



Roj: **STSJ LR 429/2013 - ECLI: ES:TSJLR:2013:429**

Id Cendoj: **26089330012013100182**

Órgano: **Tribunal Superior de Justicia. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Logroño**

Sección: **1**

Fecha: **07/11/2013**

Nº de Recurso: **286/2012**

Nº de Resolución: **251/2013**

Procedimiento: **PROCEDIMIENTO ORDINARIO**

Ponente: **ALEJANDRO VALENTIN SASTRE**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

**T.S.J.LA RIOJA SALA CON/ADLOGROÑO SENTENCIA: 00251/2013**

**TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE LA RIOJA**

**SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**

**Rec. nº: 286/2012**

**Ilustrísimos señores:**

**Presidente:**

Don Jesús Miguel Escanilla Pallás

**Magistrados:**

Don Alejandro Valentín Sastre

Don Miguel Azagra Solano

**SENTENCIA Nº 251/2013**

En la ciudad de Logroño a 7 de noviembre de 2013 .

**Vistos** los autos correspondientes al recurso contencioso-administrativo sustanciado en esta Sala y tramitado conforme a las reglas del procedimiento ordinario, sobre ADMINISTRACION TRIBUTARIA, a instancia de Francisca , representada por el Proc. Sr. García Zabala y defendido por letrado, siendo demandados el TRIBUNAL ECONÓMICO- ADMINISTRATIVO REGIONAL DE LA RIOJA, representado y defendido por el Señor Abogado del Estado, y la COMUNIDAD AUTÓ **NO** MA DE LA RIOJA, representada y asistida por el Letrado de Gobierno.

#### **I.-ANTECEDENTES DE HECHO**

PRIMERO. Mediante escrito presentado se interpuso ante esta Sala recurso contencioso-administrativo contra la resolución del TEAR de La Rioja de 28 de septiembre de 2012, desestimatoria de la reclamación económico administrativa nº 262/2012, relativa al concepto Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, con cuantía de 4.225,45 euros.

SEGUNDO. Que previos los oportunos trámites, la parte recurrente formalizó su demanda en la que, tras exponer los hechos y fundamentos de derecho que estimó pertinentes, terminó suplicando sentencia estimatoria del recurso interpuesto y las declaraciones correspondientes en relación con la actuación administrativa impugnada.

TERCERO. Que asimismo se confirió traslado a la Administración demandada para contestación a la demanda, lo que se verificó, en la que tras exponer los hechos y fundamentos de derecho que consideró pertinentes, la parte terminó suplicando el mantenimiento de la actuación administrativa recurrida.



Igualmente se confirió traslado a la representación de la Comunidad Autónoma de La Rioja para contestación a la demanda, lo que se verificó, en la que tras exponer los hechos y fundamentos de derecho que consideró pertinentes, la parte terminó suplicando el mantenimiento de la actuación administrativa recurrida.

CUARTO. Continuando el recurso por sus trámites, se señaló, para votación y fallo del asunto, el día 6 de noviembre de 2013, en que, al efecto, se reunió la Sala.

QUINTO. En la sustanciación del procedimiento se han observado las prescripciones legales.

VISTOS.- Siendo Magistrado Ponente el Ilmo. Señor Don Alejandro Valentín Sastre.

## II.- FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO. Es objeto de impugnación en el presente procedimiento la resolución del TEAR de La Rioja de 28 de septiembre de 2012, desestimatoria de la reclamación económico administrativa nº 262/2012, interpuesta contra acuerdo de la Dirección General de Tributos del Gobierno de La Rioja de 17.01.2012, desestimatorio del recurso de reposición interpuesto frente a acuerdo previo del mismo órgano de fecha 15.11.2011, por el que se practica liquidación definitiva a efectos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD) resultando una deuda tributaria a ingresar de 4.225'45 euros.

La demandante, D<sup>a</sup>. Francisca , pretende que se anule y deje sin efecto la resolución administrativa impugnada y se impongan las costas causadas a la Administración demandada.

Alega la parte actora, en fundamentación de la pretensión que deduce, que no concurren los requisitos necesarios para la aplicación del artículo 15 de la Ley 58/2003 , General Tributaria.

La Administración demandada y la Comunidad Autónoma de La Rioja se han opuesto a la demanda y han solicitado la desestimación del recurso contencioso administrativo.

