

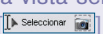
▶▶ NOVEDADES NORMATIVAS: LEY 2/2011 DE 4 DE MARZO DE ECONOMÍA SOSTENIBLE

- Adaptación de la normativa tributaria a la Ley 11/2007, de 22 de junio, de acceso electrónico de los ciudadanos a los Servicios Públicos 2
- Principios rectores de la actividad catastral 3
- Modificación del Texto Refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario 3

▶▶ TRIBUNAL SUPREMO: DOCTRINA RECIENTE

- ACREDITACIÓN DE LA FECHA DE LOS DOCUMENTOS PRIVADOS: Unificación de doctrina: Sentencia de 3 de noviembre de 2010 9
- REDISTRIBUCIÓN DE RESPONSABILIDAD HIPOTECARIA: Sentencia de 23 de septiembre de 2010 17
- RENUNCIA EXPRESA O TÁCITA A LA EXENCIÓN DEL IVA: Sentencia de 20 de enero de 2011 22

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 .

NOVEDADES NORMATIVAS: LEY 2/2011 DE 4 DE MARZO DE ECONOMÍA SOSTENIBLE

Con fecha 5 de marzo de 2011 se ha publicado en el Boletín Oficial del Estado la Ley 2/2011 de 4 de marzo de Economía Sostenible; reproducimos los artículos relativos a normas tributarias que afectan a los impuestos gestionados por los Registradores de la Propiedad:

Artículo 45. *Adaptación de la normativa tributaria a la Ley 11/2007, de 22 de junio, de acceso electrónico de los ciudadanos a los Servicios Públicos.*

Se modifica el artículo 112 de la Ley 58/2003 de 27 de diciembre General Tributaria, que queda redactado en los siguientes términos:

«Artículo 112. Notificación por comparecencia.

1. Cuando no sea posible efectuar la notificación al interesado o a su representante por causas no imputables a la Administración tributaria e intentada al menos dos veces en el domicilio fiscal, o en el designado por el interesado si se trata de un procedimiento iniciado a solicitud del mismo, se harán constar en el expediente las circunstancias de los intentos de notificación. Será suficiente un solo intento cuando el destinatario conste como desconocido en dicho domicilio o lugar.

En este supuesto se citará al interesado o a su representante para ser notificados por comparecencia por medio de anuncios que se publicarán, por una sola vez para cada interesado, por alguno de los siguientes medios:

- a) En la sede electrónica del organismo correspondiente, en las condiciones establecidas en los artículos 10 y 12 de la Ley 11/2007, de 22 de junio, de acceso electrónico de los ciudadanos a los Servicios Públicos.

La Agencia Estatal de Administración Tributaria publicará por este medio los anuncios correspondientes a las notificaciones que deba practicar, en ejercicio de las competencias que le corresponden en aplicación del sistema tributario estatal y aduanero y en la gestión recaudatoria de los recursos que tiene atribuida o encomendada. Mediante Orden del Ministro de Economía y Hacienda se determinarán las condiciones, fechas de publicación y plazos de permanencia de los anuncios en la sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

Las demás Administraciones tributarias, cuando opten por este medio de publicación, deberán hacerlo de forma expresa mediante disposición normativa de su órgano de gobierno publicada en el Boletín Oficial correspondiente y en la que se haga constar la fecha en la que empiece a surtir efectos.

- b) En el Boletín Oficial del Estado o en los boletines de las Comunidades Autónomas o de las provincias, según la Administración de la que proceda el acto que se pretende notificar y el ámbito territorial del órgano que lo dicte. La publicación en el boletín oficial correspondiente se efectuará los días cinco y veinte de cada mes o, en su caso, el inmediato hábil posterior.

Cada Administración tributaria podrá convenir con el boletín oficial correspondiente a su ámbito territorial de competencias que todos los anuncios a los que se refiere el párrafo anterior, con independencia de cuál sea el ámbito territorial de los órganos de esa Administración que los dicten, se publiquen exclusivamente en dicho boletín oficial. El convenio, que será de aplicación a las citaciones que deban anunciarse a partir de su publicación oficial, podrá contener previsiones sobre recursos, medios adecuados para la práctica de los anuncios y fechas de publicación de los mismos.

Estos anuncios podrán exponerse asimismo en la oficina de la Administración tributaria correspondiente al último domicilio fiscal conocido. En el caso de que el último domicilio conocido radi-

cara en el extranjero, el anuncio se podrá exponer en el consulado o sección consular de la embajada correspondiente.

2. En la publicación en la sede electrónica y en los boletines oficiales constará la relación de notificaciones pendientes con indicación del obligado tributario o su representante, el procedimiento que las motiva, el órgano competente de su tramitación y el lugar y plazo en que el destinatario de las mismas deberá comparecer para ser notificado.

En todo caso, la comparecencia deberá producirse en el plazo de 15 días naturales, contados desde el siguiente al de la publicación en la sede electrónica o la publicación del anuncio en el correspondiente Boletín Oficial. Transcurrido dicho plazo sin comparecer, la notificación se entenderá producida a todos los efectos legales el día siguiente al del vencimiento del plazo señalado.

3. Cuando el inicio de un procedimiento o cualquiera de sus trámites se entiendan notificados por no haber comparecido el obligado tributario o su representante, se le tendrá por notificado de las sucesivas actuaciones y diligencias de dicho procedimiento, y se mantendrá el derecho que le asiste a comparecer en cualquier momento del mismo. No obstante, las liquidaciones que se dicten en el procedimiento y los acuerdos de enajenación de los bienes embargados deberán ser notificados con arreglo a lo establecido en esta Sección.»

Artículo 46. *Principios rectores de la actividad catastral.*

Con el fin de aumentar la disponibilidad de la información catastral para el conjunto de la sociedad y de dar mejor respuesta a los principios de eficiencia, transparencia, seguridad jurídica, calidad, interoperabilidad e impulso a la administración electrónica y a la productividad, que rigen la actividad catastral, y en los términos que establece el Texto Refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo, en la redacción derivada de la Disposición final decimoctava de la presente Ley:

1. En atención al principio de eficiencia y de acuerdo con el objetivo de actualización continua de la información catastral, se reducen los plazos de envío de información al Catastro por los notarios y se amplían los casos de comunicación por dichos fedatarios públicos y por los registradores de la propiedad, incrementando los supuestos en los que se suple la obligación de declarar por los titulares de los inmuebles.
2. En atención al principio de transparencia, se amplía la información catastral a disposición de la sociedad, tanto cartográfica como descriptiva de los inmuebles, mejorando la accesibilidad por medios electrónicos con las limitaciones que se deriven del régimen de protección de datos.
3. Para el refuerzo del principio de seguridad jurídica, se generaliza la utilización de la certificación catastral descriptiva y gráfica, el empleo de la cartografía catastral y se mejora la operatividad en la utilización de la referencia catastral.
4. A fin de incrementar la calidad de la información catastral, se amplía y mejora el procedimiento de comunicaciones y el diseño de nuevos mecanismos de conciliación de la información catastral con la realidad inmobiliaria, a cuyos efectos los notarios podrán participar en la solución de discrepancias y rectificación de errores.
5. En el marco del impulso al desarrollo de la administración electrónica, los procedimientos de acceso a la información catastral, comunicación y colaboración entre administraciones se desarrollarán preferentemente a través de medios telemáticos.
6. De acuerdo con el principio de impulso a la productividad la cartografía digital del Catastro será accesible de forma telemática y gratuita al menos a través de la Sede Electrónica del Catastro y del Geoportal de la Infraestructura de Datos Espaciales de España definido en la Ley 14/2010, de 5 de julio, sobre infraestructuras de los servicios de información geográfica de España.

Disposición final decimoctava. *Modificación del Texto Refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo.*

Se modifica el Texto Refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario en los siguientes términos:

Uno. Se da nueva redacción al artículo 3, que queda redactado en los siguientes términos:

«Artículo 3. Contenido.

1. La descripción catastral de los bienes inmuebles comprenderá sus características físicas, económicas y jurídicas, entre las que se encontrarán la localización y la referencia catastral, la superficie, el uso o destino, la clase de cultivo o aprovechamiento, la calidad de las construcciones, la representación grá-

fica, el valor catastral y el titular catastral, con su número de identificación fiscal o, en su caso, número de identidad de extranjero.

2. La certificación catastral descriptiva y gráfica acreditativa de las características indicadas en el apartado anterior y obtenida, preferentemente, por medios telemáticos, se incorporará en los documentos públicos que contengan hechos, actos o negocios susceptibles de generar una incorporación en el Catastro Inmobiliario, así como al Registro de la Propiedad en los supuestos previstos por ley. Igualmente se incorporará en los procedimientos administrativos como medio de acreditación de la descripción física de los inmuebles.
3. Salvo prueba en contrario y sin perjuicio del Registro de la Propiedad, cuyos pronunciamientos jurídicos prevalecerán, los datos contenidos en el Catastro Inmobiliario se presumen ciertos.»

Dos. Se modifica el artículo 6.3, que queda redactado en los siguientes términos:

«Artículo 6. Concepto y clases de bienes inmuebles.

3. A cada bien inmueble se le asignará como identificador una referencia catastral, constituida por un código alfanumérico que permite situarlo inequívocamente en la cartografía oficial del Catastro.

Dicha identificación deberá figurar en todos los documentos que reflejen relaciones de naturaleza económica o con trascendencia tributaria vinculadas al inmueble, conforme establece el Título V de esta Ley.»

Tres. Se modifica el artículo 11.2, que queda redactado en los siguientes términos:

«Artículo 11. Obligatoriedad de la incorporación y tipos de procedimientos.

2. Dicha incorporación se realizará mediante alguno de los siguientes procedimientos:

- a) Declaraciones, comunicaciones y solicitudes.
- b) Subsanción de discrepancias y rectificación.
- c) Inspección catastral.
- d) Valoración.»

Cuatro. Se deroga el apartado 6 del artículo 12, que queda sin contenido.

Cinco. Se modifican los párrafos a) y c) del artículo 14, que quedan redactados en los siguientes términos:

«Artículo 14. Procedimiento de incorporación mediante comunicaciones.

- a) La información que los notarios y registradores de la propiedad deben remitir conforme a lo dispuesto en el artículo 36, en cuanto se refiera a documentos por ellos autorizados o inscritos cuyo contenido suponga exclusivamente la adquisición o consolidación de la propiedad de la totalidad del inmueble, siempre que los interesados hayan aportado la referencia catastral en los términos a que se refiere el Título V y se formalice en escritura pública o se solicite su inscripción en el Registro de la Propiedad en el plazo de dos meses desde el hecho, acto o negocio de que se trate.

Asimismo constituirá comunicación la información que deben remitir los notarios referida a la segregación, división, agregación o agrupación de los bienes inmuebles, siempre que, realizadas las actuaciones que prevé el artículo 47.2, conste la referencia catastral de los inmuebles afectados, exista correspondencia entre los inmuebles objeto de dichas actuaciones y la descripción que figura en el Catastro y que se aporte el plano, representado sobre la cartografía catastral, que permita la identificación de esas alteraciones.

- c) Las que las Administraciones actuantes deben formalizar ante el Catastro Inmobiliario en los supuestos de concentración parcelaria, de deslinde administrativo, de expropiación forzosa y de los actos de planeamiento y de gestión urbanísticos que se determinen reglamentariamente. La comunicación comprenderá la correspondiente certificación administrativa expedida por el órgano actuante.

Cuando las actuaciones mencionadas hayan sido inscritas en el Registro de la Propiedad, la información será igualmente objeto de comunicación al Catastro por el registrador, siempre que, realizadas las actuaciones que prevé el artículo 48.5, conste la referencia catastral de los inmuebles afectados, así como el plano que permita la identificación de dichas actuaciones sobre la cartografía catastral.

También constituirá comunicación la información que los registradores de la propiedad deben remitir, referida a los actos de parcelación que consistan en la segregación, división, agregación o agrupación de los bienes inmuebles, siempre que se cumplan los requisitos expresados en el párrafo anterior y que se solicite su inscripción en el Registro de la Propiedad en el plazo de dos meses desde el hecho, acto o negocio de que se trate.»

Seis. El artículo 18 queda redactado en los siguientes términos:

«Artículo 18. Procedimientos de subsanación de discrepancias y de rectificación.

1. El procedimiento de subsanación de discrepancias se iniciará por acuerdo del órgano competente, ya sea por propia iniciativa o como consecuencia de orden superior, cuando la Administración tenga conocimiento, por cualquier medio, de la falta de concordancia entre la descripción catastral de los bienes inmuebles y la realidad inmobiliaria y su origen no se deba al incumplimiento de la obligación de declarar o comunicar a que se refieren los artículos 13 y 14. La iniciación del procedimiento se comunicará a los interesados, concediéndoles un plazo de 15 días para que formulen las alegaciones que estimen convenientes.

La resolución que se dicte tendrá efectividad desde el día siguiente a la fecha en que se acuerde y se notificará a los interesados de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. El plazo máximo en que debe notificarse la resolución expresa será de seis meses desde la notificación del acuerdo de iniciación a los interesados. El vencimiento del plazo máximo de resolución determinará la caducidad del expediente y el archivo de todas las actuaciones.

No obstante, en aquellos supuestos en que no existan terceros afectados por el procedimiento, éste podrá iniciarse directamente con la notificación de la propuesta de resolución. En este caso, el expediente se pondrá de manifiesto para la presentación de alegaciones durante un plazo de 15 días. Cuando, transcurrido este plazo, los interesados no hayan formulado alegaciones, la propuesta de resolución se convertirá en definitiva y se procederá al cierre y archivo del expediente. La efectividad de esta resolución se producirá desde el día siguiente al de finalización del mencionado plazo.

2. Con ocasión de la autorización de un hecho, acto o negocio en un documento público podrán subsanarse las discrepancias relativas a la configuración o superficie de la parcela, de conformidad con el siguiente procedimiento:

- a) El notario ante el que se formalicen los correspondientes hechos, actos o negocios jurídicos solicitará de los otorgantes que le manifiesten si la descripción que contiene la certificación catastral a que se refiere el artículo 3.2 se corresponde con la realidad física del inmueble en el momento del otorgamiento del documento público.

- b) Si los otorgantes le manifestaran la identidad entre la realidad física y la certificación catastral, el notario describirá el inmueble en el documento público de acuerdo con dicha certificación y hará constar en el mismo la manifestación de conformidad de los otorgantes.

Cuando exista un título previo que deba ser rectificado, los nuevos datos se consignarán con los que ya aparecieran en aquél. En los documentos posteriores sólo será preciso consignar la descripción actualizada.

