

## ▶▶ PRÉSTAMO HIPOTECARIO SUJETO A CONDICIÓN SUSPENSIVA

» Sentencia del Tribunal Supremo de 25 de abril de 2013 ..... 2

## ▶▶ INAPLICACIÓN DE RECARGO POR PRESENTACIÓN FUERA DE PLAZO

» Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana de 27 de febrero de 2013 ..... 7

## ▶▶ CONSULTAS OL

» Entregas de inmuebles en ejecución de la garantía constituida sobre los mismos ..... 12

» Grupo de parentesco al que ha de adscribirse al cónyuge separado legalmente a los efectos previstos en el artículo 20 de la LISD ... 15

» Base imponible en el ITPAJD de la disolución y liquidación de una sociedad ..... 16

## PRÉSTAMO HIPOTECARIO SUJETO A CONDICIÓN SUSPENSIVA

SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO DE 25 DE ABRIL DE 2013

### FUNDAMENTOS DE DERECHO

**Primero.** Es objeto del presente recurso de casación la sentencia de fecha 8(sic) de febrero de 2010, de la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Galicia, por la que se rechaza el recurso contencioso administrativo dirigido contra la resolución del TEAC de 18 de febrero de 2008, que a su vez desestimó la reclamación contra liquidación complementaria practicada por la Oficina Liquidadora del Órdenes de La Coruña en concepto de Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, modalidad actos jurídicos documentados.

Consta que en 30 de diciembre de 2003, se autorizó por el notario D. Juan Pedro, escritura pública por la que la entidad Caixa Galicia, prestaba a la recurrente la cantidad de 125.000.000 de euros, constituyendo hipoteca en garantía de devolución del préstamo e intereses y accesorios, ascendiendo la deuda a garantizar a la suma de 181.800.000 euros, sujetándose la hipoteca a las siguientes condiciones suspensivas, concurrencia de un efecto material adverso, según se definía en el contrato de financiación y/o que la ratio de cobertura del Servicio de la Deuda (RCSA) sea inferior a 1.10 veces; presentándose autoliquidación sin ingreso, por considera que la operación estaba exenta, en tanto que “Las dos condiciones referidas son claramente suspensivas, pues así lo establecen las partes y así es su sentido jurídico. Asimismo, y como puede comprobar, se regula en dicha estipulación SEGUNDA el procedimiento para hacer constar el cumplimiento de las condiciones suspensivas en el Registro de la Propiedad de conformidad con el artículo 228 del Reglamento Hipotecario (RCL 1947, 476, 642)”, y hasta que se acredite en el Registro de la Propiedad el cumplimiento de las mismas en la forma prevista en la citada escritura. La Oficina Liquidadora después de elevar consulta a la Comisión Nacional de Criterios de Calificación del Colegio de Registradores de la Propiedad y Mercantiles de España y a la Dirección General de Tributos de la Consejería de Economía y Hacienda de la Junta, giró liquidación. Formulada reclamación pertinente el TEAC desestimó la misma, al entender que conforme al artº 49 de la Ley del Impuesto (RCL 1993, 2849), en el gravamen de actos jurídicos documentados, el impuesto se devenga el día en que se formalice el acto sujeto a gravamen, siendo, pues, un devengo instantáneo, y siendo su instrumentalización el objeto del impuesto y no el negocio jurídico, llegue o no a hacerse efectiva la inscripción del contrato de préstamo hipotecario, el impuesto se devengó el 30 de diciembre de 2003, fecha de otorgamiento de la escritura que documentó el préstamo hipotecario concedido a la interesada, siendo de aplicación al caso el artº 30.1 del Texto Refundido, en relación con el artº 10.2.)), y sujeto pasivo el prestatario.

La sentencia impugnada centra el debate en dos cuestiones.

La primera referida en la necesidad o no de inscripción de la hipoteca como condición de la existencia del hecho imponible. Considerando que el artº 31.2 del Real Decreto Legislativo 1/1993, no impone la inscripción en el Registro como condición para que surja el hecho imponible, sino simplemente que el acto sea inscribible (potencialmente inscribible) el que tenga su refrendo en el artº 49.1.b., cuando dice que la remuneración se produce: b. En las operaciones societarias y actos jurídicos documentados, el día en que se formalice el acto sujeto a gravamen. La segunda referida a que estemos ante una hipoteca sometida a condición suspensiva, que conlleva, artº 2.2 del Texto Refundido, que no se liquide el impuesto hasta que se cumpla, haciéndose constar el aplazamiento de la liquidación en la inscripción de bienes en el Registro pú-

blico correspondiente; haciendo suyo la Sala el informe de la Comisión Nacional de Calificación del Colegio de Registradores de la Propiedad y Mercantiles de España, que consideró que las condiciones suspensivas previstas son nulas, tanto por su indeterminación, generalidad y falta de precisión incompatibles con las exigencias de claridad y determinación de los asientos registrales, como por ser los hechos base de la condición presupuestos de la propia existencia de la hipoteca, en tanto que la incertidumbre de la vida del crédito es precisamente la que justifica la constitución de la garantía.

Respecto de la pretensión de que la anulación de las condiciones suspensivas, conllevaba la anulación del negocio, de la hipoteca, arts. 1115 y 1116 del CC (LEG 1889, 27), considera la Sala de instancia que la propia escritura, estipulación octava, prevé que las cláusulas de la escritura son independientes entre sí, de modo que si alguna de ellas fuese considerada inválida total o parcialmente, las restantes se mantendrían válidas y exigibles en sus términos, sin que la recurrente hubiese acreditado que se procedió a la anulación de la escritura de la hipoteca por la no aceptación por el Registro de la Propiedad de la validez de la estipulación segunda que contenía las condiciones suspensivas, sin que la nulidad de esta estipulación de lugar a la nulidad de la hipoteca, sino que esta es plenamente eficaz y válida sin las condiciones suspensivas.

**Segundo.** Tres son los motivos de casación que alza la parte recurrente contra la sentencia de instancia, los tres al párrafo del artº 88.1.d) de la LJ (RCL 1998, 1741).

El primero por infracción del artº 2.2 del Real Decreto Legislativo 1/1993 (RCL 1993, 2849), dado que se otorgó una escritura pública sujeta a condición suspensiva. Considera la parte recurrente que a pesar de que la sentencia no se muestra muy explícita al respecto, no existe inconveniente jurídico alguno para constituir derechos de hipoteca bajo condición suspensiva, por lo que es de aplicación el referido artº 2.2, en relación con el artº 49.2 de dicho texto.

El segundo motivo por infracción de los arts. 1115 y 1116 del CC (LEG 1889, 27), sobre la validez de las condiciones suspensivas a que queda sometida la hipoteca, subsidiariamente las condiciones prohibidas por la ley anulan el negocio jurídico.

