

La tributación de las parcelaciones y de los actos de reparcelación

El Texto Refundido del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales contiene sendos preceptos referentes a las reparcelaciones, los cuales aparentemente son inconciliables, pero que examinados a fondo demuestran cierta congruencia.

En primer lugar, el número 38 del artículo 65 considera exentas las enajenaciones *a que diere lugar* la parcelación y reparcelación declaradas obligatorias por los Ayuntamientos u otros órganos urbanísticos.

En segundo término, el número 16 del artículo 101 del Texto Refundido confiere también exención tributaria a los documentos públicos de parcelación y reparcelación declaradas obligatorias por los Ayuntamientos u otros órganos urbanísticos competentes para ello.

En un primer momento parece que estos preceptos son antinómicos, porque ambos contemplan el supuesto de las reparcelaciones. Y debe tenerse en cuenta que el artículo 65 está incluido dentro del grupo de normas que regulan el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales, en tanto que el artículo 101 está situado en los preceptos que regulan el Impuesto de Actos Jurídicos Documentados. Y precisamente del hecho de esta doble ubicación normativa es de donde se deriva la antinomia fiscal a que venimos aludiendo.

Veámoslo. El número 2 del artículo 100 del Texto Refundido declara que no estarán sujetos al Impuesto de Actos Jurídicos Documentados los actos a que se refiere el número 1.º del mismo artículo (entre los que figuran las escrituras, las actas y los testimonios notariales), en su apartado letra g), cuando estén sujetos al Impuesto de Transmisiones Patrimoniales, aunque gocen de exención. Y aquí radica el problema. Porque si las actas de parcelación, en cuanto actas notariales, están sujetas al tributo de los Actos Jurídicos Documentados, evidentemente, no pueden tributar por el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales, dada

la incompatibilidad legal establecida en el número 2 del artículo 100 del Texto Refundido.

Hay que tener presente que en esta materia se ha producido un importante cambio a partir de la Ley de Reforma Tributaria de 11 de junio de 1964. Anteriormente estaba tolerada una especie de doble imposición, por cuanto podían incidir sobre un mismo acto dos tributos diferentes: el Impuesto de Timbre y el Impuesto de Derechos Reales. Para disfrazar en alguna medida el descaro de la doble imposición se argumentaba especiosamente diciendo que el Impuesto de Timbre gravaba el documento, y el de Derechos Reales, el acto reflejado en el mismo documento.

Esta situación ha variado actualmente. La doble tributación está expresamente rechazada por el número 2.º del artículo 100 del Texto Refundido, al que nos venimos refiriendo. Además, ha variado también el enfoque de los tributos incidentes sobre la negociación jurídica. El antiguo Impuesto de Timbre ahora se denomina de Actos Jurídicos Documentados, poniendo énfasis en el hecho de que ya no sólo se somete al tributo al documento, sino a la unidad jurídica que conforman el acto sustantivo y el vehículo formal en que el mismo es recogido. Esto y la práctica habitual nos demuestran que actualmente existe una coincidencia de fondo entre el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y el de Actos Jurídicos Documentados. Porque prescindiendo de los rarísimos casos en que haya podido tributar un contrato verbal, lo cierto es que a las oficinas gestoras se presentan documentos conteniendo actos gravables, tanto en uno como en otro impuesto. Lo que pasa es que el mismo Texto Refundido viene a ser un reparto de competencia entre ambos impuestos en aquellos preceptos en los que describe la materia imponible de cada tributo, como son los artículos 54 y 55 con respecto al Impuesto de Transmisiones Patrimoniales, y el artículo 100 con referencia a los Actos Jurídicos Documentados. En esta delimitación de campos es donde existe diferencia. Porque en la práctica ninguna distinción existe entre la tributación de una hipoteca o compraventa reflejadas en escritura pública y el gravamen de declaración de obra nueva, que también consta en escritura pública. El hecho de que las primeras tributen al tipo del 7,40 por 100 (1), y la última al 0,55 por 100, está nada más que en la circunstancia de que las primeras caen bajo la órbita del artículo 54 del Texto Refundido, y la última se sitúa en el ámbito del artículo 100.

El número 38 del artículo 65 exonera las enajenaciones derivadas de las reparcelaciones declaradas obligatorias por los respectivos órganos urbanísticos. Ello quiere decir que para el legislador estas enajenaciones

(1) O del 8,20 por 100 según la fecha del otorgamiento documental, en el supuesto de la compraventa, ya que la hipoteca debe satisfacer actualmente un gravamen del 2,10 por 100.

estaban sujetas al impuesto, pero por el deseo de política económica tendente a favorecer las reparcelaciones, se les ha concedido una específica exención.

Y ello es así porque los actos sujetos y los exentos participan de la misma naturaleza jurídico-tributaria. La enumeración de actos sujetos de un concreto tributo configura el hecho imponible del mismo, el área negocial al que el impuesto extiende su competencia. Y dentro de los límites impositivos de esta materia tributaria se encuentran los actos exentos, que son análogos a los sujetos, pero que por diversas consideraciones el legislador decide no sujetarlos a gravamen. Cosa distinta son los actos no sujetos, que son todos aquellos que quedarían extramuros del hecho imponible de un concreto tributo.

El número 38 del artículo 65, al decir que las enajenaciones que nos ocupan están exentas, quiere indicarnos:

a) Que tales enajenaciones las conceptúa sujetas e incluidas dentro del hecho imponible del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales, pero que por el deseo de fomentar las reparcelaciones prescinde de hacerlas contribuir al erario público.

b) Que si la parcelación o reparcelación hubieren surgido de un acuerdo voluntario de los condueños de los distintos terrenos sin que haya recaído ninguna declaración de obligatoriedad del correspondiente órgano urbanístico, tales enajenaciones estarán sujetas al impuesto.

Volviendo sobre nuestro argumento resulta evidente, por establecerlo así el número 2 del artículo 100 del Texto Refundido, que una misma documentación no puede estar sujeta a la vez al Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y al de Actos Jurídicos Documentados. Y, sin embargo, esto es lo que parece dar a entender el Texto Refundido, aunque lo haga por la vía indirecta de las exenciones. El número 38 contiene una exención con respecto al Impuesto de Transmisiones Patrimoniales (es decir, un acto sujeto no gravado), y el número 16 del artículo 101 contiene otra exención sobre la misma materia, pero dentro del ámbito del Impuesto de los Actos Jurídicos Documentados. Con lo que también viene a declarar indirectamente que la documentación sobre reparcelaciones está sujeta a este impuesto, teóricamente instrumental. Así las cosas, una misma documentación estaría sujeta a dos impuestos legalmente incompatibles. Pero esto no puede ser. Por tanto, será preciso averiguar, ahondando en la entraña de los preceptos examinados, si es posible que puedan coexistir en el sentido de que cada una de las exenciones esté pensada para un supuesto diferente.

