

**BASE DE DATOS DE Norma DEF.-**

Referencia: NFJ075780

**TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE MADRID**

Sentencia 188/2019, de 29 de abril de 2019

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 400/2018

**SUMARIO:**

**ITP y AJD. Devengo. Condición suspensiva.** Se invoca la inexistencia de hecho imponible, pues tal y como consta en la misma escritura la agrupación de fincas quedaba supeditada al cumplimiento de una condición suspensiva, por lo que el impuesto no se ha devengado. En este caso concreto las condiciones suspensivas establecidas en la escritura, sobre cuyo cumplimiento o falta de él no se da cuenta, consistían o consisten en la homologación judicial de un acuerdo de la misma fecha entre las mismas partes, la obtención de la correspondiente licencia municipal para la segregación y que "concurra la declaración de voluntad de alguno de los comuneros (...) por la que se manifieste querer la cesación del proindiviso". Concurren todos los requisitos para la tributación de la escritura por AJD: Se trata de una primera copia de escritura; tiene por objeto cantidad o cosa valuable; contiene un acto o contrato inscribible en el Registro de la Propiedad y no está sujeto al ISD, ni a las modalidades de «Transmisiones Patrimoniales Onerosas» u «Operaciones Societarias» del ITP y AJD. El Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados, en la modalidad documentos notariales, grava esencialmente el documento, la formalización jurídica mediante ciertos documentos notariales de actos y contratos, es decir, no la transmisión patrimonial o adquisición que pudiera estar supeditada al cumplimiento de una condición, sino propiamente el otorgamiento de la escritura que documenta la operación en cuestión. El hecho de que la recurrente se encontrara privada de la posesión de las fincas que se agruparon, aún dándolo por probado, resultaría irrelevante a los efectos que nos ocupan, a la vista de la regulación de esta modalidad impositiva ya señalada, por lo que la liquidación provisional impugnada es conforme a derecho.

**PRECEPTOS:**

Ley 58/2003 (LGT), arts. 136 a 140, 143, 157 y 191.  
RDLeg. 1/1993 (TR Ley ITP y AJD), arts. 27, 28, 31 y 49.  
RD 828/1995 (Rgto. ITP y AJD), art. 70.  
RD 1065/2007 (RGAT), arts. 163 a 165.  
Ley 39/2015 (LPAC), art. 47.  
RD 939/1986 (RGIT), art. 60.

**PONENTE:**

*Doña Ana María Jimena Calleja.*

**Tribunal Superior de Justicia de Madrid**

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Cuarta

C/ General Castaños, 1 , Planta Baja - 28004

33009710

NIG: 28.079.00.3-2018/0017579

Procedimiento Ordinario 400/2018

Demandante: EXPANSIÓN Y DESARROLLO CONTINENTEX, S.L

PROCURADOR D./Dña. MARIA DEL MAR DE VILLA MOLINA

Demandado: TRIBUNAL ECONÓMICO ADMINISTRATIVO REGIONAL DE MADRID

Sr. ABOGADO DEL ESTADO

COMUNIDAD DE MADRID

LETRADO DE COMUNIDAD AUTÓNOMA

### **SENTENCIA**

Presidente:

D. CARLOS VIEITES PEREZ

Magistrados:

Dña. ANA MARIA JIMENA CALLEJA

Dña. LAURA TAMAMES PRIETO CASTRO

En Madrid a veintinueve de abril de dos mil diecinueve.

Visto por la Sala el Procedimiento Ordinario nº 400/2018, promovido ante este Tribunal a instancia de la Procuradora Dña MARIA DEL MAR DE VILLA MOLINA, en nombre y representación de EXPANSION Y DESARROLLO CONTINENTEX , S.L., siendo parte demandada la Administración General del Estado representada y asistida por la Abogacía del Estado, y la Comunidad Autónoma de Madrid representada por sus servicios jurídicos; recurso que versa contra la resolución de 26 de abril de 2018 del TEAR por la que se desestima la reclamación económico-administrativa 28-02825-2017 y 28-19318-2017 interpuesta contra la liquidación por ITP-AJD y contra el acuerdo de sanción tributaria derivado del mismo expediente.

Siendo la cuantía del recurso 7.343,20 euros.

### **ANTECEDENTES DE HECHO**

#### **Primero.**

Por la parte actora se presentó, con fecha 24 de julio de 2018, escrito mediante el cual interesaba se tuviera por interpuesto recurso contencioso administrativo contra el acto que ha que ha quedado reflejado en el encabezamiento de esta sentencia.