Por último, y de manera subsidiaria, considera la parte recurrente vulnerado el artº 31 del Texto Refundido, por falta de realización del hecho imponible, solicitando la aplicación del artº 88.3 de la LJ. Se opone al criterio manifestado en la sentencia de instancia cuando señala que se cumple el requisito del artº 31 del Texto refundido, en tanto que es suficiente con que el acto sea potencialmente inscribible para que se produzca el devengo del impuesto, sin tener en cuenta que poseyendo en este caso la inscripción naturaleza constitutiva, hasta tanto no se lleve a cabo la inscripción no se produce en hecho imponible. Solicitando la integración de los hechos, en el sentido de que consta y no se tuvo en cuenta por la Sala de instancia, que en el caso presente la Registradora de Órdenes no procedió a la inscripción en el Registro de la Propiedad de la escritura de hipoteca, de modo que no llegó a realizarse el hecho imponible. En este caso, por tanto, el contrato instrumentalizado en escritura pública no fue inscrito, no constituyéndose en consecuencia la hipoteca y quedando por tanto simplemente como una obligación de carácter personal, por lo que hasta que no se cumple alguna de las condiciones suspensivas impuestas no podrá constituirse la hipoteca.

**Tercero.** Debemos analizar si en el presente recurso de casación resulta de aplicación el artículo 88.3 de la LJCA (RCL 1998, 1741) sobre la integración de los hechos.

La operación jurídica prevista en el indicado artículo 88.3 de la LJCA permite integrar en los hechos admitidos como probados por el Tribunal de instancia, otros, por el Tribunal de casación, siempre que a) el recurso se funde en el motivo previsto en la letra d) del artículo 88.1 de la LJCA; b) los hechos que se pretenden integrar no resulten contradictorios con los declarados probados en la sentencia; c) los hechos que hayan sido omitidos por el Tribunal de instancia, estén suficientemente justificados según las actuaciones; y d) su toma en consideración ha de ser necesaria para apreciar la infracción de las normas del ordenamiento jurídico.

Consta, y no se hace cuestión, que la escritura pública de hipoteca sometida a las condiciones suspensivas vistas, no fue inscrita en el Registro de la Propiedad por considerar la Registradora que dichas condiciones no tenían tal carácter. Esto es, no se procedió a excluir las condiciones suspensivas, sino que no tuvo acceso registral la escritura de hipoteca. Hecho que está suficientemente justificado, al punto que la propia resolución del TEAC se hace eco de su realidad, y no fue tenido en cuenta ni valorado por la sentencia de instancia. Posteriormente se analizará las consecuencias de su toma de consideración.

**Cuarto.** Como se ha puesto de manifiesto la Sala de instancia hizo suyo el informe de la Comisión Nacional de Criterios de Calificación del Colegio de Registradores de la Propiedad y Mercantil de España, que consideró que las condiciones suspensivas impuestas eran nulas, tanto por su indeterminación, generalidad y falta de precisión incompatibles con las exigencias de claridad y determinación de los asientos registrales, como por ser los hechos base de la condición los presupuestos de la propia existencia de la hipoteca, la incertidumbre de la vida del crédito es precisamente lo que justifica la constitución de la hipoteca. Es la propia Sala de instancia la que al hacer suyo dicho informe, la que procede a calificar el contrato y sus cláusulas, considerando que las mismas son nulas, con ello decae toda polémica sobre la procedencia o no de la aplicación del artº 2.2 del Texto Refundido.

Ha de convenirse que el negocio surgido entre las partes y plasmado en la escritura pública, que posee una dimensión privada, civil y mercantil, cuyos efectos se detienen en dichos ámbitos, posee también, en lo que ahora importa, una proyección fiscal que es la que aquí importa, ajena a la voluntad y conveniencia de las mismas. La convención que nos ocupa, como negocio jurídico con trascendencia tributaria, viene sometida a la apreciación o valoración de los tribunales de instancia, y, conforme a una consolidada jurisprudencia el resultado de esa valoración es una cuestión de hecho, y su constatación es facultad de los Tribunales de instancia y no es revisable en casación salvo que se demuestre que es ilógica.

En el mismo sentido, la Sala Primera de este Alto Tribunal viene afirmando que «la calificación de un contrato es función que compete al Tribunal de instancia y que debe ser respetada en casación, a no ser que sea ilógica, absurda o vulnera las normas de hermenéutica contractual», sentencia de la Sala de lo Civil de 11 de octubre de 2006 (RJ 2006, 6592), o, dicho de otro modo, cuando “manifiestamente han sido vulneradas las normas interpretativas o los resultados obtenidos pugnan con el recto criterio”, sentencia de la Sala Primera de 10 de abril de 1981 (RJ 1981, 1532), también cabe recordar que en la Sentencia de 24 septiembre 2007 (RJ 2007, 5367), se afirmó que “la interpretación y la calificación de los contratos es función propia de los tribunales de instancia, y que queda al margen de la función revisora propia del recurso de casación, a cuya sede sólo tiene acceso, y cabe, por tanto, revisar la labor exegética realizada en la instancia y sustituir su resultado, cuando éste se revele contrario a la lógica, sea irrazonable o contravenga la Ley (Sentencias de 20 de enero de 2000 (RJ 2000, 223), 23 de diciembre de 2003 (RJ 2003, 8991), 30 de diciembre de 2003 (RJ 2004, 426), 25 de marzo de 2004 (RJ 2004, 2067), 16 de noviembre de 2005 (RJ 2005, 9873), y 2 de febrero de 2007 (RJ 2007, 2550), entre muchas otras)”.

Por tanto, dado que la Sala de instancia consideró que las condiciones establecidas constituían una auténtica *conditio facti*, y debían reputarse nula, a los efectos tributarios que interesaban, y no habiendo justificado que dicha calificación resultaba ilógica, absurda o vulnerara las normas de la hermenéutica contractual, sino simplemente se limita razonadamente discrepar de dicha calificación, por los motivos expresados, no ha lugar a modificar la calificación que la convención y, en concreto, las condiciones suspensivas impuestas merecieron a criterio de la Sala de instancia.

**Quinto.** Ahora bien dicho lo anterior, preciso se hace analizar qué consecuencias a efectos fiscales tuvo la denegación de la inscripción por la Registradora. La Sala de instancia a la alegación de la recurrente de que la anulación de las condiciones suspensivas conllevaba la anulación del negocio, la hipoteca, se pronunció en el sentido de que conforme a la propia escritura, estipulación octava, las cláusulas de la escritura eran independientes entre sí, de suerte que si alguna era declarada inválida total o parcialmente, las restantes se mantendrían válidas y exigibles en sus términos, sin que se probara que se había procedido a la anulación de la escritura de hipoteca; pero a nuestro modo de ver, la Sala no extrae todas las consecuencias derivadas de la naturaleza y características de los préstamos hipotecarios y del hecho de que la hipoteca no tuviera acceso al Registro por motivos sustantivos.

El negocio formalizado fue un préstamo garantizado con hipoteca inmobiliaria. No es el préstamo el que va implicar la sujeción al gravamen que nos ocupa, sino que es la hipoteca que garantiza el préstamo, la cual obliga a su documentación en escritura pública y a su inscripción en el Registro de la Propiedad.

