición, fue por no emplear la mínima diligencia exigida al adquirir una finca que se dice destinada a la edificación, pues parece lógico comprobar si ello es o no posible, y si no lo ignoraba y conocía la inedificabilidad, debió de prever que las circunstancias que impedían la edificación podían durar más de tres años, lo que excluye que pueda hablarse de fuerza mayor en los términos previstos en el artículo 1.105 CC».

Por otra parte, también está la aptitud para exigir el gravamen cuando se da la renuncia al proyecto de construir sobre el terreno adquirido VPO, antes del plazo de tres años. A este respecto, la Resolución del TEAC de 30 de junio de 1993 deja bien claro que: «en los supuestos de exención provisional por la adquisición de terrenos para viviendas de protección oficial el plazo de prescripción de la acción liquidadora de la Administración comienza a correr cuando la exención provisional caduca por el transcurso de tres años sin aportar la cédula de calificación provisional, salvo que con anterioridad se ponga formalmente el conocimiento de la Oficina Gestora la renuncia expresa o tácita del beneficiario a la exención provisional, en cuyo caso el plazo de prescripción se computa desde esa notificación».

Por otra parte, haremos referencia a la prescripción de la acción administrativa para exigir el Impuesto en relación con la no consolidación de la exención tributaria por el transcurso del plazo de tres años sin la obtención de la cédula de calificación provisional. A este respecto, la STS de 4 de junio de 1994 llega a la siguiente conclusión: «el plazo de tres años que se establece para acreditar la obtención de la calificación definitiva no opera sobre la liquidación o sobre el plazo para practicarla: opera exclusivamente sobre el beneficio fiscal –disminución de la deuda tributaria– de una liquidación ya practicada, y que en todo caso debe de practicarse dentro de los cinco años –plazo

reducido a cuatro años actualmente— a partir de la presentación en la Oficina Liquidadora de los documentos en los que se refleja el hecho imponible».

Por último, haremos referencia a dos sentencias del TS, de 30 de enero de 1986 y 22 de julio de 1987, que se pronuncian acerca de la doctrina de la fuerza mayor en relación con la exención en el supuesto de VPO. La primera de ellas, en sus fundamentos de derecho 3.º y 4.º, expone:

«Tercero. Por lo tanto, si la causa de inedificabilidad existía antes de la adquisición del solar, y duró más de tres años a partir del otorgamiento de la escritura pública por la que se compró, no puede hablarse de una fuerza mayor, ya que, siendo esta equiparable a un suceso que no haya podido preverse o que previsto fuera inevitable, no concurren ninguna de tales circunstancias, ya que si la sociedad "P. y C. Manchegas" ignoraba que la inedificabilidad del solar era anterior a su adquisición, fue por no emplear la mínima diligencia exigida al adquirir una finca que se dice destinarse a edificación, pues parece lógico comprobar si ello es o no posible; y si no lo ignoraba y conocía la inedificabilidad debió de preverse que las circunstancias que impedían la edificación podían durar más de tres años, como en efecto ha sucedido, lo que excluye que pueda hablarse de fuerza mayor, en los términos previstos en el artículo 1.105 del Código Civil.

Cuarto. Finalmente, si bien sería aceptable la tesis del apelante, en el caso de que un acto singular de la Administración posterior a la adquisición, pretendiera dejar sin efecto una exención concedida por una norma con rango de ley, como era el Texto Refundido del Impuesto, en cambio no puede aceptarse una prórroga del plazo de tres años para el que adquirió un solar, o bien teniendo conocimiento pleno de su inedificabilidad, o bien sin conocerlo pero sin poner el mínimo de diligencia para saberlo, porque ello permitiría incluso ventajas de orden económico adquiriendo a bajo precio lo que no es susceptible de edificación y puede serlo transcurridos los tres años por los que se concede la exención, si es que dentro de ellos se cumple la condición que la ley impone de obtener la cédula de calificación provisional».

