

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ089398

TRIBUNAL SUPREMO

Sentencia 463/2023, de 11 de abril de 2023

Sala de lo Contencioso

Rec. n.º 7344/2021

SUMARIO:

ITP y AJD. Transmisiones patrimoniales onerosas. Normas especiales. Título a suplir en caso de expediente de dominio tracto sucesivo. La sentencia recurrida consideró que a finca se encontraba inscrita a nombre de persona distinta de la que transmite la finca a la requirente y de ahí la razón de ser del expediente promovido para la realización del tracto sucesivo. El hecho imponible lo constituye el otorgamiento del acta de notoriedad, que permite reanudar el tracto sucesivo y la inscripción, lo que no era posible con el auto dictado por el Juzgado. Por tanto, al suplirse el título de transmisivo, la liquidación tributaria es conforme a derecho. La recurrente considera que la Sala ha dictado una sentencia errónea en tanto que se aparta de la doctrina del TS que se establece en las SSTs de 27 de octubre de 2004 recurso n.º 7941/1999 (NFJ018943) y 9 de diciembre de 2009 recurso n.º 5474/2004 (NFJ038290). La locución «se considerarán» nos conduce a aseverar que no estamos en presencia de una transmisión patrimonial propiamente dicha -ni de la manifestación de capacidad económica que indirectamente grava con ella-, sino de un procedimiento notarial que sirve al propósito de crear un título jurídico formal y materialmente inscribible en el Registro de la Propiedad. Ahora bien, teniendo en cuenta que la transmisión de bienes inmuebles, en nuestro Derecho, y su correlativa adquisición de la propiedad, solo precisa de la conjunción del título y el modo de adquirir, el sentido del art. 7.2.C) del Texto Refundido pretende salvaguardar, a efectos tributarios, la existencia de títulos inscribibles que faciliten la prueba del hecho imponible, esto es, la transmisión que, de otro modo, podría quedar desconocida por la Administración. De ahí que, sea cual fuera el título -en un sentido puramente registral, bajo un sistema de inscripción declarativa, de publicidad y de protección frente a terceros-, el expediente de dominio para la reanudación del tracto sucesivo es susceptible de gravamen por el ITP pero no tanto como mecanismo o procedimiento necesario para la creación o suplencia del título -lo que sería más propio de la modalidad notarial de los AJD- sino como prueba o evidencia de que la transmisión que se documenta y que se intenta llevar al Registro de la Propiedad encierra o pone de relieve una verdadera transmisión inmobiliaria que debe tributar. Es claro que el expediente de dominio lo inició la sociedad aquí recurrente, que había adquirido la finca por aportación *in natura* al capital social en el momento de su constitución, procedimiento seguido en su propio beneficio y con legitimación propia, no de terceros, fundamentada en el art. 208 de la Ley Hipotecaria, para crear un título válido para inscribir su derecho. De ahí que el pago que excluye el impuesto es, en contra de lo que afirma, sin desarrollo argumental suficiente, la Administración -sin tener en cuenta la legislación registral y la finalidad del expediente de dominio-, para la reanudación del tracto sucesivo, equiparado legalmente a la adquisición misma. A tales efectos, consta satisfecho el impuesto correspondiente a la adquisición, por operación societaria y fue presentado el modelo 600 por el ITPyAJD, concepto constitución sociedad, siendo la operación o acto constitución sociedad limitada. Ello al margen de que, aun pagado, mediante la presentación del modelo 600, el impuesto, en su modalidad de operaciones societarias, debe entenderse que la operación estaba exenta, art. 45.I.B) 11 TR Ley ITP y AJD. La Sala establece como doctrina que el título que se trata de suplir o reemplazar en el caso del expediente de dominio para la reanudación del tracto sucesivo interrumpido -art. 7.1.c) TRLITPAJD- es el de la adquisición del inmueble por el contribuyente, no el de la transmisión anterior a ella, pues el expediente notarial y registral integra el título del contribuyente -en el sentido de que lo habilita para el acceso al Registro de la Propiedad- no la transmisión precedente a ella, esto es, el título del transmitente, ni toda la cadena de transmisiones producida desde el titular registral del inmueble hasta el transmitente de dicho inmueble al contribuyente. Es a ese título inscribible que se trata de obtener -en este caso, para la reanudación del tracto sucesivo-, y no a otro, al que debe venir referida la exclusión del hecho imponible cuando se haya realizado el pago o la operación estuviera exenta. En este caso el expediente de dominio seguido no está sujeto al ITP, dada la constancia de que la sociedad recurrente ha satisfecho el impuesto que gravó su adquisición, pese a concurrir en la operación societaria, además, una exención objetiva [Vid, ATS de 31 de mayo de 2022, recurso n.º 7344/2021 (NFJ086516) y STSJ de Castilla y León (Sede en Burgos) de 29 de julio de 2021 (NFJ084482) que se casa y anula].

PRECEPTOS:

RDLeg. 1/1993 (TR Ley ITP y AJD), art. 7.

RD 828/1995 (Rgto. ITP y AJD), art. 11.

Constitución Española, arts. 9 y 14.
Ley Hipotecaria de 1946, art. 20.

PONENTE:

Don Francisco José Navarro Sanchís.