- c) Si los otorgantes le manifestaran la existencia de una discrepancia entre la realidad física y la certificación catastral, el notario solicitará su acreditación por cualquier medio de prueba admitido en derecho. Cuando el notario entienda suficientemente acreditada la existencia de la discrepancia y una vez obtenido el consentimiento, requerido expresamente, de los titulares que resulten de lo dispuesto en el artículo 9.5 que, en su condición de colindantes, pudieran resultar afectados por la rectificación, incorporará la nueva descripción del bien inmueble en el mismo documento público o en otro posterior autorizado al efecto, en la forma establecida en el párrafo anterior.

El notario informará a la Dirección General del Catastro sobre la rectificación realizada, por medios telemáticos, en el plazo máximo de cinco días desde la formalización del documento público. Una vez validada técnicamente por la citada Dirección General la rectificación declarada, se incorporará la correspondiente alteración en el Catastro. En los supuestos en que se aporte el plano, representado sobre la cartografía catastral, la alteración se realizará en el plazo de cinco días desde su conocimiento por el Catastro, de modo que el notario pueda incorporar en el documento público la certificación catastral descriptiva y gráfica de los inmuebles afectados que refleje su nueva descripción.

- d) En los supuestos en que no se obtenga el consentimiento para la subsanación de la discrepancia o cuando ésta no resultara debidamente acreditada, el notario dejará constancia de ella en el documento público y, por medios telemáticos, informará de su existencia a la Dirección General del Catastro para que, en su caso, ésta incoe el procedimiento oportuno.

La descripción de la configuración y superficie del inmueble conforme a la certificación catastral descriptiva y gráfica actualizada a la que se hace referencia en los párrafos b) y c) se incorporará en los asientos de las fincas ya inscritas en el Registro de la Propiedad, sin perjuicio de las funciones que correspondan al registrador en el ejercicio de sus competencias.

Cuando exista identidad, en los términos que establece el artículo 45, con la correspondiente finca registral inscrita, en los asientos posteriores se tomará como base la nueva descripción física y gráfica.

En los supuestos en que no exista dicha identidad, el registrador de la propiedad, por medios telemáticos, pondrá esta circunstancia en conocimiento de la Dirección General de Catastro que, tras analizar la motivación expuesta, emitirá informe cuyas conclusiones se harán constar en el Registro de la Propiedad e incoará, en su caso, el procedimiento oportuno.

Mediante Resolución de la Dirección General del Catastro, previo informe favorable de la Dirección General de los Registros y Notariado, se podrán determinar otros elementos de la descripción del bien inmueble que serán objeto de rectificación de discrepancias con arreglo al procedimiento previsto en este apartado.

3. La Dirección General del Catastro podrá rectificar de oficio la información contenida en la base de datos catastral en cuanto sea necesario para efectuar correcciones de superficie dentro del margen de tolerancia técnica que se defina reglamentariamente, así como para reflejar cambios en los identificadores postales o en la cartografía, o cuando se lleven a cabo otras operaciones de carácter general, legalmente previstas, que tengan por finalidad mantener la adecuada concordancia entre el Catastro y la realidad inmobiliaria.

Cuando la operación de carácter general consista en la rectificación de la descripción de los inmuebles que deba realizarse con motivo de ajustes a la cartografía básica oficial o a las ortofotografías inscritas en el Registro Central de Cartografía, se anunciará en el boletín oficial de la provincia el inicio del procedimiento de rectificación por ajustes cartográficos en los municipios afectados y calendario de actuaciones. Tras dicho anuncio se abrirá un periodo de exposición pública en el Ayuntamiento en que se ubiquen los inmuebles durante un mínimo de 15 días y la subsiguiente apertura del plazo de alegaciones durante el mes siguiente. Cuando como consecuencia de estas actuaciones se produzcan rectificaciones que superen la tolerancia técnica, la resolución por la que se aprueben las nuevas características catastrales, que tendrá efectividad el día siguiente a aquel en que se hubiera dictado, se notificará a los interesados de conformidad con lo previsto en el artículo 29 de este Texto Refundido, no siendo necesario el anuncio previsto en el apartado 1 de dicho artículo.»

Siete. Se modifica el artículo 33, que queda redactado de la siguiente forma:

«Artículo 33. Concepto.

1. La representación gráfica de los bienes inmuebles a que se refiere el artículo 3 comprenderá en todo caso su descripción cartográfica en el modo que en este Título se establece.
2. La base geométrica del Catastro Inmobiliario está constituida por la cartografía parcelaria elaborada por la Dirección General del Catastro. Dicha cartografía catastral constituirá la base para la georreferenciación de los bienes inmuebles.
3. La cartografía catastral estará a disposición de los ciudadanos y de las empresas, así como de las Administraciones y entidades públicas que requieran información sobre el territorio o sobre bienes inmuebles concretos, preferentemente a través de un servidor de mapas gestionado por la Dirección General del Catastro o de los servicios que a tal efecto se establezcan en su sede electrónica.

Mediante Resolución de la Dirección General del Catastro se determinarán los formatos, condiciones de acceso y suministro, así como las restantes características necesarias para la prestación de dichos servicios.

4. Con el fin de facilitar la utilización de la cartografía catastral como cartografía básica para la identificación de las fincas en el Registro de la Propiedad, la Dirección General del Catastro proporcionará acceso al servicio de identificación y representación gráfica de dichas fincas sobre la cartografía catastral, mediante un sistema interoperable que responderá a las especificaciones que se determinen por Resolución de la Dirección General del Catastro.

En los supuestos en que se hubieran utilizado medios o procedimientos distintos de la cartografía catastral para la identificación gráfica de las fincas en el Registro de la Propiedad podrá aplicarse el procedimiento de rectificación por ajustes cartográficos establecido en el artículo 18.3 de esta Ley.

5. Será de aplicación a la cartografía catastral lo dispuesto en la Ley 7/1986, de 24 de enero, de Ordenación de la Cartografía, en las escalas y con las especialidades establecidas reglamentariamente.»

Ocho. Se modifica el primer párrafo del apartado 2, así como el apartado 3 del artículo 36, que quedan redactados en los siguientes términos:

Artículo 36. Deber de colaboración.

- «2. Las Administraciones y demás entidades públicas, los fedatarios públicos y quienes, en general, ejerzan funciones públicas estarán obligados a suministrar al Catastro Inmobiliario, en los términos previstos

en el artículo 94 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, cuantos datos o antecedentes relevantes para su formación y mantenimiento sean recabados por éste, bien mediante disposición de carácter general, bien a través de requerimientos concretos. A tal fin, facilitarán el acceso gratuito a dicha información en los términos que acaban de indicarse, a través de medios telemáticos. (...)

- «3. Los notarios y registradores de la propiedad remitirán telemáticamente al Catastro, dentro de los 20 primeros días de cada mes, información relativa a los documentos por ellos autorizados o que hayan generado una inscripción registral en el mes anterior, en los que consten hechos, actos o negocios susceptibles de inscripción en el Catastro Inmobiliario. En dicha información se consignará de forma separada la identidad de las personas que hayan incumplido la obligación de aportar la referencia catastral establecida en el artículo 40. Asimismo, remitirán la documentación complementaria incorporada en la escritura pública que sea de utilidad para el Catastro.

Cuando dicho suministro se refiera a las comunicaciones que deben realizar los notarios conforme a lo dispuesto en el artículo 14. a), la remisión de la información deberá producirse dentro de los 5 días siguientes a la autorización del documento público que origine la alteración.

Mediante Resolución de la Dirección General del Catastro, previo informe favorable de la Dirección General de los Registros y Notariado, se regularán los requisitos técnicos para dar cumplimiento a las obligaciones de suministro de información tributaria establecidas en este apartado.»

Nueve. El contenido actual del artículo 46 pasa a numerarse como apartado 1 y se añade un nuevo apartado 2, redactado en los siguientes términos:

Artículo 46. Constancia de la referencia catastral en documentos administrativos.

«1. (...)

2. Cuando del procedimiento administrativo resulten modificaciones en el inmueble de acuerdo con lo previsto en el artículo 40.2, el órgano administrativo remitirá al Catastro copia de los planos de situación, para que por éste se expidan y comuniquen, en el plazo de cinco días, las nuevas referencias catastrales de los bienes inmuebles afectados.»

Diez. Se modifica el artículo 47.2, que queda redactado en los siguientes términos:

Artículo 47. Constancia de la referencia catastral en documentos notariales.

- «2. Cuando las modificaciones a que se refiere el artículo 40.2 consistan en agrupaciones, agregaciones, segregaciones o divisiones de fincas o se trate de la constitución sobre ellas del régimen de propiedad horizontal, el notario remitirá al Catastro, en el plazo de cinco días desde la autorización del documento, copia simple de la escritura junto con el plano o proyecto, si se lo presentase el interesado, para que se expida una nueva referencia catastral. El Catastro comunicará la nueva referencia catastral al notario autorizante del documento público en el plazo de 24 horas, para su constancia en la matriz por diligencia o nota al margen.

La misma documentación se aportará para la asignación notarial de la referencia catastral provisional en los supuestos de obra nueva en construcción en régimen de propiedad horizontal.»

Once. Se modifica el artículo 48, que se redacta en los siguientes términos:

«Artículo 48. Constancia registral de la referencia catastral.

1. La constancia de la referencia catastral en los asientos del Registro de la Propiedad tiene por objeto, entre otros, posibilitar el trasvase de información entre el Registro de la Propiedad y el Catastro Inmobiliario.
2. El registrador, una vez calificada la documentación presentada, recogerá en el asiento como uno más de los datos descriptivos de la finca y con el carácter y efectos establecidos en el artículo 6.3, la referencia catastral que se le atribuya por los otorgantes en el documento inscribible, cuando exista correspondencia entre la referencia catastral y la identidad de la finca en los términos expresados en el artículo 45.
3. No obstante lo dispuesto en el apartado anterior, se podrá reflejar registralmente la identificación catastral de las fincas como operación específica, de acuerdo con lo legalmente previsto.
4. Si la referencia catastral inscrita sufriera alguna modificación que no se derive de una modificación de las características físicas de la finca, bastará para su constancia la certificación expedida al efecto por el Catastro.
5. En caso de inscripción de actos de naturaleza urbanística, el registrador remitirá a la Dirección General del Catastro copia del plano el día siguiente al de su presentación en el Registro de la Propiedad.

El Catastro devolverá al registrador, en el plazo de cinco días, las referencias catastrales de las fincas objeto del acto de que se trate.

6. Las discrepancias en la referencia catastral no afectarán a la validez de la inscripción.»

Doce. Se da nueva redacción al artículo 62, que queda redactado en los siguientes términos:

«Artículo 62. Hecho imponible.

1. Constituye el hecho imponible de la tasa de acreditación catastral la expedición por la Dirección General del Catastro o por las Gerencias y Subgerencias del Catastro, a instancia de parte, de certificaciones en las que figuren datos que consten en el Catastro Inmobiliario y de copia de los siguientes documentos:
 - a) Ortofotografía.
 - b) Fotografía aérea.
 - c) Cartografía.
 - d) Información alfanumérica digital.
 - e) Copias de información no gráfica de expedientes.
2. La expedición de las certificaciones y documentos a que se refiere el apartado anterior no quedará sujeta a dicha tasa cuando su obtención se produzca directamente por medios telemáticos.»

Trece. La Disposición adicional única del Texto Refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario pasa a numerarse como Disposición adicional primera y se incorpora una nueva Disposición adicional segunda, con la siguiente redacción:

«Disposición adicional segunda. Colaboración de notarios y registradores.

Mediante Orden del Ministro de Presidencia, dictada a propuesta de los Ministros de Economía y Hacienda y de Justicia se desarrollarán los aspectos procedimentales que sean precisos para dar cumplimiento a las obligaciones establecidas en esta Ley, siempre que no se hayan previsto en ésta de modo específico otros desarrollos normativos.»

Catorce. Se incorpora una nueva Disposición transitoria, la octava, en el Texto Refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario, con la siguiente redacción:

«Disposición transitoria octava. Utilización de medios electrónicos.

La vigencia de los plazos previstos en los artículos 18.2, 36.3, 46.2, 47.2 y 48.5 de esta Ley se producirá transcurrido un año desde la entrada en vigor de la Ley de Economía Sostenible. Entre tanto, serán de aplicación los plazos establecidos en dichos artículos conforme a la redacción vigente a la entrada en vigor de dicha Ley.»

ACREDITACIÓN DE LA FECHA DE LOS DOCUMENTOS PRIVADOS: UNIFICACIÓN DE DOCTRINA. SENTENCIA DE 3 DE NOVIEMBRE DE 2010

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO

La sentencia recurrida confirmó la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Asturias de 21 de julio de 2000, que desestimó la reclamación deducida por el demandante contra la liquidación practicada por la Inspección, por el concepto del IRPF de 1992, que incluyó, entre otras partidas, los beneficios empresariales procedentes de la venta de una vivienda en Madrid por importe de 6.425.580 pts, al haberse formalizado en dicho ejercicio la escritura pública.

Con fecha 3 de diciembre de 1999, la Inspección de los Tributos de la Delegación de Oviedo había levantado acta de disconformidad, por no considerar acreditada que la venta se había efectuado el 26 de diciembre de 1986, en documento privado, a D. Arcadio, al ser insuficiente la aportación por el interesado del contrato privado y de una hoja manuscrita en la que se recogían los plazos y fechas del pago del precio, y no resultar procedente practicar los requerimientos propuestos al comprador, al objeto de poder verificar la veracidad del documento y de los pagos, y a las empresas de gas, luz y agua para que aportaran, en su caso, los contratos de suministro correspondientes.

Luego, con el escrito de alegaciones al acta, el interesado acompañó un certificado del Secretario de la Comunidad de propietarios en el que se indicaba que a fecha anterior a 1 de enero de 1992 ya no constaba el nombre del vendedor como propietario del piso, criticando la denegación de la práctica de los requerimientos instados al objeto de confirmar la fecha de entrega y puesta a disposición de la vivienda, ya que la Inspección debía conocer la realidad de los hechos con trascendencia tributaria y no podía aplicarse en términos absolutos el art. 1227 del Código Civil (LEG 1889, 27), máxime cuando en la escritura pública se consignó como domicilio del comprador la dirección de la vivienda objeto del contrato, lo que acreditaba su anterior puesta a disposición, y se dice que el precio se ha recibido con anterioridad. Sin embargo, las alegaciones deducidas fueron desestimadas por la Oficina Técnica por no haberse presentado el contrato privado ante una Oficina Pública, siendo correcta la falta de práctica de las pruebas propuestas, por cuanto, al no tratarse de entidades públicas en el sentido del art. 1227 del Código Civil, no podía considerarse acreditada la fecha de la transmisión, aún en el caso hipotético de que la contestación confirmara las manifestaciones del interesado.