Por otra parte, la STS de 22 de julio de 1987 señala que el Ayuntamiento notificó a la inmobiliaria dos liquidaciones por el Impuesto Municipal sobre el Incremento del Valor de los Terrenos, con motivo de la adquisición por aquella de una finca, señalando que el importe de la misma era del 10 por 100 del impuesto, por haberse aplicado la bonificación del 90 por 100 para la construcción de viviendas de protección oficial, añadiendo que se tenían que justificar los motivos determinantes de la bonificación antes del 19 de mayo de 1979, fecha en la que vencían los tres años siguientes a la de las liquidaciones, y al no haberse podido iniciar la construcción en el referido plazo, el Ayuntamiento giró nuevas liquidaciones por el resto de lo que debía percibir (90%); ahora bien, hay una exoneración de responsabilidad en la sociedad inmobiliaria, por el incumplimiento del plazo de tres años para obtener la calificación administrativa de las viviendas que pretendía construir, ya que ello ha sido resultado de unos hechos ajenos a su voluntad, calificados acertadamente como de fuerza mayor, y de los que es culpable, principalmente, el Ayuntamiento titular de la exacción —que no activó el expediente administrativo correspondiente—, conclusión que debe conducir a anular la liquidación que, por la parte correspondiente al beneficio tributario inicialmente concedido, fue girada por el Ayuntamiento a la sociedad. El incumplimiento del plazo de tres años para obtener la calificación administrativa de las viviendas que se pretenden construir, contado tras la notificación de las liqui-

daciones por el arbitrio de plusvalía con una bonificación del 90 por 100 condicionada a la obtención de tal calificación, no puede dar lugar a la pérdida del beneficio fiscal cuando su incumplimiento no es imputable al sujeto pasivo del impuesto, sino a causa de fuerza mayor. Las exenciones y bonificaciones tributarias constituyen, a veces, un instrumento indirecto para conseguir que los particulares actúen voluntariamente de una forma determinada en orden a un interés público concreto, encuadrándose, por consiguiente, los precitados beneficios fiscales, concedidos tanto en el ámbito de la imposición estatal como municipal, dentro de la actividad administrativa de fomento, como una modalidad de signo positivo y contenido económico, en su calidad de ventaja financiera, que implica una ayuda indirecta al beneficiario, mediante el abaratamiento del coste de producción en la misma medida en que no se perciben determinados impuestos o tasas; esto, precisamente, ocurre con la bonificación del 90 por 100 concedida en el Impuesto Municipal sobre el Incremento del Valor de los Terrenos, en relación con las adquisiciones de terrenos que se van a dedicar a la construcción de VPO.

Con relación a la materia que estamos examinando, y concretamente a lo relativo a la apreciación de supuesto de fuerza mayor, consideramos interesante traer aquí a colación la STSJ de Galicia de 22 de abril de 2004, en la que se contempla un supuesto en el que la entidad demandante alegó la imposibilidad de obtener en el plazo legal la cédula de calificación provisional de VPO, debido a la imposibilidad de solicitar licencias por encontrarse suspendidas las mismas desde hacía casi un lustro en el sector en el que se hallaba ubicada la promoción, en tanto no se aprobase definitivamente la modificación del Plan General de Ordenación Urbana, por lo que no era imputable a la reclamante, sino a la actuación urbanística de la Administración Pública, tal eventualidad, lo que implicaba que el plazo de tres años quedara interrumpido en su día y, por tanto, estaba plenamente vigente la provisionalidad de tal exención; o, lo que es lo mismo, habiéndose producido demora en las actuaciones urbanísticas administrativas, el plazo para aportar la calificación provisional debería computarse desde la aprobación del instrumento urbanístico causante del retraso, manteniendo mientras tanto la exención provisionalmente reconocida.

La STS de 24 de julio de 2000 fue interpuesta para casar la STSJ de Andalucía de 29 de diciembre de 1993, dictada sobre un recurso contencioso-administrativo sobre el Impuesto Municipal sobre el Incremento del Valor de los Terrenos presentado por una entidad mercantil. En concreto, la sentencia de instancia partió para reconocer la vigencia de la bonificación no obstante el transcurso del plazo de tres años sin que se hubiera conseguido por el sujeto pasivo la calificación provisional, de que, si bien este había iniciado las actuaciones precisas para obtenerla, no lo pudo conseguir porque el desarrollo urbanístico del área tenía que ser llevado a cabo a iniciativa municipal (el suelo era urbanizable programado, estaba dentro de una unidad de actuación con previsión de iniciativa pública y de sistema de expropiación). Así, pues, si la notificación del otorgamiento provisional de la bonificación fue comunicada a la constructora de referencia el 20 de enero de 1988 y la aprobación definitiva del Plan Parcial fue publicada el 21 de enero de 1990 y la del correspondiente proyecto de urbanización el 14 de mayo de 1992, la licencia de construcción, necesaria para la concesión de la tan repetida calificación, no podía haberse obtenido dentro del plazo legalmente prevenido y, en consecuencia, la falta de aportación de la referida cédula en tiempo no podía imputarse a la empresa solicitante.

