

III. Resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Central(*)

Por JOSÉ M. GARCÍA GARCÍA

LIQUIDACION DE ANOTACION PREVENTIVA DE DEMANDA: AUNQUE EL HECHO IMPONIBLE EXIGE LA PRACTICA DE LA ANOTACION, EL DEVENGO SURGE ANTES, POR LO QUE SE LIQUIDA EL MANDAMIENTO JUDICIAL, SIN PERJUICIO DE LA DEVOLUCION DEL IMPORTE, CASO DE NO PRACTICARSE LA ANOTACION EN EL REGISTRO. BASE LIQUIDABLE DE LA ANOTACION DE DEMANDA (RESOLUCIÓN DE 8 DE ABRIL DE 1976).

Hechos.—Con fecha 7 de marzo de 1972 fue presentado en la Oficina Liquidadora de Vera un mandamiento del Juzgado de Primera Instancia de dicha localidad, por el que, en cumplimiento del exhorto del Juzgado de igual clase de Valencia, se ordenaba al Registrador de la Propiedad la anotación de una demanda de juicio declarativo de mayor cuantía, sobre declaración de existencia de sociedad civil, disolución de la misma, rendición de cuentas, daños y perjuicios y otros extremos, en la que figuraba como saldo acreedor a favor de los demandantes, la cantidad de 53.738.000 pesetas.

A la vista del citado mandamiento, la Oficina Liquidadora giró liquidación por el número 36 de la Tarifa, concepto Anotaciones, sobre la base de 53.738.000 ptas., que arrojó un total importe de 553.566,25 pesetas, al tipo del 1 por 100, entonces vigente.

Desestimado el recurso de reposición previo, se interpuso reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Provincial de Almería, el cual la desestimó.

Los interesados interponen recurso de alzada, en el que se argumentaba que el proveído o auto del Juzgado refleja la petición del actor, pero no cabe decir que la anotación preventiva queda hecha, porque ésta es

(*) *Nota importante.*—Las resoluciones y el comentario que aparecen en esta Sección han sido escritas con anterioridad a la Ley 32/1980, de 21 de junio, del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y al Texto Refundido aprobado por Real Decreto 3050/1980, de 30 de diciembre, y por esa razón se alude a preceptos que han de entenderse sustituidos por los de la nueva legislación.

un acto hipotecario que practica el Registrador y no el Juzgado, por lo que el Impuesto aún no se había devengado al girar la liquidación impugnada; que resulta inadecuada la fijación de una base de 53.738.000 pesetas, ya que «siendo indeterminada la cuantía litigiosa según la propia fisonomía procesal del negocio, a los fines de liquidar el impuesto, tenía que seguirse la norma del número 1 del artículo 105, y en trance de evaluación, había de señalarse el valor de la finca, por lo que de ninguna forma podía resultar la cifra exigida.

Doctrina de la resolución.—El Tribunal Central desestima el recurso de alzada por lo siguiente:

«Considerando que en el presente recurso de alzada se plantean las dos siguientes cuestiones fundamentales, relativas al Impuesto de Actos Jurídicos Documentados: primera, ¿cuándo se entiende realizado el hecho imponible en el concepto anotaciones preventivas?, y segunda, ¿cuál ha de ser el criterio para fijar la base tributaria en el caso de la anotación preventiva de demanda?»

«Considerando que la primera de las cuestiones debatidas estriba sustancialmente en determinar la forma en que han de tributar las anotaciones preventivas que, conforme al artículo 100, apartado 1, letra f), del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por Decreto 1018/1967, de 6 de abril, se encuentran sujetas al referido tributo, para lo cual se hace necesario distinguir entre el *hecho imponible* que no es otra cosa que el presupuesto de naturaleza jurídica o económica fijado por la Ley para configurar cada tributo, según establece el artículo 28 de la Ley General Tributaria de 28 de diciembre de 1963, y el *devengo del impuesto*, momento en que se considera realizado dicho presupuesto jurídico o económico, con lo cual tiene lugar el nacimiento de la relación jurídico tributaria.»

«Considerando que, en el caso presente, es indiscutible que el artículo 100, apartado 1, letra f), del Texto Refundido anteriormente citado, cuando dice que 'estarán sujetas las anotaciones preventivas que se practiquen en los Registros públicos', está únicamente configurando el hecho imponible del gravamen, mientras que es, obviamente, en el artículo 106 del mismo texto legal, donde se alude al devengo del impuesto, estableciendo que éste se producirá «en el momento en que se formalice el acto sujeto a gravamen», por lo que la clave de la cuestión planteada estriba en la interpretación que deba darse al citado artículo 106, ya que hay que rechazar, por excesivamente superficial y simplificador, el criterio de que la expresión empleada por el igualmente citado artículo 100 del Texto Refundido vigente que acaba de transcribirse literalmente, ha venido a variar el sistema de tributación del artículo 2, apartados IV y XIII de la Ley del extinguido Impuesto de Derechos Reales y sobre Transmisiones de Bienes, Texto Refundido de 21 de marzo de 1958, que utilizaba la fórmula 'que hayan de practicarse en el Registro de la Propiedad'.

«Considerando que aclarado lo anterior y partiendo de que, según el artículo 23 de la vigente Ley General Tributaria, las normas tributarias se interpretarán con arreglo a los criterios admitidos en derecho y en

tanto no se definan por el ordenamiento tributario los términos empleados en ellas, se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda, es necesario aplicar los diversos criterios interpretativos admitidos en nuestro ordenamiento jurídico para llegar a conocer el verdadero sentido de la expresión 'en el momento en que se formalice el acto sujeto a gravamen'.