Interpuesta reclamación económico-administrativa, el Tribunal Económico-Administración Regional de Asturias, confirmó el criterio de imputación temporal en 1992, porque según el Código Civil el contrato de compraventa en relación a los bienes inmuebles obliga a otorgar documento público y hasta ese momento no cabe entender transferida la propiedad del bien, siendo por tanto el ejercicio de 1992 el de la transferencia del bien, sin que se hubiera aportado en el presente caso pruebas que permitan acreditar la efectiva transmisión del bien en periodos anteriores, como ocurrió con otras operaciones de bienes inmuebles que habían sido dado de alta a efectos catastrales.

Finalmente, en la vía judicial, cuestionó el demandante la indebida imputación temporal al año 1992, en lugar de 1986, de los rendimientos derivados de la venta del piso, porque la preeminencia absoluta que se otorgaba por la Administración como medio de prueba a la escritura pública sobre otras pruebas aportadas, no se correspondía con la normativa establecida, ya que el devengo del Impuesto se produce en el momento de entrega del inmueble, siendo cosa muy distinta que el contribuyente no pueda acreditar la realidad de la fecha consignada en el documento privado y no concurran las circunstancias que contempla el artículo 1227 del Código Civil, en cuyo caso debe estarse a la fecha de la escritura pública.

En un otrosí interesó la práctica de prueba para acreditar la realidad y veracidad en todos sus extremos del documento privado celebrado, que fue admitida, habiendo reconocido el comprador que a partir de la fecha

de la firma del documento privado tomó posesión de la finca objeto de la venta, lo que se confirma con los certificados librados por Iberdrola Distribución Eléctrica, S.A. y Gas Natural, S.A. respecto a los suministros de energía eléctrica y gas, contratados por el comprador, desde el 2 de enero de 1987 en el primer caso y desde el 19 de enero de 1987, en el segundo, en relación con la vivienda adquirida, sita en la CALLE000 nº NUM000 , NUM001 , escalera NUM002 ., piso NUM003 , NUM004 , en Madrid.

Como hemos señalado anteriormente la sentencia confirmó la resolución impugnada, en base a la siguiente argumentación:

“Por otra parte, en relación a la imputación temporal, esta tiene lugar en el ejercicio 1992, teniendo reflejo en la escritura pública otorgado en este mismo año y no en el año 1986 como entiende la actora”.

SEGUNDO

Aunque la sentencia no motiva su decisión, los recurrentes entienden que la desestimación de la pretensión ejercitada se funda en una interpretación del art. 1227 del Código Civil , en virtud de la cual únicamente puede acreditarse la fecha de los documentos privados cuando concurra cualquiera de las circunstancias que el precepto contempla: Incorporación a un Registro Público, entrega a un funcionario o fallecimiento de alguno de los firmantes, considerando que esta interpretación contradice lo declarado en las sentencias que aporta, que vienen a anular las liquidaciones recurridas, al no dar por probadas unas ventas por los correspondientes documentos privados, remitiéndose a las fechas de las correspondientes escrituras públicas.

La primera sentencia que se aporta como contradictoria es de esta Sala, de fecha 26 de abril de 2005 , que anula una liquidación practicada por el Impuesto sobre Sociedades, en la que no se tuvo por cumplido el requisito de la inversión en el plazo legal exigido de dos años, a efectos de disfrutar del beneficio de la exención de plusvalía por reinversión, dado que en dicho plazo no se había formalizado la escritura pública de compra de unos inmuebles y a pesar de que en dicho plazo sí se había otorgado el previo documento privado, acreditado éste por otros medios de prueba complementarios.

Por otra parte, se alegan dos sentencias del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 10 de diciembre de 2001 (JT 2003, 150) y 8 de abril de 2002 (JT 2002, 1643) , que anulan liquidaciones por el IAE porque las escrituras públicas de venta otorgadas no podían tomarse en consideración ante la existencia de documentos privados y otras pruebas que permitían deducir que las ventas se realizaron en épocas anteriores.

Finalmente, la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Navarra de 7 de abril de 1999 (JT 1999, 936) tiene por cierta la fecha de un documento privado de compraventa de una vivienda y no la de la escritura pública, porque la venta en aquella fecha se pudo acreditar por otros medios de prueba, como las actas de la comunidad de propietarios, los registros de las compañías suministradoras de agua, electricidad y cédulas de habitabilidad.

Por otra parte, se imputa a la sentencia la infracción del art. 115 de la LGT de 1963 (RCL 1963, 2490), hoy art. 106.1 de la Ley 58/2003 (RCL 2003, 2945) , así como, por la remisión que en estos preceptos se hace, de los artículos 1214 a 1256 del Código Civil y artículos 578 a 666 de la antigua Ley de Enjuiciamiento Civil (LEG 1881, 1) , si se atiende al régimen legal anterior a la Ley 1/2000 (RCL 2000, 34, 962) , o de los preceptos citados del Código Civil , subsistentes con la nueva LEC y artículos 281 a 386 de la nueva LEC, si se atiende al régimen legal instaurado por ella, y muy especialmente del art. 1227 del Código Civil, al no dar validez al documento privado, así como a la fecha del mismo, cuando la veracidad y realidad de uno y otra han sido acreditados por el contribuyente con otras pruebas complementarias.

TERCERO

El Abogado del Estado, en su escrito de oposición niega, ante todo, que exista la triple identidad subjetiva, objetiva y causal que es exigida por el art. 96.1 de la Ley 29/98, de 13 de julio (RCL 1998, 1741) , como premisa previa para poder interponer el recurso de casación para unificación de doctrina al no coincidir la fundamentación. Por otra parte, el Abogado del Estado alega que en este caso se pretende la justificación de la imputación temporal pretendida de contrario en base a diferentes documentos privados que, en ningún caso, fueron presentados durante las actuaciones administrativas de comprobación ni en la ulterior reclamación económico-administrativa, lo que no es posible dado el carácter revisor de la jurisdicción contenciosa, que determina que sus órganos deben limitarse a enjuiciar la legalidad de la actuación administrativa.

Subsidiariamente, para el caso de que se entre en el análisis de la contradicción alegada, niega la infracción legal denunciada, dando por reproducidos los argumentos contenidos en la sentencia de instancia, así como

en el escrito de contestación a la demanda. En este escrito alegó que la imputación temporal al ejercicio de 1992 de la venta es una cuestión de prueba, y que en el expediente existía una escritura pública que acreditaba tal imputación, elemento probatorio que gozaba de la eficacia prevista en el art. 1218 del Código Civil, con eficacia probatoria incluso frente a terceros, sin que produzcan efecto alguno los documentos privados hechos para alterar lo dispuesto en una escritura pública.

CUARTO

Es cierto que la sentencia de instancia no explica por qué refiere la venta al momento del otorgamiento de la escritura pública en 1992, no obstante haberse aportado varias pruebas al proceso que acreditaban la fecha de la transmisión en ejercicios anteriores, por lo que en esa situación difícilmente cabe alegar la existencia de la contradicción alegada, si se parte de la hipótesis de que la imputación temporal era cuestión de prueba y de que la fecha de la escritura no había sido debidamente desvirtuada.

Ahora bien, al haber confirmado la Sala el criterio de la Administración, que se apoya en una interpretación del art. 1227 del Código Civil, en virtud de la cual únicamente puede acreditarse la fecha de los documentos privados cuando concurra cualquiera de las tres circunstancias que contempla el precepto, lo razonable es entender que la Sala admitió la tesis de la Inspección y del TEAC, que excluía otros medios de prueba.

Desde esta perspectiva hay que admitir la concurrencia de las identidades determinantes de la contradicción alegada, al versar la cuestión controvertida sobre si el art. 1277 del Código Civil establecía o no una presunción inatacable probatoriamente, apartándose la sentencia impugnada de la doctrina que sientan las sentencias que se aportan como de contraste.

Tampoco cabe aceptar las alegaciones del Abogado del Estado de que la prueba documental que acredita la fecha de la transmisión al margen de la escritura pública de venta no fue aportada en la vía administrativa, porque el contribuyente mantuvo la misma pretensión desde el primer momento, habiendo intentado sin éxito la acreditación de la realidad y certeza del documento privado, viéndose obligado a completar en vía judicial las pruebas que no pudo obtener en la fase previa.

QUINTO

Despejados los obstáculos procesales, hay que aceptar la infracción legal que se imputa a la sentencia impugnada, ante la doctrina mayoritaria de esta Sala, recogida, entre otras, en las sentencias de 24 de julio de 1999 (RJ 1999, 7107) , (rec. de cas. núm. 7009/94) , 1 de febrero de 2001 (RJ 2001, 1515), (rec. de cas. núm. 5252/1995) , 26 de abril de 2005 (RJ 2005, 4905) (rec. de cas. núm. 314/2000) y de 24 de junio de 2005 (RJ 2005, 5520) (rec. de cas. núm. 5112/00) .

En la sentencia de 24 de julio de 1999 , relativa al Impuesto de Sucesiones y Donaciones, se confirma el criterio de la Sala de instancia, que anuló la liquidación practicada, por considerar inaplicables las normas de los antiguos artículos 133 y 113.3 del Texto Refundido de 1967 (RCL 1967, 933) , sobre presunción, como fecha de devengo, de aquella en que se presenta ante la Administración Tributaria la declaración escrita, si existe prueba en contrario, como era la constancia en el caso de un acta de la Inspección levantada en 1983, con ocasión del IRPF de 1979, de que el depósito bancario, por el que se operó la donación, se constituyó en 1972.

La Sala sentó la siguiente doctrina:

“La cuestión ha sido abordada por esta Sala en Sentencia de 29 de Noviembre de 1995 (RJ 1995, 9706) , en la que, tras hacer una detenida descripción de la evolución histórica de las normas, sucesivamente establecidas, para evitar el fraude en los impuestos sobre transmisiones patrimoniales, derivado de la imposibilidad de conocer la Administración Tributaria los documentos privados, llega a la conclusión de que la previsión establecida en el art. 133 del texto Refundido de 6 de Abril de 1967 y después en el art. 53.2 del texto Refundido de 30 de Diciembre de 1980 (RCL 1981, 275) , aunque utilicen la expresión “se presumirá que la fecha de los documentos privados es la de...” lo cierto es que técnicamente no se trata de una verdadera presunción , que sería “iuris et de iure”, sino de una ficción legal, que trastoca la realidad imponiendo normativamente que la fecha del documento privado es la de su presentación a un funcionario público por razón de su oficio, caso en el que -agrega la Sentencia que estamos reproduciendo- debe incluirse el de presentación ante la Administración Tributaria, el de su inscripción en un Registro Público, o el de fallecimiento de uno cualquiera de los otorgantes.

Pese a la coherencia de la conclusión resumidamente recogida antes y a la solidez de los argumentos que la fundamentan, la Sala, en el momento presente, no está en condiciones de reiterar dicha doctrina por las siguientes razones:

El Tribunal Constitucional en Sentencia 25/1996, de 13 de Febrero (RTC 1996, 25), recordó que en diversas ocasiones ha reconocido las interrelaciones existentes entre la indefensión contemplada en el art. 24.1 de la Constitución (RCL 1978, 2836) y el derecho a los medios de prueba, y ha entendido como incluida dentro de los medios de defensa, cuya privación o desconocimiento puede constituir indefensión, la posibilidad de aportación de medios de prueba, habiendo afirmado que “ la relación entre el derecho a las pruebas e indefensión, marca el momento de máxima tensión de la eventual lesión del derecho”.

En posterior Sentencia 189/1996, de 25 de Noviembre (RTC 1996, 189), el mismo Tribunal, reiterando lo declarado en la nº. 1 del mismo año y otras anteriores, ha dicho que la temática probatoria, aunque esté garantizada por un específico derecho, no deja de estar afectada ni protegida dentro del derecho de tutela judicial efectiva, de suerte que el contenido constitucionalmente garantizado de aquél incorpora “la aportación de medios de prueba entre los medios de defensa cuya obstaculización o privación es susceptible de producir indefensión.

Agrega el Tribunal que en el seno de esta lógica, ha podido igualmente sostenerse que el art.24.2 de la Constitución Española, en cuanto ha constitucionalizado el derecho de utilizar los medios de prueba pertinentes como un derecho fundamental, ejercitable en todo tipo de procesos y componente inescindible del derecho mismo de defensa, garantiza a quien esté inmerso en un conflicto que se dilucida jurisdiccionalmente la posibilidad de impulsar una actividad probatoria acorde con sus intereses, siempre que la misma esté autorizada por el ordenamiento.

En relación con la Jurisprudencia constitucional resumidamente expuesta, esta Sala, con ocasión de la cuestión referente a las presunciones o ficciones legales en la valoración de acciones que no coticen en Bolsa, a efectos del impuesto sobre Sucesiones y Transmisiones Patrimoniales, declaró en Sentencia de 6 de Diciembre de 1996 (RJ 1997, 582), lo siguiente:

En primer lugar que las presunciones “iuris et de iure”, no las “iuris tantum” parece que chocan con el art. 24.2 de la Constitución cuando, dentro del marco de la tutela judicial efectiva, reconoce que todos tiene derecho a utilizar los medios de prueba pertinentes para su defensa, lo que resulta contradictorio con aquella interdicción de la prueba en contrario que lleva implícita la presunción “iuris et de iure”; mas si se tiene en cuenta que la prueba de presunciones (regulada únicamente por el Código civil, silenciada por la Ley de Enjuiciamiento civil y distinta de los “indicios” a que se refiere la de Enjuiciamiento criminal) tiene carácter supletorio en el orden de las pruebas, por lo cual no existe necesidad legal de acudir a ella cuando el hecho dudoso tiene demostración eficaz por los demás medios de prueba (sentencias de la Sala Primera de este Tribunal Supremo de 4 (RJ 1982, 5537) y 21 de octubre de 1982 (RJ 1982, 5569) , 12 de junio (RJ 1986, 3386) y 3 de octubre de 1986 (RJ 1986, 5236)), resultará que la presunción iuris et de iure solo debe operar en el caso de que no hubieren prevalecido los demás medios directos de prueba para la defensa del derecho. Es decir, el hecho desconocido que se pretende probar a través de la presunción iuris et de iure puede ser acreditado, antes de acudir a ella, por cualquier otro medio directo de prueba, si bien en el caso de que así no se hiciere no cabe impugnar el resultado de la aplicación de este medio indirecto. De esta forma se soslaya en parte la posible antinomia entre el Art. 1.251 del Código civil y el Art. 24-2 de la Constitución.