Conforme al artº 31.2 del Texto Refundido, el hecho imponible viene definido por consistir en las primeras copias de escrituras y actas notariales, cuando: Tengan por objeto cantidad o cosa valuable; contengan actos o contratos inscribibles en el Registro de la Propiedad, Mercantil o de la Propiedad Industrial, y no estén sujetos al ISyD ni a los conceptos TPO u OS,

La Sentencia en interés de Ley de 24 de octubre de 2003 (RJ 2003, 7844), hizo la siguiente matización:

«En efecto, lo que se somete al gravamen, según el art. 27 del Texto Refundido (RCL 1993, 2849), son los documentos notariales, mercantiles y administrativos y en el caso de los primeros, lo único que exige el art. 32.2. para las primeras copias de escrituras es que «tengan por objeto cantidad o cosa valuable, contengan actos o contratos inscribibles en los Registros de la Propiedad, Mercantil y de la Propiedad Industrial y no (estén) sujetos al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones o a los conceptos comprendidos en los apartados 1 y 2 del art. 1 de esta Ley», esto es, a transmisiones patrimoniales y a operaciones societarias.

La Sentencia de esta Sala, fijando doctrina legal, en recurso de casación en interés de la Ley, de 4 de Diciembre de 1997 (RJ 1997, 9295) -que el Abogado del Estado y el Ministerio Fiscal invocan en sus alegaciones en apoyo de la tesis de la recurrente- a la que ha de sumarse la de 25 de Noviembre de 2002 (RJ 2002, 10702), dictada en una casación ordinaria, señala que la inscripción en los Registros Públicos (el de la Propiedad, el Mercantil y el de la Propiedad Industrial, a los que ha de añadirse, como parte del primero, el de Hipoteca Mobiliaria y Prenda sin desplazamiento) otorga al titular registral un conjunto de garantías que el ordenamiento jurídico concede a determinados actos en razón de la forma notarial adoptada y que constituyen -dichas especiales garantías registrales- la finalidad del gravamen de Actos Jurídicos Documentados, sin que esa justificación del impuesto lo convierta en una tasa por la prestación de un servicio, como llega a argumentar la Sala en la Sentencia recurrida, pues tanto la edificación, los préstamos concertados para financiarla y su distribución entre los pisos y locales, como el otorgamiento de las correspondientes escrituras y su eventual inscripción en el Registro de la Propiedad, forman parte del tráfico inmobiliario, cuya seguridad beneficia a todos y especialmente a cuantos intervienen en él, participando de la riqueza que produce».

La inscribibilidad debe entenderse como acceso a los Registros, en el sentido de que basta con que el documento sea susceptible de inscripción, siendo indiferente el que la inscripción efectiva no llegue a producirse, o que la inscripción sea obligatoria o voluntaria, incluso que la inscripción haya sido denegada por el registrador por defectos formales.

En lo que ahora interesa, cabe decir que una escritura pública que no contenga acto registrable no está sujeta al impuesto.

Desde luego el hecho imponible no es el acto o contrato contenido en el documento, sino su documentación en sí de actos jurídicos, siempre que reúna los requisitos legalmente previstos antes transcritos. En principio, pues, el documento existe y es eficaz desde que se formaliza, con independencia de que el acto o contrato que se formaliza o documenta en él sea ya eficaz o no. Sin embargo conviene recordar que si bien con carácter general la inscripción registral no tiene carácter constitutivo, sentencia de la Sala Primera de Tribunal Supremo, de 12 de mayo de 2006 (casación 3719/99, FJ 9º), esta regla se exceptiona en aquellos negocios jurídicos en los que de manera expresa el acceso al registro les confiere validez y eficacia, como en los derechos reales de hipoteca, sentencia de la Sala Primera del Tribunal Supremo de 3 de febrero de 1993 (casación 2190/90, FJ 2º).

En el presente caso se ha de partir del carácter constitutivo de la inscripción registral para dotar de eficacia la hipoteca que garantiza el préstamo. La hipoteca no nace ni existe hasta que se inscribe, y sólo en cuanto a lo que se inscribe. Tratándose de un préstamo garantizado con hipoteca, por tanto, la inscripción se configura como requisito esencial para que se produzcan los efectos que le son propios a estas convenciones, artº 1875 del CC (LEG 1889, 27) y 145 del LH (RCL 1946, 886), en cuyo caso el término inscribible adquiere un contenido concreto en referencia al acto que debe tener acceso registral, no ya cabe entender dicho término con la amplitud de que sea potencialmente inscribible aunque no se llegue a inscribir -como es obvio cuando la denegación de la inscripción es por motivos meramente formales-, sino que la imposibilidad de su acceso registral da como resultado, desde el punto de vista tributario, que no se produzca el hecho imponible del impuesto de actos jurídico documentados, en tanto que estaríamos simplemente ante una escritura pública que contiene una convención que no puede inscribirse en el Registro, puesto que no es susceptible de acceso al Registro, como es el caso de aquellos documentos que por su contenido le es denegada la inscripción por el Registrador, no por meros motivos formales, sino sustantivos o de fondo; el Registro queda cerrado para su inscripción.

En el caso concreto que nos ocupa, si la hipoteca no es susceptible de inscripción, en exclusividad nos encontramos ante un préstamo, no inscribible registralmente, y por tanto sin que se produjera el hecho imponible.

Que en el caso que nos ocupa la posible duda sobre que el acto no era susceptible de inscripción, por tanto la duda sobre su potencialidad para ser inscrito, desaparece desde el punto y hora que fue la Registradora

responsable de calificar el título y de determinar qué actos son susceptible de inscripción, la que rechazó o denegó su inscripción por razones sustantivas, al no superar la calificación. No estamos, pues, ante un supuesto en el que la Registradora recortó el contenido inscribible, dejando de inscribir en exclusividad las referidas condiciones suspensivas teniéndolas por no puestas, sino que consideró que las mismas daban lugar a la nulidad del contrato de préstamo hipotecario, por ser determinantes para su otorgamiento.

En definitiva, conforme a los términos del Texto Refundido no es necesario para que se realice el hecho imponible que el acto o negocio se inscriba, basta que sea inscribible. Sin embargo, en el caso que nos ocupa, como ha quedado dicho, el negocio no era susceptible de inscripción, no era inscribible, puesto que así resulta de la calificación de la Registradora denegando la inscripción por las cláusulas en cuestión. Lo que nos debe llevar a estimar el recurso.

**Sexto.** Sin que se aprecien circunstancias especiales para una imposición de costas ni en esta casación ni en la instancia.

En su virtud, en nombre de su Majestad el Rey y en el ejercicio de la potestad de juzgar que, emanada del Pueblo español, nos confiere la Constitución (RCL 1978, 2836).

#### FALLAMOS

**Primero.** Estimar el recurso de casación interpuesto contra la sentencia de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Galicia, Sección Cuarta de 8 de febrero de 2010, que se casa y anula.

**Segundo.** Estimar el recurso contencioso administrativo interpuesto contra la resolución del TEAC de 18 de febrero de 2008, que a su vez desestimó la reclamación contra liquidación complementaria practicada por la Oficina Liquidadora del Órdenes de La Coruña en concepto de Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, modalidad actos jurídicos documentados, las que se anulan con los efectos inherentes a esta declaración.

