

▶▶ NUEVO TIPO DE GRAVAMEN EN EL IVA

▶▶ EL IVA Y LAS OFICINAS LIQUIDADORAS. SUPUESTO PRÁCTICO

Emisión de factura.....	5
Rectificación de factura.....	6
Facturación a partir de abril de 2010.....	7
Facturación a partir de julio de 2010.....	7

▶▶ TRIBUNAL SUPREMO

DOCTRINA LEGAL. Exención no aplicable en régimen de separación de bienes.....	8
UNIFICACIÓN DE DOCTRINA. Interrupción de la Prescripción.....	11
UNIFICACIÓN DE DOCTRINA. Agrupación en Actuación Urbanística.....	15
CASACIÓN. Donaciones Onerosas.....	19

BREVE GUÍA DE USO

Para navegar a través de este documento puede pulsar sobre los títulos del sumario y dirigirse así a los artículos publicados. También puede usar los controles de Acrobat []. Mediante la lupa [] puede aumentar o disminuir la visualización. Si desea encajar la vista seleccione el párrafo deseado mediante la herramienta de selección [].

NUEVO TIPO DE GRAVAMEN EN EL IVA

Se recuerda la entrada en vigor el 1 de julio de 2010 del nuevo tipo de gravamen en el Impuesto sobre el Valor Añadido (18%), según lo dispuesto del artículo 79 de la Ley 26/2009 de 23 de diciembre de Presupuestos Generales del Estado, que modifica el artículo 90.1 de la Ley 37/1992 de 28 de diciembre, por su importancia para los Registradores tanto en su actividad registral, como por la prestación de servicios a las Comunidades Autónomas como titulares de las Oficinas Liquidadoras, según lo dispuesto en el artículo 4.dos.c) de la Ley 37/1992 de 28 diciembre introducido por el artículo 1 de la Ley 2/2010 de 1 de marzo, por la que se trasponen determinadas Directivas en el ámbito de la imposición indirecta y se modifica la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes para adaptarla a la normativa comunitaria.

Se transcriben los artículos citados:

❖ **Artículo 79 de la Ley 26/2009 de 23 de diciembre de Presupuestos Generales del Estado**

Con efectos desde el 1 de julio de 2010 y vigencia indefinida, se introducen las siguientes modificaciones en la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

- *Uno. Se modifica el apartado uno del artículo 90, que queda redactado de la siguiente forma:
«Uno. El Impuesto se exigirá al tipo del 18 por ciento, salvo lo dispuesto en el artículo siguiente.»
El resto del artículo queda con el mismo contenido.*
- *Dos. Se modifica el encabezado del apartado uno del artículo 91, que queda redactado de la siguiente forma:
«Uno. Se aplicará el tipo del 8 por ciento a las operaciones siguientes:»
El resto del apartado y artículo quedan con el mismo contenido.*
- *Tres. Se modifica el apartado cinco del artículo 130, que queda redactado de la siguiente forma:
«Cinco. La compensación a tanto alzado a que se refiere el apartado tres de este artículo será la cantidad resultante de aplicar, al precio de venta de los productos*

❖ **Artículo 1 de la Ley 2/2010 de 1 de marzo, por la que se trasponen determinadas Directivas en el ámbito de la imposición indirecta y se modifica la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes para adaptarla a la normativa comunitaria.**

Se aplica con carácter retroactivo desde 1 de enero de 2010.

- **Artículo primero.** *Modificación de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.
Se introducen las siguientes modificaciones en la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido:*
 - *Uno. Se añade una letra c) al apartado dos del artículo 4, con la siguiente redacción:
«c) Los servicios desarrollados por los Registradores de la Propiedad en su condición de liquidadores titulares de una Oficina Liquidadora de Distrito Hipotecario.»*
 - *Dos. Se añade un nuevo apartado Cuatro al artículo 5, con la siguiente redacción:
«Cuatro. A los solos efectos de lo dispuesto en los artículos 69, 70 y 72 de esta Ley, se reputarán empresarios o profesionales actuando como tales respecto de todos los servicios que les sean prestados:
1.º Quienes realicen actividades empresariales o profesionales simultáneamente con otras que no estén sujetas al Impuesto de acuerdo con lo dispuesto en el apartado Uno del artículo 4 de esta Ley.
2.º Las personas jurídicas que no actúen como empresarios o profesionales siempre que tengan asignado un número de identificación a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido suministrado por la Administración española.»*

SUPUESTO PRÁCTICO

La oficina Liquidadora X presta los servicios de gestión y liquidación de los Impuestos sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas y Actos Jurídicos Documentados y sobre Sucesiones y Donaciones a la Comunidad Autónoma Z emitiendo mensualmente la correspondiente factura por la prestación de los citados servicios por valor de 10.000 euros.

En el mes de enero de 2010 se giró una factura por importe de 10.000 euros por los servicios prestados en el mes de diciembre de 2009.

Y, en el mes de febrero de 2010, se giró una factura por los servicios prestados durante el mes de enero de 2010.

CUESTIONES

- ❖ **SUPUESTO A.-** ¿Es correcta la emisión de la factura que se giró en enero de 2010 sin IVA por los servicios prestados en 2009?
- ❖ **SUPUESTO B.-** Tras la aprobación de la *Ley 2/2010, de 1 de marzo, por la que se trasponen determinadas Directivas en el ámbito de la imposición indirecta y se modifica la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes para adaptarla a la normativa comunitaria*, ¿se ha de rectificar la factura emitida en febrero de 2010 por los servicios prestados en enero de 2010?
- ❖ **SUPUESTO C.-** ¿Cómo se ha de facturar a partir del mes de abril de 2010?
- ❖ **SUPUESTO D.-** A partir de julio de 2010, ¿qué tipo de IVA hemos de aplicar?

INTRODUCCIÓN

La Ley 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas¹, estableció en su artículo 19 que, en el caso de los tributos cedidos, cada Comunidad Autónoma asume la gestión, liquidación y recaudación de los tributos por delegación del Estado.

Dicha Ley, sustituida posteriormente por las Leyes 14/1996, de 30 de diciembre², y 21/2001, de 27 de diciembre³, cedió a las Comunidades Autónomas, expresamente, los impuestos sobre sucesiones y donaciones, transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados, y confirmó la competencia del Estado (artículos 11 y 12), así como la delegación en las Comunidades Autónomas de todo lo referente a su gestión y recaudación.

Así mismo, la Disposición Adicional segunda del Texto Refundido del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, y la Disposición Adicional segunda del Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo, permite a las Comunidades Autónomas encomendar funciones de gestión y liquidación del mencionado Impuesto a Oficinas Liquidadoras de Distrito Hipotecario a cargo de los Registradores de la Propiedad,

“Las Comunidades Autónomas que se hayan hecho cargo por delegación del Estado de la gestión y liquidación del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados podrán, dentro del marco de

1. Última modificación por la Ley Orgánica 3/2009, de 18 de diciembre

2. Derogada (vigente hasta el 1 de enero de 2002)

3. Derogada (vigente hasta el 1 de enero de 2009)

sus atribuciones, encomendar a las Oficinas de Distrito Hipotecario, a cargo de Registradores de la Propiedad, funciones de gestión y liquidación de este Impuesto.”

De igual forma, la Disposición Adicional Primera del Real Decreto 1.629/1991, de 8 de noviembre⁴, contiene análoga previsión respecto al Impuesto de Sucesiones y Donaciones,

“Las Comunidades Autónomas que se hayan hecho cargo por delegación del Estado de la gestión y liquidación del Impuesto General sobre las Sucesiones, podrán dentro del marco de sus atribuciones, encomendar a las oficinas liquidadoras de Partido a cargo de Registradores de la Propiedad funciones en la gestión y liquidación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones”.

En uso de dicha autorización, las distintas comunidades autónomas, a través de distintas disposiciones normativas, encomendaron a las Oficinas Liquidadoras de Distrito Hipotecario a cargo de los Registradores de la Propiedad las citadas funciones de gestión y liquidación y regularon las compensaciones y condiciones de desarrollo de las competencias delegadas.

Así, podemos citar, el **Decreto 106/1999, de 4 de mayo**, por el que se determinan competencias en materia de gestión y liquidación de los impuestos sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y sobre Sucesiones y Donaciones, así como las Oficinas Liquidadoras de Distrito Hipotecario en la CCAA de Andalucía, el **Decreto 81/1996, de 30 de mayo**, por el que se encomienda la gestión y liquidación de los Impuestos de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y de Sucesiones y Donaciones a las Oficinas Liquidadoras que se designan en la CCAA de Madrid, el **Decreto 4/2006, de 17 de enero**, por el que se atribuyen a los registradores y a las registradoras de la propiedad y mercantiles y de bienes muebles funciones en la gestión, liquidación y recaudación de determinados tributos cedidos a la Generalitat de Cataluña y se aprueba el régimen de creación, división y supresión de oficinas liquidadoras en la CCAA de Cataluña, etc...

Posteriormente, las distintas Consejerías autonómicas competentes en materia de Economía y Hacienda han celebrado diversos convenios con los Registradores de la Propiedad a cargo de Oficinas Liquidadoras en los distintos Distritos Hipotecarios, a fin de establecer los términos en que han de desarrollarse tales funciones liquidadoras y las cantidades a percibir como compensación por el desarrollo de dichas funciones, convenios que, a su vez, han sido desarrollado en muchas Comunidades Autónomas, mediante Ordenes departamentales.

Establecido el marco normativo en virtud del cual los Registradores de la Propiedad a través de las Oficinas Liquidadoras de Distrito Hipotecario pueden convenir con las distintas comunidades autónomas la gestión y liquidación de los citados impuestos, la cuestión se concreta en si la actividad de éstos, como liquidadores-recaudadores por encomienda de la Comunidad Autónoma, reúne los requisitos señalados en la normativa (profesionalidad, prestación a título oneroso y carácter no dependiente) para estar sujeto al IVA.

Dicha cuestión no ha resultado poco controvertida y ha tenido sus distintos pronunciamientos jurisprudenciales en el tiempo. Así, en sentencia de 8 de marzo de 1999, la Audiencia Nacional declaró que *los registradores-liquidadores debían ser considerados profesionales autónomos y que los servicios que prestasen, en dicha condición, a las Comunidades Autónomas estarían sujetos al IVA.*

Posteriormente, el Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, en sentencia de 8 de noviembre de 2001 declaró que *los servicios prestados por los registradores-liquidadores, consistentes en la liquidación y recaudación de los impuestos sobre sucesiones y sobre transmisiones patrimoniales, no estaban sujetos al IVA.*

En fecha posterior, la Administración General del Estado interpuso recurso de casación en interés de la Ley contra dicha sentencia del TSJ de Castilla y León, con el objeto de revisar la interpretación efectuada por un órgano jurisdiccional inferior relativa al Derecho estatal y fijar la doctrina legal del Tribunal Supremo. Ante dicho órgano jurisdiccional, el Abogado del Estado sostuvo que los servicios prestados por los registradores-liquidadores debían estar sujetos al IVA.

El Tribunal Supremo, en su sentencia de 12 de julio de 2003, confirmó la interpretación del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León e hizo suyo el razonamiento de éste, es decir, entendía que los servicios prestados por los registradores-liquidadores no se encontraban sujetos a IVA.

Posteriormente, en Sentencia de 3 de Julio de 2006, reiteró su criterio el Alto Tribunal, declarando la no sujeción al IVA de los servicios prestados por los Registradores de la Propiedad, en el ejercicio de sus funciones de Liquidadores de los tributos en los Distrito Hipotecarios, precisamente por la consideración de las oficinas liquidadoras como órganos administrativos de las Comunidades Autónomas.

4. Reitera la autorización ya prevista en el RD 422/1988 de 29 de abril, por el que se dictan normas provisionales para la Gestión y Liquidación del Impuesto sobre sucesiones y Donaciones.

En contra de lo dictado en ambas sentencias, el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, en sentencia de 12 de noviembre de 2009, consideró que *los servicios prestados a las Comunidades Autónomas por los registradores de la Propiedad, en su condición de titulares de una Oficina Liquidadora de Distrito Hipotecario, estaban sujetos al IVA.*

Así, la Ley 2/2010, de 1 de marzo, por la que se trasponen determinadas Directivas en el ámbito de la imposición indirecta y se modifica la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes para adaptarla a la normativa comunitaria⁵, en su artículo primero con arreglo al cual se modifica la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, añadiendo una letra c) al apartado dos del artículo 4, establece que:

“Se entenderán realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional... c) Los servicios desarrollados por los Registradores de la Propiedad en su condición de liquidadores titulares de una Oficina Liquidadora de Distrito Hipotecario.”

Del mismo modo se modifica en el artículo Segundo, de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canaria disponiendo la sujeción al IGIC, en Canarias, de

“c) Los servicios desarrollados por los Registradores de la Propiedad en su condición de liquidadores titulares de una Oficina Liquidadora de Distrito Hipotecario o de una Oficina Liquidadora Comarcal.”