Esta es la explicación que nosotros damos a la existencia de los dos preceptos mencionados. Entendemos que se refieren a momentos temporales diferentes.

El número 16 del artículo 101 contempla un primer momento. Trata de gravar los documentos públicos en que se contiene el resultado de una parcelación o reparcelación. Esos documentos están previstos tanto en la Ley del Suelo como en el Reglamento de Reparcelaciones. El número 2 del artículo 82 de la Ley del Suelo se refiere a un primer documento administrativo, que expedirá el organismo urbanístico, en el que conste el acuerdo aprobando la reparcelación. El artículo 33 del Reglamento de Reparcelaciones prevé también el otorgamiento de una escritura pública en la que se formalice la reparcelación. Tanto el acuerdo del órgano administrativo como la escritura pública son documentos públicos de reparcelación, porque son autorizados por funcionario público competente y se observarán en ellos las solemnidades requeridas por la ley. Lo que ocurre es que la categoría de los documentos públicos es muy amplia y caben dentro de ella tanto los documentos administrativos, como los documentos judiciales y los notariales. El acuerdo aprobatorio será un documento público administrativo, y la escritura pública de reparcelación será un documento público notarial. Ambos, pues, encajan dentro de la exención contenida en el número 16 del artículo 101 del Texto Refundido.

El número 38 del artículo 65 no se refiere a este primer momento subsiguiente a la aprobación de la reparcelación. Este artículo alude a las enajenaciones *a que diere lugar* la reparcelación. Aquí es clave la locución «a que diere lugar». No se trata de las enajenaciones que pudieran estar contenidas en el mismo documento de reparcelación, sino de otras posibles enajenaciones que sean consecuencia o derivación de una parcelación aprobada, en la que no se tenga ya en cuenta el documento mismo de parcelación, sino otro documento diferente. Porque un mismo documento no puede estar sujeto a los dos tributos antitéticos. Y si por razón de primacía temporal ha tenido que ser calificado desde el enfoque del Impuesto de Actos Jurídicos Documentados y ha sido considerado sujeto a este tributo (o lo que es lo mismo, exento de este tributo), no puede posteriormente ser gravado por el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales.

Y como hay que suponer que el legislador actúa con lógica, esta lógica resalta si reparamos en los términos literales de ambas exenciones, lo que permitirá considerar que están contemplando situaciones diferentes. El número 38 del artículo 65, insistimos en ello, se refiere a enajenaciones posteriores en el tiempo. Un supuesto de las mismas aparece contemplado en el artículo 83 de la Ley del Suelo, que ofrece una solución legislativa para el supuesto de que algún propietario no estuviere conforme con el resultado de la reparcelación, en cuyo supuesto puede exigir que se le expropie la parcela que se le hubiere adjudicado. La ejecución de esta

expropiación implicará una enajenación, que será consecuencia de la reparcelación, cuya reparcelación habrá dado lugar a esta enajenación.

* * *

Aparte de la razón invocada sobre la prioridad temporal de la tributación por Actos Jurídicos Documentados, a efectos dialécticos y situándonos ya estrictamente en el campo del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales, vamos a tratar de demostrar que el resultado de la reparcelación no provoca una enajenación o transmisión tributable.

El artículo 82 de la Ley del Suelo dispone que «la aprobación de la reparcelación producirá efectos expropiatorios de las parcelas antiguas mediante simultánea adjudicación de las nuevas».

La Ley del Suelo es el texto sustantivo en que se contienen todas las nociones que después maneja el legislador fiscal. Por tanto, para evitar un descoyuntamiento jurídico es necesario que la temática de las reparcelaciones y los demás conceptos urbanísticos se utilicen con las valencias que les atribuye la Ley del Suelo.

El artículo 82 dice que la reparcelación implicará la expropiación de las parcelas antiguas. Esto equivale a decir que hasta que el fenómeno reparcelador no concluye, durante la gestación de las nuevas divisiones, los primitivos propietarios continúan siendo dueños de los terrenos aportados al proceso reparcelador, lo que equivale a decir que durante todo este tiempo no se ha producido ninguna transmisión a favor de persona interpuesta, independientemente de que pueda funcionar una asociación mixta de compensación que a título fiduciario pueda detentar incluso facultades dispositivas de bienes ajenos.

Sólo en el momento de aprobarse la reparcelación se produce una curiosa mutación jurídica. Hasta ese preciso instante las tierras antiguas han continuado en el patrimonio de los propietarios implicados en el proceso y desde entonces, de una forma totalmente simultánea, se produce la expropiación o pérdida de la propiedad de las parcelas antiguas y la sincrónica adjudicación o adquisición de las nuevas.

¿Qué significa este cambio? Todo parece indicar que no hay ninguna transmisión, que requeriría una dualidad de elementos personales, un transmitente y un adquirente contratantes, sino que lo que se produce es una auténtica subrogación real, un cambio físico de los terrenos como consecuencia de las obras de urbanización y de la nueva parcelación, pero sin ningún cambio personal. Estamos ante un caso de subrogación real producida *ex lege*, es decir, de una subrogación legal. Algo muy distinto

a una auténtica transmisión. En una verdadera transmisión se advierte un cambio subjetivo en una relación jurídica, porque el sujeto adquirente viene a adquirir el poder político que sobre la cosa tenía el transmitente. Aquí, por el contrario, lo que se produce es un cambio meramente objetivo.

Ello equivale a decir que si no hay transmisión, no existe hecho imponible. El artículo 3.º del Texto Refundido del impuesto nos dice que el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales gravará las transmisiones patrimoniales *inter vivos*. Corrobora esta afirmación el artículo 54, que declara sujetas las transmisiones por actos *inter vivos* de toda clase de bienes y derechos. Ahora bien, si los nuevos terrenos se entregan a los mismos titulares de las fincas antiguas, en realidad no surge en ningún momento el negocio dispositivo que pudiera justificar la aplicabilidad del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales. Porque si la adjudicación de las nuevas parcelas es una transmisión, es decir, un contrato oneroso, puesto que se le ha hecho tributar al tipo del 7,40 por 100, se requerirá la reciprocidad característica de los contratos onerosos y, por tanto, los propietarios adjudicatarios deberían satisfacer a un hipotético transmitente una contraprestación que justificará la onerosidad del negocio. Si esa contraprestación no se ha producido es señal de que no ha existido transmisión.