**Tercero.** No hacer imposición de costas en la instancia, ni en casación.

## INAPLICACIÓN DE RECARGO POR PRESENTACIÓN FUERA DE PLAZO

SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE LA COMUNIDAD VALENCIANA  
DE 27 DE FEBRERO DE 2013

### FUNDAMENTOS DE DERECHO

**Primero.** Se interpone el presente recurso contencioso- administrativo frente a la resolución adoptada con fecha 27.11.2009 por el Tribunal Económico- Administrativo Regional de Valencia, estimatoria de la reclamación en su día formulada por “NOUGROUP INMOBILIARI, S.L.” contra la liquidación emitida por la Oficina Liquidadora de Nules de los Servicios Territoriales de Castellón de la Consellería de Economía y Hacienda de la Generalitat Valenciana - importe de 44,17 €- , que trae causa de la imposición del recargo del 5% por presentación de la preceptiva autoliquidación fuera del plazo reglamentario, ello en relación con el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

El carácter estimatorio de tal resolución del TEARV deriva del hecho de que, si bien la presentación del documento liquidatorio se efectuó fuera de plazo, el ingreso correspondiente a la autoliquidación se había producido -a través de la correspondiente entidad colaboradora- dentro del plazo legal, lo que el TEARV justifica, tras la exposición de la normativa de aplicación (art. 27 LGT ‘ 03 y art. 102.1 del Reglamento sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados de 29.5.1995), con los siguientes argumentos (FD 4º):

“Aunque la dicción de ambos artículos permite aparentemente sostener la procedencia de liquidar en el presente supuesto el citado recargo, la naturaleza indemnizatoria y no sancionadora del recargo -unánimemente proclamada por la jurisprudencia- y el contexto del propio artículo 27 apoyan claramente el ingreso fuera de plazo como presupuesto habilitante de aplicación del recargo; así cuando su apartado 2 establece que tal recargo excluirá, además de las sanciones, “los intereses de demora devengados hasta la presentación de la autoliquidación”, está presuponiendo lógicamente que con anterioridad a la presentación de la autoliquidación no se haya producido el ingreso, porque en el supuesto de que la norma incluyera el caso de ingreso anterior a la presentación de la autoliquidación mal podría hablarse de unos intereses de demora que simplemente no existirían a tenor de lo que dispone el artículo 26 de la misma Ley: “El interés de demora es una prestación accesoría que se exigirá a los obligados tributarios y a los sujetos infractores como consecuencia de la realización de un pago fuera de plazo o de la presentación de una autoliquidación o declaración de la que resulte una cantidad a ingresar una vez finalizado el plazo establecido al efecto en la normativa tributaria”. En definitiva, una vez ingresada la cuota del Impuesto dentro del plazo reglamentario, el retraso en la presentación de la copia de la autoliquidación y documentación complementaria ante la oficina competente constituye, todo lo más, el incumplimiento formal del que, por no producir perjuicio o daño patrimonial alguno, no puede derivarse la aplicación de una medida indemnizatoria como el recargo a que se refiere el repetido artículo 27”.

Por el contrario, la Generalitat Valenciana recurrente mantiene la corrección del recargo aplicado, lo que intenta sustentar en la interpretación y conjugación de los arts. 198.1 y 27 LGT ‘ 03, art. 51 del Real Decreto Legislativo 1/1993 (LA LEY 3423/1993) (por el que se aprueba el TRLITP y AJD) y arts. 101 (LA LEY 2326/1995) y 102 del Real Decreto 828/1995 (LA LEY 2326/1995) (por el que se aprueba el RLITP y AJD). La Abogacía del Estado se ha opuesto a la estimación del recurso.

**Segundo.** La cuestión jurídica controvertida en esta litis no ha sido resuelta por esta Sala de manera homogénea, razón por la cual, y al efecto de conferir una solución definitiva y uniforme a la misma -al menos en lo que se refiere a esta Sección-, es por lo que ésta se constituye al efecto en el presente caso con la totalidad de sus Magistrados titulares.

Sentado lo anterior, se anticipa ya que la decisión mayoritaria de la Sección se inclina a favor de considerar improcedente la imposición del recargo de que se trata en el supuesto descrito.

En esta línea hemos dictado varias sentencias, la primera de las cuales fue nuestra sentencia nº 898/2010, en la que expresábamos lo siguiente:

“Por lo demás, y habiendo de reputarse realizado el ingreso dentro de plazo, no cabe sino concluir con la estimación del recurso, dado que el hecho de que la declaración se presentara extemporáneamente (además de que es un hecho que ni siquiera ha sido aducido por los codemandados como fundamento de la procedencia del recargo -en lo único que sustentan ésta es en considerar que el ingreso se efectuó fuera de plazo-) no puede soportar tal procedencia del recargo, toda vez que la inteligencia de la norma legal que regula el recargo (interpretada atendiendo a su espíritu y finalidad-art. 3.1 del Código Civil (LA LEY 1/1889)-) revela que los recargos (que, por ende, se establecen en función del importe de la deuda) únicamente cobran sentido en los supuestos en que el ingreso se produce fuera del plazo establecido (si no fuera así, carecería de sentido que el recargo se estableciese en función del importe de la deuda)”.

Pues bien, a los argumentos del TEARV reproducidos en el precedente fundamento jurídico y a los que constan en la sentencia referida (que asumimos) la posición mayoritaria de esta Sección considera conveniente añadir ahora una serie de reflexiones y consideraciones adicionales.

Así, y en primer lugar, entendemos que debe quedar claro que el exclusivo objeto o cuestión que nos corresponde resolver es el de si en el supuesto de que se trata (ingreso tempestivo, pero presentación del documento autoliquidatorio fuera de plazo) resulta o no de aplicación el recargo contemplado en el art. 27 LGT '03. Por eso, aunque no negamos que la presentación de la declaración cumpla una obvia función de interés o utilidad para la Administración tributaria (en cuanto que causaliza el previo ingreso temporáneo), y ya al margen de otro tipo de consideraciones que pudieran merecer las alegaciones que se vierten por la Generalitat Valenciana en el escrito de demanda, lo cierto es que desviaríamos la cuestión sometida a nuestro enjuiciamiento si hiciéramos depender nuestra decisión de la utilidad (o, incluso, necesidad) o no de la presentación de la declaración (la que, por cierto, aunque fuera de plazo, aparece presentada antes de mediar requerimiento administrativo alguno). Tampoco nos corresponde (al menos en el marco de este proceso) determinar si, caso de no entender aplicable el recargo del art. 27 a estos supuestos, debe o no tener alguna consecuencia -y, en su caso, cuál- la presentación fuera de plazo de la declaración. No se trata de eso, sino simple y sencillamente de dilucidar si el supuesto en cuestión cumple los requisitos o entra en el campo de acción del susodicho art. 27 LGT '03. Esta reflexión que nos parece importante destacar se torna aún más relevante si nos atenemos a la técnica normativa a la que nos tiene acostumbrados el legislador tributario.

