

EXPEDIENTE 420/2012

En la ciudad de Pamplona a 26 de junio de 2013, reunido el Tribunal Económico-Administrativo Foral de Navarra, adopta la siguiente resolución:

Visto escrito presentado por don AAA, con D.N.I. número XXX y domicilio a efectos de notificaciones en (...), en relación con actuaciones seguidas por el Servicio de Inspección para la comprobación y regularización de la situación tributaria del sujeto pasivo relativa al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente al ejercicio 2008 y de imposición de sanción tributaria respecto de dicho impuesto y periodo.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Por el Servicio de Inspección de la Hacienda de Navarra se iniciaron actuaciones tendentes a la comprobación y, en su caso, regularización de la situación tributaria del sujeto pasivo en relación con los Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas (años 2005 a 2008) y sobre el Valor Añadido (periodos comprendidos entre el segundo trimestre del año 2006 al cuarto trimestre del año 2008). Dichas actuaciones dieron lugar a acta número (...) dictada en relación con el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente al año 2008, acta que contenía la correspondiente propuesta y que fue suscrita en disconformidad por el sujeto pasivo. Asimismo, y como consecuencia del descubrimiento de cuota en relación con el tributo y periodo de referencia, se incoó el correspondiente expediente sancionador, también en disconformidad, número (...), que dio lugar a la oportuna propuesta de imposición de sanción.

SEGUNDO.- A la vista de dichas propuestas, del informe ampliatorio del actuario y de las alegaciones del interesado, vino el Director del Servicio de Inspección a dictar, el 12 de abril de 2012, resoluciones que pusieron fin al expediente de comprobación y al expediente sancionador, confirmando las propuestas de liquidación e imposición de sanciones formuladas.

TERCERO.- Y contra dichos actos administrativos viene ahora el interesado a interponer reclamación económico-administrativa ante este Tribunal, mediante escrito con fecha de entrada en los registros de la Administración de la Comunidad Foral de Navarra de 29 de junio de 2012, solicitando la anulación de la liquidación girada y por consiguiente el expediente sancionador, aduciendo para ello las razones que estima procedentes.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Ha de declararse la competencia de este Tribunal Económico-Administrativo Foral para el conocimiento y resolución de la reclamación económico-administrativa interpuesta, dada la naturaleza del acto administrativo impugnado, en virtud de lo que disponen los artículos 154 y 155 de la Ley Foral 13/2000, de 14 de diciembre, General Tributaria, y artículos 18 y 19 del Reglamento del recurso de reposición y de las impugnaciones económico-administrativas de la Administración de la Comunidad Foral de Navarra, aprobado por Decreto Foral 178/2001, de 2 de julio, habiendo sido formulado el recurso dentro de plazo y por persona debidamente legitimada al efecto.

SEGUNDO.- El interesado alega la prescripción de las actuaciones inspectoras. Considera que habiéndose iniciado las actuaciones el día 3 de mayo de 2010, las mismas finalizaron el día 18 de octubre de 2011, es decir, 17 meses después, excediendo el plazo legal de 12 meses establecido como duración máxima de los procedimientos de inspección.

Examinado el expediente se observan datos contradictorios. Mientras en el Acta de disconformidad se dice que *“no se han producido dilaciones imputables al obligado tributario, ni periodos de interrupción justificada”*, la Resolución del Director del Servicio de Inspección establece que el plazo de las actuaciones no ha superado el plazo de 12 meses, *“dado que el actuario no ha computado diversas dilaciones y retrasos imputables al interesado”*. Pues bien, lo cierto es que la citada posible controversia no desvirtúa la regularización propuesta en el Acta.

En efecto, fue en el mes de mayo de 2008 cuando tuvo lugar la disolución de la sociedad de conquistas recogida en escritura notarial. En dicha liquidación se adjudicó a la esposa el único bien existente del matrimonio, la vivienda familiar. Las actuaciones inspectoras se circunscriben, por lo tanto, a un hecho imponible

acaecido en el año 2008, que la Inspección regulariza en Acta de disconformidad correspondiente a dicho ejercicio de 2008.