Frente a esta posición de la STSJ de Andalucía, el TS, en los fundamentos de derecho 2.º y 3.º de su sentencia, dice:

«la argumentación del Ayuntamiento recurrente descansa en que si el artículo 47 del texto legal, antes citado, en relación con el párrafo 1.º del ap. A de su artículo 43, concedía bonificación del 90 por 100 en el Impuesto aquí cuestionado con referencia a terrenos destinados a la construcción de viviendas de protección oficial y si, aunque para su reconocimiento bastaba con que se consignara en el documento la expresada finalidad, quedaría sin efecto si transcurriesen tres años, a partir de dicho reconocimiento, sin que se obtuviera la cédula de calificación provisional, resultaba obvio que, siendo el expresado un plazo de caducidad –no susceptible, por tanto, de interrupción– según había declarado la sentencia de esta Sala de 18 Jun. 1991, su transcurso hacía decaer inexorablemente el beneficio provisionalmente concedido, sin que las circunstancias urbanísticas del terreno, y la demora que por ellas hubiera podido sufrir la obtención de la obligada licencia de construcción, pudieran ser consideradas causas de fuerza mayor, dado que era responsabilidad exclusiva de quien pretendiera construir cerciorarse, previamente a su adquisición, de cuáles eran las posibilidades de hacerlo en un terreno determinado, y dado, también, que el desarrollo urbanístico de iniciativa pública –municipal en este caso– no tenía por qué supeditarse a los intereses y conveniencias particulares de las empresas inmobiliarias o de los constructores.

Tercero. Planteada así la controversia, la Sala ha de recordar que, efectivamente, la sentencia de 18 Jun. 1991, en su fundamento de derecho cuarto, declaró que "si bien en las Sentencias de esta Sala de 30 Abr. y 22 Jul. 1978, seguidas en parte por la de 31 Oct. 1988, se establece que [el] plazo de tres años puede interrumpirse cuando el incumplimiento de la condición de la que dependía la concesión definitiva de la bonificación del 90 por 100 obedece a causas ajenas a la voluntad del interesado, susceptibles de ser reputadas como de fuerza mayor, la doctrina jurisprudencial generalizada al respecto, contenida en Sentencias de esta Sala de 5 Oct. 1972, de 18 Jun. 1978, 25 Nov. 1985 y, también, 31 Oct. 1988, es la de que dicho plazo, aun partiendo de un criterio espiritualista y antiformalista, se configura normativamente como preclusivo de caducidad, no de prescripción, de modo que, amén de no poder, en principio, ser objeto de interrupción, una vez transcurrido, impide la subsanación *ex post* de la Calificación Provisional no presentada durante su vigencia".

Pero aunque es cierto que, en el supuesto contemplado por dicha sentencia, se adoptó esa posición por la imposibilidad de concluir si, aun con el pertinente retraso, iba a poder conseguirse la calificación provisional de las viviendas, o incluso la construcción definitiva de las mismas, dado que no podía dilucidarse si el terreno era zona de Bloques Abiertos, es decir, edificable, como veía el interesado, o Zona de Parques, inedificable, como entendía la Administración, y aunque es cierto, igualmente, que esta Sala tiene asimismo sentado que no puede admitirse el incumplimiento de la condición de aportación de la calificación provisional de las viviendas en el plazo de tres años por el promotor cuando esa falta no pueda imputársele por provenir de un acto del propio Ayuntamiento, conforme ocurre en los supuestos de suspensión de licencias para aprobar o modificar el planeamiento urbanístico –Sentencias de 30 Abr. 1978, 26 Jul. y 8 Nov. 1996, entre otras–, no es menos cierto que, en el caso de autos, la imposibilidad de conseguir esa aportación no puede atribuirse a responsabilidad municipal, por ser una dificultad que el propio promotor de las viviendas conocía con anterioridad a la adquisición de los terrenos y que, en todo caso, no derivó de ninguna demora imputable a la Administración municipal».