Magistrados:

Don JOSE ANTONIO MONTERO FERNANDEZ
Don FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS
Don RAFAEL TOLEDANO CANTERO
Don DIMITRY TEODORO BERBEROFF AYUDA
Don MARIA DE LA ESPERANZA CORDOBA CASTROVERDE

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 463/2023

Fecha de sentencia: 11/04/2023

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 7344/2021

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 28/03/2023

Ponente: Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís

Procedencia: T.S.J.CASTILLA-LEON SALA CON/AD S-2

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 7344/2021

Ponente: Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 463/2023

Excmos. Sres. y Excma. Sra.

D. José Antonio Montero Fernández, presidente

D. Francisco José Navarro Sanchís

D. Rafael Toledano Cantero

D. Dimitry Berberoff Ayuda

D.^a Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 11 de abril de 2023.

Esta Sala ha visto, constituida en su Sección Segunda por los Excmos. Sres. Magistrados que figuran indicados al margen, el recurso de casación nº 7344/2021, interpuesto por la procuradora doña Carmen Sanz Fernández en nombre y representación de la entidad mercantil AGRÍCOLA VALVIADERO, S.L., contra la sentencia nº 151/2021, de 29 de julio, dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, Sala de Burgos, en el recurso nº 1/2021. Han comparecido como recurridos la Administración General del Estado y, en su nombre, el Abogado del Estado; y la Comunidad Autónoma de Castilla y León, representada y defendida por el Letrado de su servicio jurídico.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero. Resolución recurrida en casación y hechos del litigio.

1. Este recurso de casación tiene por objeto la mencionada sentencia de 29 de julio de 2021, en que se acuerda, literalmente, lo siguiente:

"[...] Que debemos desestimar y desestimamos el presente recurso contencioso-administrativo interpuesto, por la representación de AGRÍCOLA VALVIADERO SL, contra la resolución administrativa reseñada al antecedente de hechos primero de esta sentencia, que declaramos conforme a derecho. Todo ello, con la condena en costas de la parte actora [...]"

Segundo. Preparación y admisión del recurso de casación.

1. Notificada dicha sentencia a las partes, la procuradora Sra. Sanz Fernández, en nombre de la entidad recurrente, presentó escrito de 3 de octubre de 2021, de preparación de recurso de casación.

2. Tras justificar los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la sentencia, se identifican como normas jurídicas infringidas:

2.1. El artículo 7.2.c) del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, que aprueba el Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (TRLITPyAJD).

2.2. El artículo 11.1.c) del Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (RITPyAJD).

3. La Sala a quo tuvo por preparado el recurso de casación mediante auto de 21 de octubre de 2021, que ordenó el emplazamiento de las partes para comparecer ante este Tribunal Supremo. La procuradora Sra. Sanz Fernández en representación de la entidad recurrente, ha comparecido el 11 de noviembre de 2021; el Abogado del Estado y el Letrado de la Comunidad Autónoma de Castilla y León, el 2 y 15 de diciembre de 2021, respectivamente, como recurridos, todos en el plazo de 30 días del artículo 89.5 LJCA.

Tercero. Interposición y admisión del recurso de casación.

1. La sección primera de esta Sala admitió el recurso de casación en auto de 31 de mayo de 2022, en que aprecia la concurrencia del interés casacional objetivo para formar jurisprudencia, en estos literales términos:

"[...] Determinar si, a los efectos del artículo 7.1.c) TRLITPAJD, el título que se trata de suplir o reemplazar en el caso del expediente de dominio para la reanudación del tracto sucesivo interrumpido es el de la previa

adquisición del inmueble por el contribuyente, o el de toda la cadena de transmisiones producida desde el titular registral del inmueble hasta el transmitente de dicho inmueble al contribuyente.

Aclarar si, en un supuesto como el de autos, los expedientes de dominio para la reanudación del tracto sucesivo interrumpido están sujetos al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados [...]"

2. La procuradora doña Carmen Sanz Fernández en nombre y representación de la entidad Agrícola Valviadero, S.L., interpuso recurso de casación en escrito de 19 de julio de 2022, en el que se pretende lo siguiente :

"[...] procede estimar íntegramente el presente Recurso de Casación; anular la sentencia, y de conformidad con los argumentos expuestos en los motivos anteriores, estimar íntegramente el recurso Contencioso-Administrativo interpuesto en la instancia, revocando la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Castilla y León, Sala desconcentrada de Burgos de 30 de octubre de 2020, y estimando la reclamación N.º 40-00522-2019 interpuesta contra la resolución de la Oficina Liquidadora de Santa María la Real de Nieva, de 17 de octubre de 2019, desestimatoria del Recurso de Reposición deducido contra la liquidación N.º 40-ISRN-TPA-LTP-19-000064, practicada por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados; así como contra dicha resolución y liquidación, con imposición de costas a la Administración demandada [...]"

Cuarto. *Oposición al recurso de casación.*

El Letrado de la Comunidad Autónoma de Castilla y León, emplazado como recurrido en este recurso de casación, presentó escrito de oposición el 27 de septiembre de 2022, donde solicita:

"[...] que previa desestimación del recurso de casación, confirme la sentencia nº 151/2021, de 29 de julio de 2021 de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de Burgos del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, por la que se desestima el recurso 1/2021 [...]"

El Abogado del Estado presentó escrito de oposición al recurso de casación el 3 de octubre de 2022, donde solicita de la Sala dicte sentencia por la que desestime el recurso de casación, confirmando la sentencia recurrida.

