

Consell Tributari

Expedient: 973/4

El Consell Tributari, reunit en sessió de 12 de març de 2007 coneixent del recurs presentat pel senyor FAP i la senyora AMF, ha estudiat la proposta elaborada pel ponent designat a l'efecte, adoptant el següent acord:

### **ANTECEDENTS DE FET**

1.- En data 16 de gener de 1981, el Sr. F.A.P. va adquirir la finca ubicada al c/ T., núm. ..., P..., abans de contraure matrimoni, el 12 de setembre de 1981, en règim de societat de guanys, amb la Sra. A.M.F.. El 28 de gener de 2002, el Sr. A. va aportar la finca esmentada, fins llavors bé privatiu, a la societat de guanys, i el mateix dia el Sr. A. i la Sra. M. van atorgar escriptura de capitulacions matrimonials, pactant el règim economicomrimonial de separació de béns, i van procedir a la dissolució de la societat de guanys i es va adjudicar a la Sra. A.M.F. el ple domini d'aquesta finca.

2.- El 27 de febrer de 2002, el Sr. A. i la Sra. M. van formular sol·licituds d'exempció de l'impost sobre l'increment de valor dels terrenys de naturalesa urbana per l'aportació de l'immoble a la societat de guanys i per la seva adjudicació a la Sra. M. com a conseqüència de la dissolució d'aquesta societat. En virtut de la resolució del director adjunt a la Gerència Municipal per a Relacions Externes de 9 de maig de 2002, es van desestimar les sol·licituds d'exempció per entendre's que es tractava d'una transmissió subjecta i no exempta de l'impost en ser equiparable a una donació, i es va disposar requerir als interessats el compliment de la seva obligació d'ingressar l'autoliquidació corresponent, i comunicar a la Inspecció d'Hisenda Municipal la resolució adoptada.

3.- Contra aquesta resolució, el 13 de juny de 2002 els interessats interposen recurs d'alçada al·legant la procedència de l'exempció prevista a l'art.

106.1.a) de la Llei 39/1988, i citant, com a recolzament de la seva pretensió, diverses sentències.

4.- Amb data 21 d'octubre de 2002 es va emetre liquidació en concepte d'impost sobre l'increment de valor dels terrenys de naturalesa urbana a càrrec de la Sra. A.M.F. per la donació de l'immoble de referència realitzada el 28 de gener de 2002.

5.- El 20 de desembre de 2004, els interessats interposen recurs contra la providència de constrenyiment dictada per aquesta liquidació, al·legant la caducitat de l'expedient i reproduint els arguments formulats en el seu recurs de 13 de juny de 2002.

6.- A 3 de juny de 2005, interposen nou recurs, aquest cop contra la providència d'embargament dictada pel mateix deute, al·legant improcedència de la via de constrenyiment per referir-se a un acte administratiu que no és ferm i que, per tant, pot ser revocat o anul·lat total o parcialment.

7.- El deute recorregut consta ingressat en període executiu amb data 16 de novembre de 2005.

### **FONAMENTS DE DRET**

Primer.- Atenent a l'íntima connexió existent entre els tres recursos interposats pel Sr. F.A.P. i la Sra. A.M.F., s'ha procedit a la seva acumulació, en aplicació del que es disposa a l'art. 73 de la Llei 30/1992, de 26 de novembre, reguladora del règim jurídic de les administracions públiques i del procediment administratiu comú.

Segon.- Respecte a les al·legacions efectuades en els recursos de 13 de juny de 2002 i 20 de desembre de 2004, cal assenyalar que, de conformitat amb el que disposa l'art. 106.1.a) de la Llei 39/1988, reguladora de les hisendes locals, estan exempts de l'impost sobre l'increment de valor dels terrenys de naturalesa 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...”.

Tercer.- A propòsit de la primera transmissió descrita als antecedents, és a dir, l'aportació de la finca a la societat de guanys, cal assenyalar que les diverses aportacions efectuades per la jurisprudència sobre la tributació de l'aportació de béns privatis d'un cònjuge, adquirits amb anterioritat durant la celebració del seu matrimoni, a la societat de guanys constituïda amb posterioritat, han portat a la Sala del Contenciós-Administratiu del Tribunal Suprem a dictar, en relació a l'impost sobre transmissions patrimonials i actes jurídics documentats, la sentència de 2 d'octubre de 2001, recaiguda en el recurs de cassació a interès de la Llei núm. 8857/1999, la doctrina de la qual resulta també aplicable a l'impost sobre l'increment de valor dels terrenys de naturalesa urbana, en la qual s'assenyala (F.J. Quart): “(...) es evidente que: // A) 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 (...).”.

Quart.- Per tant, atenent al que disposa l'art. 106.1.a) de la Llei 39/1988, així com a l'argumentació continguda a la STS de 2 d'octubre de 2001, es podria concloure que, individualment considerada, l'aportació de l'immoble de què es tracta a la societat de guanys, efectuada pel Sr. F.A. el 28 de gener de 2002, està exempta de tributar per l'impost sobre l'increment de valor dels terrenys de naturalesa urbana.

No obstant, l'adjudicació correlativa de la finca esmentada, com a conseqüència de la dissolució de la societat de guanys, a la Sra. A.M.F., efectuada el mateix dia, a la mateixa notaria i amb el número de protocol immediatament posterior, determina que el resultat final obtingut hagi estat, en definitiva, que un bé que inicialment era privatiu d'un dels cònjuges hagi passat, pràcticament a l'acte, a ser privatiu de l'altre cònjuge. Aquest resultat és equivalent al que es podria haver obtingut mitjançant la transmissió de la propietat de l'immoble per part del Sr. A. a la Sra. M. a títol oneros o gratuït, transmissió que estaria subjecta i no exempta de l'impost sobre l'increment de valor dels terrenys de naturalesa urbana.

Cinquè.- En aquest sentit, cal portar a col·lació que, amb caràcter general, es reputa l'existència de grau de llei quan un o diversos actes originen un resultat contrari a una norma jurídica, emparant-se a una altra norma dictada amb una finalitat diferent. En l'àmbit tributari, l'art. 24.1 de la Llei General Tributària de 1963, aplicable per raons temporals, disposa 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 cas plantejat, com ja s'ha indicat als antecedents de fet, es va girar liquidació en concepte d'impost sobre l'increment de valor dels terrenys de naturalesa urbana a la Sra. A.M.P. el 21 d'octubre de 2002 per la donació de la finca de què es tracta, sense que consti l'existència d'un expedient especial previ en el qual s'hagués donat audiència als recurrents i com a conseqüència del qual s'hagués girat aquesta liquidació. Aquesta circumstància determina que s'hagi d'anul·lar la liquidació, així com les providències de constrenyiment i d'embargament impugnades, per haver-se practicat la liquidació sense tenir en compte els requisits procedimentals previstos a

l'art. 24.1, in fine, de la Llei General Tributària de 1963. Tanmateix, cal donar trasllat de l'expedient a la Inspecció perquè incoï expedient de frau de llei tributària.

Per tot això,

**ES PROPOSA**

ESTIMAR en part els recursos interposats; ANUL·LAR la liquidació de l'impost sobre l'increment de valor dels terrenys de naturalesa urbana girada a la Sra. A.M.F. per la transmissió de referència, així com les providències de constrenyiment i d'embargament impugnades; RETORNAR les quantitats ingressades per aquest concepte, amb abonament d'interessos, i DONAR TRASLLAT de l'expedient de la Hisenda Municipal perquè procedeixi a la incoació d'expedient especial de declaració de frau de llei tributària en el qual es doni audiència als recurrents.