SEGUNDO. Como se ha dicho, el recurso contencioso-administrativo se interpone contra una resolución del TEAR de La Rioja que desestima la reclamación económico administrativa interpuesta contra un acuerdo de la Dirección General de Tributos del Gobierno de La Rioja, a su vez, desestimatorio del recurso de reposición interpuesto frente a un acuerdo previo del mismo órgano por el que se practica liquidación definitiva a efectos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD), resultando una deuda tributaria a ingresar de 4.225'45 euros.

La cuestión que se plantea consiste en determinar si resulta ajustada a derecho la liquidación practicada a efectos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

En la resolución administrativa impugnada se recogen los siguientes antecedentes: -el día 21.12.2007, de una parte D. Tomás , casado con D<sup>a</sup>. Virginia , y de otra D<sup>a</sup>. Francisca , la ahora reclamante, suscriben "contrato de donación para adquisición de vivienda habitual", exponiendo que los donantes realizan de su cuenta transferencia bancaria por importe de 80.000 euros en concepto de donación pura y simple, a favor y a la cuenta bancaria de D<sup>a</sup>. Francisca , hija natural de los anteriores, que ésta acepta. -La donataria presentó el contrato de donación ante la Dirección General de Tributos el 16.01.2008, junto con documentación justificativa, solicitando la aplicación de la deducción del 100% de la cuota por aplicación de lo dispuesto en el artículo 12 de la Ley 11/2006, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas para el año 2007 . -El 24.12.2007, los mismos cónyuges D. Tomás y D<sup>a</sup>. Virginia , como transmitentes, y D<sup>a</sup>. Francisca y su cónyuge D. Ambrosio , como adquirentes, formalizan escritura de compraventa por la que los primeros venden la vivienda piso NUM000 de la CALLE000 de Logroño, por un precio de 158.939'59 euros a los segundos, cuyo 50% compran con carácter ganancial y el otro 50% lo compra D<sup>a</sup>. Francisca con carácter privativo "por ser dicha cantidad de su exclusiva propiedad por donación de sus padres". -La compraventa se presentó por los adquirentes ante la Dirección General de Tributos el 18.01.2008, practicando autoliquidación por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, modalidad transmisiones onerosas, con un ingreso de 7.946'98 euros, resultando de aplicar el tipo del 5% sobre la base imponible de 158.939'59 euros, amparándose en el artículo 14.3 de la Ley 11/2006, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas para el año 2007 de la Comunidad Autónoma de La Rioja, al ser ambos adquirentes menores de 36 años y constituir la vivienda su domicilio habitual. -En protocolo inmediatamente posterior del mismo notario, D<sup>a</sup>. Francisca y su cónyuge D. Ambrosio constituyen hipoteca sobre la vivienda piso NUM000 de la CALLE000 de Logroño en garantía del préstamo de 80.000 euros que les otorgó Ibercaja. -En diligencia de 17.06.2011, D<sup>a</sup>. Francisca manifestó a la Inspección que con dicho préstamo por importe de 80.000 euros, junto con los 80.000 euros recibidos de sus padres, abonó el precio de la compraventa de la vivienda.

Estos antecedentes son admitidos por la parte actora.