En aquellos supuestos en que se hubiese producido demora en las actuaciones urbanísticas administrativas, el plazo para aportar la calificación provisional debe computarse desde la fecha en

que se produce la aprobación del proyecto de reparcelación causante del retraso, manteniéndose entre tanto la exención provisionalmente reconocida.

A este respecto, la STS de 3 de febrero de 1992, en sus fundamentos de derecho 1.º y 2.º, expone:

«Primero. Plantea el Abogado del Estado, como primer motivo de su recurso de apelación, el de la naturaleza del plazo de tres años que el TR del Impuesto señala, para presentar la Cédula de Calificación de las Viviendas de Protección Oficial y obtener, con carácter definitivo, la exención del Impuesto sobre Transmisiones concedido con carácter provisional por el mero hecho de la constancia en la escritura de transmisión del proyecto de construir sobre los terrenos transmitidos, viviendas de esta clase, plazo que el Abogado del Estado califica como plazo de caducidad y no de prescripción, con la consecuencia de que en el primer caso el plazo de tres años no puede interrumpirse, a diferencia de lo que ocurriría si el plazo fuera de prescripción.

Segundo. No pueden aceptarse los términos absolutos en los que el Abogado del Estado apelante plantea la cuestión. La exención, dice el artículo, está condicionada a la obtención de la cédula de calificación provisional de las Viviendas –art. 65.1.28 D 1018/1967, de 6 Abr.–, documento a expedir por la Administración, y sujeta al cumplimiento de determinados requisitos que, para la edificación, se exijan en las Normas Urbanísticas, para la obtención de la preceptiva licencia. Por ello, bastaría con la inacción de la Administración (en cualquiera de sus esferas) tanto para la expedición de la cédula de calificación como para la obtención de la correspondiente licencia, inacción que podría prolongarse durante varios años, para que, mediante un acto singular expreso, contrario al Ordenamiento Jurídico, se privara a un ciudadano de lo que la Ley concede, como es la exención; por ello, y para estos casos de inacción o acción contraria al Ordenamiento Jurídico, debe entenderse que cuando la no obtención de la cédula de calificación es imputable exclusivamente a la Administración, el plazo de tres años no puede operar en contra del ciudadano exclusivamente, lo que equivale a que quede interrumpido, con las consecuencias que ello tiene en cuanto a su calificación –de prescripción o de caducidad–».

De la expresada sentencia se deduce que no se trata de un caso de fuerza mayor y, por lo tanto, no es causa de paralización del plazo de tres años para la construcción de VPO, cuando el solar resulta in edificable. Si el adquirente del terreno ignoraba esta circunstancia se debe a que no empleó la mínima diligencia exigida al adquirir una finca destinada a la edificación, y si conocía la in edificabilidad, debió de prever que las circunstancias que impedían la edificación podían durar más de tres años.

Tampoco constituye causa de fuerza mayor que exonere de responsabilidad al contribuyente el que la tramitación del Plan Parcial, iniciada en julio de 1984, no hubiera finalizado en 1988, pues no se acredita que el retraso en la obtención de las cédulas de calificación sea imputable a la Administración (Resolución del TEAC de 10 de febrero de 1993).

Se excluyen, igualmente, como causas de interrupción del plazo de tres años, la falta de obtención de licencia de obras, pues la calificación provisional es susceptible de obtenerse antes de la concesión de la misma (TEAR de Valencia, 12/735/91); y el retraso de un Ayuntamiento en la apro-

bación de un Plan Parcial, máxime no teniendo en el momento de la adquisición la calificación de solar (TEAC 22 de julio de 1992).

Las consecuencias que se derivan para el contribuyente, en el caso de incumplimiento de la obligación de aportar la cédula de calificación provisional en el expresado plazo de tres años, se traduce en la obligación de liquidar el impuesto en el plazo de 30 días hábiles, contados a partir de la fecha en que expiró dicho plazo, debiendo satisfacer los intereses de demora correspondientes, contados a partir de la fecha de celebración del contrato de compraventa (que es la de devengo del impuesto). Los intereses de demora tienen una naturaleza estrictamente compensadora o indemnizatoria, lo cual significa la aplicación general de los referidos intereses en los ingresos fuera de plazo, se hayan realizado o no mediante requerimiento previo. Los intereses de demora son exigibles por todo el período que media entre la finalización del pago voluntario de pago y la fecha del requerimiento efectuado por la Administración, momento en que se tuvo conocimiento por la misma del incumplimiento de los requisitos exigidos para consolidar la exención provisional concedida y a partir de la cual se pudo exigir al contribuyente el ingreso correspondiente. Para la exigencia de la liquidación correspondiente no es preciso esperar al transcurso de los tres años, sino que bastará con que concurra cualquiera de los supuestos que revelan la imposibilidad de cumplir la condición a la que se halla supeditada la exención –por ejemplo, si el solicitante de la misma transmite los terrenos–.