Sentado lo anterior, y además de los razonamientos expuestos *ut supra*, entendemos que nuestra postura se ve refrendada con un detenido análisis del contenido del propio art. 27 LGT '03, dado que varios de los pasajes de dicha norma legal evidencian que el precepto se encuentra concebido para los supuestos en que lo presentado fuera de plazo sea no sólo el documento de la autoliquidación, sino también -y necesariamente- el correspondiente ingreso.

Así, y por de pronto, resulta significativo el apartado 2 del art. 27, cuando en su primer párrafo nos dice que “(d)icho recargo se calculará sobre *el importe a ingresar* resultante de las autoliquidaciones o sobre *el importe de la liquidación derivado* de las declaraciones extemporáneas”, lo que revela que se está presuponiendo la inexistencia de ingreso previo dentro de plazo; como igualmente lo revela las referencias a los intereses de demora que se contienen en el último inciso de este párrafo y en el párrafo siguiente: si el ingreso se hubiera efectuado dentro de plazo quedaría huérfana de sentido tal referencia a intereses de demora.

También refuerza nuestra tesis (que el precepto está presuponiendo en todo momento que no existe ingreso previo dentro de plazo) el apartado 3 del mismo artículo cuando llegar a contemplar el supuesto, no ya de que no haya existido ingreso anterior, sino -incluso- de que no se produzca éste con la presentación de la autoliquidación extemporánea.

Pero es -desde luego- el apartado 5 del art. 27 el que, a nuestro juicio, elimina de manera defini-



tiva cualquier atisbo de duda al respecto. Tal apartado viene a regular una reducción del recargo en un 25% siempre que se cumplan una serie de requisitos, entre los cuales incluye el de que “se realice el ingreso total de la deuda resultante de la autoliquidación extemporánea...al tiempo de su presentación (o -aunque ahora no es el caso- en el plazo del apartado 2 del art. 62 conferido tras la liquidación practicada por la Administración derivada de la declaración extemporánea); esto es, el recargo se reduce en un 25% si el ingreso se produce al tiempo de presentarse la autoliquidación extemporánea, luego ¿cómo vamos a aplicar el recargo en su integridad si el ingreso se produjo previamente y en plazo?. A nosotros nos parece que el único encaje válido de piezas consiste en entender que sólo cuando declaración e ingreso -ambos- se han producido fuera de plazo es cuando cobra sentido, virtualidad y aplicación el art. 27 LGT '03.

Finalmente, y al efecto de evitar que pueda producirse algún tipo de confusión al respecto, conviene aclarar que la cuestión aquí examinada y resuelta nada tiene que ver con la polémica doctrinal y judicial suscitada a propósito del apartado 3 del art. 61 LGT '63 (resuelta en el apartado 4 del art. 27 LGT '03 para los supuestos que se produzcan tras la entrada en vigor de esta última) y relativa a si -bajo la vigencia de la LGT'63- era o no necesario para la aplicabilidad de aquella disposición legal que las autoliquidaciones extemporáneas identificasen expresamente el período impositivo de liquidación a que se refiriesen. Tal polémica (resuelta por el Tribunal Supremo en sentido positivo) viene circunscrita -se reitera- a la necesidad, para acogerse a aquella norma, de identificar el período liquidado cuando la autoliquidación se presentaba fuera de plazo, pero en modo alguno a que fuera aplicable el recargo si el ingreso se había producido dentro de plazo (caso en el que, por cierto, tampoco resultaba aplicable tal apartado 3 del art. 61 LGT '03), siendo precisamente el supuesto más frecuente que se planteaba en la práctica el de que un ingreso de IVA correspondiente a un determinado trimestre era ingresado en otro posterior -fuera de plazo, pero sin requerimiento previo-.

**Tercero.** No se aprecian méritos que determinen, ex art. 139.1 LJ, un especial pronunciamiento sobre las costas causadas.

Vistos los preceptos y fundamentos legales expuestos, y demás de general y pertinente aplicación.

## FALLAMOS

Que **DEBEMOS DESESTIMAR Y DESESTIMAMOS** el presente recurso contencioso- administrativo, interpuesto contra los actos administrativos identificados en el primero de los fundamentos jurídicos de esta sentencia. Sin efectuar expresa condena en las costas procesales.

A su tiempo y con certificación literal de la presente, que es firme y no susceptible de recurso, devuélvase el expediente administrativo al centro de su procedencia.

Así por esta nuestra sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

**PUBLICACION.** Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Ilmo. Sr. Magistrado Ponente que ha sido para la resolución del presente recurso, estando celebrando audiencia pública esta Sala, de lo que, como Secretario de la misma, certifico.

## VOTO PARTICULAR

FORMULADO POR EL ILMO. SR. MAGISTRADO D. RAFAEL PÉREZ NIETO **y al que se adhiere el ILMO. SR. D. LUIS MANGLANO SADA.**

**RAFAEL PÉREZ NIETO**, Magistrado, formula el siguiente voto particular frente a la sentencia mayoritaria de la que respetuosamente discrepo y lamento discrepar- pese a su fundado y razonado criterio-, lo cual es manifestación, no de una patología, sino del celo con que los miembros del colegio judicial se aplican en las funciones que les encarga el art. 117.3 CE (LA LEY 2500/1978).

Me parece que es labor de los jueces, a la hora de resolver cuestiones como la que se plantean, de induda-

ble trascendencia y no tan solo económica, indagar en la coherencia general de las instituciones del sistema. Creo también que hemos de integrar, desde la normatividad ínsita en las instituciones, como jueces sujetos al Derecho además de a la ley, los aparentes vacíos legales y no meramente dejar constancia de ellos: afirmo que la vigente Ley General Tributaria (LA LEY 1914/2003) ofrece un sistema coherente de instituciones fácil de reconocer y enraizado en nuestra cultura tributaria. Cosa distinta es que a los intérpretes pueda no satisfacernos, en diversa medida, la letra y el acabado final del sistema.

Nada descubro al señalar a la gestión tributaria como la actividad vertebral de la Administración Tributaria. La gestión de los tributos es lo que mejor define y justifica - también desde la óptica del deber de contribuir- la labor de la Administración Tributaria; no tanto la recaudación, pues la gestión de los tributos es un concepto y una actividad más amplios que su ingreso. Y esto vale tanto para la Administración Tributaria como para los ciudadanos pues lo importante es que cumplan las normas tributarias- con todas ellas- y no sólo pagar lo que deban.

La Ley General Tributaria (LA LEY 1914/2003) ofrece un sistema coherente y progresivo ante posibles incumplimientos de los deberes tributarios. En efecto, contempla un elenco de recargos cuya intensidad y cuantía se incrementan proporcionalmente conforme crece y se prolonga el eventual incumplimiento de deberes tributarios, y así es, mientras dicho cumplimiento se considere, podría decirse, menor, pues en otro caso, si se está ante un incumplimiento más grave, se hará precisa entonces la reacción punitiva - una sanción en sentido estricto- como ultima ratio tendente a preservar la gestión del tributo.