La Disposición Final Cuarta de la citada norma establece que dichas disposiciones surtirán efectos desde el día 1 de enero de 2010.

Resumido el marco normativo y jurisprudencia, pasamos a dar respuestas concretas a situaciones actuales que se están planteando en las oficinas liquidadoras con motivo de este cambio normativo y de la modificación introducida por el art. 79 de la Ley 26/2009 de Presupuestos Generales del Estado en relación al tipo de gravamen del IVA.

RESOLUCIÓN

SUPUESTO A.- ¿ES CORRECTA LA EMISIÓN DE LA FACTURA QUE SE GIRÓ EN ENERO DE 2010 SIN IVA POR LOS SERVICIOS PRESTADOS EN 2009?

Como afirma la LGT, en su artículo 21.1, el devengo es el momento en que se entiende realizado el hecho imponible, en el supuesto que nos ocupa -la prestación del servicio- y, por tanto, nace la obligación tributaria principal.

El artículo 75.Uno.2º LIVA establece que *en las prestaciones de servicios, el IVA se devenga cuando se presten, ejecuten o efectúen las operaciones gravadas.*⁶

De la misma forma, el Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, y se modifica el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, determina en su artículo 9.2 que

“A los efectos de este reglamento, las operaciones se entenderán realizadas en la fecha en que se haya producido el devengo del impuesto correspondiente a las citadas operaciones.”

Por lo tanto, en el caso de los **servicios prestados por las oficinas liquidadoras de distrito hipotecario**, el IVA se devenga en el momento en que **se presten**, con independencia de la fecha de emisión de la factura que las documente.

Concluimos que, según lo expuesto con anterioridad, hasta el 1 de enero de 2010 (recordemos, fecha a partir de la cual surtió efectos la Ley 2/2010, de 1 de marzo, por la que se declara que, los servicios prestados por los Registradores de la Propiedad en su condición de liquidadores titulares de una Oficina Liquidadora de Distrito Hipotecario, están sujetos a IVA) los servicios prestados por los registradores-liquidadores no se encontraban sujetos a IVA, es decir, no concurren los elementos integrantes del hecho imponible, no pudiéndose gravar las citadas operaciones.

Por lo tanto, las facturas emitidas en el mes de enero de 2010 referente a los servicios prestados por las oficinas liquidadoras durante el ejercicio 2009, deberán girarse siempre sin IVA, con independencia que la fecha de emisión de la misma sea en enero de 2010.

5. BOE nº 53 publicado el 2 de marzo de 2010.

6. Redacción, con efectos desde 1 de enero de 2010, según Ley 2/2010 de 1 de marzo.

SUPUESTO B.- TRAS LA APROBACIÓN DE LA LEY 2/2010, DE 1 DE MARZO ¿SE HA DE RECTIFICAR LAS FACTURAS EMITIDAS EN FEBRERO Y MARZO DE 2010 POR LOS SERVICIOS PRESTADOS EN ENERO Y FEBRERO DE 2010 RESPECTIVAMENTE?

Como hemos apuntado, tras la aprobación de la Ley 2/2010, de 1 de marzo, se genera la necesidad de repercutir las cuotas correspondientes al IVA no repercutido correspondiente a los meses de enero y febrero de 2010, dado el carácter retroactivo que establece la citada Ley en cuanto a la reforma de la Ley del IVA, que opera desde el 1 de enero de 2010.

La Ley del IVA, en su artículo 89, recoge las normas mediante las cuales se ha de llevar a cabo la rectificación de la repercusión.

Dicha rectificación procede en los siguientes casos:

- Cuando se haya **determinado incorrectamente** su importe, por aplicación equivocada de una exención, por error en el cálculo de la base o del tipo de gravamen.
- Cuando se produzcan circunstancias que den lugar a la **modificación de la base imponible**.

La rectificación, según prevé el propio artículo 89.2⁷ de la Ley del IVA, puede llevarse a cabo aunque no se haya repercutido cuota alguna, siempre que se hubiese expedido reglamentariamente la factura o documento sustitutivo.

La rectificación, debe hacerse en el momento en que se conozca la incorrecta determinación de las cuotas o se produzcan las circunstancias que la motivan, siempre que no hayan transcurrido más de **cuatro años**, que se computan:

- Como regla general: desde el devengo de la operación.
- En el caso de modificación de la base imponible, desde que se produzcan las causas que la motiven.

Es importante distinguir las dos situaciones siguientes:

a) Si no se ha expedido factura, el plazo que juega es el de **un año** para repercutir, ya que en tal caso no estamos ante un supuesto de rectificación de la repercusión, sino ante la falta de repercusión (consulta de la DGT nº V0306-04 de 24 de noviembre, entre otras).

b) Si se ha expedido factura, pero no se ha repercutido cuota alguna o se ha repercutido una cuota incorrecta, el plazo es de **cuatro años** para practicar la repercusión correcta. Como afirma el TSJ de Andalucía (sentencia de 4 de mayo de 2001), cuando se emite factura, aunque no se repercute cuota alguna por considerar la operación exenta, procede la rectificación de las cuotas no repercutidas. Se trata de un supuesto de rectificación y no de repercusión.

Así mismo, el artículo 13 del Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, y se modifica el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido⁸, establece que la forma, por lo tanto, de llevar a cabo la rectificación es emitiendo nuevas facturas, en las que consten los datos de las facturas rectificadas y la rectificación efectuada. También se hará constar en el documento su condición de documento rectificativo y la descripción de la causa que motiva la rectificación.

No obstante, la propia Ley del IVA, en el artículo art. 89.Tres, prevé determinados **casos en los que no procede la rectificación**:

- Cuando la rectificación **no esté motivada por modificación de la base imponible**, implique **un aumento de las cuotas repercutidas** y los destinatarios de las operaciones **no actúen como empresarios o profesionales**.

En este sentido, la contestación de la DGT nº V1356-08 ha considerado que en el caso de **entes públicos** habrá que atender la condición con la que intervienen (empresarios o no).

- Tampoco procede la rectificación cuando sea la Administración tributaria la que ponga de manifiesto, a través de las correspondientes **liquidaciones**, cuotas impositivas devengadas y no repercutidas mayores que las declaradas por el sujeto pasivo y la conducta de éste sea constitutiva de **infracción** tributaria.

De este modo, las oficinas liquidadoras que hubiesen emitido las citadas facturas correspondientes a la prestación de servicios realizados durante el año 2010, y, al no incurrir en ninguno de los supuestos en que la normativa establece que no procede la rectificación de la incorrecta repercusión, se verán obligadas a rectificar las facturas emitidas.

7. Redacción según la Ley 53/2002, de 30 de diciembre

8. Redacción según Real Decreto 87/2005, de 31 de enero, por el que se modifican el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, el Reglamento de los Impuestos Especiales, aprobado por el Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio, y el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre

Ejemplo:

La oficina Liquidadora X presta los servicios de gestión y liquidación de los Impuestos sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas y Actos Jurídicos Documentados y sobre Sucesiones y Donaciones a la Comunidad Autónoma Z emitiendo en el mes de febrero de 2010 la correspondiente factura por la prestación de los citados servicios durante el mes de enero de 2010, por valor de 10.000 euros.

Oficina Liquidadora X

Nombre y apellidos del liquidador:

CIF:Domicilio:

Destinatario: Delegación de Economía y Hacienda de la Comunidad Autónoma de Z

CIF:

Domicilio:

Fecha de la factura:

Factura rectificativa nº 1

Concepto: Rectificación de la factura emitida el 2 febrero de 2010, con el número 13.

La rectificación efectuada consiste en aplicar el 16 por ciento del IVA a la base imponible, según establece la Ley 2/2010, de 1 de marzo, por la que se trasponen determinadas Directivas en el ámbito de la imposición indirecta y se modifica la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes para adaptarla a la normativa comunitaria.

Dicha Ley modificó el artículo 4.2 de la Ley del IVA, añadiendo un apartado c) con arreglo al cual *Se entenderán realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional... c) Los servicios desarrollados por los Registradores de la Propiedad en su condición de liquidadores titulares de una Oficina Liquidadora de Distrito Hipotecario*

Dicha Ley entró en vigor el día 2 de marzo aunque surte efectos desde el 1 de enero de 2010, de acuerdo con la Disposición Adicional Cuarta de la misma Ley.

IMPORTE BRUTO: 10.000 euros

BASE IMPONIBLE: 10.000 euros

% IVA (16) 1.600 euros

% IRPF (15) - 1.500 euros

TOTAL NETO: 10.100 euros

Importe neto factura nº 1 -8.500 euros

TOTAL PENDIENTE 1.600 euros

Fdo: EL LIQUIDADOR DE LA OFICINA LIQUIDADORA X

SUPUESTO C.- ¿CÓMO SE HA DE FACTURAR A PARTIR DEL MES DE ABRIL DE 2010?

Las facturas emitidas en el mes de abril correspondiente a los servicios prestados por las oficinas liquidadoras en el mes de marzo deberán repercutir el IVA correspondiente al tipo impositivo del 16%, toda vez que tenemos conocimiento de la reforma introducida por la Ley 2/2010.

SUPUESTO D.- ¿A PARTIR DE JULIO DE 2010 QUÉ TIPO DE IVA HEMOS DE APLICAR?

Las facturas emitidas a partir de 1 de julio de 2010 deberán repercutir el IVA del 18%. Parece recomendable que las facturas correspondientes a los servicios prestados con anterioridad a esa fecha sean emitidas antes del 1 de julio, dado el carácter de prestación de tracto sucesivo que tienen los servicios prestados por las Oficinas Liquidadoras a las Comunidades Autónomas.

DOCTRINA LEGAL. EXENCIÓN NO APLICABLE EN RÉGIMEN DE SEPARACIÓN DE BIENES

SENTENCIA DE 30 DE ABRIL DE 2010.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Se impugna en este recurso de casación en interés de la Ley la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, de fecha 26 de abril de 2007 (LA LEY 118941/2007), estimatoria del recurso contencioso-administrativo interpuesto contra Acuerdo del Tribunal Económico Administrativo Regional de Cataluña, que había, a su vez, desestimado la reclamación formulada en relación con la liquidación practicada por la Oficina de L'Hospitalet de Llobregat en concepto de Actos Jurídicos Documentados, como consecuencia de la escritura de capitulaciones matrimoniales y liquidación de comunidad conyugal otorgada el 15 de junio de 2001 por D. Aquilino y D^a Zulima, casados en régimen de separación de bienes, con adjudicación a favor de la esposa del inmueble que constituía la vivienda familiar del matrimonio, por separación matrimonial, a cambio de una compensación en metálico al marido, y el pago de la hipoteca pendiente por la esposa.

La sentencia, para llegar al pronunciamiento estimatorio mencionado, se basó, sustancialmente, en la aplicación al supuesto de la exención objetiva prevista en el artículo 45. I B) 3 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, habida cuenta que no cabía la limitación pretendida al régimen económico matrimonial de gananciales, porque como ya expresó la sentencia de 4 de abril de 2002 (LA LEY 66771/2002) no existe prohibición alguna, atendida la redacción del primer inciso del precepto, para aplicar el beneficio a todas las transmisiones operadas como consecuencia de situaciones de crisis matrimonial con independencia de cual haya sido su régimen económico matrimonial; porque una interpretación favorable a la exclusión, amén de no ser acorde con el sentido y el alcance de la norma, no sólo no contribuiría a la pacificación de la nueva situación personal y económica, sino que además ofrecería dudas de constitucionalidad por infracción de “los arts. 13 y 31.1 de la Constitución”, a falta de una justificación objetiva y razonable, y porque aunque la aplicación a un matrimonio de uno u otro régimen matrimonial es voluntaria no cabe duda del arraigo que tiene en cada Comunidad un régimen económico matrimonial concreto, lo que lleva a los contrayentes a aceptarlo, siendo comúnmente de aplicación el régimen supletorio.

Continúa recordando que dicha sentencia, también frente al argumento de que en régimen de separación de bienes no existe sino una comunidad ordinaria, considera que si bien en dicho régimen no hay propiamente una puesta en común de bienes, es obvio que se entremezclan las relaciones personales y económicas del matrimonio, pudiendo existir una comunicación entre las cargas y derechos propios de la relación matrimonial, exigiendo la disolución una liquidación.

SEGUNDO.- Frente a esta posición, la Generalidad de Cataluña, pretende que esta Sala modifique el criterio antes expuesto de la sentencia de instancia por ser la doctrina que sienta errónea y gravemente dañosa para el interés general.

Es errónea, a su juicio, porque en el régimen de separación de bienes no existe sociedad conyugal porque no hay puesta en común de bienes, ni tampoco una comunicación entre las cargas y los derechos propios de la relación matrimonial.