De armonizar el resto -remarca la Sentencia citada de esta Sala- se encarga la doctrina del Tribunal Constitucional, contenida en sus sentencias de 20 de febrero de 1986 (RTC 1986, 30) y 5 de marzo de 1987. Con arreglo a la primera, “El Art. 24-2 de la CE ha convertido en un derecho fundamental el de utilizar los medios de prueba pertinentes en cualquier tipo de proceso en que el ciudadano se vea involucrado; este derecho fundamental, inseparable del derecho mismo a la defensa, consiste en que las pruebas pertinentes propuestas sean admitidas y practicadas por el Juez o Tribunal, y, al haber sido constitucionalizado, impone unas nuevas perspectivas y una sensibilidad mayor en relación con las normas procesales atinentes a ello, de suerte que deben los Tribunales de Justicia proveer a la satisfacción de tal derecho, sin desconocerlo ni obstaculizarlo, siendo preferible en tal materia incurrir en un posible exceso en la admisión de pruebas que en su denegación”; añadiendo la segunda que “La utilización de los medios de prueba pertinentes para la defensa, a la que se refiere el artículo 24.2 de la CE , se trata de un derecho fundamental activo y no reaccional, consecuentemente limitable por la normativa ordinaria, conforme al artículo 53.1 de la CE , siempre que la Ley respete el contenido esencial de este derecho ...”.

De esta forma, el carácter supletorio que tiene en sí la prueba de presunciones y la viabilidad de que la normativa ordinaria prohíba la prueba frente a las iuris et de iure, hace que éstas puedan subsistir en nuestro ordenamiento tras la vigencia del Texto Constitucional.

Ahora bien, -prosigue nuestra referenciada Sentencia- el problema se complica en el caso de las “ficciones legales”. Aquí no se trata de inducir la existencia de un hecho desconocido a través de otro hecho conocido, como es característico de las presunciones; aquí, de un hecho conocido, la ley deduce o crea un hecho inexistente al que atribuye unas consecuencias concretas. Ciertamente, la prueba puede girar en torno al hecho conocido desencadenante de la ficción, pero no respecto del hecho deducido o creado por la ley que, por definición, se sabe falso. Cuando la Disposición Adicional Cuarta de la Ley de Tasas y Precios Públicos de 13 de abril de 1989 (RCL 1989, 835) (caso, quizás, el más burdo de ficción legal tributaria) dispuso que en las transmisiones onerosas inter vivos se producirían para el transmitente y para el adquirente las repercusiones tributarias de los incrementos patrimoniales derivados de transmisiones a título lucrativo, supuesto que se excedieran determinados límites entre el valor declarado y el valor comprobado de los bienes, la posibilidad de prueba quedó limitada a la existencia o inexistencia de transmisión onerosa inter vivos, pero no podía extenderse a la inexistencia de incremento patrimonial en el IRPF del transmitente ni a la inexistencia de “donación liquidable” a favor del adquirente. Ambos eran hechos imponibles reconocidamente falsos pero creados por la ley, no susceptibles de prueba en contrario. Esta interdicción de tal derecho fundamental a la prueba quedaba amparada por el Art. 53-1 de la Constitución, y la determinación del respeto a su contenido esencial -que el precepto exige- confiada al recurso de inconstitucionalidad que, efectivamente, en su momento fue promovido.

Pues bien, la evolución experimentada en la jurisprudencia constitucional y en la de este Tribunal, sobre interpretación del derecho a la prueba, recogido como fundamental en el art. 24 de la Constitución y no limitable al proceso penal, impide cualquier reducción de aquél derecho que no venga impuesta de manera clara y tajante por la propia Ley, de manera que las presunciones “iures et de iure” y con mayor razón las “fictio legis”, deben quedar claramente establecidas en precepto legal que, de manera indubitada, excluya o prohíba la prueba en contrario.

En el caso de las normas aquí controvertidas (art. 133 del Texto Refundido de 1967) es evidente que no se dan las circunstancias señaladas, pues, por una parte, solo desde la deducción integradora de sus antecedentes y finalidad podría llegarse a la calificación de presunción “iuris et de iure” o “fictio legis” y por otra parte, las diferentes versiones, que históricamente se han sucedido en nuestra legislación, hasta la actualmente vigente, han hecho referencia expresa o implícita al art.1227 del Código Civil que, desde luego, no contiene una presunción inatacable probatoriamente; situación que siembra al menos la duda sobre la naturaleza del contenido de las normas tributarias que tiene su origen en el aludido precepto de Derecho Común; duda que es suficiente para no poder aceptar ahora una interpretación que conduce a la negación del derecho a la prueba, en este caso”.

A su vez, la sentencia de 1 de febrero de 2001 (RJ 2001, 1515) , sobre el Impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos, reconoce que probado por acta de la Inspección de Hacienda del Estado a efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales la transmisión de un terreno en documento privado, dicha prueba produce efectos en relación a la prescripción por el Impuesto controvertido.

La fundamentación de la Sala sobre la alegada infracción del art. 1227 del Código Civil, que condicionó el cómputo, respecto a terceros, de la fecha de un documento privado, a efectos de determinar la fecha de devengo del impuesto fue la siguiente:

“La línea argumental seguida por el Ayuntamiento recurrente consiste básicamente en criticar la sentencia por “la peculiar interpretación del artículo 1227 del Código Civil, que excede de la propia dicción del precepto, hasta el punto que el resultado no constituye una interpretación, sino una infracción del mismo. En efecto, el referido artículo 1227 regula el cómputo de la fecha de un documento privado respecto de terceros, estableciendo tres supuestos: a partir de la fecha de su incorporación o inscripción en un Registro público, desde la muerte de cualquiera de los que lo firmaron o desde el día en que se entregase a un funcionario público por razón de su oficio, siendo éste último el supuesto que interesa en el presente caso”, y concluye el Ayuntamiento recurrente, “la sentencia recurrida, mas que interpretar el precepto, viene a añadir un supuesto más: aquél en que se acredite probatoriamente la fecha de la transmisión y la veracidad del documento privado, (en letra negrita en el escrito de interposición), lo que evidentemente constituye un exceso, con clara infracción del precepto. En el caso que nos ocupa, la interpretación que formula la Sentencia recurrida supone para el Ayuntamiento que represento, que en este caso es el tercero a que se refiere el meritado artículo 1227, un documento privado suscrito entre particulares puede surtir efectos plenos desde la fecha en que se pueda acreditar su existencia, aunque dicha acreditación sea indirecta, completamente ajena al Ayunta-

miento, y no concurra ninguno de los supuestos del repetido del artículo 1227 del Código Civil, lo cual es extremadamente grave, especialmente en el aspecto tributario. (...)”.

La Sala anticipa que no comparte este motivo casacional por las razones que a continuación aduce, debiendo previamente aclarar que la normativa aplicable es distinta, según la tesis de la sentencia, y de las empresas recurridas, que entienden que la transmisión se produjo en 1980, y que sería el Real Decreto Legislativo 3250/1976, de 30 de Diciembre (RCL 1977, 224) , y según la tesis del Ayuntamiento de Burjassot, parte recurrente en casación, que entiende que la transmisión se produjo el 18 de Diciembre de 1989, fecha de elevación a público del documento privado de compraventa, en cuyo caso sería el Real Decreto-Legislativo 781/1986, de 18 de Abril (RCL 1986, 1238) . Incluso, es también distinta la normativa reguladora de la prescripción, debido a que el artículo 65 de la Ley General Tributaria, fue modificado por la Ley 10/1985, de 26 de Abril (RCL 1985, 968).

La línea argumental que mantiene la Sala es como sigue:

A. Iniciación del plazo de prescripción

El artículo 65 de la Ley General Tributaria, en su versión original, disponía que “el plazo de prescripción comenzará a contarse en los distintos supuestos a que se refiere el artículo anterior como sigue: En el caso a) (derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria) desde el día del devengo(...)”.

Este mismo artículo 65, según la redacción dada por la Ley 10/1985, de 26 de Abril, de Reforma parcial de la Ley General Tributaria, dispone que “el plazo de prescripción comenzará a contarse... en el caso a), desde el día en que finalice el plazo reglamentario para presentar la correspondiente declaración (...)”.

El plazo para presentar la declaración, por el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos, en el caso de transmisiones a título oneroso “inter vivos”, es el de 30 días a contar desde la fecha en que se produzca el devengo del Impuesto (art. 97.2, a) R.D. 3250/1976 y 360.2 .c) del R.D.L. 781/1986), de forma que la diferencia temporal es simplemente de 30 días.

B. Devengo del Impuesto de Incremento del Valor de los terrenos

El Impuesto se devengará: “a) Cuando se transmita la propiedad del terreno, ya sea a título oneroso o gratuito, entre vivos o por causa de muerte, en la fecha de la transmisión” (art. 95.1. a) del R.D 3250/1976, e igual redacción en el art. 352.1.a) R.D.L. 781/1986).

De manera que el plazo de la prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria comienza desde el día del devengo o treinta días después, según la distinta normativa aplicable.

C. Fecha de la transmisión, a efectos del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos.

La transmisión de la propiedad mediante un contrato de compraventa se produce por ésta (título) mas la tradición (modo), y se prueba por cualquier medio admitido en derecho, entre ellos los documentos privados, que reconocidos legalmente, tienen el mismo valor que la escritura pública entre los que lo hubieren suscrito y sus causahabientes, pero que, respecto de terceros, el artículo 1227 del Código Civil dispone: “La fecha de un documento privado no se contará respecto de terceros sino desde el día en que hubiese sido incorporado o inscrito en un registro público, desde la muerte de cualquiera de los que le firmaron, o desde el día en que se entregase a un funcionario público por razón de su oficio”.

La Jurisprudencia civil mantiene que este artículo 1227 del Código Civil es una presunción “iuris tantum” de que la fecha del documento privado es la que resulta de los hechos indicados, pero que admite prueba en contrario, que si es suficiente, plena y convincente, puede demostrar que la fecha fue la que figura en el documento u otra distinta.

Esta Sala Tercera del Tribunal Supremo ha seguido la doctrina anterior, a efectos tributarios en la sentencia de 24 de Julio de 1999 (Rec. Casación nº 7009/1994) que a continuación glosamos.

SEXTO - Esta Sala Tercera analizó en Sentencia de 29 de Noviembre de 1995, la naturaleza y alcance de los artículo 133 del Texto refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados de 6 de Abril de 1967 y del artículo 53.2 del posterior Texto refundido de 30 de Diciembre de 1980 , y sus antecedentes históricos, preceptos que se remiten al artículo 1227 del Código Civil , manteniendo que técnicamente no se trataba de una verdadera presunción que sería “iuris el de iure”, sino de una ficción legal, que trastoca la realidad imponiendo normativamente que la fecha del documento privado es la de su presentación a un funcionario público por razón de su oficio, el de su inscripción en un Registro Público o el del fallecimiento de uno cualquiera de los otorgantes.

Esta interpretación no era satisfactoria del todo por diversas razones, que tuvo en cuenta la Sala en la Sentencia de 24 de Julio de 1999 (Rec. Casación nº 7009/1994), a la cual no remitimos, y que expuestas

de modo sintético fueron: 1º) Excepcionalidad para admitir de acuerdo con el artículo 24.1 de la Constitución, las presunciones “iuris et de iure” y las ficciones legales. 2º) Carácter supletorio en el orden de las pruebas de las “presunciones legales”. 3º) Doctrina del Tribunal Constitucional (Ss. 25/1996, de 13 de Febrero (RTC 1996, 25), 189/1996, de 25 de Noviembre (RTC 1996, 189), y otras) acerca de que la negativa a la admisión de pruebas puede constituir indefensión, precisando en sus Sentencias de 20 de Febrero de 1986 (RTC 1986, 30) y 5 de Marzo de 1987, lo que sigue: “El art. 24.2 de la C.E. ha convertido en un derecho fundamental el de utilizar los medios de prueba pertinentes en cualquier tipo de proceso en el que el ciudadano se vea involucrado, este derecho fundamental, inseparable del derecho mismo a la defensa, consistente en que las pruebas pertinentes propuestas sean admitidas y practicadas por el Juez o Tribunal, y, al haber sido constitucionalizado, impone unas nuevas perspectivas y una sensibilidad mayor, en relación con las normas procesales atinentes a ello, de suerte que deben los Tribunales de Justicia proveer a la satisfacción de tal derecho, sin desconocerlo ni obstaculizarlo, siendo preferible en tal materia incurrir en un posible exceso en la admisión de pruebas que en su denegación”; añadiendo la segunda que “la utilización de los medios de prueba pertinente para la defensa, a la que se refiere el art 24.2 de la C.E, se trata de un derecho fundamental activo y no reaccional, consecuentemente limitable por la normativa ordinaria, conforme al artículo 53.1 de la C.E, siempre que la Ley respete el contenido esencial de este derechos...”.

Esta Sala Tercera ha seguido la doctrina constitucional apuntada, mas la doctrina jurisprudencial de la Sala Primera sobre valoración de los medios de prueba, en especial de las presunciones legales, admitiendo en la Sentencia referida de 24 de Junio de 1999 (RJ 1999, 5740), la posibilidad de pruebas en contrario frente al envío que las normas tributarias especiales hacen al artículo 1227 del Código Civil”.

Finalmente la sentencia de 26 de abril de 2005 (RJ 2005, 4905) , que es una de las aportadas como contradictoria, en relación con una exención por reinversión en el Impuesto sobre Sociedades, señaló que el apartado 2 del art. 148 del Reglamento de 1982 (RCL 1982, 2783, 2941) no podía interpretarse en el sentido de que excluía cualquier medio de prueba de la reinversión que no fuera la formalización en documento público o en documento privado que reúna alguno de los requisitos señalados en el art. 1.227 del Código Civil , declarando:

“Comenzando por el último motivo expuesto, debe señalarse que el artículo 15, apartado ocho, de la Ley 61/1978, de 27 de Diciembre (RCL 1978, 2837) , del Impuesto sobre Sociedades establecía, refiriéndose a los “Incrementos y pérdidas de patrimonio”, que “no obstante lo establecido en el presente artículo, los incrementos de patrimonio que se pongan de manifiesto en la transmisión de elementos materiales del activo fijo de las empresas, necesarios para la realización de sus actividades empresariales no serán gravados siempre que el importe total de la enajenación se reinvierta en bienes de análoga naturaleza y destino en un periodo no superior a dos años o no superior a cuatro años si durante el primero la sociedad presenta un plan de inversiones a la Administración e invierte durante los dos primeros al menos un 25 por 100 del total del incremento.”