Quinto. *Vista pública y deliberación.*

Esta Sección Segunda no consideró necesaria la celebración de vista pública - artículo 92.6 LJCA-, quedando fijada la deliberación, votación y fallo de este recurso el 28 de marzo de 2023, día en que efectivamente se deliberó, votó y falló, con el resultado que seguidamente se expresa.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero. *Objeto del presente recurso de casación.*

El objeto de este recurso de casación consiste, con sujeción a los fines de establecimiento de doctrina jurisprudencial, en determinar si, a los efectos del artículo 7.1.c) TRLITPAJD, el título que se trata de suplir o reemplazar en el caso del expediente de dominio para la reanudación del tracto sucesivo interrumpido es el de la previa adquisición del inmueble por el contribuyente, o el de toda la cadena de transmisiones producida desde el titular registral del inmueble hasta el transmitente de dicho inmueble al contribuyente. Y aclarar si, en un supuesto como el de autos, los expedientes de dominio para la reanudación del tracto sucesivo interrumpido están sujetos al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Se recurre la sentencia de 29 de julio de 2021, de la Sala de la jurisdicción con sede en Burgos, que desestimó el recurso de AGRÍCOLA VALVIADERO, S.L. contra la resolución del TEAR de Castilla y León de 30 de octubre de 2020, que a su vez desestimó la reclamación contra acuerdo de 17 de octubre de 2019, que desestimó el recurso de reposición contra la liquidación del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, por importe de 11.030'13 euros.

Segundo. *Hechos reflejados en el auto de admisión.*

Según fundamenta el auto de admisión, el análisis del expediente administrativo y de las actuaciones judiciales lleva a destacar, como datos relevantes del recurso de casación, los siguientes:

"[...] 1º. El 1 de agosto de 2001 se otorgó escritura pública de constitución de sociedad de responsabilidad limitada de Agrícola Valviadero, S.L. Entre las aportaciones de los socios fundadores se encuentra una finca denominada "Las Navezuelas", ubicada en el término municipal de Coca (Segovia).

2º. El día 16 de agosto de 2001, la sociedad presentó el modelo tributario 600 en concepto de ITPyAJD, modalidad operaciones societarias, resultando una cuota total a ingresar de 1.915.103 pesetas (11.510 euros).

3º. En enero de 2019, Agrícola Valviadero, S.L. promovió expediente notarial de reanudación del tracto sucesivo interrumpido respecto de la finca antes mencionada que finalizó mediante acta de notoriedad de 19 de marzo de 2019 en la que se estimó justificada, por notoriedad, la pretensión de reanudación del tracto sucesivo y se instó la inscripción del pleno dominio de la finca a favor de la mercantil.

Según considera acreditado en la sentencia impugnada (FJ 2º, págs. 11 y 12), la interrupción del tracto registral respondía a las siguientes vicisitudes. En ejecución de sentencia dictada en juicio de menor cuantía sobre disolución de comunidad de fincas rústicas, sustanciado bajo el número 17/93 ante el Juzgado de Primera Instancia e Instrucción de Santa María La Real de Nieva, se dictó auto de 19 de febrero de 1997 por el que se aprobó el remate de la finca "Las Navazuelas" a favor de diversas personas físicas. Esta adquisición no fue objeto de inscripción en el Registro de la Propiedad sin perjuicio de lo cual, los adquirentes -que serían posteriormente socios fundadores de la mercantil hoy recurrente- presentaron el 28 de mayo de 1997 el modelo 600 en concepto de ITPyAJD del que resultó una cuota a ingresar de 1.068.000 pesetas. Respecto de la no inscripción, la sentencia señala lo siguiente (FJ 2º, pág. 13, último párrafo): "En la demanda, respecto del auto antes citado, dictado por el Juzgado de 1ª Instancia de Santa María la Real de Nieva, se dice: Presentado dicho Auto ante el Registro de la Propiedad no se inscribió, al apreciar el Registrador que no se había formulado correctamente la demanda".

4º. El 11 de abril de 2019, Agrícola Valviadero presentó autoliquidación por el ITPyAJD, derivada del expediente de reanudación del tracto sucesivo, haciendo constar que se trataba de un hecho no sujeto y consignando una cuota de 0 euros.

5º. El 22 de junio de 2019, la Jefa de la Oficina Liquidadora de Santa María la Real de Nieva dictó liquidación provisional de ITPyAJD, transmisiones patrimoniales onerosas, con una deuda tributaria de 10.977,12 euros de principal, más 53,01 euros, de intereses de demora. Se indicó que el objeto del expediente de reanudación del tracto sucesivo no era la transmisión en cuya virtud el sujeto pasivo había adquirido el bien y que había sido objeto de autoliquidación por el ITPyAJD, sino la transmisión en cuya virtud habían adquirido la titularidad los transmitentes de los que Agrícola Valviadero, S.L. lo adquirió, de modo que, al no figurar como titulares inscritos, era preciso suplir su falta de título. Se señaló que lo gravado era, por tanto, una transmisión anterior y distinta de aquella por la que el sujeto pasivo había satisfecho el impuesto y por la que debía tributar, salvo que acreditara haber satisfecho el impuesto o la exención o no sujeción por la misma.

6º. Contra la citada liquidación se presentó recurso de reposición que fue desestimado mediante resolución de 17 de octubre de 2019.

