

Consell Tributari

Expediente: 973/4

El Consell Tributari, reunido en sesión de 12 de marzo de 2007, conociendo del recurso presentado por D. F.A.P. y D^a. A.M.F., ha estudiado la propuesta elaborada por el ponente designado al efecto, adoptando el siguiente acuerdo:

ANTECEDENTES DE HECHO

1.- En fecha 16 de enero de 1981, D. F.A.P. adquirió la finca ubicada en la c/ T., núm. ..., P..., antes de contraer matrimonio, el 12 de septiembre de 1981, en régimen de gananciales, con D^a. A.M.F.. El 28 de enero de 2002, el Sr. A. aportó la citada finca, hasta entonces bien privativo, a la sociedad de gananciales, y el mismo día el Sr. A. y la Sra. M. otorgaron escritura de capitulaciones matrimoniales, pactando el régimen económico-matrimonial de separación de bienes, y procedieron a la disolución de la sociedad de gananciales, adjudicándose a D^a. A.M.F. el pleno dominio de dicha finca.

2.- En 27 de febrero de 2002, el Sr. A. y la Sra. M. formularon solicitudes de exención del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana por la aportación del inmueble a la sociedad de gananciales y por su adjudicación a la Sra. M. como consecuencia de la disolución de dicha sociedad. En virtud de resolución del director adjunto a la Gerencia Municipal para Relaciones Externas de 9 de mayo de 2002, se desestimaron las solicitudes de exención por entenderse que se trataba de una transmisión sujeta y no exenta del impuesto al ser equiparable a una donación, y se dispuso requerir a los interesados el cumplimiento de su obligación de ingresar la correspondiente autoliquidación, y comunicar a la Inspección de Hacienda Municipal la resolución adoptada.

3.- Contra dicha resolución, en 13 de junio de 2002 los interesados interponen recurso de alzada alegando la procedencia de la exención prevista en el art. 106.1.a) de la Ley 39/1988, y citando en apoyo de su pretensión diversas sentencias.

4.- Con fecha 21 de octubre de 2002 se emitió liquidación en concepto de impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana a cargo de D^a. A.M.F. por la donación del inmueble de referencia realizada el 28 de enero de 2002.

5.- En 20 de diciembre de 2004, los interesados interponen recurso contra la providencia de apremio dictada por la referida liquidación, alegando la caducidad del expediente y reproduciendo los argumentos formulados en su recurso de 13 de junio de 2002.

6.- En 3 de junio de 2005, interponen nuevo recurso, esta vez contra la providencia de embargo dictada por la misma deuda, alegando improcedencia de la vía de apremio por referirse a un acto administrativo que no es firme y que, por tanto, puede ser revocado o anulado total o parcialmente.

7.- La deuda recurrida consta ingresada en periodo ejecutivo en fecha 16 de noviembre de 2005.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.- Atendiendo a la íntima conexión existente entre los tres recursos interpuestos por D. F.A.P. y D^a. A.M.F., se ha procedido a su acumulación, en aplicación de lo dispuesto por el art. 73 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, reguladora del régimen jurídico de las administraciones públicas y del procedimiento administrativo común.

Segundo.- Respecto a las alegaciones efectuadas en los recursos de 13 de junio de 2002 y 20 de diciembre de 2004, debe señalarse que de conformidad con lo dispuesto por el art. 106.1.a) de la Ley 39/1988, reguladora de las haciendas locales, están exentos del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana “los incrementos de valor que se manifiesten a consecuencia de los actos siguientes: a) Las aportaciones de bienes y derechos realizadas por los cónyuges a la

sociedad conyugal, las adjudicaciones que a su favor y en pago de ellas se verifiquen y las transmisiones que se hagan a los cónyuges en pago de sus haberes comunes...”.