Por su parte, el Reglamento del Impuesto, aprobado por el Real Decreto 2631/1982, de 15 de Octubre, en su art. 147, fijaba el ámbito objetivo de la exención y, en el artículo 148, los requisitos para gozar de la exención.

El texto del art. 148 era el siguiente:

“1. El disfrute de la exención de los incrementos de patrimonio quedará condicionado al cumplimiento inexcusable de los requisitos siguientes:

- a) El importe total de la enajenación del elemento patrimonial correspondiente deberá invertirse en la adquisición de cualquiera de los elementos materiales de activo fijo, incluidos en alguna de las categorías a que se refiere el artículo precedente de este Reglamento, y que además, estén afectados a la actividad empresarial ejercida por el sujeto pasivo, sin que sea preciso que se trate de activos fijos nuevos.
- b) La reinversión del importe podrá efectuarse bien en el ejercicio en que se produjo la enajenación, de una sola vez, o sucesivamente, en el plazo de los dos años posteriores a la transmisión.
- c) A los efectos de lo dispuesto en el apartado anterior, también podrá considerarse como reinversión la inversión realizada dentro del año anterior a la fecha de transmisión del elemento patrimonial correspondiente. En este caso, es preciso que exista una relación directa entre la enajenación y la reinversión correspondiente.

d) Los bienes en que se materialice la inversión deberán permanecer en los inventarios de las Empresas hasta su total amortización o pérdida (Este párrafo fue declarado nulo por sentencia de esta Sala de 27 de Diciembre de 1990 (RJ 1991, 1701)).

2. A los efectos de lo dispuesto en el apartado anterior, tanto la fecha de la transmisión como la de reinversión será la de formalización de los respectivos contratos en documento público, o la del documento privado desde que reúna alguno de los requisitos señalados en el artículo 1.227 del Código Civil cualquiera que sean los plazos y modalidades de pago que se estipulen.”

Ciertamente, como ya señaló esta Sala, en su sentencia de 27 de Diciembre de 1990, que resolvía un recurso contencioso- administrativo contra determinados artículos del Real Decreto 2631/1982, de 18 de Octubre, la exención por reinversión en activos fijos necesarios para la realización de las actividades empresariales, establecida por la Ley, viene exclusivamente condicionada por los siguientes requisitos a) que se produzca la transmisión de un elemento material del activo fijo. b) que sea de los necesarios para la realización de las actividades empresariales, c) que la transmisión genere un incremento patrimonial; d) que el importe total de la enajenación se reinvierta en bienes de análoga naturaleza y destino, y e) que la reinversión se produzca dentro de ciertos plazos y condiciones.”

En ningún momento la ley se refiere a la fecha a tener en cuenta para el cómputo de los plazos, disponiendo, en cambio, el art. 148 del Reglamento que tanto la fecha de la transmisión como la de la reinversión será la de formalización de los respectivos contratos en documento público o, si se efectúa en documento privado, por la remisión que hace al Código Civil, la fecha en que hubiese sido incorporado o inscrito en un registro público, la fecha de fallecimiento de cualquiera de los que le firmaron o la fecha en que se entregue a un funcionario público por razón de su oficio.

No cabe duda que este cómputo de los plazos tiende a garantizar la seguridad en el tráfico, mediante el fomento de la documentación pública, y evitar el fraude fiscal a través de transmisiones formalizadas en documentos privados, donde es fácil, por su propia privacidad, predatar la fecha, y de ahí que se desplace el inicio del cómputo al momento en que el documento abandona la clandestinidad y la Administración puede tener conocimiento de su existencia.

Sin embargo, no cabe una interpretación que excluya otros medios de prueba, pues lo realmente importante es determinar si la reinversión se produce dentro de los plazos establecidos, lo que deberá probarse, debiendo estarse, para determinar la fecha en que debe entenderse efectuada la reinversión, a las reglas sobre transmisión de la propiedad previstas en el Código Civil, artículos 609 y 1095.

En este sentido, la posterior Ley 43/1995 (RCL 1995, 3496 y RCL 1996, 2164) , en su artículo 21, vigente hasta el 1 de Enero de 2002 , aunque abandonó el método de exención por reinversión por otro basado en el diferimiento impositivo que se producía por la no integración en la base imponible del ejercicio de los rendimientos positivos obtenidos en la transmisión que se acogía a este régimen especial, disponía que la reinversión se entenderá efectuada en la fecha en que se produzca la puesta a disposición de los elementos patrimoniales en que se materialice.

También la Ley 24/2001 (RCL 2001, 3248) , que derogó el art. 21 de la Ley 43/1995 , y en su lugar añadió el art. 36 ter (actual 42 del Decreto Legislativo 4/2004 (RCL 2004, 2679) , por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades), incorporando una deducción denominada por reinversión de beneficios extraordinarios, establece que la reinversión se entenderá en la fecha en que se produzca la puesta a disposición de los elementos patrimoniales en que se materialice.

Resulta interesante recordar el cambio de orientación producido en la jurisprudencia recientemente, admitiendo la prueba de la fecha de un documento privado, a efectos de la prescripción, por medios distintos a los contemplados en el art. 1227 del CC. Así la sentencia de 24 de Julio de 1999 (RJ 1999, 7107) , que se basa en pronunciamientos del Tribunal Constitucional sentencias 25/1996, de 13 de Febrero (RTC 1996, 25) , y 189/1996, de 25 de Noviembre (RTC 1996, 189) , donde se interconexiona la indefensión contemplada en el art. 24.1 de la Constitución con el derecho a utilizar los medios de prueba pertinentes para la defensa,- establece que el derecho a la prueba impide cualquier reducción que no venga impuesta de manera clara y tajante por la propia ley, de manera que las presunciones “iuris et de iure” y con mayor razón las “fictio legis” deben quedar claramente establecidas en precepto legal que, de manera indubitada, excluya o prohíba la prueba en contrario.”

Esta doctrina se reitera en la sentencia de 24 de junio de 2005 (RJ 2005, 5520) , recurso de casación 5112/2000, sin que la posterior de 15 de enero de 2009 (RJ 2009, 921) , rec. cas. 7939/2004, que parece mantener un criterio distinto, pueda tomarse en consideración, ya que no cita a las anteriores que se han reflejado.

SEXTO

Estimado el recurso, y ante la prueba existente en las actuaciones, que quedó resumida en el escrito de conclusiones, y que aparece también reflejada en el primer Fundamento de Derecho de esta resolución, procede estimar el recurso contencioso-administrativo que en su día se interpuso, en lo que afecta a la imputación temporal del beneficio empresarial controvertido, con la consiguiente anulación de la resolución impugnada y de los actos que confirma, sin que se aprecien circunstancias especiales para una expresa imposición de costas a las partes.

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

PRIMERO

Estimar el recurso de casación para unificación de doctrina interpuesto por D. Ismael y D. Mateo, contra la sentencia de 15 de julio de 2005 (PROV 2005, 209422) de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Asturias, sentencia que se casa y anula en cuanto al pronunciamiento relativo a la imputación temporal del beneficio empresarial.

SEGUNDO

Que debemos estimar parcialmente el recurso contencioso-administrativo interpuesto por D. Rosendo, contra la resolución del TEAR de Asturias de 21 de julio de 2000, con anulación de la misma y de los actos que confirma en relación con la inclusión en 1992 del beneficio empresarial procedente de la enajenación de una vivienda.

REDISTRIBUCIÓN DE RESPONSABILIDAD HIPOTECARIA: SENTENCIA DE 23 DE SEPTIEMBRE DE 2010

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO

Es objeto del presente recurso de casación la sentencia de la Sección Cuarta del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, desestimatoria del recurso contencioso administrativo dirigido contra la resolución del TEAC de 19 de junio de 2002, que estimó parcialmente el recurso de alzada, confirmando la liquidación por actos jurídicos documentados y suprimiendo los intereses de demora por su incompatibilidad con el recargo por ingreso extemporáneo.

La parte recurrente elevó a escritura pública la constitución de crédito hipotecario a su favor garantizado por la constitución, entre otras garantías, de hipoteca inmobiliaria sobre 35 fincas; simultáneamente en 26 de febrero y ante el mismo Notario, se autorizó acta notarial en la que complementando la anterior escritura, se distribuía la hipoteca inmobiliaria constituida sobre las 35 fincas; en 6 de marzo de 1997 se presentó ante la Dependencia de Gestión Tributaria de la Delegación de Hacienda de Madrid la declaración liquidación por el indicado concepto de actos jurídicos documentados. Ante los defectos detectados en el documento referido, en fecha 3 de junio de 1997, el Notario corrigió el defecto detectado, presentándose nueva declaración liquidación por el citado concepto, como no sujeto. En 12 de mayo de 1999, se le notifica a la parte recurrente propuesta de liquidación provisional por actos jurídicos documentados por importe de 43.525.128 ptas. incluido intereses de demora y recargo; formulada alegaciones, el 13 de julio de 1999 fue ratificado el acuerdo

de liquidación, en relación con el acta notarial de 26 de febrero de 1997, incluyendo recargo del 15% por presentación fuera de plazo.

La recurrente interpone el recurso de casación haciendo valer los siguientes motivos:

1. Artº 88.1.c) de la LJCA (RCL 1998, 1741) , por quebrantamiento de las formas esenciales del juicio por infracción de las normas reguladoras de la sentencia o de las que rigen los actos y garantías procesales. Denuncia la parte recurrente el haber incurrido la sentencia en incongruencia procesal al haber una absoluta falta de concordancia entre la cuestión controvertida y la solución postulada por la sentencia.
2. Por infracción del artº 4 de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (RCL 1993, 2849) . Puesto que a una sola convención no puede exigírsele más que un solo derecho.
3. Infracción del artº 61.3 de la LGT (RCL 1963, 2490) , dado que se le ha exigido el recargo por demora en un supuesto en el que no concurrió demora alguna.

El Sr. Abogado del Estado se opone al recurso de casación y a cada uno de los motivos opuestos. Considera que la escritura y el acta no constituyen un solo documento, sino que el acta tuvo por objeto la distribución de la carga hipotecaria entre diversas fincas. El artº 4 de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados se aplica un solo negocio, pero en el caso que nos ocupa existen dos negocios, la constitución de una hipoteca mediante escritura pública y la distribución de la carga hipotecaria entre diversas fincas. Respecto de la última de las cuestiones, la sentencia también respeta el ordenamiento jurídico, pretendiendo la recurrente inducir a error en cuanto a la presentación del documento.

También se opone la Sra. Letrada de la Comunidad Autónoma de Madrid, al considerar que como se desprende de antecedentes obrantes, no cabe entender que la escritura y acta constituyen un solo documento; existiendo dos negocios jurídicos, que además están documentados separadamente, reuniendo el segundo los requisitos que prevé el artº 31.2 de la Ley, siendo procedente el recargo y pretendiendo la parte recurrente inducir a error.

SEGUNDO

La sentencia de instancia identifica el supuesto planteado con el que fue objeto de solución por la sentencia dictada en casación en interés de ley, de 24 de octubre de 2003 (RJ 2003, 7844), considerando que concurre el hecho imponible en las escrituras de distribución de crédito hipotecario entre diversos inmuebles una vez que existía un crédito hipotecario de tal clase que comprendía la totalidad de aquellos.

Basa la parte recurrente la denuncia de incongruencia que formula contra la sentencia de instancia, en que se trata de supuesto distintos, puesto que el resuelto por la sentencia referida de 24 de octubre de 2003 no coincide con el que fue objeto de examen por la sentencia de instancia; en el presente caso no se trata de la distribución de la carga hipotecaria entre las fincas cuando ya existía un crédito de tal clase, sino que el caso en concreto objeto de controversia es que la distribución de la carga hipotecaria es simultánea, que no posterior, a la constitución del crédito garantizado, al punto que el acta constituye parte integrante de la escritura pública de constitución del crédito. En definitiva, la Sala de instancia desconoció la verdadera controversia sometida a su revisión llegando a la conclusión sobre hechos distintos, no respondiendo a la causa de pedir y resolviendo una cuestión distinta que aquella que motivó la iniciación del procedimiento revisor. La sentencia incurre en incongruencia al modificar los términos del debate, con quiebra del principio de contradicción y menoscabo del fundamental derecho a la defensa.

Una constante jurisprudencia tiene declarado que se incurre en incongruencia cuando la Sentencia omite resolver sobre alguna de las pretensiones y cuestiones planteadas en la demanda -incongruencia omisiva o por defecto-.

Como en otras ocasiones hemos tenido oportunidad de decir, en el proceso Contencioso-Administrativo, la parte actora, en cuanto titular del derecho o del interés legítimo cuya tutela se pretende, no sólo inicia la actividad jurisdiccional con el escrito de interposición (art. 45.1 LJCA), sino que delimita el petitum y la causa petendi de la pretensión formulada en la demanda (art. 52 y 55 LJCA); y esta actividad de individualización del objeto del proceso vincula al Tribunal en su sentencia.

La congruencia es, en definitiva, un requisito de la sentencia, especialmente de su parte dispositiva, que comporta la adecuación del fallo a las pretensiones formuladas por las partes y a los motivos aducidos por éstas. La congruencia se resuelve en una comparación entre dos extremos: las pretensiones de las partes y la resolución del juzgador.

El primer término del binomio lo constituyen las pretensiones contenidas en la demanda y en la contestación. Y el segundo término del juicio comparativo es, esencialmente, el fallo o parte dispositiva de la sentencia; pero la incongruencia también puede darse en los fundamentos jurídicos predeterminantes del fallo que constituyan la *ratio decidendi*, si la sentencia contempla causas de pedir diferentes de las planteadas por las partes o no se pronuncia sobre alguna de las alegadas por la parte demandante.

La LJCA contiene diversos preceptos relativos a la congruencia de las sentencias. El art. 33.1, que establece 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. Impone, por tanto, la congruencia de la decisión comparándola con las pretensiones y con las alegaciones que constituyan motivos del recurso y no meros argumentos jurídicos.