Agrega que, en el art. 45.I.B)3 del Real Decreto 1/1993 establece, en su último inciso, que se encuentran exentas”.... Las adjudicaciones que a su favor y en pago de las mismas se verifiquen a su disolución y las transmisiones que por tal causa se hagan a los cónyuges en pago de su haber de gananciales”, por lo que tan solo cabe aplicar la exención a los matrimonios constituidos en régimen económico matrimonial de gananciales, pero no a los que se regulen por la separación de bienes. Otra interpretación que considere

que el artículo 45.IB)3 se refiere a todos los matrimonios contradice las reglas de interpretación contenidas en el art. 3.1 del Código Civil, ya que no puede entenderse que donde el precepto se refiere a “sociedad conyugal”, que es uno de los efectos de ciertos regímenes económico matrimoniales, deba interpretarse “todo tipo de matrimonios”, pues eso es tanto como extender los efectos jurídicos previstos legalmente para un régimen económico matrimonial a otros para los que la Ley nada de ello prevé, no admitiéndose la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible o el de las exenciones o bonificaciones.

Por otra parte considera que la sentencia es gravemente dañosa para el interés general por encontrarnos ante una cuestión generalizable por cuanto el régimen de separación de bienes es el régimen ordinario en Cataluña y por ello los efectos jurídicos de la sentencia se multiplican, con posibilidad de repetición dañosa en el futuro.

TERCERO.- Tanto el Abogado del Estado como el Ministerio Fiscal se adhieren a la doctrina que pretende la parte recurrente.

Recuerda la representación estatal que el propio hecho de que el art. 32.3 del Reglamento del Impuesto conceda una exención adicional, circunscrita a la modalidad de transmisión patrimonial, para las adjudicaciones de bienes efecto de la disolución del matrimonio, sin restricción a la sociedad conyugal de gananciales, consecuencia necesaria de la adjudicación a uno de los cónyuges de la vivienda habitual del matrimonio, no viene sino a confirmar que la exención plena del artículo 45.I.3 de la Ley se ciñe a las adjudicaciones resultantes de la disolución de la sociedad de gananciales, sin que, por otra parte, ello resulte en modo alguno contrario al principio de igualdad, ni de capacidad económica, pues la propia diferencia sustancial existente entre los distintos regímenes económico-matrimoniales justifica la diferencia existente en el plano fiscal a la hora de su disolución, máxime cuando los sujetos pasivos pueden libremente optar entre uno y otro régimen económico-matrimonial en función de sus preferencias e intereses.

A su vez, el Fiscal mantiene que concurre el requisito del grave daño, entendido como posibilidad de repetición en el futuro de sentencias iguales, con el pernicioso efecto multiplicador, que se señala en el escrito del recurso, dada la distorsión que la generalización del fallo tendría en los tributos que percibe la Generalidad de Cataluña, por razón del pago del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, así como el relativo al carácter erróneo de la doctrina que sienta porque el art. 45. I.B) 3 al hablar de aportaciones a la sociedad conyugal y de transmisiones en su haber de ganancial, está pensando en un régimen económico matrimonial de comunidad de bienes como es la sociedad de gananciales del Código Civil, por lo que la exención del impuesto no puede operar en el régimen de separación donde no hay ni sociedad conyugal ni haber de gananciales.

CUARTO.- El art. 45.IB) 3 del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados dispone literalmente: **“Estarán exentas: Las aportaciones de bienes y derechos verificados por los cónyuges a la sociedad conyugal, las adjudicaciones que a su favor y en pago de las mismas se verifiquen a su disolución y las transmisiones que por tal causa se hagan a los cónyuges en pago de su haber de gananciales”**.

La exención incluye tres supuestos, aportaciones de los cónyuges a la sociedad conyugal, adjudicaciones de bienes que se hagan a los cónyuges en pago de las aportaciones que hicieron, y las transmisiones de bienes que se efectúen a cada uno en pago de su haber en los bienes gananciales.

En relación con el primer supuesto, esta Sala tuvo ocasión de pronunciarse en sentencia de 2 de octubre de 2001 (LA LEY 11/2002) rechazando que la exención establecida no resultase aplicable a las transmisiones de los bienes propios de los cónyuges a favor de la sociedad económica conyugal según la Sala toda aportación efectuada por los cónyuges al matrimonio goza de exención, aunque se efectúe una vez celebrado el mismo, siempre que se trate de verdaderos actos de aportación al régimen económico matrimonial.

Ahora nos encontramos con la interpretación del segundo supuesto, adjudicaciones de bienes que se hagan a los cónyuges en pago de aportaciones que hicieron a la sociedad conyugal, como consecuencia de la disolución.

El criterio de la Administración es que **dicha exención sólo afecta a las adjudicaciones que tienen lugar como consecuencia de la liquidación de la comunidad de gananciales, pero no de las comunidades de bienes de cónyuges en separación de bienes, ya que el precepto se refiere a la sociedad de gananciales**. Por el contrario, la sentencia de instancia entiende que la exención debe aplicarse, con independencia del régimen económico matrimonial existente, a adjudicaciones de todo tipo, como consecuencia de la separación personal de los cónyuges, que es lo que motiva la disolución de la comunidad de bienes existente entre ambos esposos.

QUINTO.- Conviene, ante todo, poner de relieve las diferencias existentes entre el régimen económico matrimonial de gananciales y el de separación de bienes.

La doctrina mayoritaria viene considerando que la sociedad de gananciales se trata de una comunidad en mano común, de origen germánico, en la que existe un patrimonio autónomo, separado y común, del que son titulares indistintamente ambos cónyuges sin que ninguno de ellos, constate el matrimonio, ostenten cuota alguna sobre los bienes y derechos que lo integran, ni puedan ejercitar individualmente derechos de propiedad, surgiendo sólo en el momento en que la comunidad se disuelve un derecho de crédito, el derecho a la cuota de liquidación.

Como se deduce de la lectura del art. 1344 del Código Civil «mediante la sociedad de gananciales se hacen comunes las ganancias o beneficios obtenidos indistintamente por cualquiera de ellos, que le serán atribuidos por mitad al disolverse».

La denominación de sociedad viene de la antigua redacción del art. 1395 del Código Civil que remitía con carácter supletorio a las reglas del contrato de sociedad para regir la sociedad de gananciales.

Por el contrario, el régimen económico matrimonial de separación de bienes tiene como nota esencial la inexistencia de una comunidad patrimonial por razón de matrimonio. En este régimen cada cónyuge retiene el dominio, administración y disfrute, tanto de los bienes que aporta como de los que adquiera por cualquier título durante el matrimonio, contribuyendo a las cargas comunes en la proporción convenida o en proporción a su haber, constituyendo la negación de toda asociación pecuniaria entre los esposos, siendo, pues, un régimen de independencia el que impera, bajo el cual cada uno conserva, no solamente la propiedad, sino también la administración y el goce de sus bienes.

Por tanto, la comunidad de bienes cuyos comuneros sean cónyuges en separación de bienes es ajena al régimen matrimonial y participa de la misma naturaleza que cualquier otra comunidad de bienes, en la que cada uno de los copropietarios ostenta un derecho de propiedad sobre la parte que le corresponde, pudiendo enajenarla, cederla o hipotecarla, a diferencia de las comunidades de mano común, sin que, por tanto, pueda hablarse de puesta en común de bienes en estos casos.

Por otra parte, no cabe olvidar que si bien uno de los efectos característicos de la división de la cosa común con relación a las personas de los condueños es la de entenderse, por ministerio de la ley, que cada uno de los partícipes en la cosa común ha poseído exclusivamente durante la indivisión la parte que al disolverse aquélla le correspondiere (art. 450 del Código Civil), precepto que da respuesta al problema de si la división de la cosa común tiene carácter declarativo o traslativo de la propiedad, en el supuesto de separación personal de los cónyuges, con régimen de separación de bienes cuando se adjudica a uno de los esposos una parte de la que no era titular de la comunidad no se produce una simple división de la cosa común de bienes, sino que pasa a ser titular de la totalidad del inmueble en lugar de la mitad indivisa.

SEXTO.- Esto sentado, de la mera lectura del precepto controvertido se deduce que la regla contenida en la exención se refiere a la sociedad conyugal, que es una figura propia del régimen económico matrimonial de gananciales, y que está relacionada con el patrimonio ganancial independiente de los patrimonios privativos de cada uno de los cónyuges y las compensaciones económicas entre los mismos, por lo que hay que entender que solo afecta a las aportaciones de bienes de los cónyuges a la sociedad de gananciales y a las adjudicaciones y transmisiones de bienes que se efectúen a consecuencia de la disolución de la sociedad de gananciales a favor de los cónyuges, sin que pueda aplicarse al régimen de separación de bienes porque en dicho régimen no existen bienes comunes.

Frente a lo anterior, no cabe alegar, por el fundamento de la exención, que no es otro que la protección a la familia, que la regla debe aplicarse también a supuestos relacionados con otros regímenes económico-matrimoniales, en concreto, a las adjudicaciones y transmisiones de bienes que se hagan como consecuencia de la liquidación proindivisa por la disolución del matrimonio, aún cuando fuera el régimen económico del mismo el de separación de bienes, pues en estos casos no deja de existir una liquidación, llegándose a un acuerdo para el reparto de los bienes entre ambos cónyuges, ya que ello supondría extender los efectos jurídicos previstos legalmente para un régimen económico matrimonial a otros para los que la ley nada de ello prevé, por lo que la disolución debe tratarse en estos casos en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados como cualquier otra comunidad de bienes, siendo de significar que por esta Sala, entre otras, en la sentencia de 28 de junio de 1999, ha considerado que la disolución de una comunidad de bienes mediante la adjudicación a los comuneros de bienes con un valor proporcional a sus respectivas participaciones en dicha comunidad no está sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, porque dicha operación tiene carácter particional y no dispositivo. Por otra parte, también niega la sujeción por la modalidad

de transmisiones patrimoniales en aquellos supuestos en los que la división de la cosa común resulta imposible por ser el bien indivisible o de división que reduce sustancialmente su valor y la totalidad del bien se adjudica a uno o varios comuneros con obligación de compensar al resto con metálico. Ahora bien todo lo anterior no excluye la modalidad gradual de los documentos notariales del Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados si concurren los requisitos que establece el art. 31.2 del Texto Refundido de 1992.

Por otra parte, parece apoyar la tesis que se mantiene lo previsto en el art. 32.3 del Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo, en cuanto establece que “Tampoco motivarán liquidación por la modalidad de «transmisiones patrimoniales onerosas» los excesos de adjudicación declarados que resulten de las adjudicaciones de bienes que sean efecto patrimonial de la disolución del matrimonio o del cambio de su régimen económico, cuando sean consecuencia necesaria de la adjudicación a uno de los cónyuges de la vivienda habitual del matrimonio”.

Finalmente, **tampoco cabe invocar la posible infracción del principio de igualdad que consagra el art. 14 de nuestra Constitución, de no aplicarse la exención por tener las consecuencias de disolución del régimen económico familiar la misma finalidad en el régimen de gananciales que en el de separación de bienes pues en éste la mayor fiscalidad que soportan dichos bienes proviene de la existencia de transmisión en la adjudicación de los mismos, transmisión inexistente en aquel, por lo que el trato diferenciado no radica en el régimen que regula el matrimonio, sino en la existencia o inexistencia de transmisión.**

SÉPTIMO.- Por lo expuesto, procede estimar el recurso interpuesto y fijar la doctrina propuesta por la recurrente, sin que proceda hacer imposición de costas.

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.

FALLAMOS

Que estimando el recurso de casación en interés de la ley formulado por la Generalidad de Cataluña contra la sentencia de esta Jurisdicción del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, de fecha 26 de abril de 2007, declaramos como doctrina legal que “En el supuesto de las adjudicaciones y transmisiones originadas por la disolución del matrimonio, y previsto en el artículo 45.I.B) 3 del Real Decreto Legislativo 1/1993, por el cual se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, la exención de tributos únicamente es aplicable a las disoluciones en que haya efectiva comunidad de bienes (sociedad conyugal); por tanto esta exención no es aplicable a los supuestos en que rija un régimen económico matrimonial de separación de bienes”, todo ello con respeto a la situación jurídica particular derivada de la sentencia recurrida y sin hacer expresa imposición de costas.

(...)

UNIFICACIÓN DE DOCTRINA. INTERRUPCIÓN DE LA PRESCRIPCIÓN

SENTENCIA DE 17 DE MARZO DE 2010

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Es objeto de esta casación para la unificación de doctrina la sentencia dictada por la Sala de lo Contencioso- Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, con sede en Sevilla, en virtud de la cual se desestimó el recurso interpuesto contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía desestimatoria de la reclamación presentada contra las liquidaciones que en concepto de sucesiones giró la Oficina Tributaria de Jerez de la Frontera, por importes de 2.702,27 € y 76.958.63 €.