7º. Interpuesta reclamación, el TEAR de Castilla y León la desestimó mediante resolución de 30 de octubre de 2020. Señala dicha resolución lo siguiente:

"QUINTO.- Una vez manifestado lo que antecede, procede señalar que únicamente podría defenderse la improcedencia de la liquidación impugnada si de forma fehaciente se acreditase una transmisión que haya sido ya gravada por el impuesto que corresponda, de acuerdo con el título de transmisión, o se trate de una transmisión sujeta o exenta. En el presente caso, se estima "justificada por notoriedad la pretensión de reanudación del tracto sucesivo, solicitando la inscripción del pleno dominio a favor del requirente, sobre la finca objeto de la presente acta de reanudación de tracto sucesivo", no existiendo constancia del título que suple y menos del pago o la exención o no sujeción del impuesto que gravaba la adjudicación a la entidad reclamante de la finca.

Debe tenerse presente que el negocio jurídico que se suple con el acta de notoriedad no es la adjudicación mediante subasta de 19-02-1997, sino la transmisión operada en su día a la entidad "AGRÍCOLA VALVIADERO SOCIEDAD LIMITADA" de la correspondiente finca.

SEXTO. Pues bien, producida el acta de notoriedad de título público de adquisición, la sujeción a la modalidad de "transmisiones patrimoniales onerosas" del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados queda fuera de toda duda".

8º. Contra la resolución, Agrícola Valviadero interpuso nº 1/2021 ante la Sección Segunda de la Sala del TSJ de Castilla y León, sede en Burgos que interesaba la anulación de la resolución impugnada por entender improcedente la liquidación del impuesto, que se funda en un acta de notoriedad para la reanudación del tracto sucesivo de una finca por cuya adquisición se liquidó el impuesto en su día, no habiendo eludido el pago del tributo en ninguna de las transmisiones de la finca.

La ratio decidendi de la sentencia sobre este particular se contiene en el fundamento jurídico quinto con el siguiente tenor literal:

"[...] En el presente supuesto, como se ha visto, las personas que constituyeron la sociedad de responsabilidad limitada demandante y que aportaron la finca, entre otros bienes, para la constitución de esta sociedad, no tenían inscrita a su favor la finca en el Registro de la Propiedad -finca que sí estaba inscrita-, pues el auto de fecha 19 de febrero de 1997, de adjudicación en subasta, que constituía, en lo que respecta a la finca, el título de los comparecientes a la constitución de la sociedad estaba pendiente de inscripción (en la demanda se refiere que el Registrador apreció que no se había formulado correctamente la demanda).

El derecho de los comparecientes, por tanto, no figuraba inscrito en el Registro de la Propiedad y, en consecuencia, no se podía proceder a la inscripción, en el Registro de la Propiedad, de la finca a favor de la mercantil actora, que instó el expediente para la reanudación del tracto sucesivo.

El expediente para la reanudación del tracto sucesivo trata de salvar la falta de constancia registral de la transmisión entre el último titular inscrito y quien transmitió la finca a la actual adquirente que pretende inscribir el dominio.

En el acta de notoriedad puede leerse que se estima justificada por notoriedad la pretensión de reanudación del tracto sucesivo, solicitando la inscripción del pleno dominio a favor del requirente, sobre la finca objeto del acta.

En conclusión: la finca se encontraba inscrita a nombre de persona distinta de la que transmite la finca a la requirente y de ahí la razón de ser del expediente promovido para la realización (sic) del tracto sucesivo.

El hecho imponible lo constituye el otorgamiento del acta de notoriedad, que permite reanudar el tracto sucesivo y la inscripción, lo que no era posible con el auto dictado por el Juzgado.

Por tanto, al suplirse el título de transmisivo, la liquidación tributaria es conforme a derecho".

La citada sentencia constituye el objeto del presente recurso de casación [...].

Prosigue el auto de admisión señalando las normas debatidas:

"[...] TERCERO. Marco jurídico.

1. A estos efectos, la parte recurrente plantea la necesidad de interpretar el artículo 7.2.c) del TRLITPAJD, que dispone:

"2. Se considerarán transmisiones patrimoniales a efectos de liquidación y pago del impuesto: [...]

c) Los expedientes de dominio, las actas de notoriedad, las actas complementarias de documentos públicos a que se refiere el Título VI de la Ley Hipotecaria y las certificaciones expedidas a los efectos del art. 206 de la misma Ley, a menos que se acredite haber satisfecho el impuesto o la exención o no sujeción por la transmisión, cuyo título se supla con ellos y por los mismos bienes que sean objeto de unos u otras, salvo en cuanto a la prescripción cuyo plazo se computará desde la fecha del expediente, acta o certificación".

2. También será preciso interpretar el artículo 20 del Decreto de 8 de febrero de 1946 por el que se aprueba la nueva redacción oficial de la Ley Hipotecaria, que indica:

"Para inscribir o anotar títulos por los que se declaren, transmitan, graven, modifiquen o extingan el dominio y demás derechos reales sobre inmuebles, deberá constar previamente inscrito o anotado el derecho de la persona que otorgue o en cuyo nombre sean otorgados los actos referidos.

En el caso de resultar inscrito aquel derecho a favor de persona distinta de la que otorgue la transmisión o gravamen, los Registradores denegarán la inscripción solicitada.

Cuando no resultare inscrito a favor de persona alguna el expresado derecho y no se acredite fuere inscribible con arreglo al artículo doscientos cinco, los Registradores harán anotación preventiva a solicitud del interesado, la cual subsistirá durante el plazo que señala el artículo noventa y seis de esta Ley.

No será necesaria la previa inscripción o anotación a favor de los mandatarios, representantes, liquidadores, albaceas y demás personas que con carácter temporal actúen como órganos de representación y dispongan de intereses ajenos en la forma permitida por las leyes [...].

