

III. Resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Central

Por JOSÉ MANUEL GARCÍA GARCÍA

TASACION PERICIAL CONTRADICTORIA: LOS TRIBUNALES DE LA JURISDICCION ECONOMICO-ADMINISTRATIVA TIENEN COMPETENCIA PARA ACORDAR LA PRACTICA DE DICHA TASACION CUANDO HA SIDO PEDIDA POR EL INTERESADO EN EL TRAMITE DE RECLAMACION ECONOMICO-ADMINISTRATIVA CONTRA LA COMPROBACION DE VALORES (RESOLUCIÓN DE 12 DE FEBRERO DE 1976).

Hechos.—En la Oficina Liquidadora de Chinchón se presentó primera copia de una escritura por la que don Angel R. de Arce adquirió en precio alzado de 150.000 pesetas los derechos que pudieran corresponder a doña Matilde N. Geromini por un prado de superficie total de ocho hectáreas, 66 áreas y 95 centiáreas. Se practicó la comprobación de valores de la finca transmitida, utilizando el medio ordinario señalado en el número 12 del artículo 117 del Texto Refundido, consistente en la valoración del Ingeniero del Catastro, quien teniendo en cuenta la situación de la finca, valores de recientes transacciones y los que obran en el servicio, fijó el valor de la finca en la cantidad alzada de 1.560.510 pesetas, resultado de la comprobación notificado formalmente al comprador a fin de que manifestase su conformidad o formulase reclamación ante el Tribunal Económico-Administrativo Provincial proponiendo las pruebas conducentes, incluso la tasación pericial (que en cualquier momento podría proponer).

Por escrito presentado ante el Tribunal Provincial en reclamación económico-administrativa, el interesado manifestó su disconformidad con la expresada valoración, estimando que tal base era errónea, solicitando que se dejara sin efecto y que se procediese a la tasación pericial contradictoria de la finca en la forma reglamentaria.

El Tribunal Provincial de Madrid acordó desestimar la reclamación porque habiendo sido ofrecida la práctica de la tasación pericial contradictoria por la Oficina Liquidadora y no habiéndose aceptado tal oferta en vía de gestión, no puede atenderse tal petición por ser criterio reiterado (Resolución de 10 de julio de 1969) que sólo cabe que los Tribunales

Económico-Administrativos acojan la petición de tasación pericial contradictoria cuando el contribuyente no fue advertido del derecho que le asistía.

Doctrina de la resolución.—Interpuesto recurso de alzada, el Tribunal Central lo estima anulando la comprobación de valores para que se practique tasación pericial contradictoria, por lo siguiente:

«Considerando que, como afirma la resolución de este Tribunal de 2 de octubre de 1969, el artículo 119 del Texto Refundido de la legislación del Impuesto de Sucesiones y Transmisiones de 6 de abril de 1967, establece que podrá acudirse a la tasación pericial como medio extraordinario de comprobación cuando el interesado lo solicite y no acepte el valor que la Administración señala como resultado de la comprobación, y asimismo el artículo 52 de la Ley General Tributaria de 28 de diciembre de 1963, dispone que el sujeto pasivo puede, en todo caso, promover la tasación pericial contradictoria fiscal de valores que hayan sido empleados; pero es de advertir que para que el interesado pueda hacer uso de tal derecho se hace necesario que de las actuaciones se desprenda en forma evidente que el referido procedimiento extraordinario de comprobación de valores le haya sido expresamente ofrecido, tal y como establece el acuerdo de este Tribunal de 10 de julio de 1959, y en consecuencia de ello y por principios de economía procesal, es procedente estimar que no admitido por el interesado el medio ordinario de comprobación empleado, debe acudirse en forma inmediata a la tasación pericial, puesto que si bien no fue solicitado por el contribuyente de la Oficina gestora de manera expresa, tal falta no puede privarle del ejercicio de un derecho reconocido a su favor cuando la petición se ha formulado concretamente en vía jurisdiccional.»