El Tribunal de instancia basó su fallo en los siguientes fundamentos:

«En el supuesto que se enjuicia no puede estimarse la prescripción, pues fue interrumpida por los requerimientos de datos y documentos a efectos de liquidación del impuesto y acuerdo de comprobación de

valores, notificados el 5 de marzo, 30 de julio y 5 de noviembre de 1991 y con la presentación de escrituras públicas relativas a la herencia, registradas por la Oficina Gestora y efectuada el 3 de junio de 1996 y el 8 de julio de 1998, operaciones particionales de influencia indudable en la liquidación, por tanto desde la fecha inicial de realización del hecho imponible, el 17 de abril de 1988 hasta la fecha final de la notificación de las liquidaciones, la prescripción había sido interrumpida por los actos anteriormente mencionados, por lo que de conformidad con la Disposición final 4ª del RD 136/00 , al haberse interrumpido la prescripción recobra vigencia los plazos de la legislación vigente en el momento de la interrupción, de ahí que el plazo de prescripción sea de cinco años, como establecía la legislación vigente en dicho momento de interrupción y sin que en momento alguno como puede observarse haya transcurrido el período de 6 meses y cinco años para considerar la deuda prescrita. Por otra parte no es procedente las alegaciones de falta de notificación de actos administrativos a D. Valeriano , pues con independencia de que no se notificaran algunos actos personalmente, y por ende la notificación en un principio pudiese considerarse defectuosa, es lo cierto que con actos posteriores asumió el contenido de los actos no notificados en un principio, conforme a lo dispuesto en el art. 58.3 de la Ley 30/92 y 125 de la Ley General Tributaria, concretamente interpuso los recursos de reposición y conoció los actos que recurría, por lo que ahora en el presente recurso no puede alegarse el desconocimiento de los mencionados actos y menos alegar la prescripción que como se ha dicho no es procedente”.»

Los recurrentes consideran que la sentencia recurrida llega a pronunciamiento totalmente antagónico con las sentencias de contraste que presenta, al considerar ajustado a derecho entender interrumpida la prescripción por la presentación por un tercero -quien no consta autorizado por los herederos como representante o mandatario- de una escritura pública relativa a la herencia, registrada por la Oficina Gestora en Expedientes distintos.

Presenta como sentencias de contraste las siguientes:

- a) sentencia nº 99/2004 de 27 de febrero de 2004 dictada por la Sección Segunda de la SCA del TSJ de Castilla-León con sede en Burgos;
- b) sentencia nº 1671/2002 de 15 de noviembre de 2002 dictada por SCATSJ con sede en Valladolid;
- c) sentencia nº 248/2001 de 7 de febrero de 2001 dictada por la SCATSJ de Castilla-León con sede en Valladolid; y
- d) sentencia nº 1217/2001 de 20 de diciembre de 2001 dictada por la SCATSJ de Baleares.

SEGUNDO.- El artículo 96.3 de la Ley Jurisdiccional excluye del recurso de casación para la unificación de doctrina aquellos cuya cuantía no supere los tres millones de pesetas.

De acuerdo con este precepto debe excluirse del presente recurso el que corresponde a la liquidación del Impuesto de Sucesiones de doña Ana , pues la liquidación que a ella se refiere es de 2.702 € equivalente a 449.575 pesetas, sin que a efectos de cuantía pueda comunicarse a un acto la del acumulado al mismo, conforme establece el artículo 41.3 de la Ley Jurisdiccional .

TERCERO.- El artículo 96 de esta Ley exige que entre los supuestos contemplados en el caso enjuiciado y los que se contemplan en las sentencias de contraste exista identidad subjetiva, igual situación, y hechos, fundamentos y pretensiones sustancialmente iguales.

Pues bien, aunque no todas las sentencias presentadas como de contraste reúnan, en relación con el caso actual, las identidades expresadas, dos de ellas efectivamente las cumplen.

En efecto, la de 7 de febrero de 2001, de la SCA del TSJ de Castilla-León, con sede en Valladolid, cuya firmeza consta al final de su certificación, recoge un caso similar al presente del Impuesto de Sucesiones, (con la única variante intranscendente a los efectos que aquí interesan de que el notificado no es la madre viuda sino uno de los hermanos también heredero, junto al recurrente), y en ella se expresa, en relación con requerimiento a persona distinta de quien es sujeto pasivo:

«La defensa de la Administración demandada esgrime, al igual que la resolución del TEAR, como argumento el que el requerimiento efectuado al hermano del sujeto pasivo aquí recurrente el 4 de septiembre de 1.991 tendría virtualidad interruptiva de la prescripción, toda vez que en el impuesto de sucesiones, se dice, el hecho imponible debería considerarse que es la herencia, y todos los herederos serían deudores solidarios, con la consecuencia de que la notificación a uno de los herederos surtiría efectos para con todos los demás. Este argumento no puede prosperar. El hecho imponible del impuesto sobre sucesiones no es la herencia sino la adquisición hereditaria individualizada por cada adquirente. Así se deduce del artículo 18 del Texto Refundido aprobado por Decreto 1.018/1.967, de 6 de abril , en cuya virtud “están sujetas las adquisiciones por herencia o legado de bienes, derechos y acciones de cualquier naturaleza”. Por su parte, el artículo 21 del mismo texto normativo dispone que “estarán obligados al pago como contribuyentes en las

adquisiciones por herencia o legado los causahabientes cualesquiera que sean las estipulaciones en contrario que establezcan éstos o las disposiciones ordenadas por el testador”. No existe, pues, en este impuesto la solidaridad de deudores que se predica, pues cada cual es sujeto pasivo por el valor de los bienes y derechos que adquiere. La interrupción de la prescripción que se pretende necesita requerimiento formal al sujeto pasivo, ex artículo 66 L.G.T., luego no tiene virtualidad interruptiva el requerimiento a quien no es sujeto pasivo, ni tiene la condición de representante de éste ex artículos 43 y 44 L.G.T.. El procedimiento administrativo, para estar válidamente constituido, requiere de la notificación personal a cuantos sean interesados o a sus representantes debidamente autorizados, lo que no se ha acreditado en este caso, por lo que la liquidación practicada lo ha sido mediando prescripción, razones todas conducentes a la estimación de la pretensión deducida en este recurso”.»

Por su parte la de 20 de diciembre de 2001, de la SCA del TSJ de Baleares, cuya firmeza también consta por diligencia al encabezado de la certificación, en relación con la presentación por persona distinta al sujeto pasivo sin representación o mandato se expresó:

«Planteada así la presente cuestión litigiosa, para resolver la misma, es preciso partir de la doctrina sentada al respecto por el Tribunal Supremo, entre otras en las sentencias de 7 de mayo de 1.994 y 2 de febrero de 2.000, en las que, además de otros más amplios razonamientos a los que procede hacer remisión, como síntesis se dice lo siguiente:

“Sin que sea confundida la condición de estricto mandatario o representante con la de “presentador”, que, a modo de nuncio o mensajero, ejecuta un mero encargo fáctico (que debería estar carente, en principio de todo contenido representativo), la Ley puede atribuir, en consecuencia, ciertos efectos, por vía de presunción de la representación, a quien realiza la presentación del documento, así los arts, 36.2 de la Ley 29/87, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y 59.2 del Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados de 1.980, antes y después de la redacción dada por la Ley 29/1991, de 16 de diciembre. Pero aun en estos casos, debe distinguirse entre la mera ejecución del encargo de presentación, sin función representativa alguna, y la auténtica representación que se presume por la Ley, “ex factis”, del hecho de declararse el tercero presentador del documento. Por tanto, y “a sensu contrario”, siguiendo la tesis que hemos sentado con carácter general, si la declaración tributaria es presentada por un tercero, sin apoderamiento expreso, después del plazo reglamentariamente fijado para hacerlo en cada clase de impuesto, y en consecuencia, a tenor del artículo 65, segundo párrafo, punto a), antes citado, de la LGT, (versión de la ley 10/1985, de 26 de abril), con posterioridad, también, al comienzo del cómputo de la prescripción, o sea después del “dies a quo” del lapso temporal prescriptivo, esa actuación de tercero por las posibles consecuencias negativas que puede tener para el obligado tributario, no puede conceptuarse, ya, según el criterio general, como un “acto de mero trámite”, y no puede presumirse, por tanto, que, para su materialización, se tenga concedida (o se haya tenido concedida), indefectiblemente la oportuna y precisa representación”.»

De acuerdo con esta doctrina, teniendo en cuenta el resultado de la prueba testifical practicada en donde se pone de relieve que el presentador de la escritura de aceptación de la herencia, en fecha 13 de junio de 1.994, no era mandatario de los herederos, dicha presentación no puede considerarse un acto del sujeto pasivo, al practicarse sin su representación, y en consecuencia, no puede darse a dicha actuación la virtualidad interruptiva que le atribuye la Administración demandada, lo que comporta la estimación del recurso y la declaración de nulidad de los actos impugnados”.»

Cumplido, por tanto, el presupuesto de admisibilidad, debe ahora determinarse cual es la doctrina correcta, y en este sentido hay que inclinarse por la recogida en las sentencia de contraste examinadas, que son trasunto de las sentencias de esta Sala que en ellas se citan, y que ha sido corroborada por la reciente sentencia de 4 de marzo de 2010, en la que se expresa:

«Pues bien, para dar respuesta al motivo debemos partir de que en el expediente administrativo figura, efectivamente, una comunicación firmada por el Liquidador del Impuesto con fecha 24 de abril de 1998 (n.º de salida de la Consejería de Hacienda 000141) y dirigida a D. Modesto en la que con referencia a la declaración presentada en 28 de marzo de 1995, se recababa “aportar N.º D.N.I. de D.ª Camino, D.ª Coral y D.ª Estrella”. A ello debe añadirse que expuesto el contenido del requerimiento en el escrito de demanda y en el de interposición del recurso de casación, ni el Abogado del Estado ni la Letrada de la Comunidad Autónoma han hecho oposición a ello en sus respectivos escritos de contestación a la demanda o de oposición al recurso, así como que la sentencia hace referencia sin mayor concreción, a un requerimiento al actor.

Por todo ello, debemos aceptar la versión del recurrente acerca del contenido del requerimiento, referido tan solo a la facilitación de los DNI de sus hermanas D^a Camino , D^a Coral y D^a Estrella .

Sentada estas premisa, la Sala anticipa su criterio en orden a estimar el motivo.

En efecto, el Impuesto de Sucesiones es de “naturaleza directa y subjetiva (que) grava, los incrementos patrimoniales obtenidos a título lucrativo por personas físicas, en los términos previstos en la presente Ley” (artículo 1 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre).

Por otra parte, el hecho imponible no es referido por la ley a la adquisición hereditaria en su conjunto, sino de forma individual para cada uno de los herederos o legatarios, de tal forma que, como dice el artículo 3.1.a) de la Ley 29/1987 está constituido, en lo que aquí interesa, por “la adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio”, lo que conduce a declarar que son obligados a título de contribuyentes “los causahabientes” (artículo 5 .a) y a que se configure la base imponible en torno al “valor neto de la adquisición individual de cada causahabiente...”, a lo que ha de añadirse que el importe de la reducción en aquella para obtener la base liquidable es diferente según el parentesco del adquirente con el causante (artículo 20 de la Ley 29/1987), factor éste que también juega junto al patrimonio preexistente del obligado tributario a la hora de determinar la cuota tributaria, ex artículo 22 de la misma Ley .

Por otro lado, los sujetos pasivos vienen obligados a presentar una declaración tributaria comprensiva de los hechos imponibles (artículo 31 de la Ley), desarrollándose el contenido de dicha declaración en el artículo 66 del Reglamento, aprobado por Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre , siempre con exclusiva contemplación de “transmitente y adquirente”, sin perjuicio de que se acompañe el título hereditario o, de no existir, una relación de herederos presuntos.

*Por ello, y no mediando ninguna otra relación, **no podemos dar valor interruptivo de la prescripción a un requerimiento de información que, aún realizado a uno de los herederos, en este caso el recurrente, afectaba a otros diferentes y, por tanto, también a hechos imponibles distintos, debiendo señalarse en este punto que el artículo 66.1.a) de la Ley General Tributaria de 1963 exige que la acción administrativa de efecto interruptivo se produzca con conocimiento del sujeto pasivo, sino que esté dirigida al “reconocimiento, regulación, inspección, aseguramiento, comprobación, liquidación y recaudación del impuesto devengado por cada hecho imponible”.***

No existiendo controversia respecto el “dies a quo” -fecha de fallecimiento del causante (17 de abril de 1988) -, el momento de prescripción tiene lugar por el transcurso de cinco años, más el plazo de seis meses que tiene la Administración para notificar la deuda tributaria, con lo que rebasado éste la prescripción para efectuar dicha notificación se ha producido conforme al artículo 64 LGT , sin que ese plazo se haya interrumpido por alguna de las causas que prevé su artículo 66 , ya que no puede darse ese efecto interruptivo a las notificaciones y requerimientos efectuados a la madre del Sr. Valeriano , ni por el hecho de que se haya presentado las escrituras públicas referentes a la herencia por una tercera persona, pues aunque en ellas conste la intervención de dicho Señor, esto no presupone que haya sido notificado del procedimiento liquidatorio, y tampoco puede considerarse enervada la prescripción ya producida por el hecho de que, como señala la sentencia recurrida, por actos posteriores se asumiera por el recurrente el contenido de los actos notificados a otras personas, pues precisamente en esos actos suyos, a los que la Sala de instancia se refiere, son los actos de impugnación de la liquidación, y en ellos ya se denuncia la existencia de prescripción.