Diversas SSTs se han referido al problema relativo a la determinación del momento en que debe iniciarse la prescripción del pago del ITP cuya liquidación fue declarada exenta provisionalmente. Todas ellas, en contra del criterio sostenido por algunos TSJ, consideran que el *dies a quo* del plazo de prescripción de los cuatro años no es el de la formalización de la escritura y devengo del impuesto, sino el día siguiente a la finalización de los tres años legalmente establecidos para la aportación de la cédula de calificación de las viviendas sin realizar dicha aportación. En definitiva, la prescripción comienza cuando caduca la exención por el transcurso del plazo de tres años concedido para la presentación de la cédula, y durante el que está impedida la Administración para actuar por imperativo legal. Se acepta en las sentencias la argumentación del Abogado del Estado, según la cual «la prescripción comienza desde la fecha en que finaliza el plazo de pago voluntario [ex art. 65 b) LGT], y, por tanto, para aquel contribuyente que ha obtenido una exención provisional que caduca y que queda sin efecto en una determinada fecha, el plazo de pago voluntario no termina el día en que se efectuó la transmisión inicialmente exenta, sino en la fecha de tres años posterior en que se incumplió el requisito de la exención, más el plazo reglamentario de pago (...). La prescripción implica, siempre, una dejación, inactividad o paralización voluntaria del interesado, situaciones que no pueden ser apreciadas cuando (...) la Administración acreedora no goza aún (durante los tres años comentados) de un derecho exigible. En definitiva, como durante el plazo de los tres años en que la exención operaba provisionalmente la Administración no podía por imperativo legal ejercitar su derecho liquidatorio, tal plazo no puede conceptuarse como un tiempo computable como de paralización a efectos de la sanción prescriptiva» (STS de 8 de febrero de 2005, ratificada, entre otras, por SSTs de 7 de marzo y 16 de octubre de 2006).

Del examen de toda la jurisprudencia que hemos mencionado se desprende la posibilidad de alegar la circunstancia de fuerza mayor como causa interruptiva del plazo prescriptivo de tres años señalado por la ley para la obtención de la cédula de calificación provisional. El efecto que se con-

sigue es la iniciación de un nuevo plazo de tres años desde el momento en el que se produce la causa interruptiva para la obtención de la cédula de calificación. Tanto la doctrina como la jurisprudencia distinguen entre la suspensión y la interrupción de la prescripción. En los casos de suspensión es solamente posible completar el plazo ya transcurrido hasta consumir el total de los tres años. Por el contrario, en los supuestos de interrupción, como ya he señalado, se considera no transcurrido el plazo ya consumado. De hecho, el artículo 68.5 LGT establece que «Producida la interrupción, se iniciará de nuevo el cómputo del plazo de prescripción...». Esto es muy interesante, dado que uno de los principales inconvenientes de la aplicación de esta exención radica en la elevada dilación de los plazos de ejecución del planeamiento.

Consideramos también importante destacar aquí el criterio interpretativo en materia de esta clase de exenciones que sostiene la jurisprudencia en diversas sentencias, como la de 28 de junio de 2007, del TSJ de la Comunidad Valenciana, que expone que:

«El artículo 45.I.B del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, dispone:

"Estarán exentas:

12. La transmisión de solares y la cesión del derecho de superficie para la construcción de edificios en régimen de viviendas de protección oficial...

Para el reconocimiento del beneficio en relación con la transmisión de los solares y la cesión del derecho de superficie bastará que se consigne en el documento que el contrato se otorga con la finalidad de construir viviendas de protección oficial y quedaba sin efecto si transcurriesen tres años a partir de dicho reconocimiento sin que obtenga la calificación provisional.

La exención se entenderá concedida con carácter provisional y condicionada al cumplimiento de los requisitos que en cada caso exijan las disposiciones vigentes para esta clase de viviendas".