La resolución administrativa impugnada dice también: I- En el caso que nos ocupa ..., los padres de la reclamante eran propietarios de un inmueble (vivienda), pese a lo cual otorgaron un contrato de donación de 80.000 euros a favor de su hija para que los destinara a la compra de una vivienda y tres días después, un nuevo contrato por el que vendían la vivienda por un precio de 158.939'59 euros siendo adquirida la misma por la reclamante y su cónyuge en un 50% con carácter ganancial (previa constitución de hipoteca en garantía de dicha parte del precio), mientras que el restante 50% era adquirido con carácter privativo por la ahora reclamante a cambio del dinero que había sido objeto de la presunta donación previa, y que por tanto equivalía al 50% del precio de la vivienda. De lo expuesto, resulta indudable que lo que realmente salió del patrimonio de los padres fue un 50% del inmueble y no el efectivo de que disponían, que retornó de forma inmediata a su poder una vez cumplimentada la operación en su totalidad, resultando igualmente indiscutible que podían haber hecho donación parcial del inmueble, actuación que hubiera podido llevarse a cabo en unidad de acto, resultando más sencilla y menos trabajosa, sin que pueda apreciarse más causa para tal proceder que conseguir eludir el pago del tributo que grava las donaciones de inmuebles, pudiendo advertirse, en realidad, que todo el conjunto de los actos realizados está inspirado por un "animus" de minimización de los tributos a satisfacer, siendo el resultado del proceso el mismo que se habría obtenido con la donación pura y simple de parte del inmueble, una salida del patrimonio de los padres de la finca y la correlativa entrada en el patrimonio de la hija. II- En definitiva, se ha enmascarado artificiosamente la realización del hecho imponible, provocando daño al erario público, por lo que las conclusiones a las que llega la oficina gestora se estiman correctas (el resultado de la operación, a todos los efectos civiles y registrales, tiene la misma repercusión y consecuencias que la donación de una parte de la vivienda por los padres a su hija, sin que exista ninguna diferencia salvo en los efectos tributarios ... A través de esta doble operación no se consigue ningún efecto jurídico o económico distinto al que se conseguiría con la donación de parte del inmueble, salvo en lo relativo al ahorro fiscal que consiguen ... En vista de todo lo anteriormente expuesto se puede concluir que las operaciones consideradas, en su conjunto, son notoriamente artificiosas e impropias, que no tienen otra finalidad que la de producir un ahorro fiscal con respecto a la tributación que hubiera correspondido con la donación directa de parte del inmueble, y por lo tanto que se dan los requisitos para la declaración de conflicto en la aplicación de la norma tributaria y, en consecuencia, debe efectuarse nueva liquidación aplicando las normas del impuesto sobre donaciones, en relación con el valor comprobado del inmueble). III- Establecido lo anterior, la consecuencia no puede ser otra que la aplicación estricta de la norma eludida, en este caso los preceptos de la Ley 25/1987 que gravan las donaciones intervivos, fundamentalmente los artículos 11 a 25, sin que resulte de aplicación el artículo 12 de la Ley autonómica 11/2006, de 27 de diciembre, prevista para donaciones cuyo objeto sea dinero en efectivo, ni el artículo 13 de la misma norma, que contempla donaciones de primera vivienda habitual de padres a hijos, pero que exige, entre otros extremos, que la vivienda se done ... en su integridad, lo que aquí no se dio.

A la vista de lo señalado, resulta que la Administración tributaria ha considerado: -que a través de los dos contratos descritos, de donación de 80.000 euros y de compraventa de vivienda por un precio de 158.939'59 euros, un 50% adquirido con carácter ganancial por la donataria en el primer contrato y su cónyuge y el otro 50% adquirido con carácter privativo por la citada donataria, se consigue el mismo efecto jurídico económico que con un contrato de donación del 50% de la vivienda a la donataria: una salida del patrimonio de los padres, a su vez donantes, de la finca y la correlativa entrada en el patrimonio de la hija, a su vez donataria; -sí se consigue efecto, a través de la doble operación descrita, en lo relativo al ahorro fiscal, ya que la donación del dinero está exenta y la donación de parte de un inmueble no lo está, por lo que a través del doble negocio de donación y compraventa, la donación no tributa por donaciones y la compraventa de la vivienda queda sujeta al Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, modalidad Transmisiones Patrimoniales Onerosas, en vez de la escala progresiva que hubiese procedido aplicar por la donación del inmueble; -considerando que la vivienda era propiedad de los padres de la adquirente, el negocio jurídico usual y propio hubiera sido la donación del 50% de la vivienda que la hija adquiere con carácter privativo, en lugar de acudir primero a la donación y después a la compraventa, sin embargo, la donación del 50% de la vivienda no gozaría del beneficio establecido por la Ley 11/2006, con lo que la formalización de los dos negocios, primero la donación e inmediatamente después la compraventa, reportó a la donataria un ahorro fiscal.

A lo señalado hasta ahora, se considera de interés reseñar también: 1- que al f. 2 del expediente administrativo obra el denominado contrato de donación para vivienda habitual, destacando la cláusula tercera, que establece que la donataria acepta y agradece a sus padres la donación que se le efectúa (80.000 euros) para adquisición de su vivienda habitual en La Rioja. 2- Que a los ff. 25 y ss obra la escritura de préstamo hipotecario, de la que resulta que el importe del mismo, que suscriben la reclamante y su cónyuge, es de 80.000 euros.