Seguido que fue el recurso por sus trámites, se entregó el expediente administrativo a la representación de la parte actora para que formulara la demanda, lo que hizo seguidamente dentro del plazo, por escrito presentado el 25 de octubre de 2018.

Aducía los hechos y fundamentos de derecho que estimaba de aplicación y terminaba solicitando que se dictara sentencia por la que se estime el recurso y anule la resolución impugnada.

**Segundo.**

Dado traslado de la demanda a la parte demandada, la Administración General del Estado, por medio de escrito presentado el 15 de enero de 2019, contestó a la demanda, oponiéndose a la misma y solicitando que se dicte una sentencia desestimatoria del recurso, con imposición de costas a la parte actora.

Seguidamente se dio traslado a la Comunidad de Madrid y por su representación procesal se presentó escrito de contestación a la demanda el día 12 de febrero de 2019, solicitando la desestimación de la demanda, con condena en costas a la parte actora.

**Tercero.**

No habiéndose recibido el pleito a prueba, se dio trámite de conclusiones, presentando las partes sus correspondientes escritos, y se señaló seguidamente para la votación y fallo del pleito el 23 de abril de 2019, fecha en la que tiene lugar.

Siendo Ponente para este trámite la Iltra. Sra. Magistrada Dña. ANA MARIA JIMENA CALLEJA, quien expresa el parecer de la Sala.

**FUNDAMENTOS DE DERECHO****Primero.**

Es objeto del presente recurso contencioso-administrativo la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid de 26 de abril de 2018, en la que se desestiman las reclamaciones económico-administrativas 28- 02825-2017 y 28-19318-2017, interpuestas contra la liquidación por ITP-AJD, modalidad AJD, practicada en expediente 2012 T 902032 y contra acuerdo de sanción tributaria derivada del mismo expediente.

Como antecedentes de hecho necesarios para la resolución de la cuestión planteada, debe dejarse sentados los siguientes:

- El día 8 de noviembre de 2012 se formalizó escritura de agregación de las fincas urbanas que se describen en Pozuelo de Alarcón, división de finca, extinción de proindiviso y adjudicación, otorgada por "GANADOS Y PRODUCTOS INDUSTRIALES, S.A." y "ORAMBA, S.L." (hoy "EXPANSIÓN Y DESARROLLO CONTINENTEX, S.L.").

- La Dirección General de Tributos de la Comunidad de Madrid inició procedimiento de comprobación limitada el 6 de septiembre de 2016, girando la referida liquidación por el ITP-AJD, modalidad Actos Jurídicos Documentados, por importe de 4.484,39 euros, al considerar que las escrituras públicas que documenten la agrupación de fincas deben tributar por esta modalidad al cumplirse los requisitos exigidos por el art. 31.2 de la Ley reguladora del Impuesto.

- El 15 de marzo de 2017 se inicia procedimiento sancionador derivado de esta liquidación, que concluye mediante resolución de 7 de agosto de 2017, que considera cometida una infracción tipificada en el artículo 191 de la Ley 58/2003, General Tributaria, calificada como grave, ya que la cuantía dejada de ingresar es superior a 3.000 €, y se aplica la circunstancia de ocultación de datos, ya que el interesado no presentó la autoliquidación tributaria correspondiente al impuesto devengado por la citada escritura.

- Presentadas reclamaciones económico-administrativas contra ambos actos, el TEAR las acumula y las desestima, por considerar que la escritura pública debe tributar por la modalidad de Actos Jurídicos Documentados, con fundamento en lo dispuesto en los arts. 27, 28 y 31 del R.D. Leg. 1/1993 y 70 del R.D. 828/1995; en cuanto a la sanción impuesta, y por remisión a la resolución sancionadora, argumenta que concurre el elemento de la culpabilidad en la conducta del sujeto pasivo y que esta correctamente motivada.