Los artículos 55 y 56 de la Ley Foral 13/2000, de 14 de diciembre, General Tributaria, establecen, “*Artículo 55. Prescribirán a los cuatro años los siguientes derechos y acciones:*

- a) El derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación.*
- b) La acción para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas.*
- c) La acción para imponer sanciones tributarias.*
- d) El derecho a la devolución de ingresos indebidos.*

Artículo 56. El plazo de prescripción comenzará a contarse en los distintos supuestos a que se refiere el artículo anterior como sigue:

En el caso a), desde el día en que finalice el plazo reglamentario para presentar la correspondiente declaración; en el caso b), desde la fecha en que finalice el plazo de pago voluntario; en el caso c), desde el momento en que se cometieron las respectivas infracciones; y en el caso d), desde el día en que se realizó el ingreso indebido.”

La Orden Foral 45/2009, de 30 de marzo, del Consejero de Economía y Hacienda estableció, entre otras cosas, que el plazo de presentación de las declaraciones de IRPF 2008 finalizaba el día 23 de junio de 2009. Por lo tanto, el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria no prescribiría hasta pasado el día 23 de junio de 2013.

Pues bien, lo cierto es que pese a que se pudiera haberse excedido el plazo legal de 12 meses anteriormente mencionado, con la consecuencia de que el mismo no tuviera virtualidad interruptiva de la prescripción, en el expediente se hacen constar otra serie de actuaciones, tanto de la Administración tributaria como del propio sujeto pasivo, todas ellas con evidente virtualidad interruptiva, producidas con anterioridad al precitado término final del plazo de prescripción (así, la interposición del recurso de reposición en fecha de 14 de mayo del 2012 o la notificación de la resolución del mismo en fecha 30 de mayo de 2012 o, finalmente, la propia interposición de la reclamación económico-administrativa objeto de resolución en este acuerdo y que fue interpuesta con fecha 29 de junio de 2012). Por tanto, resulta claro que en ningún caso puede apreciarse la prescripción invocada por la reclamación.

TERCERO.- Por el Servicio de Inspección de la Hacienda Tributaria de Navarra se iniciaron actuaciones tendentes a la comprobación y, en su caso, regularización de la situación tributaria del ahora reclamante en relación con un exceso de adjudicación a favor de la esposa en un supuesto de disolución y liquidación de la sociedad conyugal. En concreto, con fecha 29 de mayo de 2008, los obligados tributarios, casados en régimen de conquistas, otorgaron escritura de Capitulaciones Matrimoniales, procediendo a la disolución y liquidación de la sociedad conyugal de conquistas, adjudicando todos los bienes a la esposa. La valoración de lo adjudicado asciende a 841.416,95 euros. Se produce un exceso de adjudicación a favor de la esposa del 50%, es decir, de 420.708,47 euros y de un 50% de la hipoteca de la que eran titulares ambos cónyuges. La vivienda en cuestión fue adquirida por el matrimonio el día 5 de julio de 2001 por 55.900.000 pesetas (335.965,76 euros).

En relación con tal exceso de adjudicación, el artículo 39 de la Ley Foral 22/1998, de 30 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas establece: “*1. Son incrementos o disminuciones de patrimonio las variaciones en el valor del patrimonio del sujeto pasivo que se pongan de manifiesto con ocasión de cualquier alteración en la composición de aquél, salvo que por esta Ley Foral se califiquen como rendimientos.*

2. A efectos de lo previsto en el apartado anterior constituyen alteraciones en la composición del patrimonio del sujeto pasivo, entre otras:

- a) La transmisión onerosa o lucrativa de cualquier elemento patrimonial.”*

Por otra parte, el artículo 41.1 y 2 del citado texto establece: “*1. El valor de adquisición estará formado por la suma de:*

a) *El importe real por el que dicha adquisición se hubiere efectuado o, en su caso, el valor a que se refiere el artículo siguiente.*

b) *El coste de las inversiones y mejoras efectuadas en los bienes adquiridos y los gastos y tributos inherentes a la adquisición, excluidos los intereses, que hubieren sido satisfechos por el adquirente.*

El valor así obtenido se minorará, cuando proceda, en el importe de las amortizaciones que reglamentariamente se determinen.