«Considerando que careciendo el vocablo 'formalizar' de un específico valor técnico, habrá que acudir, a través de una interpretación gramatical, al sentido usual del mismo y, a tales efectos, ha de tenerse en cuenta que el Diccionario de la Real Academia de la Lengua, al definir la voz 'formalizada', presenta como primera acepción de la misma 'dar la última forma a una cosa' y como segunda acepción la de 'revestir una cosa de los requisitos legales'; cuyas acepciones vienen referidas al instante en que se formaliza el acto pero no a los ulteriores trámites o consecuencias que éste pueda experimentar en el tiempo, ni aun siquiera cuando éstas vengan forzosamente determinadas por la propia naturaleza de aquél, es decir, que, en el caso objeto de debate, la anotación preventiva de demanda queda formalizada al expedir el mandamiento que el Órgano jurisdiccional dirige al titular del Registro Público, prescindiendo de que por circunstancias que trascienden al acto mismo (cual pueda ser la peculiar situación registral de las fincas a que la anotación se refiere) y, como tales, ajenas al hecho imponible, el asiento no llegue a practicarse en definitiva.»

«Considerando que el criterio interpretativo de índole gramatical a que acaba de hacerse referencia, se ve reforzado por lo que cabe denominar una interpretación normativa del precepto aplicable, ya que, conforme a la Disposición Transitoria 6.ª del Texto Refundido de 6 de abril de 1967, 'hasta que se publique el Reglamento para la aplicación de esta Ley continuarán en vigor los Reglamentos del Impuesto de Derechos Reales y sobre Transmisiones de Bienes de 15 de enero de 1959 y de Timbre del Estado de 22 de junio de 1956, en las materias que son objeto del presente texto y en cuanto no se opongan a los preceptos del mismo', por lo que, en materia de Actos Jurídicos Documentados, hay que acudir a lo previsto en el apartado 2, número 2, del artículo 4 del Reglamento de Timbre del Estado, anteriormente citado, conforme al cual se entiende formalizado un documento 'cuando por su naturaleza o función haya producido o sea susceptible de producir cualquier efecto jurídico o económico, con independencia de los defectos de fondo o de forma que puedan existir', circunstancias que concurren, evidentemente, en el mandamiento de anotación preventiva de demanda.»

«Considerando que una interpretación lógico-sistemática de la norma nos lleva a la misma conclusión, ya que de acuerdo con lo previsto en el artículo 114 del Texto Refundido de 6 de abril de 1967, con excepción de los documentos que en dicho precepto se alude, entre los que no se encuentra comprendido el mandamiento en cuestión, no se admitirán ni surtirán efectos en las Oficinas y Tribunales de cualquier clase que sean, *ni podrán inscribirse en los Registros públicos*, los documentos en los que se haga constar acto alguno sujeto a los Impuestos regulados en esta Ley, sin que conste en tales documentos la nota firmada por el liquidador de haber satisfecho el Impuesto procedente, o la de no sujeción, exención o aplazamiento de liquidación en su caso, debiendo los Tribunales, Juz-

gados y Oficinas expresados devolver a los interesados los documentos que se presenten sin el mencionado requisito para que se subsane el defecto, por lo que, con arreglo a la tesis del recurrente, habría que presentar, previamente, ante la Oficina Liquidadora el mandamiento de anotación preventiva para que ésta declarara la no sujeción al Impuesto, una vez hecho lo cual se practicaría la anotación preventiva en el Registro, debiendo ser nuevamente presentado el citado documento ante la misma Oficina Liquidadora para su ulterior liquidación.»

«Considerando que, contemplado el problema desde un punto de vista general, no cabe duda de que tal manera de proceder puede dar lugar a resultados notoriamente anómalos y contrarios a los intereses de los particulares y a los de la propia Administración pública, por lo que, evidentemente, no ha podido ser querida por el legislador: resultado contrario para los intereses de los contribuyentes, que de esta forma se verían obligados a una doble presentación del documento, ante la misma Oficina Liquidadora, con los gastos y molestias consiguientes, y contrario también para los intereses públicos, ya que, una vez practicado el asiento registral, rara vez volvería a presentarse el documento de modo espontáneo ante la Oficina Liquidadora, lo que haría necesario montar un costoso y complicado sistema de investigación.»

«Considerando que de todo lo anterior se infiere que el devengo del impuesto se produce en el momento en que el Organo Jurisdiccional expide el mandamiento ordenando la anotación preventiva de demanda, sin perjuicio del derecho que asiste a los sujetos pasivos del Impuesto para solicitar la devolución de lo satisfecho por Cuotas del Tesoro, conforme a lo dispuesto en el artículo 17 del vigente Texto Refundido de 6 de abril de 1967, circunstancia que, en el caso presente, no puede tener lugar, ya que, según consta acreditado en el expediente, la anotación preventiva fue efectivamente practicada en los términos que figuran en la nota del Registrador de la Propiedad de Vera de fecha 12 de abril de 1972.»

«Considerando que en cuanto a la segunda de las cuestiones planteadas, es decir, si la fijación de la base tributaria resulta correcta y ajustada a derecho, hay que tener en cuenta que, conforme al artículo 105, apartado 1, letra c), del repetidamente citado Texto Refundido de 6 de abril de 1967, en las anotaciones preventivas servirá de base el valor del derecho o interés que se garantice, publique o constituya y, en el caso presente, aparece en el propio escrito de demanda (hecho sexto folio 7), que la totalidad de los bienes inventariados, por importe de 50.650.000 ptas., ha de ser adjudicada a los hermanos Lampre, y además Inmofinancia ha de pagar a los mismos, en efectivo, la cantidad de 9.088.000 ptas., por lo que hay que llegar a la conclusión de que éste es el interés que se pretende garantizar con la anotación preventiva solicitada, cualquiera que sea el valor de las fincas a las que en definitiva afecte, y, en consecuencia, que la Oficina Liquidadora ha obrado conforme a derecho al girar la liquidación sobre la suma de ambas cantidades, es decir, 53.738.000 pesetas.»