«Considerando que el criterio expuesto y razonado había sido ya sentado por la resolución de 3 de marzo de 1953, que destaca la finalidad, en definitiva, perseguida por la tasación pericial, que no es otra que la de con las máximas garantías procesales poner de manifiesto el verdadero valor de los bienes y derechos transmitidos, constituyendo, por consiguiente, garantía de defensa, tanto para la Administración como para el propio contribuyente, por lo que los preceptos que regulan su práctica deben ser extensivamente interpretados, atendiendo a las indicadas razones.»

«Considerando que, como señala la misma resolución, si bien el artículo 90 del Reglamento del Impuesto establece que la práctica de la tasación pericial se acordará por la Abogacía del Estado respectiva (lo mismo dice hoy sustancialmente el artículo 119 del Texto Refundido), es lo cierto que tal facultad o atribución no tiene carácter excluyente o exclusivo, ya que el artículo 85 del propio Reglamento, al hablar de la notificación del resultado de la comprobación como acto administrativo independiente, admite que los contribuyentes formulen contra la misma la reclamación económico-administrativa en el plazo de quince días, conforme a lo prevenido en el Reglamento de Procedimiento, proponiendo las pruebas conducentes, incluso la tasación pericial, lo que equivale a reconocer la competencia de los Tribunales de esta Jurisdicción para acordar la práctica de este medio de prueba cuando les fuese propuesta en tiempo y forma por los interesados, debiendo ajustarse en su práctica a las formalidades y requisitos establecidos por el artículo 90 y siguientes del Reglamento del Impuesto.»

«Considerando que cuanto fue razonado y sentado en ocasiones anteriores es aplicable a la presente, en que no consta que fuera notificada a los interesados la posibilidad de pedir la tasación pericial, limitándose la notificación unida al expediente, de la que antes se ha hecho detallada mención, a aludir a la reclamación económico-administrativa, durante cuya reglamentaria tramitación no cabe negar al reclamante el ejercicio de un derecho que la legislación le reconoce expresamente y que, en definitiva, no persigue sino determinar el valor real de los bienes, lo que es conveniente tanto para la Administración como para el administrado.»

COMPROBACION DE VALORES: LA VALORACION HECHA POR EL INGENIERO DEL CATASTRO DE RUSTICA GOZA DE PRESUNCION DE LEGALIDAD E INCUMBE AL RECLAMANTE DESVIRTUARLA (RESOLUCIÓN DE 12 DE FEBRERO DE 1976).

Hechos.—Presentada en la Oficina Liquidadora de Chinchón una primera copia de escritura de compraventa de una finca rústica cuya extensión superficial era, según medición recientemente practicada por el Catastro Topográfico Parcelario, de 16 hectáreas, 23 áreas y 91 centiáreas, dicha Oficina utilizó como medio ordinario de comprobación la valoración del Ingeniero Jefe del Catastro de Rústica, cuyo resultado fue de pesetas 11.367.370, aduciendo como razones tenidas en cuenta las siguientes: a) valoraciones catastrales; b) índice de precios medios; c) valores de análoga situación en el término municipal, y d) artículo 85 de la anterior Ley del Suelo; valoración aceptada por la Abogacía del Estado como resultado de la comprobación de valores.

Los interesados promovieron reclamación económico-administrativa alegando la improcedencia del valor comprobado por no referirse la tasación a la fecha de la escritura y sí a la emisión del informe y, por otra parte, no corresponder la misma a la extensión de la finca ni a sus características.

El Tribunal Provincial acordó desestimar la reclamación, por lo que los interesados interpusieron recurso de alzada.

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

«Considerando que el problema a dilucidar en la presente resolución es el de la procedencia o improcedencia del acuerdo de la Abogacía del Estado de Madrid, que aprobó el resultado de la comprobación de valores de los bienes objeto de la compraventa a que el expediente se refiere, instruido por la Oficina Liquidadora de Chinchón; resultado que fue obtenido utilizando el medio probatorio ordinario prevenido en el artículo 117-1-12 del Texto Refundido del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales de 6 de abril de 1967, o sea, la valoración practicada a requerimiento de la Oficina Liquidadora por un Ingeniero Agrónomo perteneciente al Servicio del Catastro de Rústica de la Delegación de Hacienda de Madrid, en cuya provincia se encuentran situados los bienes objeto de la comprobación.»