CUARTO.- En atención a los razonamientos expuestos, procede inadmitir el recurso de casación interpuesto por doña Ana por razón de la cuantía, y estimar el recurso de casación para la unificación de doctrina interpuesto por don Valeriano y, por lo tanto, estimar en parte el recurso contencioso-administrativo instado por el recurrente ante la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, sede en Sevilla. Sin expresa condena en las costas de esta casación, debiendo cada parte satisfacer las suyas en cuanto a las de la instancia.

En atención a todo lo expuesto, en nombre de Su Majestad EL REY,

FALLAMOS

PRIMERO.- Que declaramos la INADMISIBILIDAD y, por lo tanto, INADMITIMOS el presente recurso de casación para la unificación de doctrina nº 114/2005, interpuesto por doña Ana , contra la sentencia dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, sede en Sevilla, en fecha 9 de septiembre de 2004, recaída en el recurso nº 77/2003, por razón de la cuantía.

SEGUNDO.- Que declaramos haber lugar y, por lo tanto, ESTIMAMOS el presente recurso de casación para la unificación de doctrina nº 114/2005, interpuesto por Don Valeriano contra la sentencia dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, sede en Sevilla, en fecha 9 de septiembre de 2004, sentencia que revocamos, y debemos ESTIMAR EN PARTE el recurso contencioso administrativo nº 77/2003, declarando la nulidad por su disconformidad a Derecho de los actos recurridos relativos a la liquidación por el Impuesto de Sucesiones de Don Valeriano, desestimándolo en el resto.
(...)

UNIFICACIÓN DE DOCTRINA. AGRUPACIÓN EN ACTUACIÓN URBANÍSTICA

SENTENCIA DE 12 DE MAYO DE 2010

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Es objeto de esta casación para la unificación de doctrina la sentencia dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Galicia, en virtud de la cual se desestimó el recurso interpuesto por la JUNTA DE COMPENSACIÓN POLIGONO II DE HACIADAMA contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Galicia que desestimó la reclamación contra el acuerdo de la Delegación en La Coruña de la Consejería de Economía y Hacienda relativo a la liquidación por Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados por cuantía de 5.826.793 pesetas incluido intereses de demora, dimanante de la escritura pública otorgada el 10 de diciembre de 1993 por la que se procede a la agrupación de fincas antiguas de la Unidad de Actuación nº 66 y subsiguiente división parcelaria y ordenación del Plan General de Ordenación Urbana y Estudio de Detalle de la Unidad de Actuación de Culleredo.

El Tribunal de instancia basó su fallo en los siguientes fundamentos:

«Es evidente que de conformidad con el art. 45 I.B.I. del TR DEL ITP y AJD del R.D. 1/93, de 24 de septiembre, procede la exención tributaria para todos los propietarios que transmitan sus terrenos a la Junta de Compensación y una vez que realizada la parcelación, recibirán de la misma las parcelas existentes en proporción a los terrenos aportados, puesto que la Junta de Compensación no adquieren la propiedad de los terrenos ya que son meros mandatarios o fiduciarios, quedando siempre condicionada la exención al cumplimiento de los requisitos urbanísticos.

[...] De todo ello se deduce del conjunto de pruebas aportadas en autos que los terrenos no eran de un propietario único como recoge la Sentencia del T.S. de 17 de febrero de 1992, aludida por el demandante, sino que había varios comuneros y por lo tanto no puede extenderse el beneficio fiscal a las demás operaciones complementarias documentales para llevar a efectos la ejecución del Plan Urbanístico, ya que han de ser calificadas como operación distintas y diferentes, pues una cosa es la transmisión de terrenos y su aportación y otra la fundamentación del I.A.J.D., respecto a unos hechos imponderables que aunque parcialmente relacionados no tienen nada que ver con el beneficio fiscal que se atribuye a los propietarios para la aportación de unos terrenos, distinto es el caso de que fuera un propietario único de los mismos que entonces sí cabría la exención o privilegio fiscal que reclama el demandante todo ello dada una interpretación restringida de los beneficios o privilegios fiscales como se deduce del art. 23.3 de la LGT.»

Contra esta sentencia se ha interpuesto la presente casación, que desde un primer punto de vista formal hay que declarar admisible, puesto que, pese a lo invocado por la representación de la Xunta de Galicia, la norma que se configura como infringida en el escrito de interposición es el artículo 45.I.B.7 del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de diciembre, por el que se aprueba el Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, cuya interpretación, además ha sido determinante del fallo.

SEGUNDO.- En el recurso de casación para la unificación de doctrina es preciso que, conforme al artículo 96 de la Ley Jurisdiccional, entre el caso examinado por el Tribunal de instancia y los contemplados en las

sentencias de contraste se den las identidades respecto a litigantes, hechos, fundamentos y pretensiones, y, en segundo término, que pese a esa identidad se llegue a pronunciamientos diferentes.

En el presente caso el acto recurrido traía causa de la autoliquidación del Impuesto de Actos Jurídicos Documentados que la Junta de Compensación del Polígono II de Haciadama presentó como exenta de la escritura de protocolización del Proyecto de Compensación de dicha Junta, y en la que, entre otros actos, se procedió a la agrupación de fincas antiguas y la finca matriz, se divide conforme a la parcelación y ordenación que resulta del PGOU y del Estudio de Detalle de la Unidad de Actuación, dando lugar a manzanas edificables y superficies de cesión al Ayuntamiento.

Partiendo de este dato, procede examinar a continuación si se dan las identidades a que anteriormente se hizo referencia y si se llega a pronunciamientos contradictorios.

- I. Por lo que respecta a la sentencia del Tribunal Supremo de 17 de febrero de 1992, la identidad no se produce, puesto que en el caso que se contempla en ella no existía Junta de Compensación, al ser las fincas ordenadas de un propietario único, lo que comporta un tratamiento diferente en el Reglamento de Gestión Urbanística (art. 173), refiriéndose la sentencia a operaciones de división y declaración de urbanización, excluyendo de la exención a la primera, al decir en su fundamento jurídico tercero “in fine”, *“Pues bien, ni la división de la finca que hemos denominado A), para separar la parte expropiada de la Asociación y la que dicha Asociación aún conserva en su patrimonio, ni la agrupación de esa finca -llámese finca matriz o finca resultante- con otra, también propiedad de la Asociación, pueden ser calificadas como transmisiones por aportación de fincas a una Junta de Compensación, ni transmisión por la Junta en pago de fincas anteriormente aportadas, sino operaciones total y absolutamente distintas y que, por lo tanto, no pueden disfrutar de los mismos beneficios concedidos para estas transmisiones, que no son consideradas transmisiones a efectos fiscales”*.

Se trata, por tanto, de caso en que falta la total identidad con el que aquí se enjuicia, y que además no contradice la doctrina sustentada en la sentencia recurrida del carácter restrictivo de la exención a determinadas operaciones de transmisión, a las que, sin embargo, pueden asimilarse algunas de las que en aquel caso fueron realizadas, y que no son las que ahora se contemplan.

- II. La sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de La Rioja de 23 de julio de 1998 tampoco presenta todas las identidades con la que aquí se examina, puesto que, además de no existir Junta de Compensación, en la escritura pública que allí se otorgó se llevan a cabo operaciones de segregación, compensación, reparcelación y adjudicación de parcelas, muchas de las cuales están comprendidas en el tenor literal del artículo 45.I.B) 7 que regula la exención.
- III. La sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Canarias con sede en Santa Cruz de Tenerife, de 1 de septiembre de 1998 también presenta, respecto de la aquí enjuiciada, la particularidad de que los terrenos eran de un propietario único, por lo que no se constituyó Junta de Compensación, y además examina la aplicación de la exención prevista en el párrafo segundo relativa a los actos y contratos a que dé lugar la reparcelación, no, como aquí ocurre, que se está en el supuesto del sistema de compensación.
- IV. Las similitudes requeridas por el artículo 96 de la Ley Jurisdiccional si se producen respecto de las sentencias de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Valencia de 21 de diciembre de 2002 y de la Audiencia Nacional de 29 de septiembre de 2000, pues en ambas se incluyen en la exención operaciones de agrupación de fincas en el procedimiento de ejecución por el sistema de compensación. En ellas se llega a la conclusión de que la exención le es aplicable, al tratarse de operaciones que son necesarias para llevar a cabo la ejecución del sistema.

La sentencia de la Audiencia Nacional señala al respecto que:

«El sistema de actuación por compensación, mediante ejecución de los polígonos o unidades integrantes del plan urbanístico, se encontraba regulado por la Ley del suelo de 1976 (arts.126 a 130) y, en líneas generales, consiste en que los propietarios aportan los terrenos, realizan a su costa la urbanización en los términos y condiciones determinados en el plan y se constituyen en junta, que actúa como fiduciaria de los mismos hasta completar la urbanización del polígono o unidad de actuación y, en su caso, la edificación de los solares resultantes (art. 130 de la Ley del Suelo); ahora bien, entre la aportación inicial de los terrenos a la junta por parte de los propietarios, hasta la adjudicación de los solares a cada uno en proporción de lo aportado, es necesario realizar una serie de operaciones que no tiene sentido que sean contempladas aisladamente, sino que han de ser consideradas en el conjunto de esta forma de ejecución del plan, por lo que sería absurdo declarar exenta del impuesto la operación inicial, consistente en la aportación de los terrenos, y la final de adjudicación

de los solares y someter a gravamen las operaciones intermedias, como las segregaciones y agrupaciones de parcelas, que son necesarias para llevar a efecto la ejecución del planeamiento, del que constituyen una fase intermedia, y no pueden ser apreciadas de manera autónoma; ello sería contrario no sólo a la finalidad de la exención, como pueda ser la de facilitar esta forma de actuación legalmente prevista en la que los particulares realizan a su costa la urbanización, sino también a la naturaleza del Impuesto, ya que propiamente no existe transmisión alguna cuando los mismos propietarios de los terrenos reciben de la junta, una vez finalizada la urbanización, algo de lo que ya antes eran dueños y en la misma proporción, en lo que a su valor se refiere, aunque para ello sea legalmente necesario la constitución de un órgano, -la junta de compensación-, que actúa como fiduciario de todos ellos y que tiene pleno poder dispositivo sobre las fincas, que siguen perteneciendo a sus propietarios, criterio éste que es el que se mantiene en la sentencia del Tribunal Supremo de 17 de Febrero de 1992 “.»

La del Tribunal Superior de Justicia de Valencia indica que:

«Pues bien, es evidente que en el presente caso el motivo por el que “Residencial Valencia, S.A.” otorga la escritura pública en fecha 20 de abril de 1995 fue debido a que la agrupación era un acto necesario para adecuar la realidad al estudio de detalle aprobado por el Ayuntamiento de Valencia en sesión de 21 de octubre de 1994 y que la primera finca descrita de las que fueron objeto de agrupación, se forma como consecuencia del Proyecto de Compensación formalizado por Valencia Residencial, S.A., como propietaria de los terrenos afectados por la Unidad de Actuación “D” del Plan Parcial 4-bis de Valencia, siendo la segunda y tercera fincas descritas formadas por la modificación del Proyecto de Compensación de la Unidad de Actuación A del Plan Especial de Reforma Interior del Plan Parcial número 4-bis de Valencia. En consecuencia, al devenir la agrupación en acto obligatorio impuesto por razones urbanísticas, debe considerarse exento del ITPAJD en virtud del artículo 130 del Reglamento de Gestión Urbanística, aprobado por RD 3288/78 de 25 de agosto, circunstancia que no se discute por las codemandadas, si bien entienden que la exención por Impuesto de Transmisiones no tiene porque afectar al de Actos Jurídicos Documentados, pues se dan los requisitos del artículo 31.2, de la Ley reguladora del este impuesto”.»

Procede, en consecuencia determinar cual es la doctrina correcta, si la recogida en la sentencia ahora recurrida o las de contraste que establecen la contraria.

TERCERO.- La normativa aplicable a tener en cuenta es la siguiente:

El artículo 45.I del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1993, se 24 de septiembre, a cuyo tenor:

«b) Estarán exentas: (...)

7. Las transmisiones de terrenos que se realicen como consecuencia de la aportación a las Juntas de Compensación por los propietarios de la unidad de ejecución y las adjudicaciones de solares que se efectúen a los propietarios citados, por las propias Juntas, en proporción a los terrenos incorporados.

Los mismos actos y contratos a que dé lugar la reparcelación en las condiciones señaladas en el párrafo anterior. Esta exención estará condicionada al cumplimiento de todos los requisitos urbanísticos”.