Comentario.—Esta resolución se ocupa de dos cuestiones relativas a la liquidación de anotaciones preventivas, una de ellas es la del devengo

del impuesto en relación con el hecho imponible, y la otra, la de la base liquidable de las anotaciones de demanda.

1. *El hecho imponible y el devengo en la liquidación de anotaciones preventivas.*—Hace unos años señalábamos tres teorías a propósito de la delimitación del hecho imponible en materia de anotaciones preventivas, que denominábamos de la siguiente manera (1):

a) La teoría monista del elemento *título*, que prescinde del asiento registral y se centra sólo en el elemento título o documento en que se ordena o solicita una anotación preventiva.

b) La teoría monista del elemento *asiento registral*, que delimita el hecho imponible atendiendo exclusivamente al asiento de anotación preventiva, prescindiendo por completo del acto o título que sirve de base a la anotación preventiva.

c) Y la teoría dualista del hecho imponible, que es la que nosotros defendíamos, según la cual, la delimitación *positiva* del hecho imponible se hace a través del elemento asiento, es decir, de la anotación preventiva que se practica en el Registro (artículo 100, núm. 1, del Texto Refundido, que señala como supuesto de sujeción las anotaciones preventivas, en el apartado f), y la delimitación *negativa* del hecho imponible tiene lugar a través del acto jurídico que sirvió de título a la anotación practicada, para destacar que no está sujeta al impuesto toda anotación preventiva, sino sólo las que se refieran a actos que no estén sujetos a los Impuestos de Sucesiones y de Transmisiones Patrimoniales (argumento: artículo 100, número 2 y concordantes del Texto Refundido).

El Tribunal Supremo, en sentencia de 5 de julio de 1978, ha confirmado nuestra tesis dualista, hasta el punto de que recoge prácticamente de modo literal la opinión que sustentamos. Para comprobarlo, basta citar aquí el «Considerando» tercero, que dice así: «Considerando que en la legislación vigente, la delimitación del hecho imponible puede realizarse a través de dos elementos: el 'título'—en el sentido material de acto jurídico—y el asiento registral", cada uno de cuyos elementos influye en la delimitación, pero con una función diferente, pues mientras la del asiento registral—formalización de un acto en un libro del Registro por medio de la anotación preventiva—es delimitar *positivamente* el hecho imponible—y así lo hace el Texto Refundido en el núm. 1 del citado artículo 100—, la del 'acto jurídico' que le sirve de base es únicamente dar a conocer 'la clase' en que consiste para así contribuir a la delimitación negativa del hecho imponible.»

Pues bien, ¿a cuál de esas tres teorías responde la presente resolución que comentamos? Entendemos que la postura de esta resolución es difícil de encasillar, pues mantiene una extraña posición ecléctica o intermedia (¿monstruum iuris?) entre la teoría monista del elemento título y la teoría dualista. Por un lado, reconoce que el hecho imponible exige la práctica en el Registro de la anotación preventiva, hasta el punto de que dice que cabe devolución del impuesto si la anotación no llegara a practicarse, lo cual no se comprende desde una teoría monista del título. Pero, por otro lado, obsesionada por la necesidad de encontrar una solu-

(1) «Liquidación de anotaciones preventivas», *Revista Crítica de Derecho Inmobiliario*, núm. 480 de 1970, págs. 1147 y sigs.

ción procedimental práctica, hace una extraña pirueta y sigue las consecuencias de la teoría monista del título a propósito del problema del devengo, haciendo una artificiosa separación entre los conceptos de hecho imponible y devengo, que están mucho más relacionados de lo que la resolución entiende.

Para comprobar el error en que incurre la resolución al separar el problema del devengo del del hecho imponible, no hay más que leer entero el núm. 1 del artículo 28 de la Ley General Tributaria, en lugar de haberse quedado a medias como la resolución. Esta sólo ha leído la primera parte de dicho número, al parecer, que es la que dice que «el hecho imponible es el presupuesto de naturaleza jurídica o económica fijado por la Ley para configurar cada tributo.» Pero la última parte bien claramente dice que su «realización origina el nacimiento de la obligación tributaria». O sea, que el devengo se produce cuando ha quedado realizado el hecho imponible y no en un momento anterior como imagina esta resolución.

A continuación, el Tribunal Central quita toda importancia al cambio de redacción que se produjo en la reforma de 1964, al sustituir la expresión «anotaciones que hayan de practicarse» por la de «anotaciones que se practiquen». Extraña que se dé tan poca importancia a este giro gramatical tan claro, cuando, como ahora veremos, la resolución se empeña en acudir al Diccionario de la Real Academia de la Lengua para interpretar el vocablo «formalizar» Para nosotros el cambio de redacción responde a la lógica misma del Impuesto de Actos Jurídicos Documentados, y en todo caso, antes y ahora, si lo que el legislador tiene en cuenta es la «anotación preventiva», lo correcto es interpretar que se refiere a la anotación preventiva que se practique, pues la «no practicada» no es anotación preventiva.

Seguidamente, la resolución se encara con el artículo 106, núm 1, del Texto Refundido, que es el precepto clave en materia de devengo y que dice que «el impuesto se devengará en el momento en que se formalice el acto sujeto a gravamen». Aquí es donde el Tribunal Central prefiere acudir al concepto gramatical de «formalización», pero olvida que antes que el sentido gramatical interesa el «sentido jurídico, técnico o usual, según proceda», a lo que alude el artículo 23 de la Ley General Tributaria, y además, en este caso, se trata de un concepto que es de esencia al concepto mismo del Impuesto de Actos Jurídicos Documentados, por lo que el sentido de «formalización» va unido a la misma delimitación del hecho imponible, hasta el punto de que la formalización o documentación es «definida por el ordenamiento tributario», a lo que también alude el citado artículo 23. O sea, que el concepto de formalización es uno de los elementos del hecho imponible del Impuesto de Actos Jurídicos Documentados y, en consecuencia, hay que relacionarlo con cada uno de los supuestos de sujeción del artículo 100 del Texto Refundido, de modo que cuando se trate de «escrituras notariales», a que se refiere el apartado g) del núm 1 del artículo 100, la formalización es la autorización misma de la escritura; cuando se trate de resoluciones judiciales, la formalización se produce en el momento en que se dicta la sentencia, providencia o auto; y cuando se trata de títulos susceptibles de anotación preventiva, la formalización, a efectos impositivos, es la anotación preventiva que se practica. En definitiva, la formalización judicial del acto sólo cons-

tituye hecho imponible y produce el devengo del Impuesto por el concepto del apartado a) del núm. 1 del artículo 100, dando lugar a la necesaria utilización de papel timbrado, pero no al devengo por el concepto de anotación preventiva a que se refiere el apartado f) de dicho precepto.