TERCERO. El artículo 15 de la LGT establece: 1. Se entenderá que existe conflicto en la aplicación de la norma tributaria cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho imponible o se minore la base o la deuda tributaria mediante actos o negocios en los que concurran las siguientes circunstancias:



a) Que, individualmente considerados o en su conjunto, sean notoriamente artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido. b) Que de su utilización no resulten efectos jurídicos o económicos relevantes, distintos del ahorro fiscal y de los efectos que se hubieran obtenido con los actos o negocios usuales o propios.... 3. En las liquidaciones que se realicen como resultado de lo dispuesto en este artículo se exigirá el tributo aplicando la norma que hubiera correspondido a los actos o negocios usuales o propios o eliminando las ventajas fiscales obtenidas, y se liquidarán intereses de demora, sin que proceda la imposición de sanciones.

En el presente supuesto, resulta de interés destacar que el artículo 12 de la Ley 11/2006, de Medidas Fiscales y Administrativas para el año 2007, en la redacción aplicable por razones cronológicas, establece: Deducción para las donaciones de dinero efectuadas de padres a hijos para la adquisición de vivienda habitual en La Rioja. *Consultar otras redacciones* 1. Donaciones de dinero efectuadas de padres a hijos, ambos con residencia en la Comunidad Autónoma de La Rioja, para la adquisición de vivienda habitual dentro de su territorio, se aplicará una deducción del 100 por 100 de la cuota que resulte después de aplicar las deducciones estatales que, en su caso, resulten procedentes.

El artículo 13 de la misma Ley establece: Deducción para las donaciones de primera vivienda habitual de padres a hijos. 1. En las donaciones de vivienda de padres a hijos, cuando se cumplan todas las condiciones previstas en este artículo, se aplicará la deducción en la cuota prevista en el apartado 3 siguiente, después de aplicar las deducciones estatales que, en su caso, resulten procedentes. 2. La donación y quienes en ella intervienen han de cumplir los siguientes requisitos: a) La vivienda deberá estar ya construida, con su calificación definitiva en su caso, y hallarse dentro del territorio de la Comunidad Autónoma de La Rioja, y deberá donarse en su integridad y en pleno dominio, sin que los donantes puedan reservarse parte del inmueble o derechos de uso y habitación sobre la misma. b) La vivienda deberá ser la primera vivienda habitual para el adquirente. c) El adquirente ha de ser menor de 36 años, y su renta no debe superar 3,5 veces el Indicador público de renta de efectos múltiples (IPREM). d) El adquirente ha de conservar en su patrimonio la vivienda durante los cinco años siguientes a la donación, salvo que fallezca durante ese plazo. e) En el supuesto de que una misma vivienda se done por los padres a más de uno de sus hijos, éstos deberán reunir individualmente las condiciones especificadas en los apartados b), c) y d) anteriores. 3. La deducción en la cuota será la que proceda en función del valor real de la vivienda donada con arreglo a la siguiente tabla: Valor real Hasta 150.253,00 euros Deducción en la cuota 100%. De 150.253,01 euros 80% ... 4. La aplicación de esta deducción se encuentra condicionada a que se haga constar en el documento público en el que se formalice la donación que el inmueble va a constituir la primera vivienda habitual para el donatario o donatarios. No se aplicará la deducción si no consta dicha declaración en el documento, ni tampoco se aplicará cuando se produzcan rectificaciones del documento que subsanen su omisión. Asimismo deberá presentarse copia de dicho documento de donación junto con la declaración del impuesto. No podrá aplicarse esta deducción sin el cumplimiento estricto de esta obligación formal en el momento preciso señalado en este apartado. 5. A los efectos de la aplicación de este artículo, se estará al concepto de vivienda habitual contenido en la normativa reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Como se ha dicho, alega la parte actora, en fundamentación de la pretensión que deduce, que no concurren los requisitos necesarios para la aplicación del artículo 15 de la Ley 58/2003, General Tributaria. Señala la parte actora que es absolutamente lícito y perfectamente posible, en virtud y al amparo de la libertad de contratación, realizar una u otra forma negocial por motivos meramente fiscales; que las causas se corresponden con el objetivo de los negocios celebrados, que persiguen la consecución de los fines prácticos protegidos por el ordenamiento jurídico; las circunstancias personales y familiares de la reclamante, que tiene una hermana, habiendo contemplado los donantes esta situación y pretendiendo dar un trato justo y equitativo a ambas, consideraron que la solución más adecuada a este fin era la donación de una cantidad de dinero en metálico, decisión que encuentra su justificación en la necesidad de valorar un inmueble como el transmitido posteriormente y el carácter altamente variable y subjetivo de esta valoración, razonamiento que se ha visto posteriormente refrendado por la evolución del mercado inmobiliario; que en el segundo negocio, la compraventa, entró en juego una persona ajena al primer contrato (donación); que la voluntad del legislador cuando estableció la deducción completa para las donaciones de dinero realizadas de padres a hijos en efectivo o mediante aportaciones a cuentas ahorro/vivienda era facilitar el acceso a la vivienda por parte de los jóvenes; que la norma que pretende aplicar la Administración, prohibición de que la vivienda adquirida con dinero donado por los padres a los hijos para adquisición de la vivienda habitual no sea propiedad de cualquiera de los padres o de ambos, es una modificación que fue añadida mediante la Ley 5/2008, de Medidas para el ejercicio 2009, constituye una aplicación retroactiva de la norma, sin que ésta sí lo disponga y que los hechos descritos se incardinan en la definición que el Tribunal Supremo tiene establecida para la economía de opción.

