

2.º JURISPRUDENCIA CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVA

Por JESÚS GONZÁLEZ PÉREZ

EL IMPUESTO DE ACTOS JURIDICOS DOCUMENTADOS Y LOS DOCUMENTOS PUBLICOS SOBRE REPARCELACION (SENTENCIA DE 13 DE MARZO DE 1978).

I. ANTECEDENTES

1. AZCA, Asociación Mixta de Compensación de la Manzana «A» de la Zona Comercial de la Avenida del Generalísimo de Madrid, constituida por Decreto de 20 de febrero de 1964, por escritura pública otorgada el 22 de marzo de 1971 vendió una parcela de terreno que segregó en la misma escritura y que procedía de la manzana «A» de aquella zona comercial.

Una de las funciones de AZCA es promover la reparcelación de los terrenos de la manzana.

2. Presentada la escritura de compraventa ante la Abogacía del Estado de la Delegación de Hacienda de Madrid, se giró liquidación de los impuestos de transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados. Concretamente se giró el impuesto de actos jurídicos documentados por razón de la segregación afectuada.

3. Contra la liquidación se interpuso reclamación económico-administrativa, ante el Tribunal económico-administrativo provincial, que fue desestimada por resolución de 30 de abril de 1974. Y por resolución de 31 de octubre de 1974, el Tribunal económico-administrativo central desestimó el recurso de alzada y confirmó la del Tribunal provincial.

4. Interpuesto recurso contencioso-administrativo ante la Sala Primera de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Territorial de Madrid, fue desestimado por Sentencia de 14 de enero de 1977.

5. La Sala Tercera del Tribunal Supremo, por Sentencia de 13 de marzo de 1978, desestimó el recurso de apelación y confirmó la de la Audiencia.

II. LA SENTENCIA DE 13 DE MARZO DE 1978

Esta sentencia, en sus considerandos 1.º y 2.º, sienta la siguiente doctrina:

«Considerando que en las alegaciones formuladas por la Asociación apelante, tras incluir, por extenso, citas de sentencias definidoras de la doctrina de este Tribunal sobre criterios de interpretación de las normas jurídicas reguladoras de diversas materias—a lo que nada hemos de oponer—, al concretarse a la cuestión objeto de examen ahora, se pretende que la exención fiscal del apartado 17 del número 2 del artículo 101 del

Texto Refundido del Impuesto General sobre Actos Jurídicos Documentados de 6 de abril de 1967 se aplique a todas las agrupaciones, segregaciones o divisiones de parcelas que se ejecuten «como consecuencia» de una reparcelación impuesta por órgano urbanístico competente; lo que resulta manifiestamente erróneo en función de una correcta interpretación del precepto citado, cualquiera que sea el criterio interpretativo que se prefiera seguir, dado que su texto expresa con suficiente claridad que los documentos públicos de segregación, agregación, agrupación y división de terrenos han de otorgarse «con el fin indicado en el apartado anterior», o sea, según el apartado número 17, para parcelar o reparcelar, operaciones que conforme a los artículos 77 y siguientes de la Ley de Régimen del Suelo de 12 de mayo de 1956 y al Reglamento de Reparcelaciones de 7 de abril de 1966, son internas o privativas de los titulares de la propiedad de los terrenos, incluso con la incorporación de empresas urbanizadoras que aporten fondos para urbanizar el suelo, recibiendo en compensación solares cuya adjudicación tendrá a todos los efectos legales la consideración de acto de reparcelación, según lo establece explícitamente el artículo 42 del citado Reglamento; naturaleza de la que es evidente que no participa la financiación de las obras mediante la segregación y venta a un tercero de una parcela, cual es el supuesto de hecho objeto de calificación fiscal en este caso.