La Resolución de la Dirección General de Tributos de 11-10-1994, y las SSTs de 7-12-95 y 25-1-96, no comparten la interpretación restrictiva de la exención cuestionada, que tiene por finalidad incentivar el mercado de VPO; y que se muestran favorables a la aplicación del beneficio provisional a la adquisición de terrenos para su posterior conversión en solares que permitan la construcción de VPO.

Resulta determinante a la hora de aplicar la exención, la obtención de la Cédula de Calificación Provisional; el precepto no se refiere a la presentación de la misma ante la Administración».

Más importante que la solución aplicada al caso concreto es la consagración del principio general interpretativo en materia de VPO, según el cual no se debe restringir dicha interpretación porque la exención en el ámbito de las Transmisiones Patrimoniales tiene por objeto incentivar la construcción de VPO.

Debido a la importancia que tiene para este trabajo, plantearemos aquí un problema de cuya solución pueden derivarse importantes consecuencias para la aplicación de la exención que examinamos a los procedimientos urbanísticos.

Cuando se trata de una pluralidad de propietarios, intervinientes en un procedimiento de equidistribución, la exención relativa a la compra de terrenos para la construcción de VPO se le aplicará a cada uno de los aportantes de los terrenos en la proporción que exija cada legislación como obligatoria para la construcción de las expresadas viviendas.

Tratándose de varios propietarios, o de uno solo si la superficie objeto de compra permite fácilmente segregarse una porción igual a la exigida para la construcción de VPO, no se da mayor problema. Este surgirá cuando se trate de una parcela indivisible. La solución que demos al mismo puede, incluso, aplicarse a las parcelas objeto de división, haciendo innecesaria la misma. El Reglamento del ITP y AJD habla, según vimos, de la compra de solares (o terrenos) destinados a la construcción de VPO. Entiendo que debe considerarse comprendida dentro de dicho precepto la compra de una porción indivisa del mismo, la cual, junto con otras fincas o porciones, acabará siendo destinada a la construcción de VPO, con lo cual se cumple la finalidad perseguida por el precepto. Si bien no conozco resoluciones judiciales que contemplen este supuesto concreto que estamos examinando, sí en cambio existen otras que se inspiran en la misma filosofía, tales como aquellas a que hemos hecho referencia con anterioridad, y que admiten la inclusión dentro de la exención fiscal que examinamos de determinados actos de carácter preparatorio del contrato principal, tales como los contratos de promesa de venta u opción de compraventa.

La solución que propugno encuentra apoyo legal en el artículo 3 CC, a cuyo tenor las normas deben ser interpretadas de acuerdo a su espíritu y finalidad.

VIII. APLICACIÓN DE LA EXENCIÓN EN LOS PROCEDIMIENTOS URBANÍSTICOS

La práctica totalidad de las legislaciones autonómicas exige, según hemos visto, que un alto porcentaje de terrenos comprendidos en los procedimientos de equidistribución sean destinados a la construcción de VPO. Hemos examinado con detenimiento en el presente trabajo la exención que contempla nuestra legislación respecto de las compras de terrenos que se efectúen con la finalidad de dedicarlos a la construcción de esa clase de viviendas.

De todo lo expuesto se desprende la trascendencia de poder aplicar esta exención a los procedimientos urbanísticos. Sin embargo, en la práctica no se aplica, debido fundamentalmente a que los promotores de los procedimientos de equidistribución no la solicitan, ya por ignorar la procedencia de la misma, o por las dificultades de su aplicación. Se olvidan de que existe el principio de subrogación real, en virtud del cual las parcelas que se les adjudican como de resultado vienen a ocupar la misma posición jurídica que las aportadas y compradas en su día, siempre que se den las circunstancias necesarias para que opere la expresada figura jurídica de la subrogación.

La expresada exención puede ser aplicada perfectamente, aunque muchas veces con dificultades, en todos aquellos procedimientos urbanísticos –a los que nos hemos referido en su momento– en los cuales opere el expresado principio de subrogación real. Para ello, será preciso que, en el momento de efectuar la compra de los terrenos, se alegue la exención en la proporción corres-

pondiente a la exigida por la legislación aplicable, por cada uno de los propietarios comprendidos en la unidad de ejecución.