Así, la incongruencia omisiva se produce esencialmente cuando no existe correlación entre las pretensiones de las partes y el fallo de la sentencia, pero ello incluye también los supuestos en que en la fundamentación de ésta se produce una preterición de la “causa petendi”, es decir, de las alegaciones o motivos que sirven de fundamento a los escritos de demanda y contestación (Cfr. SSTs de 13 de octubre de 1998 (RJ 1998, 8266) y 12 de mayo de 2001 (RJ 2001, 3707), entre otras muchas).

El requisito de la congruencia, en fin, no supone que la sentencia tenga que dar una respuesta explícita y pormenorizada a todos y cada uno de los argumentos de las partes, siempre que exteriorice, tomando en consideración las pretensiones y alegaciones de aquéllas, los razonamientos jurídicos que, en el sentir del Tribunal, justifican el fallo (Cfr. SSTs de 20 de diciembre de 1996 (RJ 1996, 8963) y 11 de julio de 1997 (RJ 1997, 6104), entre otras muchas).

Por consiguiente, para determinar si existe incongruencia en una sentencia es preciso confrontar su parte dispositiva con el objeto del proceso, delimitado por sus elementos subjetivos (partes), y objetivos (causa de pedir y *petitum*); de manera que la adecuación debe extenderse tanto a la petición, como a los hechos y motivos de la pretensión, sin perjuicio de que, en virtud del principio *iura novit curia*, el órgano judicial no haya de quedar sujeto, en el razonamiento jurídico que le sirve de motivación para el fallo, a las alegaciones de las partes, pudiendo basar sus decisiones en fundamentos jurídicos distintos.

Ahora bien, como señalan las sentencias del Tribunal Supremo de 30 abril de 1996 (RJ 1996, 3316) y 2 de octubre de 2006 (RJ 2006, 7575) el respeto al principio de congruencia no alcanza a limitar la libertad de razonamiento jurídico del Tribunal de instancia, ni tampoco le obliga a reconocer el orden de alegaciones de las partes, bastando con que establezca los hechos relevantes para decidir el pleito y aplicar la norma del ordenamiento jurídico que sea procedente.

El Tribunal Constitucional se ha pronunciado en reiteradas ocasiones con respecto del quebrantamiento de las normas esenciales del juicio por infracción de las normas reguladoras de la sentencia, poniendo de relieve que, el contenido constitucional del artículo 24.1 CE (RCL 1978, 2836), comporta la necesidad de una decisión o pronunciamiento precedido del análisis de las cuestiones suscitadas en la demanda y debidamente motivado. La incongruencia omisiva se produce cuando el órgano judicial deja sin contestar alguna de las pretensiones sometidas a su consideración por las partes, siempre que no quepa interpretar razonablemente el silencio judicial como una desestimación tácita cuya motivación puede inducirse del conjunto de los razonamientos contenidos en la resolución.

Doctrina que nos ha de llevar a desestimar la alegada incongruencia formulada por la parte recurrente.

Efectivamente la cuestión suscitada, concretada de forma expresa por la sentencia, consistía en determinar a los efectos del gravamen que nos ocupa, si constituye hecho imponible la distribución de crédito hipotecario entre diversos inmuebles existiendo un crédito de tal clase que comprendía la totalidad de aquellos. Para la parte actora existe una distinción que resulta esencial, cual es que el crédito hipotecario existiere con anterioridad a la distribución del mismo, o este fuera simultáneo, lo que no tuvo en cuenta la sentencia. Sin embargo, de asistirle la razón a la recurrente, ello en todo caso sería un defecto de la Sala de instancia al momento de la apreciación de los hechos, habiendo incurrido en un error en la determinación de los hechos, o en un error en la aplicación del ordenamiento jurídico, al aplicar la doctrina contenida en la sentencia dictada en casación en interés de ley de 24 de octubre de 2003; pero nunca estaríamos en presencia de una incongruencia omisiva, puesto que la sentencia centra la cuestión litigiosa y la resuelve dentro de los límites en los que se encontraba planteado el debate. De ahí que de considerar que hubo un error en la apreciación de los hechos o no fueron valorados en su integridad por la Sala debió articularse los motivos de casación a través de los cauces previstos al efecto, bien solicitando la integración de los hechos, bien combatiendo la sentencia por error en la apreciación de los hechos -dentro de los límites que jurisprudencialmente se han

señalado para la impugnación por error en la apreciación de los hechos-, y en todo caso por infracción del ordenamiento jurídico de considerar que la distribución del crédito hipotecario entre diversos inmuebles no constituye hecho imponible cuando es simultánea a su constitución.

Con todo, la Sala considera que resulta a todas luces correcta la apreciación de los hechos por parte de la Sala de instancia y la aplicación de la doctrina contenida en la expresada sentencia. Puesto que los hechos se muestran tozudos y resulta de una claridad insoslayable que a la escritura de 26 de febrero de 1997 constituyendo el crédito hipotecario, le sigue el acta autorizando al distribución de la hipoteca inmobiliaria sobre las 35 fincas, y ello por más que sean de la misma fecha y en esta se haga advertencia expresa de que complementa la anterior; puesto que sólo cabe complementar lo que tiene previa existencia real. Por ello, ni hubo incongruencia ni desde luego hubo error en la apreciación de los hechos. Con todo aún otorgando, a los meros efectos hipotéticos y para agotar el debate, el carácter de simultaneidad que pretende la recurrente, el resultado debía ser el mismo.

TERCERO

El artº 4 del Texto Refundido es claro cuando establece que, “a una sola convención no puede exigírsele más que el pago de un solo derecho, pero cuando un mismo documento o contrato comprenda varias convenciones sujetas al impuesto separadamente, se exigirá el derecho señalado a cada una de aquellas”; lo trascendental, por tanto, a los efectos de determinar la existencia de uno o varios hechos imponibles, no es que exista un solo documento o varios, en este caso una escritura pública y un acta notarial que complementa la anterior, sino los negocios jurídicos que contenidos en el documento se encuentren sujetos al impuesto, como sucede, a nuestro entender en el presente caso, en el que se distingue dos negocios jurídicos nítidamente diferenciados, uno la constitución de un crédito hipotecario garantizado con la hipoteca sobre 35 inmuebles y otro la distribución de la hipoteca inmobiliaria entre las 35 fincas; es evidente que no se constituye un crédito hipotecario sobre cada una de las fincas individualmente consideradas, sino que la distribución se produce una vez constituido el crédito hipotecario sobre la totalidad de las 35 fincas, en tanto que sólo adquiere sentido la distribución una vez constituida la hipoteca inmobiliaria sobre la totalidad. Y ello cualquiera que sea la razón que impulsó a la recurrente a obrar como lo hizo, incluido un posible error; puesto que como señalaba la sentencia de 15 de junio de 2002 (RJ 2002, 5917) , “la sujeción al tributo controvertido de la escritura que contenía una nueva distribución del crédito hipotecario, aunque fuera para subsanar omisiones producidas en la anterior escritura de declaración de obra nueva y división horizontal, por entender que dicho acto reunía las condiciones que lo sujetaban al Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados, aún cuando no hubiera variado la cifra total del capital del préstamo, ni las cantidades estipuladas para intereses, costas y gastos”.

Como bien recoge la sentencia de instancia, esta Sala se ha pronunciado sobre la cuestión suscitada, en 24 de octubre de 2003 (RJ 2003, 7844) , en sentencia dictada en recurso de casación en interés de la ley interpuesto por la Comunidad Autónoma de Castilla-La Mancha, contra la Sentencia de fecha 22 de Enero de 2002 (JT 2002, 460) , de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de dicha Comunidad, fijando como doctrina legal la de que: “ Las escrituras de distribución de la carga hipotecaria precedente entre los pisos y locales de un edificio sometido a división horizontal, constituyen actos inscribibles que tienen por objeto cosa valuable, no sujetos a las modalidades de Transmisiones Patrimoniales y Operaciones Societarias y por lo tanto, están sujetos al Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados, conforme el art. 31.2 del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de Septiembre , que aprobó el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados”.

En la Sentencia de referencia, y como fundamento del fallo, se razona del siguiente modo: “TERCERO,- La tesis de la Sentencia recurrida -como ya se ha apuntado- descansa en la idea de que la interpretación realizada por el TEAR de Castilla-La Mancha era excesivamente formalista y por ello viene a sostener que la escritura de distribución de la hipoteca de un edificio entre los diferentes pisos y locales resultantes de su división horizontal, a pesar de reunir los requisitos para quedar sometida al impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados, no está sujeta al no aflorar una nueva capacidad contributiva, pero este criterio interpretativo ignora el carácter formal del impuesto mismo.

En efecto, lo que se somete al gravamen, según el art. 27 del Texto Refundido, son los documentos notariales, mercantiles y administrativos y en el caso de los primeros, lo único que exige el art. 32.2. para las primeras copias de escrituras es que “tengan por objeto cantidad o cosa valuable, contengan actos o contratos inscribibles en los Registros de la Propiedad, Mercantil y de la Propiedad Industrial y no (estén) sujetos al

Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones o a los conceptos comprendidos en los apartados 1 y 2 del art. 1 de esta Ley “ , esto es, a transmisiones patrimoniales y a operaciones societarias.

La Sentencia de esta Sala, fijando doctrina legal, en recurso de casación en interés de la Ley, de 4 de Diciembre de 1997 (RJ 1997, 9295) -que el Abogado del Estado y el Ministerio Fiscal invocan en sus alegaciones en apoyo de la tesis de la recurrente- a la que ha de sumarse la de 25 de Noviembre de 2002 (RJ 2002, 107102) , dictada en una casación ordinaria, señala que la inscripción en los Registros Públicos (el de la Propiedad, el Mercantil y el de la Propiedad Industrial, a los que ha de añadirse , como parte del primero, el de Hipoteca Mobiliaria y Prenda sin desplazamiento) otorga al titular registral un conjunto de garantías que el ordenamiento jurídico concede a determinados actos en razón de la forma notarial adoptada y que constituyen -dichas especiales garantías registrales- la finalidad del gravamen de Actos Jurídicos Documentados, sin que esa justificación del impuesto lo convierta en una tasa por la prestación de un servicio, como llega a argumentar la Sala en la Sentencia recurrida, pues tanto la edificación, los préstamos concertados para financiarla y su distribución entre los pisos y locales, como el otorgamiento de las correspondientes escrituras y su eventual inscripción en el Registro de la Propiedad, forman parte del tráfico inmobiliario, cuya seguridad beneficia a todos y especialmente a cuantos intervienen en él, participando de la riqueza que produce.

También la Sentencia de esta Sala de 15 de Junio de 2002 (RJ 2002, 5917) , dictada en recurso de casación nº 2363/1997, se ocupó del asunto, en un caso similar al de autos y partiendo, como las anteriormente citadas, de la tesis de que el IAJD tiene por hecho imponible la mera formalización notarial de actos económicamente evaluables, inscribibles en los Registros Públicos que antes de señalar y no sujetos a las modalidades de Transmisiones Patrimoniales Onerosas u Operaciones Societarias, estableció -la Sentencia acabada de citar- la sujeción al tributo controvertido de la escritura que contenía una nueva distribución del crédito hipotecario, aunque fuera para subsanar omisiones producidas en la anterior escritura de declaración de obra nueva y división horizontal, por entender que dicho acto reunía las condiciones que lo sujetaban al Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados, aún cuando no hubiera variado la cifra total del capital del préstamo, ni las cantidades estipuladas para intereses, costas y gastos.

Ha de concluirse, por lo tanto, que la doctrina de la Sentencia recurrida es errónea y en cuanto a su carácter gravemente perjudicial para el interés general queda también acreditado, teniendo en cuenta tanto el perjuicio para la Hacienda autonómica como el riesgo de reiteración, pues en la propia Sentencia se alude ya a otros fallos similares.

Cumplidos pues estos dos requisitos legales y los demás de carácter formal exigidos para este recurso extraordinario y subsidiario, que nadie ha puesto en duda, procede acceder a la fijación de la doctrina legal pedida, en la forma que se dirá en la parte dispositiva.”

La transcrita fundamentación determina por sí sola que, como anticipamos, no pueda acogerse la pretensión de la entidad recurrente.

CUARTO

La sentencia de instancia declara la corrección del recargo que contempla el artº 61.3 de la LGT , en tanto que considera que la fecha del devengo fue la de la escritura pública de división hipotecaria, 26 de febrero de 1997, y no la de su rectificación, de 22 de octubre de 1997. La parte recurrente combate tal parecer afirmando que el hecho imponible generado en 26 de febrero de 1997 fue declarado y liquidado a través de la declaración correspondiente, el otorgamiento de nuevo acta notarial en 3 de junio de 1997 fue debido a la necesaria corrección de errores contenidos en aquella y a los solos efectos de cumplimentar el requisito formal exigido en el Registro, la segunda declaración con cuota cero se refiere al acta notarial de 3 de junio de 1997 y no a la original, puesto que ya había sido declarada y gravada.

Sin embargo, no puede prosperar las alegaciones de la parte recurrente, en tanto que como se ha tenido la ocasión de concretar en el fundamento anterior, en la escritura y acta notarial de 26 de febrero de 1997, se contenían, no un solo negocio sujeto al gravamen, sino dos, y visto que la parte actora sólo declaró y liquidó por uno de ellos, resulta incuestionable que el devengo respecto de la segunda convención sujeta lo fue en 26 de febrero de 1997, y no la de su rectificación de 22 de octubre de 1997, cumpliéndose los requisitos previstos en el artº 61.3 de la LGT , esto es tuvo lugar la declaración fuera de plazo.

QUINTO

Por lo expuesto, procede desestimar el presente recurso de casación, lo que comporta la condena en costas de la parte recurrente, si bien que la Sala , haciendo uso de la facultad prevista en el artículo 139.3 de la Ley

Jurisdiccional, limita los honorarios del Abogado del Estado y del Letrado de la Comunidad Autónoma de Madrid, a la cifra máxima de 3.000 euros por cada uno de ellos.

En su virtud, en nombre del Rey y en el ejercicio de la potestad de juzgar que, emanada del pueblo español, nos confiere la Constitución,

FALLAMOS

Que debemos desestimar y desestimamos el presente recurso de casación, número 6983/2005, interpuesto por la representación procesal de LA CASERA, S.A., contra Sentencia de la Sección Cuarta, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo, del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, de fecha 22 de junio de 2005 SIC (PROV 2007, 36113) , en el recurso contencioso- administrativo 1493/2002, con expresa imposición de las costas a la parte recurrente, si bien que con la limitación expresada en el último de los Fundamentos de Derecho.