Si por una oficina liquidadora se sostuviera la existencia de transmisión, habría que concluir en la inexistencia jurídica de la misma por falta de causa. El artículo 1.274 del Código civil es concluyente a este respecto, al preceptuar que en los contratos onerosos se entiende por causa para cada parte contratante la prestación o promesa de una cosa o servicio por la otra. A este respecto, afirma CASTÁN que en la compraventa la causa es siempre para el vendedor la adquisición del precio, y para el comprador, la adquisición de la cosa, porque la causa es siempre la misma en cada contrato determinado. Pero si en la pretendida liquidación no pudiera demostrarse el juego de contraprestaciones inherente a los contratos onerosos estaríamos en presencia de una transmisión sin causa que, según el artículo 1.275 del Código civil, no produciría efecto alguno.

Cabría que apurando las indagaciones pudiera pretenderse por una oficina liquidadora la existencia de una posible permuta tributable por Impuesto de Transmisiones. El criterio podría prosperar si la oficina demostrara que se habían producido cambios en la detentación de las parcelas, de tal forma que a un propietario se le adjudicase, como resultado de la reparcelación, la finca que inicialmente pertenecía a otro, y así sucesivamente. En este caso tendrían que tributar los distintos propietarios, todos ellos al tipo del 7,40 por 100. Sin embargo, una pretensión de este tipo chocaría con importantes escollos. No olvidemos que la

parcelación, y también la reparcelación, son alteraciones físicas en la superficie de las tierras que guardan cierta similitud con la temática de la concentración parcelaria. Bien es cierto que el proceso materialmente considerado es inverso, porque la concentración trata de aglutinar los minifundios, en tanto que la parcelación lo que pretende es subdividir determinadas fincas en otras de inferior dimensión. Pero en ambos supuestos gravitan consideraciones de interés público que demandan la concentración y también la parcelación. Por ello, el artículo 65 del Texto Refundido contiene exenciones para ambos supuestos. En el número 20 de este artículo se declaran exentas las transmisiones y demás actos y contratos a que dé lugar la concentración parcelaria, y en el número 38 se eximen paralelamente las enajenaciones a que dé lugar la parcelación y la reparcelación. Además, en esta materia es preciso insistir en que en el primer momento de la reparcelación la exención aplicable es la del número 16 del artículo 101 y no la del número 38 del artículo 65 del Texto Refundido.

Pero es que hay más. Aun en el supuesto de que aceptáramos por motivos argumentales que se había producido una transmisión desde la junta de compensación hasta los distintos propietarios de parcelas, en ningún momento podría prosperar la liquidación al tipo del 7,40 por 100, porque lo obstaculizaría el número 36 del artículo 65 del Texto Refundido, que declara exenta la primera transmisión de terrenos que por el sistema de compensación realicen las juntas de tal nombre, siempre que se justifique la aprobación del proyecto de compensación.

Es el artículo 124 de la Ley del Suelo el que describe en qué consiste esta forma de urbanizar cuando dice: «El sistema de compensación es aquel en que los propietarios de terrenos de uno o varios polígonos se unen con fines de urbanización y, en su caso, de edificación, con solidaridad de beneficios y cargas, bajo una gestión común, a cuyo efecto constituirán una junta de compensación con personalidad propia y plena capacidad jurídica.»

Es obvio que la primera transmisión de terrenos por el sistema de compensación será la que realice la junta de este nombre a favor de cada uno de los propietarios que aportaron terrenos a la misma. Porque las segundas y posteriores transmisiones serán las que los propietarios adjudicatarios puedan realizar en beneficio de otras personas que no participaron del sistema de compensación.

El sistema de compensación guarda analogías con el carácter de situación jurídico real de las fincas objeto de una reparcelación. En realidad, aquí los terrenos nuevos se dan en compensación generalmente de otras tierras que se aportaron al proceso urbanístico. Y aunque la junta tiene

facultades dispositivas a título fiduciario, lo cierto es que también aquí los propietarios iniciales conservan el dominio de las fincas aportadas. Por eso invocamos la exención a efectos dialécticos y también desde un punto de vista práctico para enervar una posible liquidación impositiva, aunque doctrinalmente estemos convencidos de la inexistencia de transmisión por cuanto la junta no adquirió la propiedad de los terrenos y, por tanto, no puede ser un auténtico transmitente en nombre propio.

A lo sumo, podrá actuar en una función representativa. Por lo que normalmente no surgirá el concepto de transmisión dominical, porque habrá aceptado la aportación de las parcelas antiguas actuando en representación de cada primitivo propietario y procederá a la adjudicación de las nuevas en el mismo concepto. Este carácter representacional es el que podría avalar la argumentación de una posible permuta, por cuanto al haberse interpuesto un representante que actuara en nombre de todos los primitivos propietarios, si se verificaban adjudicaciones distintas de las aportadas a cada uno de los dueños podría estimarse que había surgido la permuta actuando en nombre de los dueños. Pero éste sería un rigor excesivo, que el legislador ha rechazado expresamente en el supuesto de la concentración parcelaria, donde con harta frecuencia se entregan a los adjudicatarios fincas distintas de las que aportaron al proceso concentrador y, sin embargo, los diferentes textos legales han reconocido la exención del impuesto.

Según la Ley del Suelo, las juntas de compensación tienen personalidad jurídica. Pero se trata de una personalidad *sui generis*, porque son personas sin patrimonio propio. Lo demuestra el hecho de que para la ley los titulares de los terrenos aportados a la compensación siguen siendo los distintos propietarios.

Del hecho de la puesta en común de los terrenos pudiera argumentarse que estábamos en presencia de una comunidad de bienes, bien de tipo romano, bien de tipo germánico. Sin embargo, no es así. En primer lugar, porque falta el acto expreso de constitución de la comunidad. Pero ni siquiera puede pensarse en la existencia de una comunidad de hecho. Porque o tendría que ser una comunidad romana o sería una propiedad colectiva. Comunidad romana no es porque falta la nota característica de que el derecho de cada uno de los condóminos coincida con el derecho de los restantes sobre cada una de las moléculas de la cosa común. Pero esto no es así porque cada dueño sigue siendo propietario del solar afectado por la reparcelación, y sólo se produce el efecto expropiatorio en el momento de ser aprobado el proyecto de reparcelación. Tampoco estamos en presencia de una propiedad en mano común. No hay una situación solidaria de copropiedad indiferenciada de todos los sujetos sobre un

único objeto, por la razón ya expuesta de que cada condueño sigue siendo propietario del terreno aportado.