El Tribunal Supremo, en sentencia de 20 de abril de 2010 (rec. 100/2005), ha señalado: ... Ya hemos dicho, sin embargo, que para que pueda apreciarse la existencia de fraude de Ley no es necesaria la existencia de esa



voluntad de infringir la norma. Como acertadamente señalaba la actuario en la propuesta de resolución del expediente de fraude de Ley, «el propósito de eludir el impuesto no se identifica con la intención de infringir la ley», lo cual «no constituye un requisito del fraude de ley», dado que «no es necesario que la persona o personas que realicen el acto o actos en fraude de ley tengan la intención o conciencia de burlar la ley»; lo que en realidad se debe probar es «que el camino elegido para alcanzar el resultado económico que se obtiene es, pese a su legalidad, artificioso, y de ahí deducir que se pretendía eludir el impuesto». En suma, la «esencia del fraude de ley no es la intención fraudulenta o elusiva, sino la artificiosidad objetiva de la forma jurídica utilizada». Y ya hemos dicho más atrás que esta es, implícita, pero muy claramente, la tesis que acertadamente asume la Sentencia de instancia cuando sostiene que «lo que caracteriza esta figura jurídica, es el abuso por parte del contribuyente de las "formas jurídicas"» (FD Quinto) y se remite expresamente al art. 15.1 de la Ley 58/2003, que regula el llamado conflicto en la aplicación de la norma. Como, en la misma línea, didácticamente señaló el Tribunal Constitucional en su STC 120/2005, de 10 de mayo, « el concepto de fraude de ley (tributaria o de otra naturaleza) nada tiene que ver con los conceptos de fraude o de defraudación propios del Derecho penal ni, en consecuencia, con los de simulación o engaño que les son característicos. La utilización del término "fraude" como acompañante a la expresión "de Ley" acaso pueda inducir al error de confundirlos, pero en puridad de términos se trata de nociones esencialmente diversas. En el fraude de Ley (tributaria o no) no hay ocultación fáctica sino aprovechamiento de la existencia de un medio jurídico más favorables (norma de cobertura) previsto para el logro de un fin diverso, al efecto de evitar la aplicación de otro menos favorable (norma principal). Por lo que se refiere en concreto al fraude de Ley tributaria, semejante "rodeo" o "contorneo" legal se traduce en la realización de un comportamiento que persigue alcanzar el objetivo de disminuir la carga fiscal del contribuyente aprovechando las vías ofrecidas por las propias normas tributarias, si bien utilizadas de una norma que no se corresponde con su espíritu. De manera que no existe simulación o falseamiento alguno de la base imponible, sino que, muy al contrario, la actuación llevada a cabo es transparente, por más que pueda calificarse de estratagema tendente a la reducción de la carga fiscal; y tampoco puede hablarse de una actuación que suponga una violación directa del ordenamiento jurídico que, por ello mismo, hubiera que calificar per se de infracción tributaria o de delito fiscal. Por ello mismo, la consecuencia que el art. 6.4 del Código civil contempla para el supuesto de actos realizados en fraude de Ley es, simplemente, la aplicación a los mismos de la norma indebidamente relegada por medio de la creación artificiosa de una situación que encaja en la llamada "norma de cobertura"; o, dicho de otra manera, la vuelta a la normalidad jurídica, sin las ulteriores consecuencias sancionadoras que generalmente habría de derivarse de una actuación ilegal » (FJ 4). De hecho, que la existencia de fraude de Ley no implica necesariamente el deseo de defraudar es algo que puso de manifiesto el art. 24.3, redactado por la Ley 25/1995, al señalar que «[e]n las liquidaciones que se realicen como resultado del expediente especial de fraude de ley se aplicará la norma tributaria eludida y se liquidarán los intereses de demora que correspondan, sin que a estos solos efectos proceda la imposición de sanciones » (la cursiva es nuestra). Como tampoco es preciso para que se aprecie la existencia de fraude de Ley, como parecen defender los recurrentes, que el resultado de la aplicación de la norma o normas de cobertura haya sido la ausencia de tributación alguna. Lo único relevante a estos efectos -insistimos- es que quien debía satisfacer el tributo no haya pagado o lo haya hecho en una cantidad menor a la que hubiera correspondido por aplicación de la norma o normas eludidas. Así lo puso de manifiesto la inspectora actuario en la tantas veces citada propuesta de resolución del expediente de fraude de Ley, al señalar que mediante la utilización de una vía jurídica atípica se ha obtenido un «ahorro fiscal»; también la Sentencia aquí impugnada, que define como característico del fraude de Ley la «finalidad de obtener una ventaja o migración de la carga tributaria, que no podría obtener[se] si se aplicara la norma tributaria defraudada»; «el ánimo de obtener dicha minoración tributaria, evadiendo total o parcialmente el pago del impuesto en cuestión» (FD Quinto); y, finalmente, la citada STC 120/2005, que declara que con el fraude de Ley se «persigue alcanzar el objetivo de disminuir la carga fiscal del contribuyente aprovechando las vías ofrecidas por las propias normas tributarias» (FJ 4).