No se nos escapa el problema que entraña la dificultad de circunscribir la proporción objeto de la exención a una o a determinadas fincas objeto de la compra. Evidentemente, cuando los promotores del procedimiento sean uno o varios propietarios pro indiviso, la aplicación de la proporción de los terrenos objeto de compra, cuya exención se solicita, se presenta mucho más fácil. Sin embargo, el que sea más difícil o complicado el procedimiento no excluye la posibilidad de su aplicación a los supuestos de una pluralidad de propietarios, que podrán solicitar igualmente dicha exención en la misma proporción –aun cuando a veces sea preciso para ello proceder a la división, o bien agrupación, de fincas–. En los supuestos de proindivisión, la titularidad compartida de la propiedad de las fincas no excluye en modo alguno la procedencia de la repetida exención.

Como se desprende de lo expuesto, si los propietarios que han solicitado la exención provisional transmiten la propiedad de las fincas a la Junta de Compensación, perderán la exención. Por el contrario, si se limitan a aportar los terrenos a las entidades de gestión, reservándose la propiedad de los mismos, no se interrumpirá el juego del beneficio fiscal. Para que actúe el principio de subrogación real, elemento clave para que persista la exención provisional, es necesario que se le adjudique a los aportantes de las fincas de origen una proporción equivalente en las de resultado.

Lo mismo que sucede con la aportación del 10 por 100 de cesión obligatoria a los municipios, que se deduce proporcionalmente de cada una de las fincas adjudicadas, en la práctica se suele operar de forma parecida cuando se trata de deducir la proporción que ha de ser destinada por cada propietario para construcción de VPO. En estos casos, suele destinarse una determinada zona del ámbito de actuación para la construcción de las expresadas viviendas, la cual se adjudica pro indiviso a todos los intervinientes en el procedimiento, lo cual facilita la operatividad del principio de subrogación real.

IX. CONCLUSIONES

A lo largo del presente trabajo, hemos examinado determinadas exenciones fiscales que operan en el ámbito urbanístico, pero fijando nuestra atención con carácter preferente en aquellas que se inspiran en el principio de subrogación real. Dicho principio, a pesar de su enorme trascendencia en todos los órdenes, aun tratándose de una figura perteneciente al derecho privado, no ha sido –a mi juicio– suficientemente estudiado.

En el ámbito urbanístico, dicha institución desempeña un papel importantísimo, sirviendo en el aspecto tributario como base en la que se apoyan determinadas exenciones, sobre todo las que operan en la fase final del procedimiento urbanizador, es decir, cuando se adjudican los terrenos en sustitución de las parcelas aportadas. El principio de subrogación real coadyuva a garantizar que las parcelas objeto de un procedimiento urbanístico alcancen el destino de interés público que están llamadas a cumplir.

Finalizaremos insistiendo en la importancia que tiene la exención en la compra de terrenos destinados a la construcción de VPO, que se inspira en la subrogación real para poder alcanzar su efectividad, y no puede por menos que asombrarnos que en la práctica sea totalmente ignorada.

En los sistemas en los que entra en juego la figura del agente urbanizador, esta posibilidad presenta mayores dificultades, y solo será posible de manera ocasional. Debería establecerse esta exención de tal forma que pudiese gozar de plena efectividad en todos los supuestos de ejecución del planeamiento. De las diversas formas con las que podría lograrse dicha aligeración de la carga tributaria, entendemos que una de ellas pudiera ser la de aplicar a todos los compradores de terrenos destinados a un proceso de ejecución del planeamiento una exención en el ITP en una cuantía proporcional a la de los terrenos aportados al ámbito sometido al proceso de equidistribución, siempre que se construya dentro del mencionado ámbito la proporción global de VPO marcadas por la ley en cada caso. La aplicación de la exención podría tener en todos los supuestos una plena efectividad, siempre que se cumpliesen los demás requisitos exigidos por la legislación tributaria, y de esta forma el beneficio tributario se basaría en razones de equidad, dejando de depender de motivos ocasionales o aleatorios.

El derecho no puede vivir a espaldas de la realidad, y si esta exención, tal como está redactada, pudo cumplir hace muchos años importantes funciones –no olvidemos que ya existía en la legislación tributaria del año 1967 y, por inercia, fue recogida en las leyes posteriores–, actualmente está totalmente alejada de la realidad social y económica del tiempo que vivimos, careciendo de esta forma de escasa virtualidad. Solamente podrá servir a los intereses de aquellos contribuyentes más afortunados, o más oportunistas. Pero la oportunidad y la fortuna han sido siempre pésimos compañeros en el viaje que conduce a la justicia.