En realidad, la situación se parece a una comunidad de tipo romano desde el momento en que cada propietario ostenta una serie de puntos o unidades de valor. Esto parece recordar las cuotas características de la comunidad romana. Sin embargo, no existe una total similitud, porque en el supuesto que nos ocupa no se ha producido la puesta en común, que es característica de la comunidad de bienes. En realidad, lo que surge es una comunidad de gestión atípica, porque no se amolda a ninguno de los supuestos de comunidad de bienes contemplados en el Derecho positivo. Además es una sociedad de gestión sin patrimonio propio, aunque la tal sociedad, por vía fiduciaria, tenga facultades dispositivas. Al no haber patrimonio se advierte claramente que falta la materia imponible por Impuesto de Transmisiones Patrimoniales. Porque incluso en el supuesto paradigmático de la constitución de una sociedad, lo que verdaderamente tributa no es el acto de creación de una nueva persona jurídica, sino la aportación de bienes a la misma, porque el Impuesto de Transmisiones lo que grava es el desplazamiento de riqueza desde el peculio privativo de los socios hasta el patrimonio de la sociedad.

Por otro lado, es muy dudoso que dentro de nuestro Derecho positivo pueda declararse sujeta una comunidad incidental. A este respecto es perfectamente claro el número 2.º del apartado 1 del artículo 57 del Texto Refundido, que atribuye la conceptualización fiscal de sociedades a la comunidad de bienes constituida por actos *inter vivos* para la explotación de negocios mercantiles o industriales, cuyos rendimientos estén sujetos al Impuesto Industrial o de Sociedades.

Para que la hipotética comunidad surgida en el supuesto de una asociación mixta pudiera gravarse por los tipos aplicables a las sociedades debería tender a la explotación de negocios mercantiles o industriales. Pero esto no ocurre en el supuesto de las asociaciones mixtas. Porque con ellas no se pretende ninguna operación mercantil de intermediación entre un escalón productor y otro consumidor, no se vislumbra ni el propósito de reventa ni el deseo de lucro característicos del comercio. Muy al contrario. A quien se pretende entregar las fincas reparceladas es a los primitivos dueños y no a unos compradores eventuales. Tampoco se advierte la existencia de un negocio industrial. No hay una actividad fabril o de transformación que trueque materias primas en productos elaborados. Se trata simplemente de hacer una división equitativa de tierras preexistentes. Y todavía más, los rendimientos de asociación mixta no están sujetos ni al Impuesto Industrial ni al de Sociedades, constituyendo esta ausencia de tributación un argumento más para sostener que no estamos en presencia de una comunidad de bienes gravables.

Tal vez el supuesto guarda similitud con la constitución de asociaciones reguladas por la Ley de 1964. Si en estas asociaciones un grupo de personas que pretendieran celebrar periódicamente reuniones culturales careciesen de patrimonio autónomo, puesto que uno o varios de los socios, sin transferirlo a la sociedad, habilitase un local de su propiedad para celebrar los actos culturales, indudablemente no habría base para liquidar el Impuesto de Transmisiones, ante la inexistencia de aportación alguna al fondo social. Sin desconocer que legalmente, en casos normales, en los Estatutos de una asociación de este tipo debe figurar la existencia de un patrimonio social. Pero es que este tipo de asociaciones caen más bien bajo la órbita propia del Impuesto sobre los Bienes de las Personas Jurídicas.

En opinión de GONZÁLEZ PÉREZ y algún otro tratadista, la asociación mixta de compensación actúa a modo de mandatario de los distintos copropietarios. Si esto es así tendríamos un argumento más para demostrar que nos encontramos en presencia de un acto no sujeto. El poder o mandato no está sujeto al Impuesto de Transmisiones Patrimoniales porque no implica ninguna transmisión patrimonial desde el mandante al mandatario, sino una mera habilitación para actuar jurídicamente en nombre del mandante. El acto sujeto surgirá si en ejecución del mandato, el mandatario adquiere algo para y en nombre de su mandante. Pero esto no ocurre cara a la asociación mixta de compensación porque ni se le otorgó un poder para enajenar ni la mencionada junta verifica posteriormente ninguna enajenación en beneficio de terceros, sino que lo que hace es adjudicar terrenos reparcelados a aquellos mismos que los aportaron, por lo que al no existir ningún acto de circulación de riqueza, no se produce el hecho imponible que desata la actuación del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales.

* * *

Si los documentos en que consta una reparcelación se sometiesen al gravamen del 7,40 por 100, en un deseo de indagar los puntos de vista de la oficina liquidadora, podríamos considerar que tal vez se hubiera aplicado el número 7.º del artículo 55 del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales, en el que se ordena liquidar según dicha tarifa a «los reconocimientos de dominio en favor de persona determinada».

Es decir, suponiendo que se estimara que el acta de notoriedad, en la que se refleja una reparcelación, equivale a una declaración o reconocimiento de propiedad de las fincas reparceladas.

Sin embargo, no es utilizable esta solución. Porque el mencionado número 7.º alude fundamentalmente, no al derecho del adquirente en

virtud de un documento público, sino más bien al supuesto del enajenante. La situación se ve muy clara en presencia de un contrato de compraventa. Para liquidar al comprador basta con la existencia del otorgamiento en el que se contiene la enajenación. Pero pudiera ocurrir que una oficina gestora tratara de investigar si el adquirente anterior, hoy vendedor, satisfizo en su día el impuesto. Al examinar la escritura de compraventa en la parte expositiva encontraría, según exige el Reglamento Notarial, una indicación del título adquisitivo del transferente. Si éste no se concretara suficientemente en otro documento de fecha fehaciente, pero se aludía a que el vendedor adquirió la propiedad en virtud de legítimos títulos de cierta antigüedad, aquí podría incidir la actividad investigadora para afirmar que existía un reconocimiento de dominio en favor del vendedor. Porque, en definitiva, con estos reconocimientos de propiedad lo que se está haciendo es suplir la inexistencia de título adquisitivo, y donde se ha autorizado una compraventa o acta de reparcelación aquí sí tenemos un documento que si estuviera sujeto sería directamente liquidable. Que esto es así lo confirma el número 14 del artículo 65 del Texto Refundido, que declara exentos los reconocimientos de dominio hechos en favor de personas determinadas, cuando se acredite haber satisfecho el Impuesto por la Transmisión, *cuyo título se supla con ellos*, y que se alegue como tal en la declaración de propiedad con respecto a los mismos bienes objeto del reconocimiento.

* * *

Al examinar el número 38 del artículo 65 hemos visto que estaban exentas las enajenaciones a que dio lugar la reparcelación declarada obligatoria por los órganos urbanísticos competentes. Ello nos obliga a analizar un poco los términos empleados por el legislador.

La parcelación y reparcelación tienen de común ser operaciones técnicas de división del suelo sujetas a licencia previa. Se diferencian en que, como dice GONZÁLEZ PÉREZ, la primera es una división *ex novo*, mientras la segunda arranca de una división preexistente que se modifica.