«Considerando que no pueden ser compartidos aquellos argumentos de los recurrentes, que impugnan el resultado obtenido a través del expresado medio de comprobación, regulado en el artículo 117-1-12 del Texto

Refundido, apoyándose en la falta de concordancia entre la fecha de transmisión y la de remisión del informe, así como en el extremo referente a la superficie de la finca, ya que tales contradicciones que en forma alguna resultan del expediente de gestión no están acreditadas en forma, como sería preceptivo, por el interesado, que tampoco contradice en forma eficaz las razones tenidas en cuenta para dicha valoración expresadas correlativamente en el informe pericial.»

«Considerando que la valoración aceptada como base por la Abogacía del Estado emana de un funcionario técnico, que, tanto por razón de su título profesional como por la imparcialidad y conocimiento de causa que han de atribuírsele, dada la función pública que ejerce, ha de estimarse fundada y goza de la presunción de legalidad del artículo 8 de la Ley General Tributaria, salvo prueba en contrario; prueba que incumbe indudablemente a la parte reclamante, y que hay que reconocer que en el caso presente no ha conseguido desvirtuar el valor de la peritación expresada, puesto que se ha limitado a oponer a la misma los argumentos ya examinados, carentes de eficacia para dejar sin efecto las razones tenidas en cuenta para la emisión del informe y expresadas genéricamente en el mismo.»

«Considerando que los interesados no han propuesto en ninguna de las instancias prueba alguna de naturaleza técnica contra la procedencia de la valoración impugnada, ni han solicitado la tasación pericial, como podrían haberlo hecho al amparo del artículo 119, número 4.º, del Texto Refundido del Impuesto, siendo obligado por todo ello desestimar el recurso por los mismos interpuestos, ya que las actuaciones y acuerdos de la Administración no pueden quedar sin efecto por el simple parecer improbadamente de los particulares a quienes tales actuaciones y acuerdos afecten.»

LIQUIDACION DE CONTRATO COMO PERMUTA Y NO COMO COMPRAVENTA, DADA LA CALIFICACION EXPRESA DEL MISMO POR LAS PARTES. LA ENTREGA DE UNA CANTIDAD DE DINERO POR LA DIFERENCIA DE PRESTACIONES OBJETO DE PERMUTA NO ESTA EXENTA, SINO QUE DEBE LIQUIDARSE COMO ENTREGA DE BIEN MUEBLE (RESOLUCIÓN DE 16 DE FEBRERO DE 1976).

Hechos.—Se presentó en la Abogacía del Estado de la Delegación de Hacienda de Las Palmas la primera copia de una escritura pública en virtud de la cual la entidad mercantil «Texaco Canarias, S. A.», y «El Corte Inglés, S. A.», se dan en permuta las fincas descritas, transmitiéndose recíprocamente el pleno dominio de las mismas y confesando, además, la entidad «Texaco» tener recibidas de la sociedad «El Corte Inglés, S. A.», la suma de 93.752.130 pesetas antes del acto, equivalente a la diferencia de sus respectivas prestaciones; los contratantes, según intervienen, aceptan esta permuta y la propiedad de los bienes que adquieren en virtud de ella.

La Abogacía del Estado comprobó valores acudiendo al dictamen del Arquitecto del Servicio de Valoración Urbana y al del Ingeniero del Catastro de Riqueza Rústica de la misma Delegación, los cuales valoraron, según su competencia, la finca propiedad de «Texaco Canarias, S. A.», en 68.000.000 de pesetas, y los diversos inmuebles de «El Corte Inglés, S. A.», en 10.679.000 pesetas.