3. Por su parte, el artículo 11 del RITPyAJD establece:

"1. Se considerarán transmisiones patrimoniales a efectos de la liquidación y pago del impuesto: [...]

C) Los expedientes de dominio, las actas de notoriedad, las actas complementarias de documentos públicos a que se refiere el Título VI de la Ley Hipotecaria y las certificaciones expedidas a los efectos del artículo 206 de la misma Ley, a menos que se acredite haber satisfecho el impuesto o la exención o no sujeción por la transmisión, cuyo título se supla con ellos y por los mismos bienes que sean objeto de unos u otras, salvo en cuanto a la prescripción cuyo plazo se computará desde la fecha del expediente, acta o certificación [...].

"[...] QUINTO. Justificación suficiente de que el recurso planteado cuenta con interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia.

Estas cuestiones presentan interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia porque afectan a un gran número de situaciones [artículo 88.2.c) LJCA], lo que hace conveniente un pronunciamiento del Tribunal Supremo que la esclarezca, en beneficio de la seguridad jurídica y de la consecución de la igualdad en la aplicación judicial del Derecho (artículos 9.3 y 14 CE).

Respecto a la cuestión que plantea este recurso de casación, debemos precisar que si bien nos hallamos ante una cuestión que no es totalmente nueva, se hace aconsejable un pronunciamiento del Tribunal Supremo que la esclarezca para, en su caso, reafirmar, reforzar o completar su jurisprudencia [artículo 88.3.a) LJCA] [vid. auto de 16 de mayo de 2017 (RCA/685/2017)], tarea propia del recurso de casación, que no solo debe operar para formar la jurisprudencia ex novo, sino también para matizarla, precisarla o, incluso, corregirla [vid. auto de 15 de marzo de 2017 (RCA/93/2017, FJ 2º, punto 8)].

En efecto, las sentencias del Tribunal Supremo de 27 de octubre de 2004 (casación 7941/1999) y 9 de diciembre de 2009 (casación 5474/2004), analizan el precepto que se reputa infringido en este recurso, pero en su regulación anterior, esto es, la del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por el Real Decreto legislativo 350/1980, de 30 de diciembre (BOE de 3 de febrero). Pero, además, y, esto es lo más importante, se referían a un supuesto de hecho distinto, en el que los bienes se habían adquirido por título de herencia y se acudió al expediente de dominio para inmatricular los bienes adquiridos por herencia al no constar inscritos en el Registro de la Propiedad.

El Tribunal Supremo declaró que la tributación de la transmisión se regía por las reglas aplicables al título que contenía la transmisión de que se tratara, en el caso litigioso por herencia, remitiendo al Impuesto sobre Sucesiones, y, por tanto, en el supuesto enjuiciado, la Sala apreció que el expediente de dominio para la inmatriculación de la finca no había suplido título de transmisión alguno, pues la que hubo se derivó de la herencia en su día producida, transmisión a la que el expediente de dominio gravado era ajeno.

Conviene, por lo tanto, un pronunciamiento del Tribunal Supremo que, cumpliendo su función uniformadora, sirva para dar respuesta a la cuestión nuclear que suscita este recurso de casación a fin de reafirmar, reforzar o completar o, en su caso, cambiar o corregir, el criterio que sobre la cuestión fijó esta Sala en las citadas sentencias [...]"

Tercero. Consideraciones jurídicas de la Sala.

Hemos de adelantar que el recurso de casación debe prosperar, por las razones que vamos a expresar seguidamente:

1) Esta Sala ha definido el ámbito objetivo del artículo 7.2.c) TRLITP, en lo esencial, en las sentencias del Tribunal Supremo de 27 de octubre de 2004 (recurso de casación 7941/1999) y 9 de diciembre de 2009 (recurso de casación 5474/2004). Ambas resoluciones se refieren a la misma operación, transmisión por sucesión hereditaria de inmuebles, de la misma familia.

2) El artículo 7 del Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados -Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre- dispone:

"[...] Artículo 7.

1. Son transmisiones patrimoniales sujetas:

A) Las transmisiones onerosas por actos "inter vivos" de toda clase de bienes y derechos que integren el patrimonio de las personas físicas o jurídicas...

B) La constitución de derechos reales, préstamos, fianzas, arrendamientos, pensiones y concesiones administrativas, salvo cuando estas últimas tengan por objeto la cesión del derecho a utilizar infraestructuras ferroviarias o inmuebles o instalaciones en puertos y en aeropuertos

2. Se considerarán transmisiones patrimoniales a efectos de liquidación y pago del impuesto: ...

...C) Los expedientes de dominio, las actas de notoriedad, las actas complementarias de documentos públicos a que se refiere el Título VI de la Ley Hipotecaria y las certificaciones expedidas a los efectos del artículo 206 de la misma Ley, a menos que se acredite haber satisfecho el impuesto o la exención o no sujeción por la transmisión, cuyo título se supla con ellos y por los mismos bienes que sean objeto de unos u otras, salvo en cuanto a la prescripción cuyo plazo se computará desde la fecha del expediente, acta o certificación".