RENUNCIA EXPRESA O TÁCITA A LA EXENCIÓN DEL IVA SENTENCIA DE 20 DE ENERO DE 2011

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO

Decía la sentencia, en lo que aquí interesa, lo siguiente: Como antecedente normativo preciso para la resolución de la controversia resulta preciso recordar que el artículo 4.Cuatro de la Ley 37/1992 dispone que “las operaciones sujetas a este impuesto no estarán sujetas al concepto “transmisiones patrimoniales onerosas» del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados” añadiendo que “se exceptúan de lo dispuesto en el párrafo anterior las operaciones que se indican a continuación: a) Las entregas y arrendamientos de bienes inmuebles, así como la constitución o transmisión de derechos reales de goce o disfrute que recaigan sobre los mismos, cuando estén exentos del impuesto, salvo en los casos en que el sujeto pasivo renuncie a la exención en las circunstancias y con las condiciones recogidas en el artículo 20.Dos “, artículo que establece que “las exenciones relativas a los números 20, 21 y 22 del apartado anterior -en este último número se comprenden las segundas y ulteriores entregas de edificaciones, incluidos los terrenos en que se hallen enclavadas, cuando tengan lugar después de terminada su construcción o rehabilitación- podrán ser objeto de renuncia por el sujeto pasivo, en la forma y con los requisitos que se determinen reglamentariamente, cuando el adquirente sea un sujeto pasivo que actúe en el ejercicio de sus actividades empresariales o profesionales y tenga derecho a la deducción total del impuesto soportado por las correspondientes adquisiciones”, disponiendo el artículo 8.1 del Real Decreto 1624/1992 que “la renuncia a las exenciones reguladas en los números 20, 21 y 22 del apartado uno del artículo 20 de la ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, deberá comunicarse fehacientemente al adquirente con carácter previo o simultáneo a la entrega de los correspondientes bienes. La renuncia se practicará por cada operación realizada por el sujeto pasivo y, en todo caso, deberá justificarse con una declaración suscrita por el adquirente, en la que éste haga constar su condición de sujeto pasivo con derecho a la deducción total del Impuesto soportado por las adquisiciones de los correspondientes bienes inmuebles”. (F. de D. 3º).

En el presente caso, no negado que la operación objeto de la liquidación recurrida era una segunda entrega de edificación, en la que el adquirente era un sujeto pasivo actuando en el ejercicio de sus actividades empresariales o profesionales con derecho a deducción total del Impuesto soportado con las correspondientes

adquisiciones, la cuestión litigiosa se concreta en determinar si en orden a la efectividad de la renuncia a tal exención, se cumplieron o no los requisitos que a tal fin se establecen en artículo 8.1 del Reglamento del Impuesto, en concreto, a comunicación fehaciente al adquirente con carácter previo o simultáneo a la entrega del inmueble y la declaración del adquirente en donde se haga constar su condición de sujeto pasivo con derecho a la deducción. (F. de D. 4º).

Para la resolución de la cuestión suscitada resulta preciso comenzar constatando que la renuncia apuntada está sometida al cumplimiento de unos requisitos, que son: 1º) que el adquirente sea un sujeto pasivo del IVA que actué en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional; 2º) que el adquirente tenga derecho a la deducción total del IVA soportado por la correspondiente adquisición; 3º) que el adquirente declare por escrito las dos circunstancias anteriores al transmitente y que este comunique fehacientemente a aquel la renuncia con carácter previo o simultáneo a la entrega del bien, habiendo puesto de manifiesto la doctrina administrativa que resulta claro que la renuncia se ha querido revestir de un cierto carácter formalista que condiciona su validez, de forma que no basta con que pueda probarse que se cumplen los dos primeros requisitos, sino que han de reflejarse y comunicarse por escrito al transmitente, de la misma forma que éste último ha de dejar constancia expresa de la renuncia a la exención, y no en cualquier momento, sino previa o simultáneamente a la entrega del bien. (F. de D. 5º).

El Tribunal de instancia estima satisfecha la exigencia de que se haya comunicado fehacientemente al adquirente la renuncia con carácter previo o simultáneo a la entrega del inmueble, por medio de la indicación contenida en la escritura de compraventa en el sentido de que “la operación a que esta escritura se, refiere es acto sujeto al Impuesto sobre el Valor Añadido, y al efecto la representante de la entidad vendedora manifiesta que ha recibido del comprador, por tal concepto, la cantidad de 1.435.000 pesetas”. (F. de D. 7º).

Queda por examinar si se ha cumplido el requisito igualmente exigido en el precepto de referencia de comunicación del adquirente, en donde se haga constar su condición de sujeto pasivo con derecho a la deducción.

A este respecto, debe ponerse de manifiesto, por una parte, que la declaración del adquirente de su condición del sujeto pasivo con derecho a la deducción total del Impuesto soportado por las adquisiciones de los correspondientes bienes inmuebles, lo que constituye es la mera explicitación del cumplimiento de un presupuesto material; y, por otra, que como ha tenido ocasión de señalar el TEAC en numerosas resoluciones, como son, por ejemplo, las de 29 de abril de 1998, 17 de enero de 2001, la renuncia a la exención en el IVA que prevé el artículo 20.Dos de la Ley 37/1992, se trata de un acto ínter partes que debe ser expreso, con constancia por escrito, pero que no requiere comunicación alguna a la Administración Tributaria ni tampoco debe constar necesariamente en documento publico, ya que ello no viene exigido por precepto alguno, aunque, qué duda cabe, la mejor manera de hacer constar la renuncia y de evitar, en consecuencia, toda polémica, es la de que figure expresamente recogida en el clausulado de la escritura publica en que se formaliza la transmisión de los bienes inmuebles.

En el presente caso, ya en fecha 26 de abril de 2000 el sujeto pasivo aportó a la Inspección fotocopia de la factura efectuada por Viajes Politur de la venta, comunicación del Sr. Jenaro a Viajes Politur de su condición de sujeto pasivo del IVA con derecho a la deducción total del mismo y fotocopia de escritura de rectificación de fecha 27 de marzo de 2000 modificando la de 17 de septiembre de 1997, en la que se hacía constar que “por omisión involuntaria no se hizo constar (..) que de conformidad con lo establecidos en el artículo 20-Dos de dicho texto legal, la sociedad vendedora, “Viajes Politur, S.A.” renunció a dicha exención en el mismo acto, toda vez que el adquirente era sujeto pasivo del Impuesto sobre el Valor Añadido” y que “la renuncia se justificaba con declaración que efectuó el adquirente, haciendo constar su condición de sujeto pasivo, con derecho a la deducción del impuesto soportado por las adquisiciones de bienes inmuebles”.

Pues bien, aunque la eficacia por sí sola de dicha rectificación sea más que discutible -como ha tenido ocasión de señalar ya este Tribunal en anteriores pronunciamientos-, los documentos presentados, ratificados en la prueba practicada en el proceso, junto con dicha escritura de rectificación, sirven de prueba de la efectiva realización de la comunicación previa al transmitente por el adquirente de su condición de sujeto pasivo del IVA con derecho a la deducción total, comunicación que por razones lógicas y como se sostiene por la parte recurrente, hubo de haberse producido con carácter previo o anterior a la entrega del bien, puesto que es dicha comunicación la que justifica y constituye la razón de ser de la renuncia por parte del transmitente a la exención del IVA en la transmisión, por lo que ha de estimarse satisfecho igualmente el requisito exigido, procediendo en consecuencia desestimar el recurso interpuesto. (F. de D. 8º).

SEGUNDO

Para la Diputación General de Aragón la cuestión objeto de esta litis se concreta en determinar si, en orden a la efectividad de la renuncia a la exención del IVA que es aplicable a las segundas y ulteriores entregas de edificaciones, se cumplieron o no en este caso los requisitos que a tal fin se establecen en el artículo 8.1 del Reglamento del IVA, en concreto, la comunicación fehaciente al adquirente con carácter previo o simultáneo a la entrega del inmueble y la declaración del adquirente en donde se haga constar su condición de sujeto pasivo con derecho a la deducción.

El Tribunal Superior de Justicia de Aragón considera satisfecha la exigencia de que se haya comunicado fehacientemente al adquirente la renuncia con carácter previo o simultáneo a la entrega del inmueble por medio de la indicación recogida en la escritura de compraventa en el sentido de que “la operación a que esta escritura se refiere es acto sujeto al Impuesto sobre el Valor Añadido, y al efecto la representante de la entidad vendedora manifiesta que ha recibido del comprador, por tal concepto, la cantidad de 1.435.000 ptas.”.

La sentencia de 31 de enero de 2005 del Tribunal Superior de Justicia de Aragón admite la eficacia de lo que se ha dado en llamar por la doctrina “renuncia tácita o implícita a la exención”, consistente en atribuir al acto de repercusión del IVA documentado en escritura pública la virtualidad de “comunicación fehaciente” de la renuncia a la exención, realizada por el transmitente al adquirente, comunicación que el artículo 8.1 del Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del IVA, exige realizar con carácter previo o simultáneo a la entrega de los correspondientes bienes. Es por ello que a juicio de la parte recurrente se entiende gravemente errónea y dañosa para el interés general.

Por ello, sin duda, el Letrado de la Diputación General de Aragón postula la siguiente doctrina legal: “la renuncia a la exención del IVA en operaciones inmobiliarias, para ser viable y excluir liquidación por Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, exige el cumplimiento riguroso e inexcusable de los requisitos formales previstos en el vigente reglamento de desarrollo de la Ley reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido, en el artículo 8.1 de modo que, a) debe comunicarse fehacientemente al adquirente con carácter previo o simultáneo a la entrega de terrenos, b) debe practicarse por cada operación practicada por el sujeto pasivo y c) debe justificarse con una declaración suscrita por el adquirente en la que éste haga constar su condición de sujeto pasivo con derecho a la deducción total del IVA soportado por las adquisiciones de los correspondientes bienes, coetánea a la comunicación fehaciente de la renuncia. No basta con declarar en la escritura pública de compraventa la repercusión de la cuota del IVA ni tampoco con otorgar nueva escritura pública posterior a la entrega de los inmuebles para subsanar las omisiones originales”.

TERCERO

Además de los requisitos formales y procesales (legitimación e interposición dentro de plazo, acompañada de la certificación de la sentencia que se impugna), el recurso de casación en interés de la Ley requiere que la doctrina sentada por la sentencia de instancia sea gravemente dañosa para el interés general, que interprete o aplique incorrectamente la normativa legal de carácter estatal y exige que se proponga con la necesaria claridad y exactitud la doctrina legal que se postula.

En este caso, la cuestión planteada versa sobre la interpretación de normas emanadas del Estado, determinantes del fallo recurrido, concretamente el artículo 8.1 del Real Decreto 1624/1992 que aprobó el Reglamento del IVA, en virtud del cual se desarrolla lo prevenido sobre renuncia a la exención del citado impuesto en el artículo 20.2 de la Ley 37/1992, reguladora del IVA.

El recurso se refiere a la interpretación que debe darse al precepto reglamentario, entendiéndose por la Diputación recurrente que el criterio del Tribunal Superior de Justicia de Aragón es gravemente erróneo y dañoso para el interés general. Como interpretación particular de la norma, resulta necesario evitar la multiplicación de la doctrina fijada por el citado Tribunal de manera que quede como supuesto aislado no susceptible de reiteración.

Es evidente que la indeterminación en la aplicación de cualquier impuesto atenta frontalmente contra el principio de seguridad jurídica y supone una merma de las garantías de contribuyentes y administraciones tributarias.

Sin embargo, la delimitación entre el IVA y el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales en operaciones inmobiliarias, a la luz de los números 20, 21 y 22 del artículo 20.1 de la Ley 37/1992, reguladora del IVA, no siempre resulta lo nítida que sería deseable, surgiendo criterios interpretativos sumamente dispares que aconsejarían la fijación de doctrina legal.

La indeterminación perjudica al sujeto pasivo, debiendo recordarse que en el IVA el sujeto pasivo es el transmitente y en el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales el adquirente y el incumplimiento de obligaciones tributarias puede llegar a generar responsabilidades penales.

La indeterminación perjudica a la Hacienda Pública estatal, competente para la gestión del IVA, que ante renunciaciones tácitas o implícitas a la exención se interrogará si procede o no regularizar la situación tributaria o si la repercusión debe entenderse como indebida.

Así mismo, afectará a las Haciendas públicas autonómicas cesionarias de la gestión y recaudación del Impuesto de Transmisiones patrimoniales, que han llegado a establecer tipos especiales incrementados por “actos jurídicos documentados” en los casos de renuncia a la exención del IVA.

La sentencia impugnada es dañosa para el interés general y errónea al incorporar una interpretación que no se ajusta al tenor de la ley y del Reglamento.

En definitiva, se trata de evitar la proyección futura de una doctrina que no debe generalizarse, determinándose explícitamente, tanto en el encabezamiento como en el Suplico, la doctrina legal que se postula.

CUARTO

Desde un punto de vista legal y reglamentario, precisamente por ese carácter excepcional, la normativa es extremadamente rígida y sólo consiente la renuncia a la exención del IVA en determinados casos, concretamente los previstos en el artículo 20.2 de la Ley y artículo 8 del Reglamento del IVA.

La Ley del IVA determina los requisitos fundamentales para la renuncia a la exención, remitiéndose al Reglamento para la incorporación de otros de carácter complementario.

Concretamente el artículo 20.2, de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, establece que “las exenciones relativas a los números 20, 21 y 22 del apartado anterior podrán ser objeto de renuncia por el sujeto pasivo, en la forma y con los requisitos que se determinen reglamentariamente, cuando el adquirente sea un sujeto pasivo que actúe en el ejercicio de sus actividades empresariales o profesionales y tenga derecho a la deducción total del Impuesto soportado por las correspondientes adquisiciones”.

La Ley destaca por tanto como requisito absolutamente fundamental que el adquirente realice actividades empresariales y goce del régimen de deducción total del IVA y se remite al Reglamento para la concreción de los requisitos y forma de la renuncia.

El Reglamento del IVA, aprobado en la misma fecha que la Ley, establece en su artículo 8 que “la renuncia a las exenciones reguladas en los números 20, 21 y 22 del apartado 1 del artículo 20 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, deberá comunicarse fehacientemente al adquirente con carácter previo o simultáneo a la entrega de los correspondientes bienes. La renuncia se practicará por cada operación realizada por el sujeto pasivo y, en todo caso, deberá justificarse con una declaración suscrita por el adquirente, en la que éste haga constar su condición de sujeto pasivo con derecho a la deducción total del Impuesto soportado por las adquisiciones de los correspondientes bienes inmuebles”.