2. El valor de transmisión será el importe real por el que la enajenación se hubiese efectuado o, en su caso, el valor a que se refiere el artículo siguiente. De este valor se deducirán los gastos y tributos a que se refiere la letra b) del apartado anterior en cuanto resulten satisfechos por el transmitente.”

Y, por último, el artículo 42 determina, “*Cuando la adquisición o la transmisión hubiere sido a título lucrativo, constituirán los valores respectivos aquellos que corresponderían por aplicación de las normas del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, sin que puedan exceder del valor de mercado.*”

TERCERO.- El interesado considera que no existe alteración patrimonial en aplicación del punto 3, letra b, del artículo 39 de la Ley Foral 22/1998, de 30 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas: “3. *Se estimará que no existe alteración en la composición del patrimonio:*

b) En la disolución de la sociedad conyugal de conquistas o de gananciales o en la extinción del régimen económico matrimonial de participación.”

Argumenta el interesado que en el caso debatido lo que existe es una especificación de derechos y no una transmisión.

CUARTO.- La Audiencia Nacional, en Sentencia de 3 de febrero de 2005 (recurso contencioso-administrativo número 677/2002), indicaba: “*para que exista incremento o disminución patrimonial deben concurrir dos requisitos, a saber, la variación de valor del patrimonio y la alteración en su composición, recogiendo la Ley y desarrollando el Reglamento una serie de supuestos en los que falta ese requisito de alteración en la composición, debido a que los bienes ya estaban en el patrimonio del contribuyente, tratándose, en su mayor parte, de supuestos de especificación de cuotas ideales de copropiedad en un elemento patrimonial. En estos supuestos, se aplaza las plusvalías o minusvalías al momento en que, disuelta la comunidad, se vende el bien adjudicado a otra persona.*

Ahora bien, en todos estos supuestos -división de la cosa común, disolución de la sociedad de gananciales y disolución de comunidades o separación de socios- la norma exige que no se produzca una actualización de los valores de los bienes o derechos recibidos -«los bienes o derechos recibidos por el sujeto pasivo se incorporarán al patrimonio por el mismo valor por el que se hubiese computado el derecho enajenado o ejercitado»-, de tal forma que si al entregarse el bien o derecho el contribuyente lo incorpora a su patrimonio por un valor distinto al de adquisición, sí existirá una alteración en la composición del patrimonio y, en consecuencia, la renta estará sometida a tributación.

Esto es lo acontecido en el supuesto que se enjuicia, en el que en las adjudicaciones los bienes se valoraron por el valor de mercado en el momento de la adjudicación y no por el valor de adquisición actualizado, lo que motivó que la Inspección sometiera a tributación la diferencia entre la compensación total recibida por el hoy recurrente -esto es 125.000.000 de ptas.- y la cantidad que el sujeto pasivo hubiera recibido de haberse calculado la compensación por el exceso de adjudicación en función de los valores de adquisición debidamente actualizados de las fincas. En efecto, en el supuesto analizado, no se ha producido la incorporación de los bienes adjudicados al sujeto pasivo por el mismo valor por el que se hubiese computado el derecho enajenado o ejercitado, conforme exige el precepto transcrito, sino que se ha efectuado una actualización al valor de mercado de los referidos bienes para fijar la compensación entre ambos comuneros, quedando sus patrimonios en una situación distinta a aquella en la que se encontraban mientras estaba vigente la comunidad. En consecuencia, no se ha producido una especificación de la cuota del sujeto pasivo sobre la comunidad de bienes, sino una alteración en la composición del patrimonio del sujeto pasivo como consecuencia de la entrada de dinero que supone el pago de la compensación para ajustar las diferencias entre los valores de mercado de los bienes adjudicados, resultando de aplicación el art. 77.1.b) de la disposición reglamentaria que señala que la incorporación al patrimonio del sujeto pasivo supone una alteración en la composición de aquél, si bien la alteración patrimonial sólo recaerá, tal y como señaló el actuario, sobre la parte de la compensación en metálico correspondiente al exceso respecto a los valores de adquisición actualizados fiscalmente determinados en el acta y en el informe ampliatorio.”