3) La STS de 9 de diciembre de 2009 (casación 5474/2004), declara lo siguiente -siguiendo el criterio de la precedente-:

"[...] CUARTO.- Ahora bien, en la actualidad, nos encontramos con la sentencia de 27 de Octubre de 2004 de esta Sala , que estimó el recurso de casación interpuesto por la Fundación ahora recurrente contra la sentencia de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, que había confirmado la procedencia de la comprobación practicada, lo que comportaba la anulación de los actos administrativos, por entender la Sala que el reconocimiento de dominio en este caso no estaba sujeto al importe sobre Transmisiones.

La argumentación de la Sala fue la siguiente:

SEXTO.- Distinta solución merece el cuarto de los motivos de casación que se articulad del siguiente modo: " Al amparo del motivo d) del párrafo 1 del artículo 88 de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso Administrativa , por infracción de las normas del ordenamiento jurídico o de la jurisprudencia que fueren aplicables para resolver las cuestiones objeto de debate, en concreto, infracción por interpretación errónea del artículo 7.2c) del Texto Refundido de la Ley del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (aprobado por Real Decreto Legislativa 3050/1980), de 30 de Diciembre).

De lo que se trata, en su análisis, es de interpretar el sentido del artículo 7.2.c) del Real Decreto Legislativo 3050/80 de 30 de Diciembre que establece que se considerarán transmisiones patrimoniales a efectos de liquidación y pago del Impuesto: " Los expedientes de dominio, las actas de notoriedad, las actas complementarias de documentos públicos a que se refiere el título VI de la Ley Hipotecaria, y las certificaciones expedidas a los efectos del art. 206 de la misma Ley , a menos que se acredite haber satisfecho el impuesto o la exención o no sujeción por la transmisión, cuyo título se supla con ellos y por los mismos bienes que sean objeto de unos u otras salvo en cuanto a la prescripción cuyo plazo se computará desde la fecha del expediente acta o certificación."

En nuestra opinión es evidente que todo Expediente de Dominio facilita una documentación que permite el acceso al Registro de la Propiedad de las Fincas objeto de aquel. Desde esta perspectiva, no hay lugar a distinguir entre los diferentes Expedientes de Dominio, que es lo que mantiene la sentencia de instancia.

No puede negarse, sin embargo, que hay unos Expedientes de Dominio que suplen el título de la transmisión previa, y, otros, que no suplen dicho título. En unos casos ese título transmisivo existe, no está en discusión y su realidad material se encuentra probada. En otros casos no existe este título.

Siendo esto así, como lo es, entendemos que el tenor literal del artículo 7.2.c) del Real Decreto Legislativo 3050/1980, de 30 de diciembre , demuestra que se sujetan a gravamen exclusivamente los Expedientes de Dominio que suplan el título de transmisión, quedando fuera de la órbita del precepto los Expedientes de Domino cuyo título transmisivo no sea suplido por ellos . En estas hipótesis, existencia de título transmisivo, la tributación de la transmisión se rige por las reglas aplicables al título que contenga la transmisión de que se trate, en el caso litigioso por herencia.

Que lo que venimos razonando es correcto se infiere porque en el supuesto enjuiciado el Expediente de Dominio no ha suplido título de transmisión alguno, pues la que hubo se derivó de la herencia en su día producida, transmisión al que el Expediente de Dominio gravado es ajeno.

El precepto analizado pretende someter a tributación transmisiones que no han sido objeto de liquidación. No puede entenderse el texto legal invocado por las resoluciones recurridas como un cauce puramente formal para reabrir el devengo de impuestos cuyo régimen jurídico tiene cauces específicos. Entender las cosas de otra manera supondría gravar, en hipótesis como la litigiosa, por razones estrictamente formales, hechos en los que no se pone de relieve capacidad económica alguna".

4) La parte recurrente considera que la Sala de instancia ha dictado una sentencia errónea, en tanto se aparta de la doctrina del Tribunal Supremo reflejada en esas dos sentencias:

"[...] Razonamiento, a juicio de esta parte, extrapolable al supuesto que nos ocupa. A saber:

1.- AGRÍCOLA VALVIADERO adquirió la finca objeto del acta de notoriedad mediante su aportación a la constitución de la sociedad, por parte de sus socios.

En esta operación -aportación in natura al capital social de bienes- se produce la transmisión de un bien inmueble que constituye el hecho imponible del ITP: modalidad de operaciones societarias, conforme al artículo 19.1.1º, del texto refundido del referido Impuesto, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1993:

"[...] 1. Son operaciones societarias sujetas:

1.º La constitución de sociedades, el aumento y disminución de su capital social y la disolución de sociedades".

Pero al mismo tiempo, el TRLITP, en su artículo 45.I.B) 11, la considera una operación exenta del impuesto.

" [...] B) Estarán exentas: ... -Los beneficios fiscales aplicables en cada caso a las tres modalidades de gravamen a que se refiere el artículo 1 de la presente Ley-:

...11. La constitución de sociedades, el aumento de capital, las aportaciones que efectúen los socios que no supongan aumento de capital y el traslado a España de la sede de dirección efectiva o del domicilio social de una sociedad cuando ni una ni otro estuviesen previamente situados en un Estado miembro de la Unión Europea".

Por tanto, la aportación del inmueble en una constitución de sociedad es operación sujeta a la modalidad de operaciones societarias del ITP y AJD y exenta, lo que impide la aplicación de las otras dos modalidades (TPO y AJD) del impuesto, dada la incompatibilidad entre éstas y la modalidad de operaciones societarias.

Y en esos términos se liquidó, y pagó, el mencionado Impuesto.