El artículo 159.4º del Real Decreto Legislativo 1/1992, de 26 de junio, por el que se aprueba el Texto refundido de la Ley sobre el Régimen del Suelo y Ordenación Urbana, declarado vigente por la Disposición Derogatoria Única. 1 de la Ley 6/1988, de 13 de abril, sobre el Régimen del Suelo y Valoraciones, según el cual:

“Las transmisiones de terrenos que se realicen como consecuencia de la constitución de la Junta de Compensación por aportación de los propietarios de la unidad de ejecución, en el caso de que así lo dispusieran los Estatutos, o en virtud de expropiación forzosa, y las adjudicaciones de solares que se efectúen a favor de los propietarios miembros de dichas Juntas y en proporción a los terrenos incorporados por aquéllos, estarán exentas, con carácter permanente, si cumplen todos los requisitos urbanísticos, del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, y no tendrán la consideración de transmisiones de dominio a los efectos de la exacción del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.

Cuando el valor de los solares adjudicados a un propietario exceda del que proporcionalmente corresponda a los terrenos aportados por el mismo, se girarán las liquidaciones procedentes en cuanto al exceso “.

En el ámbito territorial de la Comunidad Autónoma de Galicia, el art. 158.4º de la Ley 9/2002, de 30 de diciembre, de Ordenación Urbanística y Protección del Medio Rural de Galicia, en cuanto dispone:

“A las transmisiones de terrenos que se realicen como consecuencia de la constitución de la junta de compensación por aportación de los propietarios del polígono, en caso de que así lo dispusieran los estatutos, y a las adjudicaciones de solares que se realicen a favor de los propietarios en proporción a los terrenos incorporados

por aquéllos se les aplicarán las exenciones tributarias que establece la legislación estatal o autonómica correspondiente, en especial, las previstas en el artículo 159.4 del Real Decreto Legislativo 1/1992, de 26 de junio “.

El art. 171 del Real Decreto 3288/1978, de 25 de agosto , por el que se aprueba el Reglamento de Gestión Urbanística, que dice:

“Las transmisiones de terrenos que se realicen como consecuencia de la constitución de la Junta de Compensación por aportación de los propietarios del polígono o unidad de actuación, en el caso de que así lo dispusieran los estatutos o en virtud de expropiación forzosa, y las adjudicaciones de solares que se efectúen a favor de los propietarios miembros de dichas Juntas y en proporción a los terrenos incorporados por aquéllos estarán exentas, con carácter permanente, del Impuesto General sobre Transmisiones Patrimoniales y del de Actos Jurídicos Documentados, y no tendrán la consideración de transmisiones de dominio a los efectos de exacción del arbitrio sobre el incremento del valor de los terrenos.

Cuando el valor de los solares adjudicados a un propietario exceda del que proporcionalmente corresponda a los terrenos aportados por el mismo, se girarán las liquidaciones procedentes en cuanto al exceso “.»

Como acertadamente señala el Abogado del Estado, **en la actuación urbanística por el sistema de compensación existen tres tipos de operaciones: la primera de aportación por los particulares a la Junta de Compensación de los terrenos de su propiedad, la segunda consistente en la agregación, segregación y agrupación de aquellos a los efectos de determinar cuales son los terrenos de cesión obligatoria al Ayuntamiento y configurar la estructura de la urbanización, y la tercera, una vez ejecutada la urbanización, la adjudicación a los propietarios de las parcelas resultantes.**

Pues bien, de la dicción literal del precepto que establece la exención no puede extraerse otra consecuencia que **sólo la primera y la tercera de esas operaciones están amparadas por la exención, quedando fuera de la misma la comprensiva de actos de agrupación, agregación o segregación.** De esta forma, el beneficio fiscal ampara los actos que en el proceso de urbanización implican un cambio en la detentación de los bienes, pero no aquéllos en que ese cambio no se produce. Y conforme al artículo 24 de la Ley General Tributaria , “no se admitirá la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible y de las exenciones o bonificaciones”.

Estas conclusiones no son contrarias a la sentencia de esta Sala de 17 de febrero de 1992 , pues como ya se anticipó, en su fundamento jurídico tercero, se reconoce la imposibilidad de extender la exención al supuesto de agrupación de una parte de superficie expropiada a otra finca, y si admite la aplicación de la exención a la que denomina escritura de “declaración de urbanización”, lo hace por entender que en ella se realizaron operaciones coincidentes con las que son propias de la exención “*la propia Asociación, actuando en las funciones encomendadas a una Junta de Compensación, dividió la finca común en 427 parcelas, lo que atribuía a cada uno de los componentes de la Asociación una parcela concreta, que pasó a ser de su propiedad exclusiva, a cambio de lo cual, cedió su derecho de propiedad sobre el resto de las 426 parcelas restantes y de las zonas de equipamiento, comercial y forestal “*, lo que en nada se asemeja al supuesto actual de agrupación, agregación o segregación de fincas. Por otra parte, era un caso en que la Asociación recurrente era propietaria en proindiviso de la totalidad de la finca.

CUARTO.- Procediendo la desestimación del recurso deben imponerse las costas al recurrente, si bien, y haciendo uso de la facultad prevista en el art. 139.3 de la Ley de la Jurisdicción , la Sala limita los honorarios del Abogado del Estado a la cifra máxima de 3.000 euros.

En atención a todo lo expuesto, en nombre de Su Majestad EL REY,

FALLAMOS

Que declaramos no haber lugar y, por lo tanto, DESESTIMAMOS el presente recurso de casación para la unificación de doctrina nº 160/2005, interpuesto por la JUNTA DE COMPENSACIÓN POLIGONO II DE HACIADAMA, contra la sentencia dictada por la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Galicia en fecha 9 de septiembre de 2004 , recaída en el recurso nº 7044/2001, con imposición de costas a la parte recurrente con el límite cuantitativo expresado en el último de los Fundamentos Jurídicos.

(...)

CASACIÓN: DONACIONES ONEROSAS

SENTENCIA DE 11 DE FEBRERO DE 2010

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- La sentencia de la Audiencia Nacional, Sección Segunda, de 26 de julio de 2004 (LA LEY 176505/2004), objeto del presente recurso de casación, desestimó íntegramente el recurso contencioso administrativo dirigido contra la resolución de fecha 23 de enero de 2002, dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Central, que confirma en alzada el acuerdo de fecha 6 de mayo de 1998, del TEAR de Cataluña, relativo a liquidación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicio 1990, por importe de 1.071.789,29 euros, según Acta de disconformidad de fecha 27 de febrero de 1995, en la que se procedía a la regularización de la operación recogida en la escritura de 5 de octubre de 1990, en la que el recurrente donó a su hija, D^a. Esther, una serie de acciones de la sociedad Benher Vitroplast, SA., la cual se subrogaba en la deuda garantizada por las acciones recibidas en donación, procediendo al siguiente día 15, dicha donataria, junto a otras dos, a vender a la sociedad DSM Resins España las acciones, recibiendo la hija del recurrente un cheque por importe igual al préstamo, que es cancelado, más otro por importe del valor restante, hasta 2.653.468,44 euros: acciones que estaban gravadas con una garantía pignoratícia del préstamo otorgado al recurrente por el Banco de Santander, por importe de 394.000.000 pesetas.

SEGUNDO.- Los hechos no se discuten. La recurrente funda el recurso de casación en los siguientes motivos:

1. Al amparo del artº 88.1.c) de la LJCA, por inaplicación de las normas procesales reguladoras de la sentencia, artº 120.3 de la CE y 208.2 de la LEC, al haber incurrido en una motivación insuficiente con vulneración del artº 24.1 y 2 de la CE. Considera el recurrente que la remisión que realiza la sentencia a otra sentencia dictada sobre la cuestión debatida, adolece de una motivación insuficiente, en tanto que el planteamiento que se realizó en demanda resulta sustancialmente distinto al que diera lugar a la sentencia de referencia; dejando de resolver numerosas cuestiones alegadas en demanda.
2. También en base al artº 88.1.c) de la LJCA, con cita de los mismos preceptos infringidos, por vulneración de los principios de contradicción y defensa por alteración del debate procesal sin previa audiencia de las partes. Entiende que la sentencia introduce en el debate la calificación de los negocios jurídicos como fraudulentos y constitutivos de simulación, cuando el debate estaba simplemente circunscrito a como debía de tributar una donación modal. Incurre, pues, la sentencia en vicio de incongruencia extra petita, por modificación esencial de los términos en que ha discurrido el debate procesal, excediéndose el contorno de los hechos, pruebas y fundamentos jurídicos que han limitado la postura de cada una de las partes, siendo por ello causante de indefensión.
3. Igualmente en atención al artº 88.1.c) de la LJCA, por infracción del artº 65.2 de la LJCA, en relación con el artº 24.1 y 2 de la CE. Para la parte recurrente la Sala de instancia debió haber ejercitado la facultad contenida en el artº 65.2 de la LJCA, en tanto que la calificación de los negocios jurídicos simulados para acabar desestimando el recurso por este motivo, al tratarse de una cuestión novedosa, debió haber sido puesta en conocimiento de las partes para no causar indefensión por alteración del debate.
4. El primer motivo al amparo del artº 88.1.d) de la LJCA, se formula por vulneración del artº 622 del Código Civil, en relación con la inaplicación de los arts. 619 y 621 del mismo texto legal. El negocio jurídico celebrado fue una donación modal, como se reconoce por las resoluciones de los TEAs y por la propia sentencia, sin que sea posible hacer variar su naturaleza en el ámbito fiscal, dispensándole un tratamiento tributario propio de los negocios onerosos puros o de donaciones con causa onerosa, prescindiendo de su verdadera naturaleza jurídica para hacerlo tributar de manera confiscatoria.
5. Al amparo del artº 88.1.d) de la LJCA, por errónea interpretación del artº 20 de la Ley 44/1978; según afirma la recurrente la sentencia se pronuncia en el sentido de que la donación modal fue un negocio jurídico aparente o de cobertura, simulado, de otro negocio subyacente, una transmisión de acciones onerosas con un resultado de beneficio fiscal en la tributación del transmitente originario de las acciones; esto es, se le está imputando la celebración de un negocio simulado, infringiendo el carácter revisor de la jurisdicción, cuando lo procedente era aplicar el artº 20 de la LIRPF, que respecto de las transmisiones lucrativas no establece ningún tipo de diferenciación, al no someterse a los dictados del citado artículo se está vulnerando los principios de legalidad y tipicidad.

6. Sobre la base del artº 88.1.d) de la LJCA , al infringirse el artº 23.3 de la Ley 230/1963 , por indebida aplicación del artº 29 de la Ley 29/1987 , al no existir remisión normativa alguna en la ley sobre el impuesto sobre la renta de las personas físicas, no cabía su remisión al artº 29 citado, con olvido de los principios de legalidad y reserva de ley.
7. Por último, también apoyándose en el artº 88.1.d) de la LJCA , por inaplicación del artº 24.1 de la Ley 230/1963 , en redacción dada por Ley 25/1995, en relación con el artº 6.4 del Código Civil , la Administración se amparó en el artº 25 de la LGT, para eludir la norma reguladora del fraude de ley , y la obligatoria instrucción del expediente especial que contempla el artº 24 de dicha ley .

TERCERO.- Dado los términos en los que se formulan los tres primeros motivos de casación, todos en relación con el artº 88.1.c) de la LJCA , en el sentido reflejado en el anterior Fundamento Jurídico, y a la luz del desarrollo argumental de la sentencia de instancia y su contenido, resulta conveniente realizar una análisis en conjunto de los tres motivos, puesto que en modo alguno se deriva de la sentencia las consecuencias que la parte recurrente desea extraer, ni los pronunciamientos contenidos en la sentencia son del tenor que pretende otorgarle la parte recurrente.

La sentencia de instancia expresamente hace mención a los motivos en los que la parte demandante fundó su demanda, en concreto se recoge en la sentencia de instancia lo que sigue: “El recurrente fundamenta su impugnación en los siguientes motivos: 1) Improcedencia de la interpretación dada por la Administración a las operaciones realizadas, si se tiene en cuenta el régimen jurídico de la donación de acciones con modo, conforme a la doctrina científica que cita al interpretar los arts. 621 y 622 del Código Civil. 2) Improcedencia de la liquidación realizada por la Inspección, al amparo de las normas de la Ley 44/78, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas , siendo ilegal la extensión del hecho imponible con aplicación analógica del régimen jurídico de otro tributo proscrita por el art. 23.3, de la Ley General Tributaria. 3) Subsidiariamente, ilegalidad de la resolución impugnada por falta de sustanciación de expediente especial de fraude de ley, conforme al art. 24 de la Ley General Tributaria. Y 4) Improcedencia de la liquidación de intereses de demora, pues conforme al art. 58.2, de la Ley General Tributaria , cuando es la propia Administración la que coadyuva al retraso en el ingreso, es de justicia que se pondere tal cooperación negativa en el sentido de no repercutir intereses de demora al contribuyente diligente”.

Sobre los motivos alegados en demanda resuelve la sentencia, sin que a ello sea impedimento invalidante que lo haga en relación con pronunciamientos anteriores que abordan el tratamiento tributario de las donaciones modales, y para ello se remite a la sentencia dictada por la propia Audiencia Nacional de 12 de abril de 2001.