La parcelación es una división de las fincas en solares destinados a construir edificaciones independientes. La reparcelación presupone una parcelación existente. Y cuando la proyección sobre ella del planeamiento se traduce en una injusta distribución de beneficios y cargas surge la reparcelación como instrumento para restablecer la justicia.

Según los textos vigentes, la parcelación puede ser voluntaria y obligatoria.

a) Voluntaria: Cuando «la solicitaren todos los interesados para distribuir más adecuadamente la propiedad de una zona delimitada».

b) Obligatoria: Procederá con carácter obligatorio en los supuestos siguientes:

a') Conforme al artículo 81, 1, de la Ley del Suelo, si en virtud del planeamiento resultaren terrenos de un propietario destinados a viales, jardines, zonas verdes o susceptibles de edificación, de forma que le produzca lesión superior a un sexto.

b') Cuando, según el número 2 de dicho artículo, los volúmenes edificables se repartiesen desigualmente, originándose lesión superior a un sexto.

c') Si la división parcelaria ocasionare cesiones obligatorias desproporcionadas, en los términos prevenidos en el artículo 116, 5, de dicha ley y concordantes.

d') Para regularizar la configuración de las fincas, según el artículo 80 y concordantes de dicha ley.

e') En cualquier otro supuesto previsto por disposiciones legales.

De los artículos 79, 80 y 175 de la Ley del Suelo se desprende cuándo una reparcelación es declarada obligatoria por un órgano urbanístico. En principio, la ley declara que la parcelación y reparcelación son actividades privadas sujetas a licencia. Pero en el supuesto de que no se realicen por los particulares, podrá requerirse a los propietarios para que las hagan y, en su caso, puede incoarse el procedimiento de oficio.

También el artículo 80 concreta esta normativa. En su párrafo 2 establece que el Ayuntamiento podrá tomar la iniciativa de la parcelación o reparcelación, requiriendo previamente a los propietarios para que presenten, en plazo no inferior a un mes, un proyecto, y si no lo efectuaran, lo redactará de oficio la corporación. Conforme al apartado 5 de este artículo 80, si se hubiere formulado de oficio un proyecto por un Ayuntamiento, el mismo organismo municipal lo aprobará e impondrá la parcelación que considere procedente. Una vez declarada obligatoria, la reparcelación afectará a todas las fincas situadas dentro del perímetro de la unidad reparcelable.

Según el artículo 16 del Reglamento de Reparcelaciones, si se adopta el acuerdo de declarar una zona en estado de reparcelación, se requerirá a los propietarios para que presenten un proyecto de reparcelación en el plazo que se señale. Si transcurrido el plazo no se formula el proyecto, el Ayuntamiento o el órgano urbanístico competente presentará el proyecto de reparcelación.

El artículo 33 del Reglamento de Reparcelaciones, en su apartado 4, prevé que los propietarios o la entidad urbanística colaboradora puedan otorgar escritura en que consten los requisitos de la reparcelación.

Al establecer la exención, el número 36 del artículo 65 del Texto Re-

fundido se refiere a la primera transmisión de terrenos que por el sistema de compensación realicen las juntas de tal nombre.

El precepto alude también a la transmisión «que por el sistema de compensación realicen las juntas». Parece que el artículo está incluyendo la existencia de unas formas revolucionarias y nuevas de disposición de bienes. Es decir, que «el sistema de la compensación» ni es una compra-venta, ni es una permuta, ni es una donación, ni es una cesión de bienes, ni puede constituir, dada la especialidad que parece atribuirle la Ley del Suelo, ninguna otra de las figuras traslativas consagradas por el Derecho tradicional. Podría ser un negocio jurídico nuevo, por cuanto el artículo 1.255 del Código civil permite la libre creación de contratos nuevos. Pero, sin embargo, no puede, en perfecta lógica jurídica, ocurrir así.

La compensación, tal como la entiende el Derecho de obligaciones, constituye no una forma de transmitir las, sino una manera de extinguirlas. Según el Código civil, la compensación es la forma de extinguir los créditos y las obligaciones recíprocas existentes entre dos sujetos jurídicos hasta la medida de la concurrencia de las obligaciones respectivas. Y, por tanto, si la compensación constituye la extinción de una obligación, no representa, lógicamente, la transmisión de la misma. Porque la transmisión es una manifestación de la vitalidad, de la viabilidad de las obligaciones. Cuando un derecho se transmite es porque está vivo y va a continuar viviendo en el patrimonio de un nuevo sujeto jurídico. Por el contrario, la extinción representa la muerte jurídica de un derecho. Y como la muerte y la vida son conceptos antitéticos e irreconocibles, de ello resulta que si hay transmisión es porque no existe compensación, y viceversa, si en una determinada relación jurídica se produce una liquidación por compensación, este fenómeno jurídico está proclamando expresamente que no ha podido producirse ninguna transmisión.

El número 36 exige para reconocer la exención «que se justifique la aprobación del proyecto de compensación». Es decir, que para que la exención tenga toda su virtualidad purgadora de una obligación fiscal es necesario no sólo que se trate de una primera transmisión de terrenos, la cual se realice por el pretendido sistema de compensación, sino que además es preciso el cumplimiento de este tercer requisito, basado en que se cumpla un trámite administrativo. Y como las exenciones son de interpretación restrictiva, bastaría que el supuesto presentado ante la oficina gestora adoleciese del correspondiente proyecto de compensación aprobado para que el liquidador del tributo denegase la exención.

El número 36 finaliza refiriéndose a la ineficacia sobrevenida de la exención, que quedará sin efecto en el caso previsto en el artículo 128 de la Ley del Suelo.

Para entender este inciso es necesario tener en cuenta la doble proclamación de cualquier exención dentro del Derecho positivo español. En primer lugar, existe la consagración legal de las exenciones en el correspondiente texto legislativo. Se trata de una norma objetiva de alcance general. En segundo término, se produce la concreta calificación de la oficina liquidadora, que declara exento o sujeto el acto jurídico que se presenta ante la misma. Para declarar la exención ha de examinar minuciosamente todos los perfiles tributarios del contrato documentado que llega a la oficina gestora, y sólo en el supuesto de que la realidad jurídica estudiada reúna todos los requisitos exigidos por la declaración abstracta de la norma, hasta tal punto que el negocio jurídico estudiado pueda subsumirse plenamente en los moldes de la exención proclamada, sólo en este supuesto el correspondiente liquidador declarará la exención.