No contenta con los argumentos anteriores, la resolución acude a la consabida disposición transitoria 6.ª del Texto Refundido, donde pretende encontrar el filón histórico y actual para la solución del problema. Y, a través de esa disposición, nos dice que hay que atenerse al antiguo Reglamento de Timbre y centrarse en el documento con independencia de los defectos de fondo y forma que pudieran existir. Pero frente a esto, tenemos que decir lo siguiente: 1.º) Que el Impuesto de Actos Jurídicos Documentados se ha formado por la reunión de conceptos impositivos de antiguos impuestos, y en el caso de la anotación preventiva, el hecho imponible nada tiene que ver con el Impuesto de Timbre, pues es un supuesto tomado del antiguo Impuesto de Derechos Reales, según resulta clarísimamente del examen del artículo 17 del Reglamento de este Impuesto, que es al que hay que acudir, según la citada disposición transitoria 6.ª, y ya hemos dicho que en este caso prevalece la redacción dada por el Texto Refundido («anotaciones que se practiquen») y no la del Reglamento («anotaciones que hayan de practicarse»), pues así lo dice la propia disposición transitoria 6.ª, aparte de que el Reglamento del Impuesto de Derechos Reales se refiere a las anotaciones preventivas y no a los mandamientos judiciales que las ordenan; 2.º) Que, en cualquier caso, no le hubiera hecho ninguna falta a la resolución caer en este error antecedente histórico, pues lo que dice el Reglamento del Impuesto de Timbre ya lo dice el núm. 1 del artículo 7 del vigente Texto Refundido, aplicable también al Impuesto de Actos Jurídicos Documentados, según el cual el impuesto se exige prescindiendo de los defectos, tanto de forma como intrínsecos, que puedan afectar a la validez o eficacia del acto. Pero, aún así, no podríamos admitirlo, pues según dijimos en otra ocasión, aquí no se trata de un defecto que pueda afectar a la validez o eficacia del acto, sino de un requisito que afecta a la existencia o inexistencia del hecho imponible, lo cual es muy distinto, ya que sin anotación preventiva practicada no se da el supuesto que prevé el apartado f) del artículo 100, según la propia resolución reconoce al admitir la devolución de lo satisfecho si la anotación no llegara a practicarse. Recuérdese también la resolución del Tribunal Central de 22 de enero de 1976, que no consideró acto sujeto al Impuesto de Transmisiones Patrimoniales la declaración unilateral de una de las partes, por no ser constitutiva de transmisión, afectando la falta de ese requisito a la existencia misma del hecho imponible.

El Tribunal Central continúa infatigable con sus argumentaciones. Ahora le toca el turno al artículo 114 del Texto Refundido, señalando que no se puede practicar la inscripción en el Registro sin constar en el documento la nota de la Oficina Liquidadora. En aquel trabajo sobre liquidación de anotaciones preventivas, ya comentamos este precepto en el sentido de que cabe la previa nota fiscal de no sujeción por el concepto de anotación preventiva, lo que permitiría la práctica del asiento en el Registro y seguidamente la liquidación del hecho imponible devengado. Pero a la resolución no le convence este rodeo por la complejidad de tramitación, que va en contra de los interesados y de la Hacienda Pública

y que obligaría a un costoso sistema de investigación del impuesto. En todo esto hay una parte de verdad, pero también una gran parte de sofisma, lo cual hay que diferenciar y matizar debidamente.

En primer lugar, las idas y venidas del documento de una Oficina a otra no se dan cuando la Oficina Liquidadora se encuentra en el mismo local del Registro de la Propiedad, que es lo que ocurre en la mayor parte de los casos, aunque queden todavía por resolver los problemas de Oficinas Liquidadoras en capitales de provincia y demás localidades en que no radican en los Registros de la Propiedad. Pero al menos el argumento de tramitación que emplea la resolución no vale ya de entrada en todos esos casos de Oficinas Liquidadoras de Distrito Hipotecario.

En segundo lugar, la resolución pone en un mismo plano el interés del contribuyente y el de la Hacienda Pública, imaginando que la solución que ofrece beneficia en todo caso a los contribuyentes. Pero ello sería así, si debidamente consultado prefiriera ingresar la liquidación antes de que surja el hecho imponible, porque si no lo prefiriere y encima interpone reclamación, ya no se ve ese interés del contribuyente en que se anticipe el devengo del hecho imponible.

En tercer lugar, el problema que plantea la resolución es adjetivo o de trámite, por lo cual nunca puede servir para desvirtuar una interpretación relativa al hecho imponible y al devengo, ya que las normas adjetivas deben adaptarse a las sustantivas y no a la inversa. Es como si se dijera que como la liquidación de usufructos es muy complicada, debe prescindirse, en interés del contribuyente y de la Hacienda Pública, de toda la complejidad que implican los artículos 76 y concordantes del Texto Refundido y liquidarse el supuesto como si se tratara de adquisición de pleno dominio, anticipando el devengo del impuesto.