Centrándome ya en la cuestión litigiosa, recuerdo que conforme al art. 19 LGT, "(l)a obligación tributaria principal tiene por objeto el pago de la cuota tributaria", si bien, además de dicha obligación principal, concurren en efecto otras para el sujeto pasivo, como son las obligaciones tributarias formales que con carácter general contempla el art. 29 de la misma ley, y que son descritas como aquellas que, "sin tener carácter pecuniario, son impuestas por la normativa tributaria o aduanera a los obligados tributarios, deudores o no del tributo, y cuyo cumplimiento está relacionado con el desarrollo de actuaciones o procedimientos tributarios o aduaneros". Entre estas obligaciones formales se encuentra la de presentar declaraciones tributarias [apartado 2 c)], previendo el art. 27 determinado recargo caso de presentación extemporánea de la declaraciones que haya tenido lugar sin requerimiento previo.

La presentación de la declaración tributaria no es un mero formalismo vacío de contenido. Antes bien, es el mecanismo procedimental sobre el que orbita la gestión del tributo. Como alega la representación de la Generalitat Valenciana, sólo a través de la presentación de la declaración puede la Administración Tributaria controlar tanto la existencia del hecho imponible como el cumplimiento de la principal obligación tributaria en todos sus aspectos. Mal puede la Administración comprobar la causa de determinado ingreso dinerario si previamente no es informada, por el sujeto pasivo, de la existencia sobrevenida de un hecho imponible.

Repárese además que el art. 27 LGT está contemplando expresamente el recargo ante la extemporaneidad, no del ingreso de la deuda, sino de la declaración tributaria.

El TEAR centró su decisión en una interpretación sistemática con el art. 26 LGT, precepto que define el interés de demora, resaltando el TEAR el carácter indemnizatorio de dicho interés.

Dejando a un lado que el recargo litigioso no es el contemplado en el citado art. 26, y siendo innegable el componente igualmente reparador o indemnizatorio tanto del interés de demora como el del recargo del art. 27 LGT, conviene no olvidar que los recargos tributarios tienen asimismo "una función coercitiva, disuasoria o de estímulo semejante a la de las medidas coercitivas respecto al pago de la deuda tributaria, excluyendo, por otra parte, la aplicación de más severas medidas sancionadoras" y que suponen "un estímulo para el cumplimiento de las obligaciones tributarias o, lo que es lo mismo, una disuasión para el incumplimiento" (STC 276/2000, FJ 3), por lo que el referido razonamiento del TEAR no es de recibo, pues no trasciende del aspecto indemnizatorio de la cuestión y dado que no contempla otro más amplio, el relativo a la gestión tributaria, la cual precisa que las declaraciones tributarias se presenten por los obligados tributarios en tiempo y forma, pues otra cosa menoscaba los intereses generales, que es lo que trata de prevenir la advertencia del recargo del art. 27 LGT.

Declarar fuera de plazo es una incidencia rechazable jurídicamente, por mucho que el ingreso sea tempestivo. El deber ciudadano de contribuir es más que pagar, del mismo modo la gestión tributaria que incumbe a la Administración es bastante más que cobrar. Tampoco me parece coherente ni proporcionado con el sistema legal que la reacción ante estos incumplimientos de declarar tempestivamente sea "sancionar"; yo me pregunto...¿sancionar? ¿qué infracción típica?

Conforme al voto mayoritario, los obligados que hayan ingresado en plazo podrán declarar cuando lo consideren oportuno sin consecuencia negativa alguna; ellos, no la ley, determinarán el comienzo de la gestión del tributo. Pero esto es una consecuencia absurda que no asumo desde la letra y el sistema de la LGT.

En definitiva y en mi opinión, las alegaciones de la parte recurrente ofrecen una base atendible, por lo que deberíamos haber estimado su recurso contencioso-administrativo.

## CONSULTAS OL

## Entregas de inmuebles en ejecución de la garantía constituida sobre los mismos

(ART 4, 5, 20.UNO.20º, 20.DOS, 84.UNO.2º LEY 37/1992; ART 8 DEL RIVA; ART 1.911 DEL CC; ART 129 LEY HIPOTECARIA; LEY 7/2012, DE 29 DE OCTUBRE)

## Resumen

La Ley 7/2012 introduce tres nuevos supuestos de inversión del sujeto pasivo y no supone que toda ejecución hipotecaria resulte sujeta al IVA.

La transmisión resultará sujeta al IVA si es realizada por un sujeto pasivo de este impuesto en el marco de una actividad empresarial y profesional, conforme las reglas generales del impuesto (Art 4 y 5 LIVA).

Si, además, se trata de la transmisión de un terreno rústico resulta de aplicación la exención prevista en el art 20.uno.20º de LIVA, salvo que se aplique la renuncia a la exención en los términos previstos en el artículo 20.Dos de la citada Ley y el artículo 8 del RIVA.

En consecuencia, la Oficina debería comprobar, en primer lugar, si la operación debe tributar por IVA, de acuerdo con lo indicado.

Si, efectivamente, se comprueba que debe tributar por IVA, al tratarse de un supuesto de adjudicación de bienes en virtud de subasta judicial, el adjudicatario, siempre que tenga la condición de empresario o profesional, puede presentar, en nombre y por cuenta del sujeto pasivo, la declaración-liquidación correspondiente e ingresar el importe del Impuesto sobre el Valor Añadido resultante.

## Consulta planteada

Han presentado en nuestra oficina un Auto de adjudicación recaído en procedimiento de ejecución hipotecaria, ejecutando a una sociedad titular de olivares. Además, se produce una cesión del remate, en el mismo procedimiento, a favor de una sociedad limitada.

Se reconoce la existencia de sobrante que se destinará al pago de otra hipoteca posterior a favor del mismo ejecutante.

Posteriormente, por comparecencia ante el Secretario judicial, tiene lugar la cesión de remate.

Dicha operación se autoliquida como no sujeta al ITPAJD.

Se plantean las siguientes cuestiones:

- ❖ ¿La aprobación de la Ley 7/2012 supone que toda ejecución hipotecaria resulta sujeta al IVA?
- ❖ ¿Podría argumentarse que, al tratarse de una finca de olivares destinados a la producción de aceite, la transmisión se convierte en transmisión empresarial, con independencia de la naturaleza rústica de la finca?
- ❖ ¿Cuáles serían las actuaciones a realizar por parte de la oficina?

## Respuesta

La Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el

fraude, dio una nueva redacción al artículo 84.uno.2º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, en virtud de la cual se introducen tres nuevos supuestos de inversión del sujeto pasivo:

- ❖ Entregas de determinados inmuebles con renuncia a la exención.
- ❖ Entregas de inmuebles en ejecución de garantía y operaciones asimiladas a dichas ejecuciones.
- ❖ Determinadas ejecuciones de obras inmobiliarias.