También el Tribunal Supremo, en sentencia de 30 de mayo de 2011 (rec. 1061/2007) ha señalado: ... En puridad de principios el fraude de ley parte de la existencia de actos o negocios jurídicos válidos, que reúnen todos los elementos exigidos por el ordenamiento jurídico para desplegar sus efectos jurídicos. Pero se trata de actos o de negocios jurídicos realizados al amparo de una determinada normativa (norma de cobertura) que no les protege, al no perseguir sus resultados habituales, por lo que debe aplicarse la norma tributaria (norma defraudada) que resulta de aplicación a los actos o negocios jurídicos que debieran haberse utilizado con normalidad a la vista de los efectos producidos y circunstancias concurrentes.... En definitiva, conforme a este tratamiento unitario, la aplicación del artículo 15 LGT/2003 exige, en la actualidad la utilización de dos parámetros avanzados por la jurisprudencia anterior al tratar de las facultades de la Administración para calificar los negocios y aplicar, en su caso, el fraude de Ley: el de la normalidad o anormalidad del resultado obtenido con el negocio jurídico o contrato celebrado, y el de la existencia o no de efectos jurídicos o económicos específicos que sean relevantes al margen del elemento fiscal.



La misma sentencia, en el fundamento jurídico quinto, establece: ... Ahora bien, aunque la precisión conceptual de la "economía de opción" no es fácil y tampoco son nítidos sus límites, ha de entenderse que en ningún caso incluye las actuaciones que incidan en cualquier tipo de negocio jurídico anómalo, fraude de Ley o abuso de derecho. En este sentido, la "economía de opción" *que comporta una discrepancia interpretativa no alcanza a comprender el intento de una minoración de la base o de la deuda tributaria mediante actos o negocios jurídicos que, individualmente o en su conjunto, sean notoriamente artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido y que de su utilización no resulten efectos jurídicos o económicos relevantes distintos del ahorro fiscal. Previsión hoy explícita en el artículo 15 de la actual LGT en lo que denomina "conflicto en la aplicación de la norma tributaria" y que aunque la vigencia de la norma sea posterior a los actos administrativos que se revisan, viene a confirmar una conclusión a la que ha llegado la jurisprudencia de esta Sala mediante una interpretación teleológica de las normas tributarias, eliminando la ventaja fiscal que se trata de obtener como único y exclusivo objetivo de las operaciones realizadas. En la "economía de opción" los actos o negocios jurídicos realizados son los habituales o propios del resultado obtenido.* Este es también el criterio que refleja la doctrina del Tribunal de Justicia de la Unión Europea ( STJUE de 21 de febrero de 2006 , Hlifax , Ar. C 255/02 y University of Huddersfield Ar. C 223/03) que aprecia abuso de derecho cuando se aprecian acumulativamente dos requisitos: 1º) que la ventaja fiscal que se pretenda sea contraria al objetivo y finalidad de las normas aplicables; y 2º) que del conjunto de elementos objetivos concurrentes resulte que la finalidad esencial de las operaciones por las que se reclama una exención o minoración de la carga tributaria consista precisamente en obtener tal ventaja fiscal. El uso legítimo de la "economía de opción" tiene como límite la artificiosidad que se crea en el negocio jurídico cuando tiene por exclusiva finalidad la reducción tributaria en detrimento de la finalidad de la norma cuya aplicación se invoca. Cuando el contribuyente traspasa el límite que representa la aplicación común de la norma para utilizarla contrariando su finalidad y espíritu no puede invocarse el principio de seguridad jurídica.