En cuarto lugar, desde la perspectiva de la tramitación ágil existen soluciones sin desvirtuar el hecho imponible y el momento del devengo, a través de las cuales se consigue una mayor simplicidad o economía procedimental. Así, por ejemplo, podría pensarse que estamos ante el supuesto del apartado c) del número 2 del artículo 13 del Texto Refundido, en que no es necesaria la presentación del documento en la Oficina Liquidadora, por tratarse de una resolución judicial extendida en efecto timbrado, que mientras no dé lugar al asiento registral de anotación preventiva no hace surgir el hecho imponible. La resolución presupone que no estamos ante este supuesto, pero lo dice sin argumentación alguna, mientras que nosotros hemos señalado el argumento de la solución contraria. Otra solución podría ser que el Juzgado no continuara la tramitación del documento, hasta que constara la nota de liquidación del impuesto una vez practicada la anotación preventiva. También cabría la presentación de duplicados en la Delegación de Hacienda, y la Oficina Liquidadora correspondiente notificaría la liquidación en proyecto, advirtiendo que puede desvirtuarse acreditando que la anotación no se ha practicado en el Registro.

2. *La base liquidable de las anotaciones de demanda.*—Tampoco nos convence la solución adoptada por el Tribunal Central en relación con este segundo problema. Para la resolución nada cuenta el valor de la finca sobre la cual la anotación preventiva se practica, sino exclusivamente el valor que es objeto de reclamación. Pero con ello se vuelve a

olvidar que el hecho imponible es la anotación preventiva de demanda y no la demanda misma, de modo que si en una demanda se contiene varias peticiones, consistentes unas en la simple reclamación de cantidades y otras en aspectos que pueden afectar a la finca a modo de «ius ad rem», sólo han de tenerse en cuenta estas últimas peticiones y no aquéllas, lo mismo que si la demanda se refiere a bienes muebles, que nada tienen que ver con la anotación preventiva de demanda. Por tanto, esa cantidad de 8.088.000 ptas. que se reclama como pago en efectivo, debería quedar en todo caso fuera de la base liquidable de la anotación preventiva de demanda, por no ser objeto directo de anotación, conforme al artículo 105, apartado 1, letra c), del Texto Refundido. Además, el propio Tribunal Central tiene declarado en resolución de 23 de marzo de 1972 con motivo de una anotación de solicitud de suspensión de pagos, que el valor de las fincas sobre las que se practica la anotación constituye un tope que no se puede sobrepasar a efectos de determinación de la base liquidable, lo cual está plenamente fundado por lo que acabamos de decir (núm. 492 de esta Revista, pág. 1185). Véase también resolución de 9 de noviembre de 1972 (núm. 497, pág. 1041).

Si a todo lo dicho se une que es más que discutible que, en la fase de iniciación del pleito, pueda valorarse el objeto como si hubiese recaído una solución favorable, según dijimos en otra ocasión, se comprenderá nuestro total desacuerdo con la posición mantenida por la presente resolución, pues sería mucho más equitativo aplicar el artículo 40 del Reglamento del Impuesto, en sus apartados 2.º y 3.º, en el sentido de aplazar la liquidación hasta que se conozca el resultado del pleito, tal como propusimos en el estudio antes citado, sin perjuicio de haber girado una liquidación provisional en la forma que señala dicho precepto.

ACUERDO DE DECLARACION DE COMPETENCIA DE JURADO TRIBUTARIO PARA DETERMINAR SI EXISTE O NO TRANSMISION LUCRATIVA DE DERECHOS (RESOLUCIÓN DE 8 DE ABRIL DE 1976) (*).

Hechos.—La Dirección General de lo Contencioso del Estado dictó acuerdo de fecha 1 de febrero de 1973 declarando la competencia del Jurado Central Tributario para que se pronuncie acerca de si procede declarar la existencia de una transmisión lucrativa afectuada por don Víctor Ch. A. en favor de sus siete hijos, correspondiente a la cesión de los derechos de suscripción de determinadas acciones.

Notificado dicho acuerdo, se interpuso ante el Tribunal Económico-Administrativo Central reclamación por los siete hijos, alegando que además de la declaración de competencia del Jurado, la Dirección de lo Contencioso decidía en sus Considerandos varios puntos de derecho que podían prejuzgar la exacción del Impuesto y que de no ser impugnados ahora podrían quedar firmes en su posterior aplicación en base a la doctrina jurídica de los actos propios, entendiendo que el silencio de los interesados implica conformidad. Los citados puntos se referían a

(*) Actualmente está derogado el procedimiento de determinación de la base por Jurados Tributarios, cabiendo plantear únicamente el problema de si subsisten o no a efectos de situaciones transitorias.

problemas de prescripción del impuesto, de amnistía concedida por la ley de 26 de diciembre de 1957, de la posibilidad o no por parte de la Administración de comprobar Declaraciones de la antigua Contribución sobre la Renta, de fecha anterior a 1 de enero de 1958, presentadas en plazo reglamentario y el problema de fondo de si la cesión del cupón que lleva el derecho a suscribir nuevas acciones en la ampliación de capital de sociedades anónimas, realizada en forma verbal, puede dar lugar a la exigibilidad del impuesto de derechos reales por tal concepto de donación verbal.

Doctrina de la resolución.—El Tribunal Central desestima la reclamación por lo siguiente:

«Considerando que a tenor de los artículos 149 de la Ley General Tributaria y 2.º del Decreto de 6 de mayo de 1965, será requisito esencial para la intervención de los Jurados—salvo en casos especiales distintos del ahora planteado—un acto administrativo previo de declaración de competencia, que en la esfera central corresponde dictar al Director General del Ramo correspondiente y en la esfera territorial a los Delegados de Hacienda, a solicitud de la Administración o de los contribuyentes interesados y previa audiencia de una u otros, según los casos, respecto a la procedencia o improcedencia de esa declaración; cuyo acto, que deberá ser motivado y notificado a las partes interesadas, será impugnable en la vía económico-administrativa, y sólo cuando el mismo haya adquirido firmeza se remitirán al Jurado el expediente, antecedentes e informes correspondientes.»