Tanto la declaración abstracta de exención contenida en una ley como la declaración concreta de la oficina gestora, constitutiva de un acto administrativo, pueden quedar sin efecto posteriormente. Pero existe una diferencia. Para que una exención reconocida por ley pierda su eficacia es preciso la promulgación de otra nueva ley, dotada del mismo rango jurídico, que deje sin efecto la exención anterior. Constituye una doctrina tradicional en materia tributaria la de que las exenciones sólo pueden concederse en virtud de ley aprobada en Cortes previo informe favorable del Ministerio de Hacienda. Por ello, las exenciones están siempre dotadas de la máxima jerarquía normativa, ya que les afecta totalmente el principio del Código civil, según el cual las leyes sólo se derogan por otras leyes posteriores. Y esto es lo que en muchas ocasiones hace el legislador fiscal, que siguiendo los vaivenes coyunturales de la política fiscal crea o suprime exenciones y bonificaciones tributarias. Una muestra de ello lo constituye la disposición transitoria segunda del Texto Refundido del Impuesto General sobre Sucesiones y Transmisiones Patrimoniales, según la cual «quedan sin efecto cuantas exenciones y reducciones no figuren mencionadas en esta ley, sin perjuicio de los derechos adquiridos al amparo de las disposiciones anteriormente en vigor...».

Pero a lo que se refiere el número 36 del artículo 65 es a la pérdida de eficacia de una exención declarada por oficina gestora. En este caso, la ineficacia sobrevenida determina que el acto se trueque en sujeto al impuesto, por lo que el liquidador respectivo deberá exigir al adquirente la oportuna deuda tributaria.

Si bien el número 36 del artículo 65 del Texto Refundido del Impuesto declara exenta la primera transmisión de terrenos que por el sistema de compensación realicen las juntas de tal nombre, siempre que se justifique la aprobación del proyecto de compensación, también agrega que la exención quedará sin efecto en caso de incumplimiento por parte de la junta

de las condiciones aprobadas, y entonces el Ayuntamiento podrá exigir su representación en la misma o expropiar la totalidad o parte del polígono de compensación.

También, con referencia a las juntas de compensación, se ha producido un cambio en la orientación de la norma. El Reglamento del Impuesto de Derechos Reales no se refería a las transmisiones de terrenos, sino que aludía a las primeras adquisiciones de terrenos que realicen las juntas de compensación. La norma era más clara y abortaba todo tipo de vacilaciones interpretativas en cuanto a quién debía ser el beneficiario de la exención, cosa que no queda clara con la normativa del Texto Refundido. En el año 1959 se sabía que a quien se pretendía favorecer era a las juntas de compensación, si bien también en aquella fecha el precepto fue objeto de una redacción desafortunada, aunque el problema se agrava con la publicación del Texto Refundido.

En materia de edificios, tanto si se trata de viviendas de protección oficial como de otro tipo de construcciones, se puede hablar con toda propiedad de una primera transmisión. Porque antes de realizar la edificación no existe más que el terreno, es decir, una superficie geográfica del suelo nacional, y el edificio representa una *res nova* que entra en el tráfico jurídico. El constructor o financiador de la obra es propietario de una construcción antes inexistente, por lo que cabe situar con toda nitidez el momento cronológico de la primera transmisión de las viviendas, que será la que tenga lugar por enajenación que realice el constructor o financiador de la edificación a favor del adquirente del bloque o piso transmitido.

Pero tratándose de terrenos es muy difícil hablar de una primera adquisición, aunque consideremos el problema desde el punto de vista de la que realizan las juntas de compensación. La tierra física que constituyen los solares lleva varios siglos siendo objeto de adquisiciones y transmisiones sucesivas, y por ello es muy difícil sostener que las juntas de compensación vayan a realizar una primera adquisición de determinados terrenos.

Para que la frase empleada por el Reglamento de 1959 tuviese algún sentido habría que circunscribir el alcance de la norma a su significado estrictamente gramatical, con lo que resultaría que la primera adquisición realizada por la junta sería aportación de cualquier propietario a ésta, quedando excluidas del beneficio fiscal cualesquiera otras sucesivas, lo que es insostenible, porque minimizaría el alcance del precepto y por la lógica simultaneidad que deben tener todas las aportaciones que se realicen a favor de la junta.

Es menos afortunada todavía la expresión del número 36 del Texto Refundido, en cuanto se refiere a la primera transmisión de terrenos que

por el sistema de compensación realicen las juntas. Porque si la transmisión es lo que realizan las juntas, ello supone que una persona extraña o bien los mismos propietarios que se integraron en la junta estarán adquiriendo los terrenos que ésta enajena. Ello traería como consecuencia que la adquisición realizada por la junta—y previa a la transmisión realizada por ella—en el momento de la aportación estuviese sujeta al Impuesto por el concepto de constitución de comunidad para la explotación de negocios mercantiles o industriales.

Sin embargo, creemos que el legislador de 1967 lo que ha pretendido, aunque regulándolo con una gran impropiedad, es eximir a las adquisiciones que realizan las juntas de compensación, por cuanto las mismas representan una adquisición puente. Y ello resulta así del inciso último del número 36 del artículo 65, cuando dice que la exención quedará sin efecto en caso de incumplimiento por parte de la junta de las condiciones aprobadas. Se trata de un incumplimiento subjetivo, con el que se enerva una exención también subjetiva.

Creemos que la entrega final de parcelas a los distintos propietarios no encaja en el número 2 del artículo 57 del Texto Refundido, que considera como disolución de sociedad la división material de bienes poseídos proindiviso «cuando hayan sido adquiridos a título oneroso», requisito que no se cumple en el supuesto de las juntas de compensación, porque ni hay transferimiento de propiedad desde los aportantes a favor de la junta ni, caso de haberlo, se habrá producido a título oneroso, al menos en el momento de constituirse la junta de compensación, porque inicialmente los aportantes no reciben una contraprestación de la prestación por ellos realizada.

Por otra parte, resulta peregrino que el número 36 se refiera a «la primera transmisión de terrenos que por el sistema de compensación realicen las juntas de tal nombre», porque enjuiciada la transmisión jurídica desde el punto de vista de la junta de compensación, siempre tendrá que ser una primera transmisión y no segunda o tercera. En efecto, en virtud de la aportación realizada por los distintos propietarios, la junta adquiere unos solares. Cuando los enajena aparece un nuevo propietario de los mismos, y este cambio de titular jurídico constituye una primera transmisión realizada por la junta de compensación. Por virtud de esta transmisión, la junta se desvincula de la titularidad jurídica de los bienes y no puede seguir disponiendo de ellos en segundas o terceras transmisiones. Por el contrario, una segunda transmisión quien podrá realizarla será el que compró a la junta o el que adquirió de ella por virtud de la compensación, con lo que queda demostrado que la junta de compensación no puede realizar más que las primeras transmisiones. Esta imposibilidad legal de seguir disponiendo sucesivamente de un bien ya enajenado se

debe al carácter absoluto del derecho de propiedad, que no tolera la coexistencia de dos titularidades antagónicas sobre un mismo bien. Cosa distinta ocurre con algunos derechos privados de contacto posesorio con la cosa objeto del derecho. Es el caso del derecho de hipoteca, que permite al propietario constituir sucesivos gravámenes sobre un objeto en el que detenta poder dominical.