2.- A su vez, el título anterior, que es el de los titulares socios quienes aportaban la finca a la entidad recurrente, constituyentes de dicha sociedad, era la adjudicación en pública subasta de la finca luego objeto del Acta de Notoriedad. Y por dicho título se liquidó y pago el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales que le era aplicable.

La sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León -Burgos- excluye de sus razonamientos la consideración a la tributación que tanto la recurrente como quien le transmitió la finca efectuaron en tiempo y forma.

El último párrafo de su fundamento jurídico QUINTO señala:

" Por tanto, al suplirse el título transmisivo, la liquidación tributaria es conforme a derecho".

Pero no aplica la excepción del precepto que se señala como infringido

"...a menos que se acredite haber satisfecho el Impuesto o la exención o no sujeción por la transmisión, cuyo título se supla con ellos y por los mismos bienes que sean objeto de unos u otras..." (artículo 7.2.c) del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre).

Es decir, si la propia sentencia considera que el acta de notoriedad en cuestión suple el título transmisivo, exige valorar si procede o no la excepción del artículo 7.2.c) ... Procedencia clara, a juicio de esta parte, porque si se entiende que suple el título de adquisición de quienes aportaron la finca a la entidad recurrente (auto de adjudicación en subasta) resulta que por dicho auto se liquidó y pagó oportunamente el Impuesto. Y si se considera que suple el título de transmisión a la entidad recurrente (aportación societaria), el ITPyAJD habría sido oportunamente liquidado y pagado, ya que dicha aportación está sujeta a la modalidad de operaciones societarias del ITP y AJD, conforme establece el artículo 19.1.1º, del texto refundido del referido Impuesto, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1993; y tal y como el artículo 45.I.B) 11, de dicha norma, es una operación exenta del impuesto.

Todo ello situaría también dicha operación bajo la efectividad de la repetida excepción del artículo 7.2c) de la Ley del Impuesto [...]"

5) No podemos compartir la tesis de la Administración, acogida por la Sala sentenciadora, de que el título que se trata de suplir con el acta de notoriedad es el que faltó a los transmitentes o aportantes a la sociedad, no el de ésta misma. El artículo 7.2 del TR dispone:

"[...] Se considerarán transmisiones patrimoniales a efectos de liquidación y pago del impuesto: ...

...C) Los expedientes de dominio, las actas de notoriedad, las actas complementarias de documentos públicos a que se refiere el Título VI de la Ley Hipotecaria... "

La locución "se considerarán" nos conduce a aseverar que no estamos en presencia de una transmisión patrimonial propiamente dicha -ni de la manifestación de capacidad económica que indirectamente grava con ella-, sino de un procedimiento notarial que sirve al propósito de crear un título jurídico formal y materialmente inscribible en el Registro de la Propiedad.

Ahora bien, teniendo en cuenta que la transmisión de bienes inmuebles, en nuestro Derecho, y su correlativa adquisición de la propiedad, solo precisa de la conjunción del título y el modo de adquirir, el sentido del artículo 7.2.C) del Texto Refundido pretende salvaguardar, a efectos tributarios, la existencia de títulos inscribibles que faciliten la prueba del hecho imponible, esto es, la transmisión que, de otro modo, podría quedar desconocida por la Administración.

De ahí que, sea cual fuera el título -en un sentido puramente registral, bajo un sistema de inscripción declarativa, de publicidad y de protección frente a terceros-, el expediente de dominio para la reanudación del tracto sucesivo es susceptible de gravamen por el impuesto sobre transmisiones patrimoniales, pero no tanto como mecanismo o procedimiento necesario para la creación o suplencia del título -lo que sería más propio de la modalidad notarial de los actos jurídicos documentados- sino como prueba o evidencia de que la transmisión que se documenta y que se intenta llevar al Registro de la Propiedad encierra o pone de relieve una verdadera transmisión inmobiliaria que debe tributar.

De ahí que, de una parte, no pueda ser aceptada la tesis de la Administración gestora del impuesto de que la transmisión que ha de gravarse es la previa a la que se pretende documentar con el acta de notoriedad, no la

integración del título de quien pretende inscribir su derecho. Ello supondría extender la responsabilidad objetiva a casos no previstos en los artículos 41 a 43 LGT, en la medida en que el actual propietario -que lo es, civilmente, de forma inequívoca- habría de responder del impuesto que gravaba la adquisición del titular anterior. De otra parte, que el sistema adquiere su sentido y finalidad propios, como hecho imponible, que mediante una ficción legal, equipara a las transmisiones patrimoniales hechos o negocios que no lo son, o no lo suponen, se cierra con la exclusión que se contiene en el propio artículo 7.2.c) TR: "...a menos que se acredite haber satisfecho el Impuesto o la exención o no sujeción por la transmisión, cuyo título se supla con ellos y por los mismos bienes que sean objeto de unos u otras..." (artículo 7.2.c) del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre), lo cual, como salvedad a una operación sujeta, que son las que define el art. 7 TR, configura un caso de no sujeción.

Pues bien, es claro que el expediente de dominio lo inició la sociedad aquí recurrente, que había adquirido la finca por aportación in natura al capital social en el momento de su constitución, procedimiento seguido en su propio beneficio y con legitimación propia, no de terceros, fundamentada en el artículo 208 de la Ley Hipotecaria, para crear un título válido para inscribir su derecho. De ahí que el pago que excluye el impuesto es, en contra de lo que afirma, sin desarrollo argumental suficiente, la Administración -sin tener en cuenta la legislación registral y la finalidad del expediente de dominio-, para la reanudación del tracto sucesivo, equiparado legalmente a la adquisición misma.