«Considerando que en el caso presente, tal y como reconocen los recurrentes, el acto previo de declaración de competencia ha tenido lugar por parte de la Dirección General de lo Contencioso del Estado, al dar cumplimiento al fallo de este Tribunal Económico-Administrativo Central de fecha 2 de diciembre de 1971, que vino a declarar la nulidad del acuerdo del Jurado Tributario de 21 de febrero de 1969 y, en consecuencia, el fundamental problema que, en el presente recurso, se plantea consiste en decidir si tal declaración de competencia del Jurado Central Tributario resulta correcta y ajustada a derecho.»

«Considerando que, en este sentido, es preciso recordar lo dispuesto en los artículos 10, apartado g), y 147, apartado 1, de la vigente Ley General Tributaria, conforme a los cuales se encuentra afectada por el principio de reserva de Ley, *'la fijación de los supuestos de hecho que determinan la competencia de los Jurados Tributarios'*, *'...órganos que tienen por misión general resolver con carácter subsidiario, en los casos en que se determine por Ley, las controversias que, sobre cuestiones de hecho, puedan plantearse entre la Administración y los contribuyentes, con ocasión de la aplicación de los tributos'*.»

«Considerando que, esto establecido, hay que reconocer que, en el presente supuesto, la intervención del Jurado Central Tributario aparece justificada en el artículo 23 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto de Derechos Reales de 21 de marzo de 1958, reproducido, en esencia, por el artículo 64 del Texto Refundido de la Ley y Tarifas de los Impuestos Generales sobre las Sucesiones y sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por Decreto 1018/67, de 6 de abril, cuyos preceptos remiten al correspondiente Jurado la resolución de la cuestión consistente en la existencia de una transmisión lucrativa,

cuando de los Registros fiscales resultare la disminución del patrimonio de una persona y sincrónicamente o con posterioridad, pero nunca después de dos años, el incremento patrimonial de los hijos.»

«Considerando que a la vista de lo anterior resulta clara la concurrencia de los supuestos de hecho, fijados por la ley, para que proceda la declaración de competencia del Jurado Central Tributario, sin que puedan prosperar las alegaciones de los recurrentes, ya que las cuestiones a que se refieren no son objeto del acuerdo impugnado ni tienen relación con el simple acto declarativo de competencia, único aspecto fiscalizable, en este momento, por la jurisdicción económico-administrativa y su mención en la parte expositiva de dicho acuerdo se debe únicamente al deseo de la Dirección General de lo Contencioso del Estado de demostrar la impropiidad de las alegaciones deducidas por los interesados, sin que los criterios expuestos vengán a crear situaciones jurídicas individualizadas que afecten a los mismos y sean susceptibles de impugnación.»

«Considerando que tal criterio ya ha sido mantenido por este Tribunal Central en su Resolución de 2 de diciembre de 1971 al estimar el recurso interpuesto contra el Acuerdo del Jurado Central Tributario de 21 de febrero de 1969, así como que, en el mismo fallo, quedó fijado el criterio desestimatorio de la alegación de prescripción de la acción administrativa para exigir el impuesto, por lo que la insistencia de los recurrentes en estos extremos, sólo puede interpretarse como carencia de argumentos que permitan poner en duda la legalidad de la declaración de competencia que es el único objeto procesal de la presente reclamación económico-administrativa.»

**LIQUIDACION DE USUFRUCTO EN EL IMPUESTO DE SUCESIONES.
BASE LIQUIDABLE DEL USUFRUCTO. FORMA DE CALCULAR EL
COEFICIENTE QUE HA DE SERVIR PARA LA LIQUIDACION DEL
USUFRUCTO. CIRCULAR DE LA DIRECCION GENERAL DE LO
CONTENCIOSO 4/1965 (RESOLUCIÓN DE 8 DE ABRIL DE 1976).**

Hechos.—Se presentó en la Abogacía del Estado de la Delegación de Hacienda de Murcia escritura pública de aprobación y protocolización de partición hereditaria, como consecuencia de la cual la expresada Oficina giró, entre otras, liquidación a cargo de don Jesús S. Sánchez sobre una base imponible de 1.474.509 e importe a ingresar de 514.232 pesetas.

Notificada la liquidación y después de desestimación de un previo recurso de reposición, el propio interesado interpuso reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Provincial de Murcia que desestimó igualmente la misma, confirmando en su totalidad la liquidación impugnada.

El interesado interpone recurso de alzada alegando lo siguiente: 1.º Infracción del artículo 24 del Texto Refundido del Impuesto de Sucesiones, por entender que la participación individual del causahabiente en este caso, en que el interesado es el único heredero, existiendo diversos legatarios, debe corresponderse con el valor comprobado de los bienes adjudicados a dicho heredero, cuyo importe asciende a 597.142 pesetas, en lugar de 1.474.509 pesetas fijadas por la Abogacía; 2.º Infracción de las disposiciones testamentarias y legales en la determinación de la base

imponible, y concretamente respecto a la deducción de un legado de cantidad, de otro legado de cosa cierta y del usufructo legitimario viudal, pues la resolución impugnada, en el sentir del recurrente, no plantea bien aquellas deducciones, ni deduce de la base correspondiente al heredero el valor del usufructo, sino que aplica un coeficiente reductor de la cuota determinado con arreglo a la Circular 4/65 de la Dirección General de lo Contencioso del Estado, criterio que no es legalmente procedente; 3.º Infracción por inaplicación de los artículos 37, 70-10 del Texto Refundido y 66 del Reglamento del Impuesto de Derechos Reales, puesto que al practicarse la liquidación siguiendo las orientaciones de dicha Circular, se calcula la cuota de modo diferente a como resulta de las normas sustantivas infringidas. Como consecuencia de todo lo anterior, entiende el recurrente que la cantidad que le corresponde ingresar en 222.808 pesetas, por lo que debe devolverse la cantidad de 617.078 pesetas.