El artículo 124 de la Ley del Suelo define el sistema de compensación diciendo que es «aquel en que los propietarios de terrenos de uno o varios polígonos se unen con fines de urbanización y, en su caso, de edificación, con solidaridad de beneficios y cargas, bajo una gestión común, a cuyo efecto constituirán una junta de compensación con personalidad propia y plena capacidad jurídica».

RODRÍGUEZ MORO explica que en el sistema de compensación todos los terrenos afectados vienen a formar como una masa común y quedan a las resultas de gestión urbanística, soportando sus cargas y recibiendo los beneficios que se obtengan como consecuencia de dicha gestión.

GONZÁLEZ PÉREZ sostiene que la nota esencial del sistema es la incorporación de los terrenos a la gestión común (2). «Y como esta gestión se confía a la junta de compensación, con personalidad propia, el primer problema que se plantea es el de si la incorporación de los terrenos de los propietarios supone necesariamente la transferencia de la propiedad a la junta.»

«Teniendo ésta personalidad jurídica distinta de la de quienes la componen y siendo su finalidad la 'gestión común', vinculados o incorporados los terrenos, puede pensarse en seguida en las formas societarias civiles o mercantiles, en las que 'poner en común' ciertos derechos significa hacer titular de ellos a la nueva personalidad que contractualmente surge.»

«Sin embargo, la duda se plantea en seguida: ¿es absolutamente necesario que esta 'incorporación' (o 'vinculación') a la gestión común de los terrenos represente la transferencia de su propiedad desde los individuos a la junta?... La finalidad de ésta (gestionar en común la urbanización) no requiere necesariamente que adquiera la propiedad de los terrenos urbanizables, sino sólo que ejerza sobre ellos facultades que sean suficientes para lograr aquel fin. Y al apercibirnos de ello, el criterio de la instrumentalidad, del equilibrio, se nos impone: salvo que la ley lo diga expresamente, no hay por qué pensar en la necesidad del cambio de titular dominical, puesto que sin él pueden hallarse medios suficientes para que la junta cumpla su finalidad. Y la indagación atenta de las palabras de la ley nos lleva muy pronto a la comprobación de que ninguna de ellas impone expresamente aquel cambio de titularidad, y algo más tarde incluso a la

(2) GONZÁLEZ PÉREZ. *Comentarios a la Ley del Suelo*.

conclusión contraria: la de que tal cambio de titularidad no existe. Se trata del artículo 128, párrafo 1, de la Ley del Suelo, al sancionar el incumplimiento por parte de los propietarios de los compromisos que hubieran contraído con la expropiación mediante el pago del 75 por 100 de su valor inicial más el importe de las obras de urbanización abonadas por el propietario.»

«Parece claro que el precepto se refiere a los propietarios que habiéndose incorporado a la junta incumplan las obligaciones contraídas al haberlo; es claro que la sanción que se les impone es la de expropiarles sus terrenos. Parece necesario, pues, concluir que tales terrenos siguen siendo suyos y no de la junta, que si suyos fueran no podría expropiarlos. Y así vino a confirmarlo el artículo 40, párrafo 2, del Reglamento de Reparcelaciones, con arreglo al cual las entidades a que se refieren los artículos 125 y siguientes de la Ley del Suelo no adquieren necesariamente la titularidad dominical sobre los terrenos de los propietarios a ella incorporados. Pueden adquirirla por pacto expreso, pero sólo mediante él» (3).

Las juntas de compensación son personas jurídicas. Su capacidad viene minuciosamente proclamada en el artículo 40 del Reglamento de Reparcelaciones, según el cual «podrán adquirir, poseer y enajenar los bienes de su patrimonio conforme a este Reglamento. Las entidades de compensación actuarán como fiduciarias, con poder dispositivo sobre las fincas pertenecientes a los asociados incluidos en la zona».

GONZÁLEZ PÉREZ, siguiendo a NÚÑEZ RUIZ, las califica de corporaciones administrativas de base asociativa.

* * *

Como consecuencia de todo lo que antecede y ante la imprecisión de los textos tributarios sucesivos, tanto el Impuesto de Derechos Reales como el Texto Refundido del Impuesto de Transmisiones, creemos que, con referencia a los cánones de actuación de las juntas de compensación, deben sentarse las conclusiones fiscales siguientes:

1.^a Que lo que está exento, pues así lo proclama expresamente el número 36 del artículo 65 del Texto Refundido del Impuesto, que constituye la norma vigente en la materia, es la primera transmisión de terrenos que realicen las juntas. Es decir, se trata de operaciones jurídicas en las que la junta aparece como transferente, figurando como adquirentes

(3) En el mismo sentido, NÚÑEZ RUIZ, *Derecho urbanístico español*, Madrid, 1967, pág. 313, al decir que con la incorporación de los terrenos se concede a la Junta «una especie de mandato común de carácter representativo», y CARCELLER FERNÁNDEZ en el *Régimen de las entidades urbanísticas colaboradoras según el Reglamento de Reparcelaciones*, «RDU», 1967, núm. 2, pág. 60.

7

finales los mismos propietarios que se unieron inicialmente para constituir las juntas de compensación. Así hay que entender la frase «primera transmisión de terrenos por el sistema de compensación realizada por las juntas de tal nombre». En la locución entrecomillada resulta superflua la alusión al objetivo ordinal «primera». Ya lo anticipábamos más arriba. La transmisión que realicen las juntas, una vez concluida la urbanización, tiene que ser precisamente a favor de los socios aportantes por exigencias de la institución comentada y porque tales disposiciones, en beneficio de los primitivos propietarios asociados, son las únicas que se realizan «por el sistema de compensación». Si las juntas pudieran hipotéticamente enajenar terrenos en favor de terceras personas ajenas al pacto fundacional de la junta, estas transmisiones serían ventas, permutas, disposiciones que seguirían los moldes normales del Código civil, pero que no tendrán que discurrir por los cauces específicos del «sistema de compensación». Con esta compensación se transmite a los propietarios agrupados en la junta, y después de finalizada la urbanización, algo que pesa tanto, que proporcionalmente equivale, con la infraestructura agregada, a lo que inicialmente ellos trajeron a la masa común de bienes.