Seguidamente, la Abogacía giró liquidaciones por permuta sobre la base de los respectivos valores de 104.331.136 pesetas y de 10.579.000 pesetas, y otra liquidación por permuta, pero por el número 2 de la Tarifa, al tipo del 4 por 100, sobre una base imponible de 93.752.130 pesetas.

Notificadas las anteriores liquidaciones, ambos contratantes interpusieron reclamación económico-administrativa alegando que el contrato otorgado tenía en realidad la naturaleza jurídica de compraventa y no de permuta, habiéndose satisfecho el precio una parte en metálico y el resto mediante la transmisión o cesión de unas fincas y debiendo tenerse en cuenta el artículo 25 de la Ley General Tributaria, que preceptúa que el Impuesto se exigirá con arreglo a la verdadera naturaleza jurídica del acto o negocio jurídico, cualquiera que sea la forma elegida o la denominación utilizada por los interesados. En consecuencia, entendían que la entrega de los 93.752.130 pesetas era precio que esta exento, conforme al artículo 65-6.º, del Texto Refundido.

El Tribunal Provincial acordó desestimar la reclamación, por entender que el contrato era de permuta dada la intención manifiesta de los contratantes, advirtiéndole además un error material en una de las bases liquidables, que debería ser de 10.679.000 pesetas, en lugar de los señalados 10.579.000 pesetas, por lo que habría de girarse la correspondiente liquidación complementaria sobre las 100.000 pesetas de diferencia.

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

«Considerando que este Tribunal Central entiende que la cuestión de fondo se centra en un solo y exclusivo problema, que es la interpretación y calificación de la naturaleza jurídica del contrato celebrado entre las sociedades recurrentes mediante la escritura que formalizaron el 20 de julio de 1973, proclamando si es un contrato de permuta—como lo calificaron las propias partes y el Notario autorizante en el momento de otorgar dicho documento público, así como la resolución recurrida—o si se trata de un contrato de compraventa—como afirman después las compañías recurrentes en la presente reclamación—, estableciendo al mismo tiempo las repercusiones tributarias del contrato en cuestión dentro del ámbito del Impuesto General sobre Transmisiones Patrimoniales.»

«Considerando que antes de formular cualquier reflexión al respecto de tal punto conflictivo es preciso dejar advertido que si bien este Tribunal Central, haciendo uso de la facultad que le confiere el artículo 46-3 del Reglamento de Procedimiento de 1959, observa que en el presente caso la Oficina gestora no ha notificado como actos separados e independientes el resultado de la comprobación de valores y el de liquidación, absolutamente distintos y diferenciados, conforme tiene proclamado este Tribunal en reiteradas resoluciones (entre las que destacan, como últimas, las de 6 de marzo, 12 de noviembre y 4 de diciembre de 1975), también aprecia que en este supuesto los interesados se han preocupado de ratificar de manera expresa el resultado de tal comprobación de valores, y con ello el dictamen de valoración suscrito, en cada caso, por el Arquitecto del Servicio de Valoración Urbana y por el Ingeniero del Catastro de la Riqueza Rústica, de la Delegación de Hacienda de Las Palmas de Gran Canaria, llegando a defender incluso al céntimo la cifra que tales técnicos al servicio de la Administración asignaron a los bienes transmitidos, motivo por el cual no es procedente acordar en este expediente la

nulidad de actuaciones que hubiera debido pronunciarse de todos los trámites a partir del momento en que se incurrió en tal omisión, porque la razón de tal nulidad estaría y está siempre en impedir la indefensión del contribuyente, que al verse privado de tal notificación independiente, se encontraría inerte ante una eventual discrepancia con la cifra resultante y sin posibilidad de combatirla; pero como en el supuesto aquí contemplado no se da tal hipótesis, antes al contrario, incluso se corrobora y refrenda expresamente por los interesados tal actuación valorativa (y con ello, la base imponible fijada por la Abogacía del Estado), no hay indefensión de éstos, y por ello sería inútil retrotraer el expediente a una fase anterior cuyos defectos no les han lesionado ni han minorado los medios de defensa con los que debían contar de acuerdo con la ley.»