Doctrina de la resolución.—El Tribunal Central estima el recurso de alzada declarando la nulidad de la liquidación, que debe ser sustituida por otra en la que se aplique el coeficiente proporcional reductor de la cuota, procediendo igualmente la rectificación de la correspondiente liquidación caucional por desmembración del dominio. Todo ello por lo siguiente:

«Considerando que por lo que respecta al complejo problema que plantea la mecánica liquidatoria de la sucesión referida al fallecimiento de don Pedro Sánchez Sánchez, hay que estimar correcta la interpretación que el Tribunal de Primera Instancia hace del artículo 66, apartado 3, del Reglamento de 15 de enero de 1959 para los supuestos de desmembración del dominio en los que, por un mismo título, una sola persona adquiere bienes en pleno dominio y nuda propiedad, siendo igualmente ajustado a derecho el contenido y sistema de liquidación a que se refiere la Circular de la Dirección General de lo Contencioso del Estado, número 4, de 1965, por lo que hay que llegar a la conclusión de que el único punto de discrepancia planteado por el recurrente, como el mismo reconoce al final de su escrito impugnatorio de segunda instancia, consiste en la forma de calcular el coeficiente que debe figurar en el espacio 37 de la hoja técnica de liquidación.»

«Considerando que, en este sentido, es evidente que dicho coeficiente, utilizando la fórmula matemática a que se refiere la citada Circular de la Dirección General de lo Contencioso del Estado, no puede ser calculado atendiendo, en unos supuestos, al resultado de la partición tal y como ha sido hecha por el contador-partidor designado por el causante y, en otros, a la estricta aplicación del testamento otorgado por éste, pues, tal y como razona el recurrente, ello equivale a aplicar criterios distintos en la tributación de una misma sucesión y además introduce un evidente desequilibrio en la aplicación de la aludida fórmula matemática, alterando, igualmente, la correspondiente liquidación caucional que habrá de hacerse efectiva en el momento en que se produzca la consolidación del dominio.»

«Considerando que, en el caso presente, la Oficina Liquidadora, al calcular el mencionado coeficiente, ha utilizado como numerador de la fracción, a través de la cual se expresa la citada fórmula matemática, el valor del usufructo de las tres fincas adjudicadas en nuda propiedad

al recurrente, por el contador-partidor, cuando lo correcto, con arreglo al criterio anteriormente enunciado, hubiera sido aplicar las reglas de valoración de usufructos, contenidas en el artículo 66 del Reglamento de 15 de enero de 1959, a los dos tercios del valor comprobado de la herencia sobre los que recae el usufructo del cónyuge sobreviviente, según el artículo 838 del vigente Código Civil, dando con ello cumplimiento, además, a lo dispuesto en el artículo 31 del vigente Texto Refundido de 6 de abril de 1967, conforme al cual 'en las sucesiones hereditarias, cualesquiera que sean las particiones y adjudicaciones que los interesados hagan, se considerará, para los efectos del Impuesto, como si se hubieran hecho con estricta igualdad'.

«Considerando que este criterio es el que debe presidir la práctica de la liquidación impugnada que, por lo expuesto, no resulta ajustada a derecho, como tampoco la correspondiente liquidación caucional girada como consecuencia de la desmembración del dominio que habrá de adaptarse al mismo criterio.»

ADJUDICACION EN SUBASTA JUDICIAL DE UNA FABRICA DE CONSERVAS, SIN DISTINGUIR LA CLASE DE BIENES, MUEBLES E INMUEBLES, QUE LA INTEGRAN. APLICACION, EN TAL CASO, DEL TIPO IMPOSITIVO CORRESPONDIENTE A LOS INMUEBLES. DETERMINACION DE LA BASE ATENDIENDO AL VALOR DE LA SUBASTA JUDICIAL (RESOLUCIÓN DE 29 DE ABRIL DE 1976).

Hechos.—En la Oficina Liquidadora de Coria se presentó un mandamiento del Juzgado, por virtud del cual, aparte de ordenar la cancelación de determinada hipoteca, interesaba la inscripción a favor de tres personas a quienes se les había adjudicado una fábrica de conservas en trámites de subasta judicial derivada de autos de juicio ejecutivo, constando en el citado documento la siguiente descripción: «Fábrica de Conservas vegetales, con todos los derechos industriales de la Sociedad..., solares, edificios, maquinaria, instalaciones eléctricas y de agua y equipos diversos, estando compuesto el edificio o fábrica de tres naves destinadas a la elaboración de pepinillos, conservas vegetales y almacenamiento de productos destinados a determinadas funciones y siendo la totalidad de la superficie construida de 3.400 metros cuadrados. Tasado todo ello pericialmente en la cantidad total de 14.892.102 pesetas.» Al haberse declarado desierta la primera subasta, fue adjudicada dicha fábrica a los tres interesados por las dos terceras partes del avalúo.

La Oficina Liquidadora, aparte de girar liquidación por el concepto de cancelación de hipoteca (que no ha sido impugnada), giró liquidación sobre una base igual a la de la adjudicación judicial (dos tercios del avalúo), de 9.928.894 pesetas, con una deuda tributaria de 738.412 pesetas, como consecuencia de aplicar el tipo impositivo del 7,40 por 100, entonces vigente para los bienes inmuebles.

Notificada la anterior liquidación, los contribuyentes interpusieron recurso de reposición, alegando que, dentro del valor de lo adjudicado, no sólo había bienes inmuebles, sino maquinaria y otros útiles que eran bienes muebles, motivo por el cual todos éstos deberían haber sido gravados al tipo del 4 por 100, entonces vigente para tales bienes. Desestima-

do el recurso, se interpuso reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Provincial de Cáceres, que igualmente la desestimó.