La entidad demandante invoca como motivos de impugnación la nulidad de pleno derecho de la liquidación provisional ya que en el procedimiento de comprobación de limitada incoado no se ha respetado el principio de separación competencial entre los funcionarios que han de realizar las funciones de comprobación

tributaria y propuesta de liquidación y los que han de liquidar; la inexistencia de hecho imponible por supeditarse la agrupación de fincas al cumplimiento de una condición suspensiva; adicional y subsidiariamente respecto a la inexistencia de hecho imponible, se invoca que en la propia escritura se dispone que " la posesión física y jurídica plena de ambas fincas" pertenece a GANADOS Y PRODUCTOS INDUSTRIALES, S.A. de lo que se deduce que la recurrente se encontraba privada de la posesión de las fincas por lo que no podía liquidar el supuesto tributo devengado por la agregación de las fincas. En cuanto al acuerdo sancionador, invoca la inexistencia del elemento objetivo de la infracción y la situación de indefensión en la que se encuentra en la medida en que la Administración tributaria autonómica ha obviado la inclusión de ningún acuerdo relativo al procedimiento sancionador en el expediente administrativo remitido al Tribunal al que tenemos el honor de dirigirnos.

Ambas Administraciones demandadas interesan la desestimación del recurso.

### **Segundo.**

El primer motivo de impugnación, la infracción del principio de separación competencial entre las actuaciones de comprobación y liquidación, se fundamenta en la demanda en lo dispuesto en los artículos 143 y 157 de la LGT y diversas sentencias del Tribunal Supremo, sosteniendo que esta regulación opone las funciones de "comprobación e investigación" a las de "liquidación", y exige que ambas fases se desarrollen por funcionarios distintos.

Pues bien, ni de los preceptos referidos ni de las sentencias citadas se desprende la existencia del principio general de separación competencial al que se refiere la recurrente en los procedimientos de gestión tributaria en general ni en el procedimiento de comprobación limitada en particular y, en realidad, la recurrente no cita como infringido ningún precepto concreto referido a la competencia -ya sea en la LGT o en las normas de la CAM- para la realización de las actuaciones de comprobación y para la emisión de la correspondiente liquidación provisional.

En efecto, el procedimiento de comprobación limitada, regulado en los artículos 136 a 140 de la Ley General Tributaria 58/2003, de 17 de diciembre, y en los artículos 163 a 165 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, no requiere separación entre las fases de instrucción y resolución ni tampoco su tramitación por órganos distintos.

En relación con las alegaciones de la actora, cabe señalar que el artículo 60.1 del Real Decreto 939/1986, de 25 de abril, por el que se aprueba el Reglamento General de la Inspección de los Tributos, derogado por el Real Decreto 1065/2007, y a cuya interpretación se dirige la STS de 3 de enero de 2008 citada en la demanda, se refiere exclusivamente al procedimiento de inspección, por lo que no cabe entenderla aplicable a este supuesto.

No concurre, por tanto, la causa de nulidad de pleno derecho contemplada en el artículo 47.1.b) de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, invocada por la recurrente.

### **Tercero.**

Se invoca, como segundo motivo de impugnación, la inexistencia de hecho imponible: en este sentido, invoca que según consta en la misma escritura la agrupación de fincas quedaba supeditada al cumplimiento de una condición suspensiva, por lo que conforme a lo establecido en el artículo 49.2 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados aprobado por el Real Decreto 1/1993, de 24 de septiembre, el impuesto no se ha devengado.

En este caso concreto las condiciones suspensivas establecidas en la escritura, sobre cuyo cumplimiento o falta de él no se da cuenta, consistían o consisten en la homologación judicial de un acuerdo de la misma fecha entre las mismas partes, la obtención de la correspondiente licencia municipal para la segregación y que "concurra la declaración de voluntad de alguno de los comuneros (...) por la que se manifieste querer la cesación del proindiviso".

El artículo 27 del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, establece que "Se sujetan a gravamen, en los términos que se previenen en los artículos siguientes:

a) Los documentos notariales. (...)"

Dentro de esta modalidad impositiva, el artículo 28.2 define como hecho imponible "las escrituras, actas y testimonios notariales", en los términos que establece el artículo 31.

Y el referido artículo 31 del Texto Refundido preceptúa que:

"(...) Las primeras copias de escrituras y actas notariales, cuando tengan por objeto cantidad o cosa valuable, contengan actos o contratos inscribibles en los Registros de la Propiedad, Mercantil, de la Propiedad Industrial y de Bienes Muebles no sujetos al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones o a los conceptos comprendidos en los números 1 y 2 del artículo 1 de esta Ley, tributarán, además, al tipo de gravamen que, conforme a lo previsto en la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía, haya sido aprobado por la Comunidad Autónoma."