CUARTO. Como resulta de las sentencias citadas en el anterior fundamento de derecho, lo que en realidad se debe probar es «que el camino elegido para alcanzar el resultado económico que se obtiene es, pese a su legalidad, artificioso, y de ahí deducir que se pretendía eludir el impuesto».

Ciertamente, no es contrario a la legalidad acudir a las formas de contratación anteriormente descritas (contrato de donación de una suma de dinero a una persona para adquisición de vivienda habitual y contrato de compraventa de vivienda mediante el que los cónyuges adquieren el 50% de la vivienda con carácter ganancial y el 50% restante de la vivienda es adquirido con carácter privativo por uno de los cónyuges, que resulta ser el donatario en el primer contrato de una cantidad similar a la mitad de todo el precio de la vivienda); ahora bien, lo que sí es contrario al ordenamiento jurídico es alcanzar un resultado económico que puede alcanzarse por otro camino, que es el usual y habitual para ello, cuando el único efecto que resulta es el ahorro fiscal. Esto último es lo que contempla el artículo 15 de la LGT .

En el presente supuesto, la Sala considera que el examen del expediente administrativo evidencia datos que ponen de manifiesto los presupuestos para la aplicación del artículo 15 de la LGT .

Así, se alega que las circunstancias personales y familiares y la intención de dar un trato igualitario a la reclamante y a su hermana, por parte de sus progenitores, determinó a éstos a llevar a efecto la donación de una cantidad de dinero en metálico, decisión que además se justifica en la dificultad de valorar un inmueble como el transmitido.

Pues bien, la anterior explicación no puede encontrar favorable acogida desde el momento en el que la donación no se limita a una suma de dinero; la donación se efectúa para la adquisición de la vivienda habitual de la donataria, donación a la que, de conformidad con lo previsto el artículo 12 de la Ley 11/2006, de Medidas Fiscales y Administrativas para el año 2007 , se aplicará una deducción del 100 por 100 de la cuota que resulte después de aplicar las deducciones estatales que, en su caso, resulten procedentes.

Es decir, no se está únicamente ante una donación de 80.000 euros, sino ante una donación para la que está prevista una donación fiscal.

La misma Ley 11/2006, de Medidas Fiscales y Administrativas para el año 2007, prevé una deducción para las donaciones de primera vivienda habitual de padres a hijos, si bien, entre otros requisitos, la vivienda deberá donarse en su integridad y en pleno dominio, sin que los donantes puedan reservarse parte del inmueble o derechos de uso y habitación sobre la misma.

A lo anterior ha de añadirse que tres días después de otorgar el contrato de donación descrito se otorga escritura de compraventa de una vivienda. De esta escritura resulta: -los vendedores son los padres de la reclamante; el precio de la vivienda se fija en 158.939, 59 euros; -los adquirentes son la reclamante y su cónyuge, comprando en un 50% con carácter ganancial y el 50% restante la reclamante con carácter privativo.