Considerando que, en consecuencia, frente a lo alegado en la apelación, cabe concluir que el supuesto fáctico contemplado ahora es ajeno a la *ratio legis* de la norma jurídica aplicable y a su sentido teleológico, que, lejos de diferir, como también se afirma en el recurso, coincide con el que justifica la exención contenida en el artículo 65, número 1, apartado 36, del precitado Texto Refundido del Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados, en cuanto que, en ambos casos, los efectos de la reparcelación o de la transmisión no han de rebasar el ámbito de las relaciones de la Junta de Compensación con los partícipes en la misma, con exclusión de cualquier finalidad de dar entrada a terceros adquirentes de parcelas que no sea la antes anotada autorizada para las empresas urbanizadoras y siempre con el único objeto contraído a parcelar o reparcelar señalado por los apartados 16 y 17 del número 2 del artículo 101 antes citado.»

III. COMENTARIO

1. Introducción

El Texto Refundido de la Ley y Tarifas de los Impuestos Generales sobre las Sucesiones y sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (D. 1018/1967, de 6 de abril), en su artículo 101, 2, apartados 16 y 17, declara exentos del Impuesto de los Actos Jurídicos Documentados los siguientes actos:

«16. Los documentos públicos de parcelación y reparcelación, declarados obligatorios por los Ayuntamientos u otros organismos urbanísticos competentes para ello.»

«17. Los documentos públicos de segregación, agregación, agrupación y división de terrenos, con el fin indicado en el apartado anterior.»

La Sentencia de 13 de marzo de 1978, al confirmar la liquidación girada por la segregación realizada por una Asociación Mixta de Compensación, aborda el tema general de delimitar el alcance de la exención del artículo 101, 2, 17, del Texto Refundido. Concretamente, cuándo se entiende que una segregación, agregación, agrupación o división se realiza con la finalidad consistente en una reparcelación declarada obligatoria.

Y habiéndose ya apartado definitivamente nuestra jurisprudencia del principio de interpretación literalista de las normas jurídicas tributarias (v. gr., SS. de 5 de noviembre de 1970, 15 de febrero de 1971, 17 de febrero de 1972, 14 de junio de 1973, 6 y 20 de febrero de 1976) y sentado que la interpretación de toda norma ha de hacerse en función de su espíritu y finalidad (v. gr., SS. de 5 de octubre de 1965, 20 de septiembre y 15 de noviembre de 1966, 25 de mayo de 1974), parece ineludible comenzar por precisar la finalidad y *ratio legis* de la norma reguladora de la exención.

2. *Ratio legis de la exención regulada en el artículo 101, apartado 2, epígrafes 16 y 17, del texto refundido del impuesto*

La reparcelación consiste en la agrupación de fincas comprendidas en un polígono urbanístico, para su nueva división ajustada al plan, con adjudicación de las parcelas resultantes a los interesados (1). Comporta siempre una verdadera división del terreno parcelado, para que se ajuste al plan de ordenación urbana.

Una nueva ordenación urbanística, la entrada en vigor de un plan de urbanismo comporta la necesidad de que se configuren las fincas con arreglo a sus previsiones, distribuyendo justamente los beneficios y cargas del planeamiento.

De aquí que la reparcelación sea el instrumento idóneo para la adecuación de la configuración de las parcelas con arreglo al plan. Y que se imponga obligatoriamente siempre que sea necesario para cumplir aquella finalidad.

Hoy, después de la Reforma de 1975, en principio, la reparcelación es obligatoria en todo sistema de actuación, aparte del de expropiación. Pues el de compensación es una reparcelación a gran escala, y en el de cooperación se declara obligatoria salvo que sea innecesaria «por resultar suficientemente equitativa la distribución de los beneficios y cargas». Y antes de la Reforma de 1975, asimismo, era obligatoria para cumplir las finalidades señaladas.

Pues bien, en tanto en cuanto la agrupación, segregación y división de las fincas no se realizase por voluntad de los propietarios, sino como imposición derivada de la ejecución del planeamiento, nada tan lógico como que tales actuaciones queden exentas del impuesto.

Y de ahí precisamente su alcance: quedarán exentas todas las agrupaciones, segregaciones o divisiones de parcelas que se ejecuten como consecuencia de una reparcelación impuesta por órgano urbanístico competente. Y es que esos actos jurídicos obligatorios para los propietarios de las parcelas, no ponen de relieve una capacidad tributaria de los mismos, sino que resultan ineluctables por razón del ejercicio de la potestad jurídica de ejecución del planeamiento urbanístico.