Concretamente, el nuevo supuesto de inversión del sujeto pasivo relativo a las entregas de inmuebles en ejecuciones de garantías se recoge en el artículo 84 de la Ley 37/1992, de 27 de diciembre, del IVA, que reproducimos a continuación:

*Uno. Serán sujetos pasivos del Impuesto:*

*1.º Las personas físicas o jurídicas que tengan la condición de empresarios o profesionales y realicen las entregas de bienes o presten los servicios sujetos al Impuesto, salvo lo dispuesto en los números siguientes.*

*2.º Los empresarios o profesionales para quienes se realicen las operaciones sujetas al Impuesto en los supuestos que se indican a continuación:*

*(...)*

*e) Cuando se trate de las siguientes entregas de bienes inmuebles:*

- *Las entregas efectuadas como consecuencia de un proceso concursal.*
- *Las entregas exentas a que se refieren los apartados 20.º y 22.º del artículo 20. Uno en las que el sujeto pasivo hubiera renunciado a la exención.*
- *Las entregas efectuadas en ejecución de la garantía constituida sobre los bienes inmuebles, entendiéndose, asimismo, que se ejecuta la garantía cuando se transmite el inmueble a cambio de la extinción total o parcial de la deuda garantizada o de la obligación de extinguir la referida deuda por el adquirente.*

*(...)*”

Por otro lado, la Dirección General de Tributos ha analizado la inversión del sujeto pasivo en las entregas de inmuebles en ejecución de garantía y operaciones asimiladas a través, entre otras, de la consulta **VI416-13**.

Concretamente, en dicha consulta, la DGT distingue tres grupos de operaciones a las que resulta de aplicación la inversión del sujeto pasivo:

- 1º Entregas de inmuebles en ejecución de la garantía constituida sobre los mismos.
- 2º Entregas de inmuebles a cambio de la extinción total o parcial de la deuda garantizada.
- 3º Entregas de inmuebles a cambio de la obligación de extinguir la deuda garantizada.

Pasamos, a continuación, a referirnos al primer grupo al ser objeto de la consulta planteada por la oficina.

### Entregas de inmuebles en ejecución de la garantía constituida sobre los mismos.

Abarca las siguientes operaciones:

- 1º Transmisiones de inmuebles, sobre los que se ha constituido una garantía (real), llevadas a cabo en un proceso ejecutivo. Se trata de casos de incumplimiento de la obligación garantizada, en los que el acreedor puede proceder a la ejecución de la garantía bien a través de un proceso de ejecución especial o bien a través del proceso de ejecución común u ordinario.
- 2º Transmisiones de inmuebles, sobre los que se ha constituido una garantía real en el marco de un procedimiento ejecutivo extrajudicial. (artículo 129 de la Ley Hipotecaria).
- 3º Transmisiones de inmuebles embargados en un proceso ejecutivo, respecto de los cuáles se ha procedido a practicar anotación preventiva de embargo en el Registro de la Propiedad (artículo 1.911 del CC).

Concretamente, para que resulte de aplicación la inversión del sujeto pasivo la citada consulta exige, además de la genérica función de garantía que cumple todo bien que forma parte del patrimonio de un deudor, la existencia de una garantía específica que recaería sobre el citado bien: la anotación preventiva del embargo ordenado por el órgano judicial.

Es de destacar lo siguiente en relación con la referida anotación preventiva de embargo:

- ❖ Sólo se practica cuando lo solicite el ejecutante.
- ❖ Es una medida cautelar que tiene por objeto asegurar la efectividad del embargo, cumpliendo una función similar a la de una hipoteca constituida sobre el bien embargado.

En consecuencia, la nueva inversión del sujeto pasivo introducida por la Ley 7/2012, prevista para las entregas de inmuebles en ejecución de una garantía constituida sobre los mismos y operaciones asimiladas, sólo tiene lugar en operaciones efectuadas **entre empresarios y profesionales**, siempre que no resulten aplicables

los otros dos supuestos de inversión previstos para las entregas de inmuebles en el artículo 84.uno.2º.e) LIVA. Veamos, a continuación, cada una de las cuestiones concretas planteadas por la Oficina:

- ❖ *¿La aprobación de la Ley 7/2012 supone que toda ejecución hipotecaria resulta sujeta al IVA?*

La Ley 7/2012 introduce tres nuevos supuestos de inversión del sujeto pasivo y no supone que toda ejecución hipotecaria resulte sujeta al IVA.

- ❖ *¿Podría argumentarse que, al tratarse de una finca de olivares destinados a la producción de aceite, la transmisión se convierte en transmisión empresarial, con independencia de la naturaleza rústica de la finca?*

La transmisión resultará sujeta al IVA si es realizada por un sujeto pasivo de este impuesto en el marco de una actividad empresarial y profesional, conforme las reglas generales del impuesto (Art 4 y 5 LIVA).

Si, además, se trata de la transmisión de un terreno rústico resulta de aplicación la exención prevista en el art 20.uno.20º de LIVA, salvo que se aplique la renuncia a la exención en los términos previstos en el artículo 20.Dos de la citada Ley y 8 del RIVA.

- ❖ *¿Cuáles serían las actuaciones a realizar por parte de la oficina?*

La Oficina debería comprobar, en primer lugar, si la operación debe tributar por IVA, de acuerdo con lo indicado en el apartado anterior.

Si, efectivamente, se comprueba que debe tributar por IVA, al tratarse de un supuesto de adjudicación de bienes en virtud de subasta judicial, el adjudicatario, siempre que tenga la condición de empresario o profesional, puede presentar, en nombre y por cuenta del sujeto pasivo, la declaración-liquidación correspondiente e ingresar el importe del Impuesto sobre el Valor Añadido resultante.

El ejercicio de dicha facultad por parte del adjudicatario determina la obligación de presentar la auto-liquidación del Impuesto conforme al modelo aprobado por la Orden 3625/2003, de 23 de diciembre, correspondiente al modelo 309.

## Grupo de parentesco al que ha de adscribirse al cónyuge separado legalmente a los efectos previstos en el artículo 20 de la LISD

(ART 20.2.A) LISD, ART 81 A 85 CC)

### Resumen

El cónyuge separado legalmente ha de incluirse en dicho Grupo II y, consiguientemente, le son aplicables reducciones y bonificaciones autonómicas que presuponen la procedencia de dicho Grupo.

### Consulta planteada

La consulta versa sobre la aplicación de la reducción de parentesco, prevista en el artículo 20.2.a) de la Ley 29/1987, del ISD, para los casos en los que existe una separación matrimonial por Sentencia Judicial, pero no de divorcio, y uno de los cónyuges fallece adjudicándole bienes al otro.