«Considerando que señalado lo anterior, puede proclamarse ya que toda la cuestión que se debate en el presente recurso se centra, como se ha advertido antes, en la calificación e interpretación de la naturaleza jurídica del contrato celebrado entre las sociedades recurrentes mediante la escritura que formalizaron el 20 de julio de 1973, determinando si es un contrato de permuta o si se trata de un contrato de compraventa, con las repercusiones tributarias del mismo dentro del Impuesto General sobre Transmisiones Patrimoniales, y a los fines de la adecuada resolución de tal problema es imprescindible recordar lo dispuesto en el artículo 1.446 del Código Civil, que indica: 'Si el precio de la venta consistiere parte en dinero y parte en otra cosa, se calificará el contrato por la intención manifiesta de los contratantes. No constando ésta, se tendrá por permuta si el valor de la cosa dada en parte del precio excede al del dinero o su equivalente, y por venta en el caso contrario', con lo cual pueden establecerse las siguientes conclusiones de acuerdo con la más acreditada doctrina que ha estudiado el sentido de este precepto: a) Para la calificación del contrato como de permuta o como de compraventa se ha de estar, en primer lugar, a lo que resulte ser la intención manifiesta de los contratantes. b) Esta intención se deducirá por indicios, dentro de los cuales uno y muy importante será el nombre dado al contrato en cuestión por las propias partes intervinientes en él de común acuerdo. c) Si bien la denominación que los intervinientes den al contrato puede no reflejar correctamente, por ser errónea, la intención de éstos, no es menos cierto que el nombre que se haya dado a tal contrato constituye un signo o indicio de gran vigor y luminosidad inicial en el momento de auscultar las verdaderas intenciones de quienes lo suscribieron, constituyendo—según la misma doctrina—una presunción *iuris tantum* en orden a que tal denominación coincide con el propósito de los obligados. d) Sólo cuando el nombre dado por los interesados al acto o contrato está en contradicción con lo que resulte ser su intención manifiesta prevalecerá ésta sobre aquél, constituyéndose así en una mera cuestión de prueba que los Tribunales pueden apreciar libremente. e) La comparación entre el valor de la cosa dada en parte de precio y el del dinero o su equivalente sólo procede hacerla, a los efectos de la calificación del acto, cuando no conste tal intención de las partes (conclusiones todas ratificadas por las sentencias del Tribunal Supremo de 30 de mayo de 1921, 30 de diciembre de 1927 y 24 de enero de 1958). Además, en relación con esta cuestión, el Tribunal Supremo, en su sentencia de 28 de diciembre de 1942, ha señalado que, por lo que respecta a la permuta y a su existencia, la valoración dineraria de las cosas dadas en tal concepto puede tener la finalidad de señalar la base

contributiva a efectos fiscales y la base también del suplemento numerario de abono por uno de los contratantes si los bienes permutados tuvieran valor diferente, 'pero no se le puede dar la significación de precio equivalente económico de las cosas que se permutan', ya que ni la naturaleza del contrato de permuta ni el designio que persigue tal valoración se avienen con dicho significado.»