El 50% de 158.939, 59 euros es 79.469, 795 euros. En la escritura se dice que el precio se ha recibido, de la reclamante la cantidad de 80.000 euros el día de la fecha mediante cheque bancario, el resto, 78.939, 59 euros, mediante entrega de cheque bancario nominativo.

Ciertamente, el 50% de 158.939'59 euros es 79.469, 795 euros. Es cierto que 80.000 euros del precio los abona la reclamante (en principio, más del 50% del precio). Ahora bien, si se repara en el importe del préstamo hipotecario suscrito por la reclamante y su cónyuge para la adquisición de la vivienda, resulta que éste es de 80.000 euros, suma de dinero coincidente con el importe de la donación para adquisición de vivienda habitual.

La coincidencia de los importes indicados pone de manifiesto una voluntad de distinguir la adquisición de la vivienda en los dos porcentajes de titularidad antes indicados (50% con carácter ganancial y el 50% restante la reclamante con carácter privativo). En otro caso, siendo la diferencia entre el importe del dinero objeto de donación y el importe del precio de la vivienda de 78.939, 59 euros (que es el importe entregado mediante entrega de cheque bancario nominativo a los vendedores), lo lógico hubiera sido que el importe del préstamo se ajustara a esta diferencia y no a una suma igual que la que fue objeto de donación.

A la vista de estos datos, ha de concluirse, al igual que hace la Administración tributaria, que a través de la doble operación (donación y compraventa) no se consigue ningún efecto jurídico o económico distinto al que se conseguiría con la donación de la parte del inmueble (en un 50% de su titularidad) a la recurrente. Se ha seguido un procedimiento que supone que, al concluir el mismo, se ha transmitido el 50% de la titularidad de la vivienda a la hija de los donantes, transmisión que se podía haber llevado a efecto de una forma directa, mediante la donación, y no introduciendo a lo largo del procedimiento una donación de dinero cuyo importe ha retornado al patrimonio de los donantes.

No puede decirse que los dos actos o negocios jurídicos realizados para conseguir el efecto descrito, la transmisión del 50% de la titularidad de la vivienda a la hija de los donantes, sean los usuales o propios para tal fin, pues el ordenamiento jurídico contempla para ello el instituto de la donación, que es el procedimiento propio y usual.

De lo expuesto, resulta que las dos operaciones utilizadas, donación y compraventa en los términos expuestos, son claramente artificiosas y no tienen otro finalidad que la de producir un ahorro fiscal con respecto a la tributación que hubiera correspondido a la donación de parte del inmueble (las deducciones están previstas, en el ejercicio 2007, para la donación de dinero para adquisición de la vivienda habitual o para la donación de la vivienda en su integridad, pero no cuando se trata de parte), por lo que la aplicación del artículo 15 de la LGT es conforme a derecho, no pudiendo encontrar favorable acogida las alegaciones efectuadas por la recurrente, que, en todo caso, en la página 5 de la demanda no deja de reconocer que lo perseguido era la ventaja fiscal.

Por lo expuesto, resulta que el acto administrativo impugnado es conforme a derecho, por lo que debe desestimarse el presente recurso contencioso administrativo.

QUINTO. De conformidad con lo previsto en el artículo 139.1 de la Ley Jurisdiccional, las costas causadas han de imponerse a la parte actora, y ello, al haber sido desestimado el recurso contencioso-administrativo y no presentar, el mismo, dudas de hecho o de derecho, limitando el importe de las mismas a la suma de mil euros.

VISTOS los preceptos legales citados y demás generales de pertinente aplicación.

## FALLAMOS

Que debemos desestimar y desestimamos el recurso contencioso-administrativo interpuesto, imponiendo las costas causadas a la parte actora, si bien, con el límite de mil euros.

Así por esta nuestra Sentencia, que es firme, -de la que se llevará literal testimonio a los autos- y definitivamente juzgando, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

PUBLICACIÓN.- Leída y publicada ha sido la anterior Sentencia por el Magistrado-Ponente, estando la Sala celebrando audiencia pública en el mismo día de su fecha, de lo que como Secretario de la misma, certifico.