En consecuencia, en este caso el caso concurren todos los requisitos para la tributación de la escritura por AJD:

- Se trata de una primera copia de escritura.
- Tiene por objeto cantidad o cosa valuable.
- Contiene un acto o contrato inscribible en el Registro de la Propiedad.
- No está sujeto al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, ni a las modalidades de "Transmisiones Patrimoniales Onerosas" u "Operaciones Societarias" del ITP y AJD.

En cuanto al devengo del impuesto, el artículo 49.1 b) b) dispone que "en las operaciones societarias y actos jurídicos documentados (se devengará) el día en que se formalice el acto sujeto a gravamen".

Ciertamente, el citado artículo continúa señalando que "toda adquisición de bienes cuya efectividad se halle suspendida por la concurrencia de una condición, un término, un fideicomiso o cualquiera otra limitación, se entenderá siempre realizada el día en que dichas limitaciones desaparezcan", pero, como señalan las administraciones demandadas, el Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados, en la modalidad documentos notariales, grava esencialmente el documento, la formalización jurídica mediante ciertos documentos notariales de actos y contratos, es decir, no la transmisión patrimonial o adquisición que pudiera estar supeditada al cumplimiento de una condición, sino propiamente el otorgamiento de la escritura que documenta la operación en cuestión.

Por último, el hecho de que la recurrente se encontrara privada de la posesión de las fincas que se agruparon, aún dándolo por probado, resultaría irrelevante a los efectos que nos ocupan, a la vista de la regulación de esta modalidad impositiva ya señalada.

Por todo lo expuesto, debe concluirse que la liquidación provisional impugnada es conforme a derecho.

#### Cuarto.

Con lo expuesto hasta ahora queda perfectamente configurado el elemento objetivo de la infracción tipificada en el artículo 191 LGT, por la que la recurrente ha sido sancionada.

También debe descartarse rápidamente que concorra situación de indefensión alguna por la alegada ausencia de "ningún acuerdo relativo al procedimiento sancionador en el expediente administrativo": en el expediente remitido a este Tribunal por la CAM obra a los folios 149 y siguientes todos los trámites del expediente sancionador, comenzando por el acuerdo de inicio -con el justificante de su notificación-, y la resolución sancionadora y su notificación, por lo que no resulta comprensible cómo o cuándo ha podido ocasionarse la indefensión invocada por la recurrente.

En cuanto a la concurrencia del requisito subjetivo de la infracción, es decir, la existencia de dolo o culpa en la conducta del sancionado, debe recordarse que el Tribunal Constitucional ha declarado con reiteración que el principio de presunción de inocencia consagrado en el artículo 24 de la Constitución, aplicable también en el ejercicio de la potestad administrativa [por todas, SSTC 120/1994, de 25 de abril, FJ 2; y 45/1997, de 14 de marzo, FJ 4], garantiza "el derecho a no sufrir sanción que no tenga fundamento en una previa actividad probatoria sobre

la cual el órgano competente pueda fundamentar un juicio razonable de culpabilidad" [ STC 212/1990, de 20 de diciembre, FJ 5] y comporta, entre otras exigencias, la de que la Administración pruebe y, por ende, motive, no sólo los hechos constitutivos de la infracción y la participación del acusado en tales hechos, sino también la culpabilidad que justifique la imposición de la sanción [entre otras, SSTC 76/1990, de 26 de abril, FJ 8 B; 14/1997, de 28 de enero, FJ 6; 209/1999, de 29 de noviembre, FJ 2; y 33/2000, de 14 de febrero, FJ 5]., con absoluta interdicción de la responsabilidad objetiva en materia de infracciones tributarias o por el simple resultado (entre otras, SSTC 164/2005, de 20 de junio).

Ahora bien, en este punto debe tenerse en cuenta, en los términos establecidos por el Tribunal Supremo, entre otras, en su Sentencia de 26 de diciembre de 2012 (rec. 6454/2011) que "la culpabilidad no es un hecho que pueda ser objeto de una prueba objetiva, sino que la culpabilidad es una cualidad psicológica del sujeto actor, y por ello la culpabilidad no puede ser objeto de prueba directa, sino que la culpabilidad se ha de deducir del conjunto de hechos probados. La norma jurídica impone a la Administración la carga de probar los hechos constitutivos de la infracción y que de esos hechos pueda inferirse racionalmente que el sujeto activo se ha conducido al menos con negligencia, correspondiendo a la parte interesada, el posible infractor, acreditar o proponer prueba sobre aquellos otros hechos de los que resulta que su conducta no es culpable por no haber incurrido en negligencia".