Tercero.- A propósito de la primera transmisión descrita en los antecedentes, es decir, la aportación de la finca a la sociedad de gananciales, debe señalarse que las diversas interpretaciones efectuadas por la jurisprudencia acerca de la tributación de la aportación de bienes privativos de un cónyuge, adquiridos con anterioridad a la celebración de su matrimonio, a la sociedad de gananciales constituida con posterioridad al mismo, han llevado a la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo a dictar, en relación con el impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados, la sentencia de 2 de octubre de 2001, recaída en el recurso de casación en interés de la Ley núm. 8857/1999, cuya doctrina resulta también aplicable al impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana, en la que se señala (F.J. Cuarto): “(...) es evidente que: // A) Las aportaciones de bienes y derechos verificadas por los cónyuges a la sociedad conyugal gozan de exención en el ITP, a tenor de lo prescrito tanto en el artículo 48.I.B).3 del Real Decreto Legislativo 3050/1980 como en el art. 45.I.B).3 del actual 1/1993. // Y ello se refiere a todos los actos en virtud de los cuales cada cónyuge adscribe un bien propio al régimen de administración, aprovechamiento y cargas inherente al régimen económico conyugal. // B) Esta ha sido la tesis mantenida, para todo tipo de aportación de bienes, desde la entrada en vigor del Decreto 1018/1967, de 6 de abril (...). // C) Desde entonces, pues, debe considerarse que gozan de exención todas las aportaciones de los cónyuges a la sociedad conyugal. // Y así se llega al artículo 48.I.B).3 del Real Decreto Legislativo 3050/1980 y al precepto de igual apartado del actual artículo 45 del Real Decreto Legislativo 1/1993. // De modo y manera que el régimen de exención se da, no sólo después de la Ley 11/1981, reformadora del CC, sino, con anterioridad, a partir del Decreto 1018/1967. // Lo acontecido desde la modificación entronizada en el CC por la Ley 11/1981 es que, en la actualidad, es factible otorgar capitulaciones matrimoniales antes y después del matrimonio (artículo 1326 del CC), por lo que 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”, es decir, como ya se indicó anteriormente, con la calidad de afección a todos los efectos económico matrimoniales (...)”.

Cuarto.- Por lo tanto, atendiendo a lo dispuesto por el art. 106.1.a) de la Ley 39/1988, así como a la argumentación contenida en la STS de 2 de octubre de 2001, podría concluirse que, individualmente considerada, la aportación del inmueble de que se trata a la sociedad de gananciales, efectuada por D. F.A. el 28 de enero de 2002, está exenta de tributar por el impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana.

Sin embargo, la correlativa adjudicación de la mencionada finca, como consecuencia de la disolución de la sociedad de gananciales, a D^a. A.M.F., efectuada el mismo día, en la misma notaría y con el número de protocolo inmediatamente posterior, determina que el resultado final obtenido haya sido, en definitiva, que un bien que inicialmente era privativo de uno de los cónyuges haya pasado, prácticamente en el acto, a ser privativo del otro cónyuge. Este resultado es equivalente al que podría haberse obtenido mediante la transmisión de la propiedad del inmueble por parte del Sr. A. a la Sra. M. a título oneroso o gratuito, transmisión que estaría sujeta y no exenta del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana.

Quinto.- En este sentido, debe traerse a colación que, con carácter general, se reputa la existencia de fraude de ley cuando uno o varios actos originan un resultado contrario a una norma jurídica, amparándose en otra norma dictada con distinta finalidad. En el ámbito tributario, el art. 24.1 de la Ley General Tributaria de 1963, aplicable por razones temporales, dispone que “para evitar el fraude de ley se entenderá que no existe extensión del hecho imponible cuando se graven hechos, actos o negocios jurídicos realizados con el propósito de eludir el pago del tributo, amparándose en el texto de normas dictadas con distinta finalidad, siempre que produzcan un resultado equivalente al derivado del hecho imponible. El fraude de ley tributaria deberá ser declarado en expediente especial en el que se dé audiencia al interesado”.

En el caso planteado, como ya se ha indicado en los antecedentes de hecho, se giró liquidación en concepto de impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana a D^a. A.M.P. el 21 de octubre de 2002 por la donación de la finca de que se trata, sin que conste la existencia de un previo expediente especial en el que se hubiese dado audiencia a los recurrentes y como consecuencia del cual se hubiese girado dicha liquidación. Esta circunstancia determina que deba anularse la liquidación, así como las providencias de apremio y de embargo impugnadas, por haberse practicado dicha liquidación sin tener en cuenta los requisitos procedimentales previstos en el art.

24.1, in fine, de la Ley General Tributaria de 1963. Asimismo, debe darse traslado del expediente a la Inspección para que incoe expediente de fraude de ley tributaria.

Por lo cual,

SE PROPONE

ESTIMAR en parte los recursos interpuestos; ANULAR la liquidación del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana girada a D^a. A.M.F. por la transmisión de referencia, así como las providencias de apremio y de embargo impugnadas; DEVOLVER las cantidades ingresadas por dicho concepto, con abono de intereses, y DAR TRASLADO del expediente a la Inspección de la Hacienda Municipal para que proceda a la incoación de expediente especial de declaración de fraude de ley tributaria en el que se dé audiencia a los recurrentes.”