2.^a JESÚS GONZÁLEZ PÉREZ, en sus *Comentarios a la Ley del Suelo*, mantiene un criterio favorable a la exención, expresado en los términos literales que transcribimos a continuación:

«Lo que queda claro es que al hablar la Ley de Reforma Tributaria y el Texto Refundido en la Ley del Impuesto de que queda exenta la primera transmisión que realicen las juntas», es posible pensar que ya no está exenta la adquisición por las juntas de los terrenos.

Ahora bien, la interpretación contraria cuenta con decisivos argumentos, en cuanto que «la asociación mixta en su gestión habrá de proceder necesariamente del modo siguiente:

a) Cediendo gratuitamente determinados terrenos, como sucederá con los viales, parques y jardines y, en general, todos los espacios públicos.

b) Enajenando, por subasta o concierto directo, los terrenos susceptibles de edificación complementaria, tales como institutos, teatros, zonas deportivas, etc.

c) Atribuyendo el resto de los terrenos edificables ya urbanizados a los componentes de la junta en pago precisamente de las cuotas aportadas».

Y éstas serán normalmente las primeras enajenaciones que la junta realice, de las cuales las enunciadas en a) están exentas del impuesto en virtud del artículo 146, número 32, de la Ley de Reforma Tributaria, y del artículo 65, número 31, del Texto Refundido del Impuesto, y las enunciadas en c) lo están en virtud, respectivamente, de los números 34 y 33 de los propios artículos y textos legales. Todas ellas, pues, están

exentas por números distintos del que interpretamos, y entonces, ¿cuál sería la finalidad de este número si hubiera de interpretarse en el sentido de que está exenta la primera enajenación por la junta de los terrenos?... ¿Eximir no ya las enajenaciones numeradas en b), sino las que se realicen con cualquier otro fin, no sólo urbanístico, sino incluso antiurbanístico (y aun antisocial), con tal que sea la primera enajenación del terreno de que se trate?...

Las reglas de la hermenéutica legal exigen, en efecto, que el número 37 del artículo 146 de la Ley de Reforma Tributaria y su equivalente, del Texto Refundido del Impuesto, se interpreten en el sentido de la exención, pese a su desafortunada redacción.

3.^a Conforme al artículo 128 de la Ley del Suelo, la junta podrá expropiar los terrenos, si los propietarios incumplen las obligaciones que hubieren contraído, mediante pago del 75 por 100 de su valor inicial más el de las obras de urbanización abonadas por el interesado.

Cuando la junta haga uso de esta facultad, que le confiere el artículo 118, ello se traducirá en la adquisición de unas parcelas de forma definitiva por dicha junta. Estas adquisiciones, conforme a las declaraciones de la legislación vigente, también estarán sujetas al impuesto, por cuanto lo único que se exime del artículo 65 son las transmisiones realizadas por la junta y no las adquisiciones verificadas por ella.

* * *

Antes nos hemos referido al supuesto hipotético de que pretendiera aplicarse por una determinada oficina liquidadora la sinonimia fiscal establecida en el número 2 del artículo 57 del Texto Refundido del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales, según el cual «la división material de bienes poseídos pro indiviso se estimará como disolución de sociedades cuando hayan sido adquiridos a título oneroso».

Pero en el supuesto que nos ocupa podría pretenderse aplicar esta norma a la adjudicación de terrenos que realice la junta de compensación a favor de los distintos propietarios. Sin embargo, creemos que este criterio sería inaplicable porque en ningún momento los diferentes dueños han dejado de ser titulares jurídicos de las fincas aportadas al proceso reparcelador, y la división de bienes poseídos pro indiviso significa que es uno de los modos característicos y tal vez el más normal de disolver una comunidad de bienes. Por tanto, si no ha existido comunidad, mal podrá pretenderse liquidar la disolución de una comunidad inexistente. En este mismo sentido se pronuncia GONZÁLEZ PÉREZ, quien considera que los diferentes propietarios continúan siendo dueños de las fincas aportadas al sistema de compensación desde el momento en que si incumplen

las obligaciones que les corresponden, las juntas podrán expropiarlos sus fincas, y si los pueden expropiar las fincas quiere decir que no constituyen patrimonio propio de la junta, porque no es lógico pensar en la expropiación de bienes propios.

Como vemos, el Texto Refundido del Impuesto de Transmisiones es más generoso en cuanto a la tributación de la disolución de sociedades que para declarar sujetos los actos constitutivos de las mismas. Porque en el número 2, el artículo 57 se sujeta a la división material de bienes poseídos pro indiviso, sin tener en cuenta cuál haya sido el tipo de comunidad al que pertenezcan ni el título constitutivo del mismo. Sin embargo, el número 2 del apartado 1 de este mismo artículo 57 no sujeta en el momento constitutivo a todo tipo de comunidades de bienes, sino (tratándose de las comunidades creadas por actos *inter vivos*) a aquellas situaciones de copropiedad que surjan exclusivamente para la explotación de negocios mercantiles e industriales.

* * *

También anteriormente hemos estudiado el problema de las reparcelaciones obligatorias, porque son las únicas en que las enajenaciones subsiguientes gozan de exención del impuesto. Podrá desprenderse que una reparcelación ha tenido carácter obligatorio, si así resulta del estudio conjuntado de varios preceptos, unos de la Ley del Suelo y otros del Reglamento de Reparcelaciones. Por ejemplo, es interesante el artículo 38, según el cual la constitución de las entidades mixtas de compensación será obligatoria cuando, a su vez, se declare obligatoria la reparcelación. Los artículos 80, 124 y concordantes de la Ley del Suelo prevén esta amalgama de situaciones, en la que se interfieren los procesos de reparcelación y la existencia de juntas o asociaciones de compensación. También el artículo 38 del Reglamento de Reparcelaciones alude a las juntas de compensación cuyo objeto sea practicar la reparcelación de los terrenos y todas las operaciones relacionadas con la urbanización.

El hecho de que las reparcelaciones se hayan encauzado a través de una asociación mixta nos hace pensar también en la obligatoriedad del proceso, que estamos examinando en el artículo 126 de la Ley del Suelo, según el cual cuando la iniciativa del proyecto de compensación fuera del Ayuntamiento o de los órganos urbanísticos podrán constituir con los propietarios una asociación mixta sobre las bases propuestas por el Ayuntamiento.

* * *

Corroborar el hecho de que las fincas siguen perteneciendo a los propietarios que se agrupan la expresión literal del apartado 3 del artículo 40 del Reglamento de Reparcelaciones, según el cual las entidades de compensación actuarán como fiduciarias con poder dispositivo sobre las fincas *pertenecientes a los asociados* incluidas en la zona.

JOSÉ MENÉNDEZ HERNÁNDEZ

Registrador de la Propiedad