«Considerando que partiendo de lo que se acaba de exponer y del significado y alcance exacto del artículo 1.446 del Código Civil, se hace preciso reflexionar ahora si, en el supuesto que aquí se contempla, es posible conocer la 'intención manifiesta' de las partes contratantes que intervinieron en el contrato de 20 de julio de 1973, a los fines de conocer la naturaleza jurídica de tal contrato, pues si ésta es clara y rotunda—'manifiesta'—no habrá de acudir a la regla subsidiaria recogida en el segundo inciso de tal artículo, como desean los recurrentes, y a este fin hemos de servirnos además de la plataforma que sobre interpretación de los contratos proporciona el artículo 1.281 del Código Civil, cuando advierte que si los términos de un contrato son claros y no dejan duda sobre la intención de los contratantes se estará al sentido literal de sus cláusulas (escudriñando, desde luego, la intención de las partes a través de la consideración de los actos de éstas coetáneos y posteriores al contrato, según la técnica del artículo 1.282 del mismo texto legal). En tal sentido se observa en el expediente: a) Que las partes recurrentes y contratantes son dos sociedades de reconocido y notorio relieve, lo que excluye, en principio—como podría pensarse en el caso de personas físicas de escasa cultura y preparación—, toda improvisación en la redacción de las bases del documento o de la operación o negocio jurídico planeado y todo error jurídico básico—que además, en este caso, tendría la rara condición de ser doble y simultáneo—en un documento que ha de estar aprobado por dichas entidades normalmente previo debate y estudio de sus órganos decisorios y de asesoramiento correspondiente. b) Que una y otra sociedad intervinieron en el documento público con el asesoramiento y la intervención, naturalmente, del Notario autorizante, que tuvo que interpretar, a su vez, la intención de tales contratantes, previamente expresada ante él, en razón al documento que ambas querían suscribir, sumándose así un nuevo error muy difícil de admitir. c) Que nunca ninguna de las dos sociedades contratantes han intentado la rectificación de la escritura pública de 20 de julio de 1973, que tan erróneamente, según ellas, reflejó su voluntad, lo que supondría mantener vivo y válido un negocio jurídico públicamente concertado y ejecutado, mientras que simultáneamente se intenta discutir esa plena validez y esos efectos en el campo tributario, pues no puede olvidarse que la Abogacía del Estado no ha interpretado ninguna cláusula ni ha obtenido conclusión alguna derivada del contexto del contrato en sí, sino que se ha limitado a tomar como exacta y verídica la correcta calificación que reiteradamente atribuyeron al negocio tanto el Notario autorizante como las partes intervinientes en él. d) Que tanto el Notario autorizante como las partes suscriptoras del documento en cuestión lo calificaron de permuta sin ninguna vacilación ni reserva, suscribiéndolo ambas, después de su lectura, sin ningún reparo ni observación. e) Que en las cláusulas primera, segunda y tercera de dicha escritura, las sociedades recurrentes expresaron lo siguiente: La entidad mercantil 'Texaco Canarias, S. A.'..., y 'El Corte Inglés, S. A.'..., *se dan en permuta las fincas descritas en... esta escritura, transmitiéndose recíprocamente el pleno*