Doctrina de la resolución.—Interpuesto por los contribuyentes recurso de alzada, el Tribunal Central lo desestima por lo siguiente:

«Considerando que el problema que se debate en el presente expediente se reduce a revisar si la liquidación controvertida, practicada por la Oficina Liquidadora del Registro de la Propiedad de Coria, como consecuencia de la adjudicación judicial de un inmueble, con sus accesorios, equipos, enseres, útiles, instalaciones, derechos industriales, vehículos, etcétera, a los reclamantes, es conforme a Derecho por haberse tomado como tipo impositivo el correspondiente a los bienes inmuebles en el Impuesto General sobre Transmisiones Patrimoniales, por no hacerse distinción entre las diversas categorías de bienes ni en el título de adjudicación ni en la valoración pericial; o si, como afirman los interesados, debió separarse en su caso del valor del inmueble básico el de dichos accesorios, equipos, enseres, etc., para ser sujetos a liquidación por el tipo impositivo correspondiente a los bienes muebles en dicho Impuesto.»

«Considerando que por lo que respecta a la base impositiva tomada en consideración y fijada por la tantas veces mencionada Oficina gestora, en la liquidación controvertida (9.928.894 pesetas), ha de tenerse por adecuada y correctamente adoptada—incluso con ratificación por parte de los contribuyentes—por tratarse de una cifra igual a las dos terceras partes del avalúo llevado a cabo, dentro del procedimiento, por el perito designado al efecto y ser, por tanto, el valor exacto por el que los bienes fueron adjudicados por el Juzgado, que es la regla que había de tener en cuenta la Oficina Liquidadora, conforme al reformado artículo 70-2 del Texto Refundido del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales de 6 de abril de 1967. Efectivamente, este artículo suprimió el concepto de 'valor declarado' que el Reglamento de Derechos Reales de 1959 atribuía a los valores de tasación que figurasen en los expedientes de subasta, señalando, que en lo sucesivo en las transmisiones realizadas mediante subasta pública, notarial, judicial o administrativa, servirá de base imponible el 'valor de la adquisición', salvo que el derivado de la comprobación fuese superior, razón por la cual, en el presente supuesto (y puesto que la Oficina Liquidadora no ha optado por ejercitar sus facultades de comprobación de valores y los interesados no han intentado tampoco controvertir dicho valor global, admitiéndolo como exacto en su universalidad), ha de concluirse que la cifra tomada como base impositiva, al ser la de adjudicación—o sea, al ser el valor de la adquisición—, ha de tenerse por legítima.»

«Considerando que a los efectos de resolver la segunda cuestión, o sea, si el tipo impositivo aplicado a dicha base impositiva y los conceptos tributarios por los que se practicó la liquidación son conformes a Derecho, es preciso recordar la forma ambigua, vaga, indeterminada y genérica con que los bienes (embargados, primero, por los adjudicatarios y rematados o adjudicados a su favor, después, por el Juzgado) fueron valorados y subastados, ya que, de acuerdo con el auto resolutorio de tal adjudicación (que naturalmente será transcripción literal y exacta del anuncio de subasta y aún de la diligencia de embargo) lo que se transmitió a los recurrentes fue 'una fábrica de conservas vegetales en Moraleja (Cáceres), denominada Exaconsa, con todos los derechos industriales de dicha So-

ciudad, solares, edificios, maquinaria, instalaciones eléctricas y de agua y equipos diversos..., compuesto de tres naves..., tasado *todo ello (sic)* pericialmente en la cantidad total de 14.892.102 pesetas', lo que comporta considerar (teniendo en cuenta que, además, en sus alegatos, los requirientes han afirmado que, por si fuera poco, dentro de dicho complejo o universalidad se adjudicaron diversos vehículos que tampoco se han concretado) que así como no se distinguió ni se discriminó en la convocatoria de subasta entre bienes muebles e inmuebles, ni tampoco se hizo así en la valoración pericial ni en el título o resolución de adjudicación judicial, tampoco es posible hacerlo en la liquidación tributaria derivada de esta última, por radical impertinencia, ya que ni siquiera existe una relación individualizada, detallada y fehaciente, de esos diversos bienes, maquinaria, vehículos, equipos industriales, instalaciones, etc., que, según los contribuyentes deben desglosarse dentro del complejo industrial que se adjudicaron bajo la rúbrica genérica de 'Fábrica de Conservas vegetales'.

«Considerando que, además, y en otro orden de ideas, se hace preciso recordar, que precisamente para estos supuestos existe una regla fiscal en el artículo 12 del Texto Refundido de 6 de abril de 1967, al señalar: 'Cuando un mismo acto o contrato comprenda bienes muebles e inmuebles, sin especificación de la parte de valor que a cada uno de ellos corresponda, se aplicará al tipo de gravamen de los inmuebles', precepto que, por sí solo—como destacó perfectamente el Tribunal Provincial—, resuelve el caso aquí debatido, puesto que precisamente ni en la convocatoria de subasta, ni en la resolución de adjudicación, ni en la valoración del perito dentro de los autos, se ha distinguido nunca, con enumeración precisa, cuáles fueron los distintos bienes que se subastaban, con su distinta calificación jurídica y su autónoma valoración, siendo tardío y extemporáneo (aparte de carecer de fehaciencia) el intento de hacerlo ahora en la presente instancia a través de un informe pericial oficioso incapaz de surtir efecto y que, en su caso, debió hacerse valer ante el Juzgado en el momento oportuno dentro de la fase de apremio del procedimiento ejecutivo o en la escritura de constitución de hipoteca, para evitar justamente la ambigüedad y vaguedad de la adjudicación de la que se deriva la aplicación de la regla tan correctamente tomada por la Oficina gestora.»

J. M. G. G.