Se adicionan por tanto, como requisitos complementarios, la comunicación fehaciente al adquirente con carácter previo o simultáneo a la entrega de bienes y la declaración del adquirente, en donde se haga constar la condición de derecho pasivo con derecho a la deducción total del Impuesto soportado por las adquisiciones del bien inmueble.

Evidentemente, se trata de requisitos de inexcusable cumplimiento para el contribuyente si quiere beneficiarse del régimen de renuncia de exención del IVA, de manera que no caben posturas intermedias. O ha cumplido todos y cada uno y debe gozar del régimen de la renuncia, o no, en cuyo caso se entiende que la renuncia no tiene eficacia frente a la Hacienda pública y éste debe aplicar el esquema tributario común.

QUINTO

1. Resulta obligado recordar que con motivo de una transmisión de terrenos sujeta al IVA, sin estar afectada de exención alguna, la sentencia de la Sección Segunda de la Sala de la Jurisdicción de las Audiencias Nacionales de 21 de septiembre de 1999 (rec. núm. 981/1997) dijo, en relación con la posible virtualidad de la renuncia tácita a la exención del IVA, que “tal conclusión (se refiere a la procedencia de la liquidación practicada por el concepto “Transmisiones Patrimoniales” del ITP y AJD) no queda desvirtuada por el hecho de que (...) se hizo renuncia tácita de la exención del IVA al haberse repercutido el tipo de dicho Impuesto en la propia escritura de compra, porque, por una parte, con dicha cláusula de repercusión no quedan cumplidos los rigurosos requisitos formales exigidos

en el artículo 8.1 del Real Decreto 1624/1992, en el que se desarrolla lo prevenido sobre renuncia a la exenciones en el IVA en el artículo 20.uno.20 (debe referirse, en realidad, al artículo 20.dos) de la Ley 37/1992 (...) y en el que se dispone que tal renuncia se comunicará fehacientemente, como tal, al adquirente, con carácter previo o simultáneo a la entrega de los bienes, y se justificará con una declaración suscrita -por tal adquirente- en la que se haga constar su condición de sujeto pasivo con derecho a la deducción total del repetido Impuesto aplicado a la transmisión de los correspondientes inmuebles, y, por otra parte, sabedoras de todo ello las entidades vendedora y compradora, procedieron a otorgar una nueva escritura notarial en la que cumplieron los comentados requisitos formales (que, además de “extemporánea”, es decir, más de un año después de la primera escritura pública, no sirvió para subsanar las omisiones originales).

El Tribunal Supremo, al responder en su sentencia de 9 de noviembre de 2004 (rec. 7991/1999) a las pretensiones del recurrente en casación en relación con este tema, estableció en su Fundamento de Derecho Quinto que “en cuanto a la virtualidad de la posible “renuncia a la citada exención”, la solución arbitrada por la sentencia de instancia es, como en ella se ha razonado, la jurídicamente correcta, pues el artículo 8.1 del RD 1624/1992, perfectamente habilitado (sin exceso alguno perceptible en lo esencial respecto al artículo 20.Uno.20 de la Ley 37/1992), exige, como garantía de los derechos e intereses de todas las partes afectadas, que la renuncia deba comunicarse fehacientemente al adquirente, con carácter previo o simultáneo a la entrega de los terrenos (circunstancia no concurrente el presente caso, en cuanto tuvo que otorgarse una escritura pública posterior para intentar subsanar tal omisión formal --circunstancia, y acto propio, que demuestra que los interesados no concedían al dato de aparecer en la escritura de compraventa que “el transmitente había recibido una suma de dinero en concepto de IVA” el valor de una renuncia tácita o implícita de la exención de dicho Impuesto--), y, además, que, en todo caso, la renuncia, que se practicará por cada operación realizada por el sujeto pasivo, se justifique con una declaración suscrita por el adquirente” en la que este haga constar su condición de sujeto pasivo con derecho a la deducción total de IVA soportado por las adquisiciones de los correspondientes bienes (declaración que, lógicamente, tiene que ser, asimismo, coetánea a la comunicación fehaciente de la renuncia).

Y es que, en definitiva, se ha querido revestir a la renuncia de un carácter formalista que condiciona esencialmente su validez.

En suma, el Tribunal Supremo negó inicialmente la pretendida virtualidad de la llamada “renuncia tácita o implícita” a la exención, al hacer suyos los argumentos esgrimidos en la sentencia de la Audiencia Nacional y enfatizar que el cumplimiento estricto de los requisitos formales establecidos en el artículo 8.1 del Reglamento del IVA son una condición esencial para la validez de dicha renuncia, criterio que consideramos debe extenderse al presente caso.

2. La posición de la Sala en pronunciamientos posteriores ha evolucionado desde la postura inicial más rigurosa hasta una posición mucho más antiformalista.

Así, en la sentencia de 13 de diciembre de 2006 (rec. núm. 4704/2001), a propósito de una operación de adquisición de un establecimiento de hostelería, la cuestión que se discutía era si la sociedad transmitente renunció o no correctamente a tal exención. Porque la renuncia a la exención, es decir, la tributación por IVA, implica la no tributación por el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos jurídicos Documentados de acuerdo con el artículo 7.5 del Real Decreto Legislativo 1/1993.

Dijo entonces esta Sala que “a tenor del art. 20, apartado 2, de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del IVA, el sujeto pasivo de las operaciones objeto de la exención descrita en el número 22 del apartado 1 del propio art. 20 (segundas o ulteriores entregas de edificaciones) podrá renunciar a la correspondiente exención del IVA, siempre que el adquirente de los inmuebles cumpla los siguiente requisitos:

- a) Que el adquirente sea un sujeto pasivo del IVA que actúe en el ejercicio de sus actividades empresariales o profesionales.
- b) Que el adquirente tenga derecho a la deducción total del IVA soportado por las correspondientes adquisiciones.

A estos dos requisitos materiales o sustantivos, el art. 8.1 del Reglamento del IVA, aprobado por Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, añade dos requisitos formales:

- c) La renuncia deberá justificarse con una declaración suscrita por el adquirente en la que éste haga constar su condición de sujeto pasivo con derecho a la deducción total del IVA soportado por la adquisición del correspondiente bien inmueble El derecho a la deducción no es una consecuencia de la

renuncia a la exención sino un requisito de la misma; en cambio, sí es una consecuencia el ejercicio del derecho a deducir.

La declaración suscrita por el adquirente constituye, pues, el justificante de la renuncia de aquél y deberá comunicarla al transmitente.

- d) La renuncia se practicará por cada operación realizada por el sujeto pasivo y el transmitente deberá comunicar fehacientemente el adquirente la renuncia a la exención con carácter previo o simultáneo a la entrega de los correspondientes bienes para que el adquirente conozca cual va a ser el régimen de tributación aplicable a la operación, esto es, para dotar al mismo de la necesaria seguridad jurídica. La obligación del transmitente de comunicar la renuncia a la exención al adquirente, en cuanto comporta por una lado la sujeción al Impuesto, y por otro la no sujeción al Impuesto de Transmisiones Patrimoniales al ser aplicable el apartado 5 del art. 7 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/93, de 24 de septiembre, pretende evitar la duplicidad impositiva que se produciría si el adquirente presentara de inmediato su declaración por el Impuesto de Transmisiones.

Estas exigencias formales han de ser apreciadas desde la perspectiva de la finalidad de la norma, debiendo recordarse que, según se reconoce en la Exposición de Motivos de la Ley 37/1992, en su apartado 4.6, la posibilidad de renuncia a las exenciones de determinadas operaciones inmobiliarias se establece para evitar las consecuencias de la ruptura de la cadena de las deducciones producida por las exenciones, ya que éstas por las operaciones inmobiliarias no otorgan el derecho de deducir las cuotas soportadas en la adquisición de los bienes, quedando dichas cuotas definitivamente a cargo del transmitente, como si fuera consumidor final de los bienes, debiendo el adquirente soportar, además, el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales. Por todo ello, la opción por la renuncia de la exención tiende a evitar las anteriores distorsiones que se producen, en la cadena de deducciones, en tanto el bien inmueble se mantiene dentro del proceso de distribución empresarial, suponiendo para el adquirente una disminución de costes empresariales, ya que las cuotas del Impuesto soportadas pueden ser objeto de recuperación.

Hay que poner énfasis en que la opción de renuncia debe ser ejercitada por el transmitente, ya que él es el sujeto pasivo del impuesto, pero como la posibilidad de optar está subordinada al cumplimiento de determinados requisitos que dependen del adquirente, sólo podrá aplicarse la misma si éste está interesado en ella, estableciéndose, por ello, como requisito previo al ejercicio de la renuncia por parte del sujeto pasivo transmitente, la tenencia por éste de una declaración, suscrita por el adquirente, en la que haga constar su condición de sujeto pasivo del impuesto, así como su afirmación de tener derecho a la deducción total del IVA a soportar con ocasión de la adquisición inmobiliaria objeto de la renuncia. (F. de D. 3º).

La renuncia a la exención del IVA por el sujeto pasivo no necesita de renuncia expresa por el transmitente en escritura pública. Basta que las partes se comuniquen la voluntad de renuncia y el cumplimiento de las condiciones para la misma, siendo estas comunicaciones entre las partes fehacientes y por escrito, sin que sea necesario la protocolización notarial de las comunicaciones para que surtan efectos frente a terceros ni presentar una declaración suscrita por el adquirente ante la Administración de Hacienda de su domicilio fiscal. La renuncia a la exención del IVA se concibe como un acto inter-partes y no ante la Hacienda Pública, expreso y con comunicación por escrito de ciertas circunstancias. Es cierto que la renuncia se ha querido revestir de un cierto carácter formalista que condicione esencialmente su validez; por eso no basta con que pueda probarse que se cumplen los dos primeros requisitos materiales más arriba enunciados, sino que han de reflejarse y comunicarse por escrito al transmitente, de la misma forma que éste ha de dejar constancia de la renuncia a la exención, la cual debe ser comunicada fehacientemente al adquirente con carácter previo o simultáneo a la entrega del bien, pero resulta claro que en precepto alguno se exige que deba reflejarse necesariamente en documento público.

La necesidad de notificación <<fehaciente>> no implica necesariamente intervención del Notario, pero sí debe existir constancia efectiva de la notificación, en el momento de la entrega del bien. Normalmente se suele incluir en la propia escritura pública de transmisión, habiendo entendido la Dirección General de Tributos, en resolución de 10 de mayo de 1996, contestando a una consulta formulada por la sociedad que comparece como recurrida, que se considera “renuncia comunicada fehacientemente” la constancia en escritura pública de que el transmitente ha recibido una suma de dinero en concepto de IVA aunque no aparezca la renuncia expresamente a la exención, toda vez que, con la referida indicación, se cumple suficientemente el requisito establecido reglamentariamente, con el que se pretende que ambas partes conozcan el Impuesto

al que se somete la operación, mediante una manifestación que igualmente haga fe frente a terceros (la Hacienda Pública en este caso).

Por todo ello, hay que entender que no resulta esencial que aparezca literalmente en la escritura una renuncia expresa del transmitente a la exención del IVA, siendo suficiente la constancia de haberse repercutido el Impuesto en la propia escritura de compraventa, pues de esta forma es incuestionable que adquirente y transmitente manifiestan su intención y conocimiento indubitado de que la operación queda sujeta al IVA.

En conclusión, lo que verdaderamente interesa no es la constancia en la escritura del término “renuncia” sino el dato real del cumplimiento del fin perseguido en la norma, que no es otro que el de garantizar la posición del adquirente, frente a repercusiones no queridas, y este fin puede alcanzarse bien mediante la utilización del término “renuncia” en la escritura o a través de cualquier otro del que pueda derivarse que el transmitente renuncia, explícita o implícitamente a la exención, que propicia una opción en favor de la mecánica del tributo y no la exoneración del gravamen.

En la misma línea se han pronunciado las sentencias de esta Sala de 5 de octubre de 2005 (Rec. de casación num. 7352/2000) y 14 de marzo de 2006 (Rec. num. 1879/2001). (F. de D. 4º) y sentencia de 24 de enero de 2007 (rec. núm. 4108/2001).

Como quiera que, según se ha visto, no es exigible que el adquirente comunique a la Hacienda Pública que cumple los requisitos exigidos para una válida renuncia a la exención del IVA, no puede negarse validez a tal comunicación por el hecho de que no se haya entregado a la Administración tributaria con carácter previo a la realización de la operación. La norma únicamente exige que tal comunicación se realice al transmitente como sujeto pasivo del Impuesto que ha de renunciar, en su caso, a la exención. Pero ninguna norma exige que tal comunicación se realice en documento público; por eso una escritura en la que el representante de la sociedad transmitente manifiesta que ha recibido del comprador por el concepto de IVA una cantidad satisface la exigencia de que se haya comunicado fehacientemente al adquirente la renuncia con carácter previo o simultáneo a la entrega del inmueble.

En el caso de autos esta Sala coincide con la sentencia de instancia en que de la propia escritura de venta del inmueble cabe inferir la existencia de la renuncia a la exención del IVA por parte del transmitente. Del contenido de la escritura pública de venta de la vivienda en la que se hace constar que la operación a la que se refiere la escritura es acto sujeto al IVA y al efecto la representante de la entidad vendedora manifiesta que ha recibido del comprador por tal concepto la cantidad de 1.435.000 ptas. se deduce claramente que aunque no consta de forma expresa el término renuncia, de la misma cabe inferir, sin posibilidad de duda alguna al respecto, cual era la voluntad común de las partes. La renuncia puede producirse de forma tácita o implícita.

SEXTO

En razón de todo lo argumentado, es procedente la desestimación del recurso de casación, por no ser errónea la doctrina formulada por la sentencia recurrida del Tribunal Superior de Justicia de Aragón.

Se está, pues, en el caso de desestimar el recurso, con expresa imposición de costas conforme establece el artículo 139.2 de la Ley de la Jurisdicción, sin que la cuantía de los honorarios del Abogado del Estado exceda de los 3.000 euros.

Por lo expuesto,

En nombre de su Majestad el Rey y por la autoridad que nos confiere la constitucion

FALLAMOS

Que debemos declarar, y declaramos, no haber lugar al recurso de casación en interés de la ley formulado por la Diputación Foral de Aragón contra la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección Segunda, del Tribunal Superior de Justicia de Aragón de 31 de enero de 2005, recaída en el recurso núm. 230/2002, con expresa imposición de costas a la parte recurrente en los términos y cuantía expresados en el último de los Fundamentos de Derecho.