Y dicho criterio ha sido posteriormente confirmado por el Tribunal Supremo en Sentencia de 3 de noviembre de 2010 (recurso de casación número 2040/2005 interpuesto contra la anterior Sentencia de la Audiencia Nacional) al señalar que *“si bien es cierto que el artículo 20.1 de la Ley 44/1978, de 8 de septiembre del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas entiende que «no se estimará que existen incrementos o disminuciones patrimoniales en los supuestos de división de cosa común, disolución de sociedades de gananciales y, en general, disolución de comunidades o separación de comuneros», el artículo 79 del Reglamento del Impuesto, aprobado por Real Decreto 2384/1981, de 3 de agosto, se preocupa de señalar que en estos casos, «los bienes y derechos recibidos por el sujeto pasivo se incorporan al patrimonio por el mismo valor por el que se hubiese computado el derecho enajenado o computado», de tal forma que, si como aquí ocurre, la incorporación al patrimonio lo es por un valor superior al de adquisición actualizado fiscalmente, si que se habrá producido un incremento patrimonial susceptible de calificarse como renta, en el momento de la división de la comunidad, y no, como sería en el caso de que la incorporación lo fuese por el mismo valor, en cuyo caso el incremento quedaría diferido al momento en que adquirente enajenase el bien”*.

Y, como la misma Sentencia del Tribunal Supremo establece *“no es aplicable al caso de autos la doctrina sentada por las Salas de lo Contencioso-Administrativo de los Tribunales Superiores de Justicia en las sentencias que se acompañaron con el escrito de interposición, y, en las que, con base en la sentencia de esta Sala de 28 de junio de 1999, no se considera, a los efectos del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales, como efectiva transmisión la adjudicación de la cosa común a uno de los comuneros con pago por éste a los otros en dinero de la cuota que le correspondiera en la cosa indivisible. Y no es aplicable, porque en el caso del ITPAJD lo que se está determinando es si se ha producido o no el hecho imponible, esto es, una transmisión en los supuestos de división de cosa común indivisible con adjudicación a uno de los condóminos, hecho imponible que no se produce porque, como se dice en esa sentencia, «no hay una verdadera transmisión patrimonial propiamente dicha ni a efectos civiles ni a efectos fiscales sino una mera concreción de un derecho abstracto preexistente»; mientras que en el IRPF, el hecho imponible en los casos de incrementos patrimoniales tiene lugar por el propio incremento, que no se produciría si se diese a los bienes objeto de la división el mismo valor de adquisición, pero no cuando ese valor es superior, ya que en ese caso, es obvio, que ese aumento económico si ha alcanzado realidad, máxime cuando, como ocurre en el caso de autos, el exceso se cubre con dinero procedente de uno de los titulares”*.