### Respuesta

La consulta planteada ha sido resuelta por la Dirección General de Tributos del Ministerio de Economía y Hacienda, en su contestación vinculante a la consulta nº V2264-06, que reproducimos a continuación:

*“En relación con la cuestión planteada, este Centro Directivo, en el ámbito de sus competencias, informa lo siguiente:*

*De acuerdo con lo previsto en el artículo 20.2.a) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en las adquisiciones “mortis causa” y a diferencia de lo que sucede en las adquisiciones a título gratuito “inter vivos”, en las que no se aplica reducción alguna por vínculo parental entre donante y donatario, existen cuatro grupos por razón de parentesco, estando constituido el Grupo II por los descendientes y adoptados de veintiuno o más años, cónyuges, ascendientes y adoptantes. Para todos ellos, la legislación estatal fija en la actualidad, en defecto de normativa autonómica que la sustituya, un importe en la reducción de 15.956,67 euros.*

*Se plantea el escrito de consulta si el cónyuge separado legalmente ha de incluirse en dicho Grupo II y, consiguientemente, le son aplicables reducciones y bonificaciones autonómicas que presuponen la procedencia de dicho Grupo.*

*La respuesta ha de ser positiva y ello porque, tal y como señala el artículo 85 del Código Civil, sólo la muerte o declaración de fallecimiento de uno de los cónyuges así como el divorcio entre ambos son causas de disolución del matrimonio.*

*La separación entre los cónyuges tiene los supuestos, causas y consecuencias que establecen los artículos 81 al 84 del mismo cuerpo legal, pero no se produce ruptura del vínculo existente entre los cónyuges.*

*Siendo esto así y no estableciendo la norma antes citada distinción alguna sobre la condición o no de separados de los cónyuges, ha de entenderse que en ambos casos procede la inclusión en el Grupo II del artículo 20.2.a) de la Ley 29/1987”.*

## Base imponible en el ITPAJD de la disolución y liquidación de una sociedad

ART 25.4 LITPAJD; 105.1, 108.4 LGT

### Resumen

El principio tomado en consideración para la determinación de la base imponible de la disolución de sociedades, a semejanza de lo dispuesto para la disminución de capital, es el realista, recogiénose en la regulación contenida en el artículo 25.4 LITPAJD en los siguientes términos:

*“El valor real de los bienes y derechos entregados a los socios sin deducción de gastos y deudas”.*

Por tanto, el contribuyente tributa por el valor “aparente” de la cuota recibida, ya que sólo se considera el activo sin minorar las deudas.

En consecuencia, deberá girarse liquidación a cada uno de los socios por el valor bruto del porcentaje del bien inmueble adjudicado a cada uno de ellos, sin deducción, en su caso, de la deuda asumida ni de los gastos.

### Consulta planteada

Se consulta sobre cuál sería la base imponible en el ITPAJD correspondiente a la disolución de una sociedad.

### Respuesta

El principio tomado en consideración para la determinación de la base imponible de la disolución de sociedades, a semejanza de lo dispuesto para la disminución de capital, es el realista, recogiénose en la regulación contenida en el artículo 25.4 LITPAJD en los siguientes términos:

*“El valor real de los bienes y derechos entregados a los socios sin deducción de gastos y deudas”.*

Por tanto, el contribuyente tributa por el valor “aparente” de la cuota recibida, ya que sólo se considera el activo sin minorar las deudas.

En consecuencia, deberá girarse liquidación a cada uno de los socios por el valor bruto del porcentaje del bien inmueble adjudicado a cada uno de ellos, sin deducción, en su caso, de la deuda asumida ni de los gastos.

Por otro lado, el haber social resultante de la disolución se divide y se reparte entre los socios. Si las entregas no son dinerarias, pueden resultar sujetas al IVA y, si se trata de inmuebles, generalmente resultarán exentas al tratarse de una segunda o ulterior entrega la que hace la sociedad a los socios. No resultarán sujetas a la modalidad de TPO, ni las escrituras de disolución y extinción a la de AJD, por incompatibilidad con la de Operaciones Societarias.

Es conveniente recordar que no cabe exigir el impuesto sobre el haber líquido de la sociedad, en tanto en cuanto no se produzca una restitución efectiva a los socios.

En este sentido, baste recordar que el segundo párrafo del artículo 64.5 del RITPAJD establecía que:

*“en la disolución de sociedad, hasta que sean conocidos los bienes y derechos adjudicados a los socios, la liquidación a cargo de éstos se practicará con carácter provisional sobre la base del haber líquido de la sociedad”,* que fue anulado por la Sentencia del TS de 3 de noviembre de 1997.

Finalmente, respecto a si basta la declaración de no existir restitución alguna a los socios o si cabe la interpretación de las partidas de los balances, a los efectos de determinar dicha base imponible, debemos analizar la regulación de la prueba en el ámbito tributario.



En materia tributaria, la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, establece su particular normativa reguladora de la prueba en los artículos 100 a 108, dentro de la regulación de las normas comunes sobre actuaciones y procedimientos tributarios incluidos en el Título III «La aplicación de los tributos».

Concretamente, el artículo 105.1 LGT establece que:

*«En los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo»,*

Por tanto, dicho precepto obliga tanto y de igual modo al contribuyente como a la Administración, de manera que es a la Administración a la que corresponde probar «los hechos en que descansa la liquidación impugnada», «sin que pueda desplazarse la carga de la prueba al que niega tales hechos», «convirtiendo aquella en una probatio diabólica referida a hechos negativos» (Sentencia TS 18 de febrero de 2000) pero cuando la liquidación tributaria se funda en las actuaciones inspectoras practicadas, que constan debidamente documentadas, es al contribuyente a quien incumbe desvirtuar las conclusiones alcanzadas por la Administración.

En este sentido, se pronuncia el Tribunal Supremo en el recurso de casación para la unificación de doctrina núm. 370/2004, en su Fundamento de Derecho Cuarto:

*«en los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho (sea la Administración o los obligados tributarios) deberá probar los hechos constitutivos del mismo. Con ello, la LGT respeta el criterio general del Ordenamiento sobre la carga de la prueba, sin que el carácter imperativo de las normas procedimentales tributarias ni la presunción de legalidad y validez de los actos tributarios afecten al referido principio general.»*

En definitiva, en Derecho tributario la carga de la prueba tiene una referencia específica en el artículo 105 LGT que impone a cada parte la prueba del hecho constitutivo de su pretensión.

La jurisprudencia es abundantísima sobre la carga de la prueba en el procedimiento de gestión tributaria, amparándose en el principio general del artículo 105 LGT y entendiéndose que ello supone normalmente que la Administración ha de probar la existencia del hecho imponible y de los elementos que sirvan para cuantificarlos y el particular los hechos que le beneficien como los constitutivos de exenciones y beneficios fiscales, los no sujetos, etc.

Asimismo, el artículo 108.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, dispone lo siguiente:

*“Los datos y elementos de hecho consignados en las autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones y demás documentos presentados por los obligados tributarios se presumen ciertos para ellos y sólo podrán rectificarse por los mismos mediante prueba en contrario.”*

En consecuencia, en el caso planteado, es la Oficina, la que de acuerdo con lo previsto en el artículo 105.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, puede comprobar si existe o no restitución alguna a los socios, para lo cual podrá utilizar, entre otros medios, la interpretación de las partidas de los balances.

En definitiva, la Oficina consultante puede, amparándose en la normativa expuesta y aportando las pruebas que considere oportunas, probar que a la operación planteada le corresponde un régimen tributario diferente del aplicado por el sujeto pasivo, justificando que se han producido entregas anteriores a los socios de bienes del activo, con ánimo de eludir el impuesto.