La sentencia, por tanto, describe las operaciones realizadas, sin que las partes hayan cuestionado su acierto, y considera que se plantea el mismo problema que ya fue resuelto por otras anteriores de la misma Sala, por lo que avisa de que razones de unidad de doctrina y de seguridad jurídica hacen necesario reiterar las consideraciones efectuadas en las mismas, lo cual, resulta un razonamiento lógico, que, en consecuencia, no puede tildarse de incongruente. Que la recurrente entiendan que las circunstancias concurrentes en las donaciones de que traen causa las liquidaciones practicadas, son diferentes a las contempladas en las referidas sentencias de 12 de abril de 2001 , puede ser un motivo de oposición por razones de fondo, pero no por incongruencia de la Sentencia. De hecho, la tesis de fondo de los recurrentes es la de existencia de un auténtico negocio gratuito que debe ser calificado y tratado como tal.

Ha de recordarse que una reiterada doctrina de esta Sala señala que se incurre en incongruencia tanto cuando la sentencia omite resolver sobre alguna de las pretensiones y cuestiones planteadas en la demanda (*incongruencia omisiva o por defecto*) , como cuando resuelve más allá de las peticiones de las partes sobre pretensiones no formuladas (*incongruencia positiva o por exceso*) y, también, cuando se pronuncia fuera de las peticiones de las partes sobre cuestiones diferentes a las planteadas (*incongruencia mixta o por desviación*).

La sentencia debe tener una coherencia interna, ha de observar la necesaria correlación entre la ratio decidendi y lo resuelto en el fallo o parte dispositiva; y, asimismo, ha de reflejar una adecuada conexión entre los hechos admitidos o definidos y los argumentos jurídicos utilizados. Se habla así de un supuesto de *incongruencia* o de incoherencia *interna* de la sentencia cuando los fundamentos de su decisión y su fallo resultan contradictorios. Y es que los fundamentos jurídicos y fácticos forman un todo con la parte dispositiva, esclareciendo y justificando los pronunciamientos del fallo, y pueden servir para apreciar la incongruencia interna de que se trata cuando son tan contrarios al fallo que éste resulta inexplicable. No obstante, la jurisprudencia de esta Sala ha realizado dos importantes precisiones: la falta de lógica de la sentencia no puede asentarse en la consideración de un razonamiento aislado sino que es preciso tener en cuenta los razonamientos completos de la sentencia; y, tampoco basta para apreciar el defecto de que se trata, cualquier tipo de contradicción sino

que es preciso una notoria incompatibilidad entre los argumentos básicos de la sentencia y su parte dispositiva, sin que las argumentaciones obiter dicta, razonamientos supletorios o a mayor abundamiento puedan determinar la incongruencia interna de que se trata.

En el caso examinado, se denuncia la incongruencia por dejar de resolver numerosas cuestiones planteadas en demanda, inaplicación de los arts. 619 y 621 del Código Civil, inobservancia del procedimiento legalmente establecido por no instrucción de un expediente en fraude de ley, incorrecta aplicación analógica de la Ley del Impuesto de Sucesiones y Donaciones, falta de tipificación del hecho imponible de una categoría de incrementos mixtos en el artº 20 de la LIRPF y vulneración de los principios de legalidad y de reserva de ley; incongruencia extra petita por entrar y resolver sobre cuestiones no planteadas, en concreto por pronunciarse sobre el carácter de los negocios jurídicos como fraudulentos y constitutivos de simulación; y por no atenerse a la tesis, sin traslado a las partes, sobre la cuestión nueva que introduce en cuanto al negocio simulado, que es la verdadera causa de desestimación del recurso.

Motivos los cuales que deben ser rechazados, como una constante jurisprudencia enseña, la amplitud de la motivación exigida ha sido matizada por la doctrina constitucional, indicando que no autoriza a exigir un razonamiento judicial exhaustivo y pormenorizado de todos los aspectos y perspectivas que las partes puedan tener de la cuestión a decidir, sino que debe considerarse suficientemente motivadas aquellas resoluciones que permitan conocer cuáles han sido los criterios jurídicos esenciales fundamentadores de la decisión, incluso se acepta que no sea necesario un examen agotador o exhaustivo de las argumentaciones de las partes, permitiéndose la argumentación por referencias a informes u otras resoluciones; incluso, STC 122/94, se satisface el derecho a la motivación cuando la resolución judicial de manera explícita o implícita contiene razones o elementos de juicio que permiten conocer los criterios que fundamentan la decisión. Los arts. 33.1 y 67.1 de la Ley de la Jurisdicción ordenan que “los órganos del orden jurisdiccional contencioso-administrativo juzgarán dentro del límite de las pretensiones formuladas por las partes y de los motivos que fundamenten el recurso y la oposición” y “la sentencia ... decidirá todas las cuestiones controvertidas en el proceso.”

Es conocido que la primera jurisprudencia identificaba “cuestiones” con “pretensiones” y “oposiciones”, y aquéllas y éstas con el petitum de la demanda y de la contestación, lo que llevó a afirmar que cuando la sentencia desestima el recurso resuelve todas las cuestiones planteadas en la demanda. Pero es lo cierto, sin embargo, que esta doctrina fue matizada, e incluso superada, por otra línea jurisprudencial más reciente de esta Sala que viene proclamando la necesidad de examinar la incongruencia a la luz de los art. 24.1 y 120.3 de la Constitución; de aquí que para definirla no baste comparar el suplico de la demanda y de la contestación con el fallo de la sentencia, sino que ha de atenderse también a la causa petendi de aquéllas y a la motivación de ésta. En este sentido, desde la sentencia de 5 de Noviembre de 1992, la Sala viene distinguiendo entre argumentos, cuestiones y pretensiones, señalando que la congruencia exige del Tribunal que éste no solamente se pronuncie sobre las pretensiones, sino que requiere un análisis de los diversos motivos de impugnación y de las correlativas excepciones u oposiciones que se han planteado ante el órgano jurisdiccional, no sucediendo así con los argumentos jurídicos, que no integran la pretensión ni constituyen en rigor cuestiones, sino el discurrir lógico jurídico de las partes, que el Tribunal no viene imperativamente obligado a seguir en un iter paralelo a aquel discurso.

Desde esta perspectiva, lo primero que cabe señalar es que la sentencia no sólo no pone en tela de juicio la validez de la donación, sino que expresamente se reconoce que estamos ante una donación modal. Para, partiendo de esta calificación, analizar las consecuencias tributarias de la misma. Esta era la cuestión nuclear del debate y la sentencia centra y resuelve, sin duda, el mismo, de suerte que se pronuncia en el sentido de que el criterio de la Administración debe confirmarse porque la clave de aplicar a un mismo incremento de patrimonio simultáneamente las reglas del incremento patrimonial oneroso y del incremento patrimonial lucrativo dividiéndolo en dos tramos está en que la operación gravada no es sino un negocio jurídico complejo cuya esencia o “ratio iuris” radica en que dicha operación lleva aparejada la liberación de la deuda pignoratícia que el recurrente tenía contraída con la entidad de crédito, pero previo incremento de su patrimonio en un importe igual al de la deuda pignoratícia de la que se liberaba.

La sentencia examinada sólo sería incongruente con el objeto del proceso y hubiera producido, en consecuencia, indefensión, si contemplando la indicada relación o sucesión de negocios jurídicos, que desde luego fue alegada y examinada en el proceso, se hubiera decantado por una consideración unitaria que hubiera llevado al Tribunal a quo a una calificación de la misma con consecuencias fiscales más gravosas para el recurrente que las que resultaban de la consideración o calificación mantenida por la Administración. Esto es, si el Tribunal, entendiendo que se trataba de un único negocio jurídico simulado, indirecto o fiduciario,

hubiese considerado que lo procedente era aplicar sólo el régimen tributario del incremento de valor de las enajenaciones onerosas. Y no es así, pues, como *ratio decidendi*, se limita a mantener la procedencia de la tesis de la Administración, según la cual, en la donación de acciones pignoradas, como donación onerosa o con causa onerosa, ha de aplicarse, para el donante en el IRPF, el régimen del incremento patrimonial lucrativo sólo en lo que excede del gravamen y el régimen de dicho incremento oneroso hasta donde llegue el gravamen impuesto.

La sentencia resuelve las cuestiones planteadas, una de forma explícita, cuando se decanta por definir la naturaleza jurídica del negocio y su tratamiento fiscal o cuando expresamente explica la innecesariedad de acudir al expediente de fraude de ley; otras implícitamente porque al pronunciarse en los términos en los que lo hace rechaza que se esté aplicando analógicamente el Impuesto de Sucesiones y Donaciones; y razona suficientemente porque se produce el incremento que se grava. Pero es que además, como bien señala el Sr. Abogado del Estado en su escrito de contestación al recurso de casación, la sentencia en absoluto se decanta porque estemos ante un supuesto de negocio fraudulento o simulado, ni desde luego, la causa de la desestimación es esta.

Ante esta realidad, estamos más bien ante razonamientos supletorios o a mayor abundamiento de la sentencia, al estilo de los pronunciamientos “*obiter dicta*”, que nada agregan o sustraen al discurso congruente con las peticiones de las partes y que no producen indefensión, ya que en las conclusiones finales la sentencia deja a un lado la tesis de la existencia de un negocio jurídico simulado, indirecto o fiduciario que podría comportar consecuencias fiscales más gravosas para la parte, y se inclina por mantener, como *ratio decidendi*, la procedencia de la tesis de la Administración.

CUARTO.- En cuanto a los motivos de fondo opuestos, esta Sala se ha pronunciado de forma reiterada respecto de los mismos resolviendo supuestos idénticos al de autos (sentencias, entre otras de 8, 15 de marzo de 2005, 21 y 22 de marzo de 2005, 30 de marzo de 2005, 22 noviembre de 2005, 22 de marzo de 2006 y 14 de junio de 2006). Al no haber razones para modificar nuestro criterio, el principio de seguridad jurídica y el derecho a la igualdad de trato en la aplicación de la Ley nos imponen el deber de resolver en forma coincidente.

Así en la Sentencia de 22 de noviembre de 2005 se ha dicho:

“ QUINTO El tema de fondo versa, como se ha dicho, sobre el tratamiento en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicio 1989, de los incrementos de patrimonio derivadas de donaciones de acciones pignoradas, en las que el donatario se subroga en la deuda garantizada, y, más concretamente, sobre el tipo de gravamen aplicable, pues hasta la Ley 18/1991, de 6 de junio , no se produjo la unificación del tipo para todos los incrementos de patrimonio.

Para el donante, el incremento de patrimonio derivado de la donación, con o sin cargas, es lucrativo, de la misma manera que para el causante de un legado el incremento de patrimonio es todo él lucrativo, aunque al legatario se le impongan cargas, por lo que procede, a su juicio, la aplicación del tipo del 20 %.

*Por el contrario, el criterio de la Administración, confirmado por el TEAC, es distinto, al entender que **las donaciones con subrogación de deudas generan dos tipos de incrementos, uno lucrativo, sometido al tipo especial del 20 %, constituido por el tramo del incremento comprendido entre el importe del préstamo subrogado y el valor de las acciones donadas, y otro oneroso, sometido, al tipo de tarifa, sobre el tramo comprendido por la diferencia entre el coste de adquisición de las acciones donadas y el préstamo.***

La Administración acude a la normativa civil, principalmente a los artículos 619 y 622 del Código Civil y al art. 29 de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, todo ello, en relación con la regla de calificación del antiguo art. 25 de la Ley General Tributaria , estimando que pueden existir actos mixtos, de tal forma que un negocio oneroso puede derivar efectos lucrativos a favor de una de las partes, cuando el valor de la prestación a su cargo no alcance al de la recibida de la otra; y analógicamente, cabe que un negocio lucrativo produzca consecuencias onerosas, si la parte beneficiada por el mismo debe realizar una prestación como consecuencia del negocio en que interviene, como es el caso de donación modal u onerosa.

Los denominados incrementos y disminuciones de patrimonio (plusvalías o ganancias de capital), aparecen definidos en el artículo 20, apartado 1, de la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del IRPF , aplicable al caso de autos, del siguiente modo: «1. Son incrementos o disminuciones de patrimonio las variaciones en el valor del patrimonio del sujeto pasivo que se pongan de manifiesto con ocasión de cualquier alteración en la composición de aquél (...)». Se observa que los incrementos de patrimonio se generan por alteraciones patrimoniales, concepto que comprende todos los actos, negocios jurídicos y hechos que constatan el aumento de valor de los

elementos patrimoniales, aumento que por ello se convierte en incremento de patrimonio «realizado», sometido a tributación. La idea más importante es que los incrementos de patrimonio ya no se generan como las antiguas plusvalías, sólo por enajenación, sino por muy diversas alteraciones patrimoniales, que implican la modificación de la composición del patrimonio de los particulares.

La Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del IRPF, contiene un amplio repertorio de casos posibles de alteración patrimonial, desarrollado todavía más en el Reglamento del Impuesto RD 2384/1981, cuyo artículo 77 expone una relación no exhaustiva de casos de alteraciones patrimoniales, entre las cuales cita: a) Las transmisiones onerosas o lucrativas, incluso la enajenación forzosa y la expropiación; b) La incorporación al patrimonio del sujeto pasivo de dinero, bienes o derechos; c) La sustitución de un derecho por otro; d) La cancelación de obligaciones con contenido económico; e) La permuta; f) Las pérdidas. Asimismo, se consideran alteraciones patrimoniales el descubrimiento de elementos patrimoniales ocultos.

El concepto de incremento de patrimonio a título lucrativo fue introducido en nuestro sistema tributario para someter a gravamen por el IRPF el aumento de valor originado en los bienes y derechos, durante la vida de las personas físicas, no transmitidos a título oneroso durante la misma, que se exterioriza al morir o al donarlos.

El apartado 3 del citado art. 20 de la Ley 44/1978, de 8 de septiembre en la redacción dada por la Ley 48/1985, de 27 de diciembre, establecía que «son incrementos o disminuciones de patrimonio, y como tales se computarán en la renta del transmitente, las diferencias de valor que se pongan de manifiesto de cualquier transmisión lucrativa. Esta disposición no será aplicable cuando la transmisión se produzca por causa de muerte y respecto de las personas incluidas en la unidad familiar a la que pertenecía el causante», considerando como incremento, el apartado 4, tanto en el supuesto de enajenación onerosa como en el de la lucrativa, la diferencia entre los valores de adquisición y enajenación de los elementos patrimoniales.

En cuanto al modo de computar las diferencias de valores, en las transmisiones lucrativas, al no existir contraprestación que valorar, se considera como valor de enajenación el que se determina a los efectos del Impuesto de Sucesiones y Donaciones (apartado 7 del art. 20 de la Ley).

Finalmente, en cuanto al tipo de gravamen, al incremento lucrativo se aplica un tipo del 20 por 100, de acuerdo con lo dispuesto en el art. 82 de la Ley 37/1988, de 28 de diciembre, de Presupuestos para 1989, y al incremento oneroso el que corresponda a la escala de gravamen (art. 28.1).

La Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, suprimió el gravamen de los incrementos de patrimonio que se pongan de manifiesto por transmisiones lucrativas por causa de muerte del sujeto pasivo, pero mantuvo los derivados de las donaciones, estableciendo el mismo tipo para todos los incrementos de patrimonio, sin distinguir entre lucrativos y onerosos.

SEXTO En el presente caso, nos encontramos ante una donación onerosa, prevista en el artículo 619 del Código Civil, que es aquélla en que se impone al donatario una carga o modo, debiendo ser el gravamen impuesto inferior al valor de la cosa donada, ya que si fuera igual o mayor estaríamos ante un auténtico contrato oneroso.

La Jurisprudencia de la Sala Primera del Tribunal Supremo, al examinar la naturaleza jurídica de esta clase de donaciones, precisa que «el que la donación imponga una carga al donatario no cambia su naturaleza, no es la contraprestación que ha de satisfacer para lograr su enriquecimiento a modo de sinalagma en los contratos sinalagmáticos, sino una determinación accesoria de la voluntad del donante por la que quiere lograr, además, otra finalidad, pero sin que desaparezca o quede subordinada la del enriquecimiento del donatario, que es la principal y la que constituye el nervio de la causa de la donación» (sentencia de 16 de diciembre de 1992).

A su vez, la sentencia de 15 de junio de 1995) declara «Existe la donación desde el momento en que aparece la transmisión de un bien gratuitamente, sin ánimo de lucro por parte del donante, y es correspondido por el ánimo de aceptarlo a título de liberalidad por el donatario, que es lo que constituye el imprescindible “animus donandi” exigido como necesario en esta clase de contratos. Cosa distinta es la motivación que haya podido inducir a donante y donatario a realizar el negocio jurídico, motivo que puede estar relacionado con la donación con cargas, llamada también donación modal, en la que se le impone al donatario la obligación de realizar algo o cumplir una contraprestación correlativa a la ventaja adquirida, y sin que por ésto se pueda entender cambiada la naturaleza del negocio al que se añade esta carga...»; y en la de 23-10-1995: «...no es posible excluir, en puridad técnica, de la donación tanto remuneratoria como la de con causa onerosa, al ánimo de liberalidad que como elemento común prima en el concepto genérico del art. 618 CC cuando define la donación como un acto de liberalidad, por el cual, una persona dispone gratuitamente de una cosa, en favor de otra que la acepta; y ello es así, porque el art. 619 viene también a configurar como donación las otras dos modalidades, la llamada remuneratoria y la de causa onerosa, pues en rigor, aunque una y otra no respondan prístinamente, como la donación pura, a esa transferencia de una persona a otra, cuya causa responde en exclusi-

va a un ánimo de favorecer con una ventaja a quien como beneficiado no le unen con el beneficiante otros lazos salvo los internos del recóndito mundo de los sentimientos o de mera afectividad, o, por razones altruistas, no hay que olvidar que asimismo en la donación llamada remuneratoria, esa causa subsumible en la preexistencia de unos méritos del predonatario por servicios prestados al luego donante, en todo caso, también se gestan en una presuposición causal anidada en la propia intencionalidad del donante, sin transcendencia o relevancia jurídica al exterior, de tal forma que sea exigible la observancia de esa mera intencionalidad o sensación anímica con el nudo de su sujeción formal y por ello, el propio donante cuando la instituye como tal donación remuneratoria jurídicamente no está obligado a hacerlo, sino que, se reitera, puede que con tal “donatum” en el fondo está también impregnado de dicha finalidad de liberalidad o de favorecimiento; razón igualmente aplicable a las llamadas donaciones con causa onerosa, sobre todo, porque, según la propia referencia del segundo supuesto de ese art. 619, el gravamen que se impone es inferior al valor de lo donado, luego en la parte de exceso debe estar también presente ese ánimo de liberalidad en cierto modo desdibujado pero existente al fin.».

Por su parte, en la sentencia de 6 de abril de 1999, la misma Sala establece «que la verdadera y propia donación modal es aquella de la que se impone al beneficiario el cumplimiento de una obligación, como determinación accesoria de la voluntad del donante. Aunque esta obligación no muta la naturaleza del contrato de donación de bienes, transformándolo en contrato bilateral, sinalagmático y oneroso, puesto que el gravamen tiene que ser inferior al valor de lo donado, el cumplimiento de la prestación en que consiste el gravamen exigible y desde luego el cumplimiento no queda al arbitrio del donatario».

Finalmente, en relación con el art. 622 del Código Civil, que dispone que las donaciones con causa onerosa se seguirán por las reglas de los contratos», señala la citada Sala que «a las donaciones onerosas se les aplica el régimen unitario propio de las donaciones, no obstante el confusionismo que parece crear el art. 622 del Código Civil que ha sido superado jurisprudencialmente, al relacionarse dicho precepto con el art. 619, que determina para su validez y eficacia el necesario otorgamiento de escritura pública, conforme al art. 633 (sentencias 24 de septiembre de 1991, 26 de mayo de 1992, 7 de mayo y 25 de octubre de 1993 y 27 de julio de 1994).

Sentada la naturaleza que presentan las donaciones onerosas, procede cuestionarse la solución tributaria respecto al gravamen de las mismas por el impuesto de las rentas de las personas físicas.

La doctrina jurisprudencial, antes reseñada, permite sentar que en estos casos nos encontramos ante un negocio jurídico complejo, pues en esta clase de donaciones el ánimo de liberalidad no afecta a todo el importe donado, por lo que difícilmente se puede afirmar el carácter de donación auténtica, ni tampoco el carácter exclusivo de negocio oneroso.

Estamos ante un acto mixto, siendo de aplicación el artículo 622 del Código Civil (por las reglas de los contratos) hasta la concurrencia del gravamen y las reglas de la donación en cuanto al exceso de liberalidad. Por tanto, el desdoblamiento del artículo 622 se debe aplicar siempre que se pueda fijar y valorar la parte onerosa y la lucrativa, y que es lo que nos permite que a un mismo incremento de patrimonio se le aplique simultáneamente las reglas del incremento patrimonial oneroso y del incremento lucrativo.

En efecto, en el caso litigioso, la operación realizada llevaba aparejada la liberación de la deuda pignoratícia que el hoy recurrente tenía contraída con una entidad de crédito, lo que implicaba un incremento de su patrimonio en un importe igual al de la deuda pignoratícia de la que se liberaba, y además, realizaba una donación en cuanto al exceso.

Nos encontramos, pues, con un negocio jurídico que produce efectos diversos, lucrativos y onerosos, los primeros en cuanto al exceso de valor de lo donado sobre la deuda asumida y los segundos por la parte concurrente, porque con la transmisión de las acciones el donante se liberaba de su deuda. Resulta, por tanto, evidente que en este caso la donación tenía un elemento oneroso, por la transmisión de la deuda al donatario, así como otro lucrativo.

Esta fundamentación se complementa si se tiene en cuenta que la liberación de la deuda es hecho imponible del Impuesto de la Renta, conforme al artículo 77.d del Reglamento de 1981, según el cual constituía alteración patrimonial la cancelación de obligaciones con contenido económico, que debe ser gravado por el régimen de las transmisiones onerosas.

Frente a lo anterior, no cabe invocar la contestación dada por la Dirección General de los Tributos que se invoca, toda vez que la misma no es vinculante, según el artículo 107 de la Ley General Tributaria, en la redacción anterior a la Ley 25/1995, de 20 de julio, ni mucho menos puede determinar el criterio de los Tribunales en relación con la concreta tributación del negocio jurídico del caso...».

Ante la manifestación de la parte recurrente, en el sentido de que la doctrina sentada por el Tribunal no respetaba las normas de liquidación de los incrementos de patrimonio desarrolladas en el artículo 20 de la Ley del Impuesto, la Sentencia de referencia declaró:

“La Sala se reitera en su criterio, no estimando que exista la infracción denunciada del art. 20 de la Ley 44/1978, de 8 de septiembre .

Debe recordarse que la Ley no utilizó la expresión ganancias de capital, sino que se refería a «incrementos y disminuciones de patrimonio», y que el hecho sujeto a imposición exigía, como regla general, la existencia de una variación en el valor del patrimonio y que dicha variación se manifestase como consecuencia de una alteración patrimonial.

Respecto del requisito de variación en el valor del patrimonio el art. 20.2 señaló algunos supuestos de incrementos y disminuciones de patrimonio que no se consideraban como tales a efectos del impuesto; y en relación con el requisito de la alteración patrimonial el legislador estableció supuestos de exención, concretando, por su parte, el Reglamento de 1981 , una serie de supuestos específicos de cambios de identidad del patrimonio del sujeto pasivo, que podían tener carácter originario, por no ser consecuencia de ningún bien o derecho preexistente en el patrimonio del sujeto pasivo, como la incorporación al patrimonio del sujeto pasivo de dinero, bienes o derechos, o la justificación de las pérdidas habidas (art. 77.1 .b) y f)) o bien carácter cualitativo o interno, como los casos de la transmisión onerosa o lucrativa de cualquier elemento patrimonial, la sustitución de un derecho que forma parte del patrimonio del sujeto pasivo por otros bienes o derechos que se incorporen a dicho patrimonio; la cancelación de obligaciones con contenido económico y la permuta de bienes o derechos patrimoniales (art. 77.1 . a) b) d) y e).

Finalmente, con independencia de lo anterior la Ley regulaba los incrementos no justificados.

Por otra parte, aunque es cierto que el artículo 20 citado se refería a los incrementos onerosos o lucrativos, señalando también la forma de determinar el incremento, fuera lucrativo o oneroso, al indicar que sería la diferencia entre el coste de adquisición del bien enajenado y el valor del bien en el momento de la enajenación, no lo es menos que si un mismo negocio tiene naturaleza mixta nada impide que pueda distinguirse su parte onerosa y la gratuita, con las consecuencias tributarias que se deriven, de no existir el mismo tratamiento, como ocurría en el año 1989.”

QUINTO.- Por lo expuesto procede desestimar el presente recurso, con expresa imposición de costas a la parte recurrente, por imperativo de lo que dispone el art. 139.2 de la Ley Jurisdiccional , si bien la Sala, haciendo uso de la facultad que le confiere el ap. 3 de dicho precepto, señala 2.100 euros como cuantía máxima de los honorarios del Abogado del Estado.

Por las razones expuestas, en nombre de su Majestad el Rey y por la potestad de juzgar que nos ha conferido el Pueblo español en la Constitución.

FALLAMOS

Que debemos desestimar y desestimamos el recurso de casación contra la sentencia dictada con fecha 26 de julio de 2004, por la Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección Segunda, de la Audiencia Nacional , recaída en el recurso contencioso- administrativo nº 375/2002, con imposición de costas a la parte recurrente, con el límite cuantitativo expresado en el último de los fundamentos jurídicos.