Así mismo, citamos Sentencia mas reciente del Tribunal de Justicia de Galicia de 18 de junio de 2012, Sentencia 452/2012, que viene a establecer el procedimiento de aplicación de la norma citada, estableciendo en su fundamento jurídico primero lo siguiente: *“La cuestión en torno a la que gira el presente recurso es la distinta interpretación que demandante y administración demandada hacen de lo dispuesto en artículo 33.2 de la Ley 35/2006 del IRPF, entendiéndolo recurrente que lo que busca el legislador es que el incremento de patrimonio desde la fecha de constitución de esa comunidad hasta la fecha de disolución no quede fuera de tributación sino única y exclusivamente diferida en el tiempo, es decir, cada comunero tributará en su día, en caso de transmisión del bien que se le ha adjudicado.*

El artículo 33 de la Ley 35/2006 establece «Son ganancias y pérdidas patrimoniales las variaciones en el valor del patrimonio del contribuyente que se pongan de manifiesto con ocasión de cualquier alteración en la composición de aquél, salvo que por esta Ley se califiquen como rendimientos». En su apartado 2 precisa que «Se estimará que no existe alteración en la composición del patrimonio: a) En los supuestos de división de la cosa común. b) En la disolución de la sociedad de gananciales o en la extinción del régimen económico-matrimonial de participación. c) En la disolución de comunidades de bienes o en los casos de separación de comuneros. Los supuestos a que se refiere este apartado no podrán dar lugar, en ningún caso, a la actualización de los valores de los bienes o derechos recibidos».

La Sala comparte la tesis del TEAR, que sigue el criterio de la Sentencia de la Audiencia Nacional de fecha 3/2/2005, y es que se ha producido según la propia comunera-demandante, una actualización de los valores del bien recibido, y por tanto al incorporarlo a su patrimonio por un valor distinto al de adquisición se ha producido una alteración del patrimonio (el valor de adjudicación es distinto al valor de adjudicación actualizado). Y esta alteración del patrimonio determina la obligación de tributar por el IRPF.

Comparte este criterio la Dirección General de Tributos en su CONSULTA VINCULANTE: V1231/2011, al decir: Conforme con lo anterior, la disolución de la sociedad de gananciales y la posterior adjudicación a cada uno de los cónyuges de su correspondiente participación en la sociedad no constituye ninguna alteración en la composición de sus respectivos patrimonios que pudiera dar lugar a una ganancia o pérdida patrimonial, siempre y cuando la adjudicación se corresponda con la respectiva cuota de titularidad. En estos supuestos no se podrán actualizar los valores de los bienes o derechos recibidos, que conservarán los valores de adquisición originarios, y, a efectos de futuras transmisiones, las fechas de adquisición originarias.

Solo en el caso de que se atribuyesen a uno de los cónyuges bienes o derechos por mayor valor que el correspondiente a su cuota de titularidad, existiría una alteración patrimonial en el otro cónyuge, generándose una ganancia o pérdida patrimonial.

Así ocurre en el caso objeto de consulta, en el que la adjudicación de bienes que pretenden efectuar los cónyuges no se corresponde con la respectiva cuota de titularidad, con independencia de que exista o no compensación en metálico por parte de la consultante, lo que originará a su cónyuge una ganancia o pérdida patrimonial, por la parte correspondiente.

Esta ganancia o pérdida patrimonial se integrará en la base imponible del ahorro en la forma prevista en el artículo 49 de la Ley del Impuesto.”

A la vista de dichos criterios, procede rechazar la pretensión del interesado, considerando ajustadas a derecho las resoluciones del Director del Servicio de Inspección de 12 de abril de 2012, referentes a los expedientes de comprobación y sancionador.

Y, en consecuencia, este Tribunal, en sesión celebrada en el día de la fecha arriba indicada, acuerda desestimar la reclamación económico-administrativa interpuesta don AAA, en relación con actuaciones seguidas por el Servicio de Inspección para la comprobación y regularización de la situación tributaria del sujeto pasivo relativa al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente al ejercicio 2008 y de imposición de sanción tributaria respecto de dicho impuesto y periodo.

El transcrito Acuerdo resultó ratificado por el Gobierno de Navarra en su sesión del día 17 de julio de 2013.