A tales efectos, consta satisfecho el impuesto correspondiente a la adquisición, por operación societaria, como literalmente señala la sentencia impugnada: "...IV) En fecha 16 de agosto de 2001 fue presentado el modelo 600 por el ITPyAJD, concepto constitución sociedad, siendo la operación o acto constitución sociedad limitada. El total a ingresar fue 1.915.103 pesetas (11.510 euros)". Ello al margen de que, aun pagado, mediante la presentación del modelo 600, el impuesto, en su modalidad de operaciones societarias, debe entenderse que la operación estaba exenta, artículo 45.I.B) 11 TR:

"... B) Estarán exentas: ... -Los beneficios fiscales aplicables en cada caso a las tres modalidades de gravamen a que se refiere el artículo 1 de la presente Ley:-

...11. La constitución de sociedades, el aumento de capital, las aportaciones que efectúen los socios que no supongan aumento de capital y el traslado a España de la sede de dirección efectiva o del domicilio social de una sociedad cuando ni una ni otro estuviesen previamente situados en un Estado miembro de la Unión Europea..."

Por lo demás, aun cuando, agotando las posibilidades argumentales, a efectos meramente dialécticos considerásemos, siguiendo la estela de la sentencia recurrida, que la adquisición que debe ser objeto de gravamen por el ITP - mediante una especie de mecanismo de sustitución o extensión de responsabilidad objetiva extra legem- resulta que también consta satisfecho el impuesto correspondiente, como por lo demás reconoce, contradictoriamente, la sentencia que se recurre, pero sin extraer consecuencia alguna de ese pago, que sería congruente con su propia posición conforme a la cual el título que se suple es el del transmitente del inmueble a la sociedad que ahora recurre: "...III) Con fecha 28 de mayo de 1997, fue presentado el modelo 600 por el ITPyAJD, concepto transmisión finca e inmuebles rústicos, siendo el bien identificado: finca al sitio de Las Navazuelas en Coca, de 19 Has., 66 As., 85Cas. El total a ingresar fue 1.068.000 pesetas; la base imponible 17.800.000 pesetas".

Esto es, también consta satisfecho el impuesto correspondiente a la adquisición judicial, en pública subasta, de la finca expresada, la misma que en una operación ulterior de aportación de capital in natura, fue adquirida por la sociedad recurrente. Sin embargo, extraña que ese pago, admitido en la propia sentencia y, al menos, no contradicho ni matizado, pese a su trascendencia para determinar la sujeción al impuesto conforme a la propia tesis que sostiene la sentencia en cuanto a la operación gravada, no haya servido para considerar inaplicable el art. 7.2.C) TRLITPyAJD, por no estar sujetas las operaciones respecto de las cuales está probado el pago del impuesto.

Cuarto. Jurisprudencia que se establece.

De conformidad con los razonamientos expresados, se establece la siguiente doctrina jurisprudencial:

1) El título que se trata de suplir o reemplazar en el caso del expediente de dominio para la reanudación del tracto sucesivo interrumpido -artículo 7.1.c) TRLITPAJD- es el de la adquisición del inmueble por el contribuyente, no el de la transmisión anterior a ella, pues el expediente notarial y registral integra el título del contribuyente -en el sentido de que lo habilita para el acceso al Registro de la Propiedad- no la transmisión precedente a ella, esto es, el título del transmitente, ni toda la cadena de transmisiones producida desde el titular registral del inmueble hasta el transmitente de dicho inmueble al contribuyente.

2) Es a ese título inscribible que se trata de obtener -en este caso, para la reanudación del tracto sucesivo-, y no a otro, al que debe venir referida la exclusión del hecho imponible cuando se haya realizado el pago o la operación estuviera exenta. En este caso, pues, el expediente de dominio seguido no está sujeto al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, dada la constancia de que la sociedad recurrente ha satisfecho el impuesto que gravó su adquisición, pese a concurrir en la operación societaria, además, una exención objetiva.

Tales consideraciones nos llevan a la necesidad de declarar que ha lugar al recurso de casación, así como a la estimación de la pretensión anulatoria articulada en el proceso de instancia.

Quinto. Pronunciamiento sobre costas.

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, al no haber mala fe o temeridad en ninguna de las partes, no procede declaración de condena al pago de las costas causadas en este recurso de casación. Respecto de las generadas en la instancia, cada parte abonará las suyas y las comunes por mitad.

FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido :

1º) Fijar los criterios interpretativos sentados en el fundamento jurídico cuarto de esta sentencia.

2º) Ha lugar al recurso de casación deducido por la entidad AGRÍCOLA VALVIADERO, S.L. contra la sentencia nº 151/2021 de 29 de julio, dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, sede de Burgos, en el recurso nº 1/2021, sentencia que se casa y anula.

3º) Estimar el mencionado recurso nº 1/2021 interpuesto por Agrícola Valviadero, contra la resolución del TEAR de Castilla y León de 30 de octubre de 2020, que desestima la reclamación formulada contra acuerdo de la Oficina Liquidadora de Santa María la Real de Nieva (Segovia) de 17 de octubre de 2019, que desestimó el recurso de reposición contra la liquidación del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, con un importe de 11.030'13 euros, actos administrativos que se declaran nulos, por ser disconformes a Derecho.

4º) No hacer imposición de las costas procesales, ni de las de esta casación, ni las causadas en la instancia. Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

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.