3. *La segregación y venta de una parcela sujeta a reparcelación*

El problema concreto que se plantea en la sentencia es si la venta de una parcela comporta la sujeción de la segregación al impuesto.

La sentencia comentada considera que sí. Y, al hacerlo así, interpreta erróneamente las normas reguladoras de la exención. En efecto:

a) *Pervivencia de la ratio legis de la exención*

La nueva división del terreno parcelado—y no es otro el objeto primario de la reparcelación—habrá de hacerse, en el sistema de compensación,

(1) GONZÁLEZ PÉREZ, *Comentarios a la Ley del Suelo*, 3.ª ed., Madrid, 1977, comentario al artículo 97.

tanto si la parcela cuestionada se vende a un tercero como si se adjudica a un asociado.

La segregación de la parcela—y éste es el único acto de que aquí se predica la exención—es previa, siempre, a la atribución de propiedad de aquélla. La segregación es el resultado impuesto ineluctablemente por la reparcelación; impuesto, también, en el caso de que la parcela se vende a un tercero.

Si hay que segregar la parcela de la finca común, nacida como consecuencia de la imposición obligatoria del sistema de compensación-reparcelación, no es por la voluntad libre de la Asociación Mixta de Compensación, sino porque previamente sus miembros quedaron obligados a aportar todas sus antiguas parcelas a la masa común. El que la parcela se venda a un extraño es ya un dato accesorio, porque la segregación habría de practicarse necesariamente en todo caso.

Está, pues, perfectamente claro que si se segrega la parcela (que se vende) es porque así lo impone la reparcelación. Que se venda o se adjudique a un asociado es un *posterius* que nada quita ni añade al hecho de que la segregación sea consecuencia obligada de la reparcelación.

Y al ser esto así—y es así indudablemente—, subsiste la razón que ha conducido al artículo 101, 1 y 17, del Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, a otorgar la exención.

b) Criterio sistemático

El artículo 65, 1, 36, del mismo Texto Refundido, determina que está exenta «la primera transmisión de terrenos que por el sistema de compensación realicen las Juntas de tal nombre a las que se refiere el artículo 121 de la Ley de 12 de mayo de 1956, siempre que se justifique la aprobación del proyecto de compensación».

En principio, se planteó la cuestión de si las transmisiones realizadas a favor de un extraño a la Junta, estaban, también, exentas. Y ha terminado por prevalecer la tesis negativa. Nada más fundado, pues la *ratio legis* del precepto no permite en verdad otra interpretación. Lo que éste pretende es que, cuando la propiedad real o fiduciaria de los terrenos ha pasado a la Junta de compensación, la subsiguiente transmisión de las nuevas parcelaciones configuradas conforme al plan que se ejecuta, a favor de los asociados o de los miembros de la Junta de compensación, no soporten el impuesto de transmisiones patrimoniales. Pues sucede aquí lo mismo que en la concentración parcelaria del Derecho agrario; hay simplemente una «permuta» de fincas impuesta al propietario por motivos de interés público.

Sin embargo, cuando una finca de la masa común se adjudica a un tercero, ya no se da el supuesto que justifica la exención tributaria. Por el contrario, nos encontramos ante una verdadera transmisión que debe quedar sujeta a tributación, con todas sus consecuencias.

Pues bien: las diferencias entre el supuesto de venta a un tercero y el supuesto estricto de la segregación, son, a efectos tributarios, patentes. En el primer supuesto, se desnaturaliza la razón de ser de la exención. Lo que no ocurre, obviamente, en el supuesto de segregación de la parcela, pues éste es un acto jurídico que la Junta o Asociación Mixta debe realizar precisamente como consecuencia de la reparcelación, tanto se adjudique la finca a un asociado como si se vende a un tercero. En uno y otro caso permanece intacto el fundamento de la exención del impuesto de actos jurídicos documentados, que no es otro que venir la segregación impuesta por la reparcelación obligatoria.

JESÚS GONZÁLEZ PÉREZ