En el sentido indicado, el artículo 179 LGT dispone que las acciones u omisiones tipificadas en las leyes no darán lugar a responsabilidad por infracción tributaria cuando "se haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Entre otros supuestos, se entenderá que se ha puesto la diligencia necesaria cuando el obligado haya actuado amparándose en una interpretación razonable de la norma (...)".

Pero es que, en este caso, y en los términos ya expuestos, no resulta que la conducta puramente omisiva de la recurrente -no presentar la correspondiente autoliquidación con ocultación del hecho imponible- se encuentre amparada por una interpretación razonable de la norma.

Y en lo que respecta a la motivación, como tiene sentada reiterada y unánime jurisprudencia dictada al respecto, "La motivación ha de ser suficientemente indicativa, lo que significa que su extensión estará en función de la mayor o menor complejidad de lo que se cuestione o de la mayor o menor dificultad del razonamiento que se requiera, lo que implica que puede ser sucinta o escueta, sin necesidad de amplias consideraciones, cuando no son precisas ante la simplicidad de la cuestión que se plantea y que se resuelve" ( Sentencia de 30 de enero de 2001, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo [RJ 2001\1147]).

En aplicación recta de esta doctrina, y frente a lo que invoca la recurrente, no puede admitirse que en el presente caso la Administración no pruebe, y motive, la existencia de ambos elementos, objetivo y subjetivo, que integran la conducta típica por la que se sanciona.

Así, del examen del acuerdo sancionador, a cuyo contenido íntegro me remito, resulta que en primer lugar se determina de forma precisa y completa el elemento objetivo de la infracción y, en segundo lugar, también se motiva suficientemente, a nuestro juicio, la concurrencia del elemento subjetivo de la infracción en el fundamento jurídico 4º, en el que se explica de qué comportamiento concreto se infiere la existencia de, al menos, simple negligencia.

Pues bien, sin perjuicio de que en otros casos similares la administración utilice similar argumentación, los razonamientos expuestos resultan suficientes y claramente justificativos de la concurrencia del citado elemento subjetivo, dado el carácter simple del tipo de la infracción, sin que pueda inferirse que "motivación concreta" o individualización exige la recurrente o qué elementos o particularidades concurren en este caso para que, constatada la omisión voluntaria de una declaración preceptiva, resulte necesario aquilatar más allá de lo expuesto, la concurrencia de un dolo o negligencia específica.

Por lo expuesto, debe desestimarse el presente recurso.

#### Quinto.

Las costas del recurso se imponen a la parte demandante por aplicación del criterio de vencimiento objetivo consagrado en el artículo 139 LJCA.

En atención a la índole del litigio y la concreta actividad desplegada por las partes, en uso de la facultad reconocida en el apartado 3 de este artículo, se fija como cantidad máxima a reclamar a la parte condenada en costas por los conceptos de honorarios de Abogado y, en su caso, derechos de Procurador la de 1.500 euros, más el IVA correspondiente.

Vistos los preceptos citados por las partes y los demás de general y pertinente aplicación, y por cuanto antecede

### FALLAMOS

DESESTIMAMOS EL RECURSO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO interpuesto por la Procuradora de los Tribunales Sra. De Villa Molina, en nombre y representación de EXPANSIÓN Y DESARROLLO CONTINENTEX, S.L ., contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid de 26 de abril de 2018, en la que se desestiman las reclamaciones económico-administrativas 28-02825-2017 y 28-19318-2017, interpuestas contra la liquidación por ITP- AJD, modalidad AJD, practicada en expediente 2012 T 902032 y contra acuerdo de sanción tributaria derivada del mismo expediente y, en consecuencia, confirmamos dicha resolución.

Con imposición de costas a la parte recurrente.

La presente sentencia es susceptible de recurso de casación, que deberá prepararse ante esta Sala en el plazo de treinta días, contados desde el siguiente al de su notificación, acreditándose en el escrito de preparación del recurso el cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 89.2 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-administrativa, con justificación del interés casacional objetivo que presente.

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

D. CARLOS VIEITES PEREZ Dña ANA MARIA JIMENA CALLEJA,  
Dña. LAURA TAMAMES PRIETO CASTRO

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.