dominio de las mismas, con todo aquello que les sea anexo, accesorio o dependiente, adquiriendo 'Texaco Canarias, S. A.', los inmuebles deslindados bajo las letras A) a H), ambas inclusive, del exponendo II, y 'El Corte Inglés, S. A.', el solar reseñado en el antecedente expositivo I). La entidad mercantil 'Texaco Canarias, S. A.'..., confiesa tener recibidas de la sociedad 'El Corte Inglés, S. A.', la suma de 93.752.130 pesetas antes de este acto, equivalente a la diferencia de sus respectivas prestaciones. Los contratantes según intervienen, aceptan esta permuta y la propiedad de los bienes que adquieren por virtud de ella, con lo cual ha de colegirse imperiosamente sobre la base de la definición del contrato de permuta, que recoge el artículo 1.538 del Código Civil, que las prestaciones convenidas como objeto de sus respectivas obligaciones y el pago o cumplimiento de éstas, se centraban en 'dar una cosa para recibir otra' u otras, es decir, permutarlas, sin que la valoración dineraria de dichas cosas y el suplemento de abono en metálico por parte de uno de los contratantes pueda hacer variar la naturaleza del contrato, de acuerdo con la doctrina del Tribunal Supremo recogida en la sentencia de 28 de diciembre de 1942, citada anteriormente. f) Que cuando se quiso combatir por los contratantes la calificación que ellos mismos asignaron a tal contrato como de permuta y quisieron defender que habían querido concertar un contrato de compraventa, en el escrito de alegaciones presentado en Primera Instancia se dijo que el 'precio' convenido entre 'Texaco Canarias, S. A.', y 'El Corte Inglés, S. A.', para la adquisición por éste del solar que pertenecía a aquélla fue de 104.331.136 pesetas (afirmando que parte, 93.752.130 pesetas, se abonaba por la entidad 'compradora' en metálico y el resto, 10.679.000 pesetas, a través de la entrega de determinados inmuebles que eran de la propiedad de 'El Corte Inglés, S. A.'), y tal cifra y tal afirmación constituyen una increíble casualidad por cuanto que como se compone de dos sumandos, dígame cómo es posible que antes de valorar los Peritos al servicio de la Administración los inmuebles pertenecientes a tal supuesto comprador, las partes concertaron su valor como precio señalándolo, tautológica y prodigiosamente, en la misma cifra que tales Peritos iban a asignar a estos inmuebles más tarde, puesto que dichos técnicos, en su momento, valoraron las fincas de las que era titular la sociedad supuestamente compradora en los mismos 10.679.000 pesetas, que ya habían sido previstos por vendedor y comprador (y además cometiendo en la suma el mismo error de 100.000 pesetas que comete la Oficina gestora y a la que alude la resolución recurrida), lo que hace suponer que se están acomodando a posteriori cifras y conceptos a valoraciones y conveniencias. g) Que 'El Corte Inglés, S. A.', ha recurrido la liquidación girada a su cargo, actuando, en fase de alegaciones, con la misma postulación procesal que 'Texaco Canarias, S. A.', y con un escrito idéntico al de ésta a la letra, lo que hace suponer que su parca actividad proviene de que a tal sociedad le es indiferente la calificación jurídica, puesto que se le ha practicado una liquidación cuya modificación en su concepto jurídico (permuta o compraventa) no altera para nada su desembolso dinerario, y que está discutiendo en este proceso para hacer un tanto congruente la posición de 'Texaco Canarias, S. A.', con la suya propia.»

«Considerando que a la luz de tales indicios, cláusulas, reflexiones y actuaciones es fácil concluir que el contrato que 'Texaco Canarias, S. A.', y 'El Corte Inglés, S. A.', quisieron celebrar, y efectivamente celebraron el 20 de julio de 1973, fue un contrato de permuta, transmitiéndose reci-

procamente una cosa para recibir otras (aunque se compensaran la diferencia de valor de éstas en metálico), deduciéndolo así no sólo de los claros términos y cláusulas empleados en el mismo, sino de la actuación coetánea y posterior de ambas, motivo por el cual no ha de acudirse a la segunda regla, subsidiaria, del artículo 1.446 del Código Civil (valor de las cosas transmitidas y su comparación con el dinero metálico abonado por las partes), pues, como se ha advertido, ésta es sólo de aplicación cuando no consta o no pueda obtenerse nítidamente la intención manifiesta de los contratantes, pudiéndose inferir que la razón de haber variado de criterio posteriormente obedece a razones particulares de las que parece no está muy lejos el intentar eludir las consecuencias tributarias plenas del contrato de permuta realmente concluido.»

«Considerando que establecida la verdadera calificación jurídica del contrato celebrado el 20 de julio de 1973, como de permuta, es procedente ahora examinar si las liquidaciones practicadas por la Abogacía del Estado de la Delegación de Hacienda de Las Palmas de Gran Canaria están o no ajustadas a Derecho, puesto que las bases tributarias, en cada supuesto, no sólo no han sido discutidas, sino, como se ha dicho, han sido ratificadas por los recurrentes de manera expresa, y a estos efectos debe ponerse de manifiesto que el artículo 86 del Texto Refundido de 6 de abril de 1967 del Impuesto General sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados indica que en las permutas de bienes y derechos se satisfará el Impuesto por cada transmisión, debiendo someterse cada adquirente, según el artículo 11 del Reglamento de 15 de enero de 1959, al tipo vigente que corresponda a la transmisión de los bienes permutados según su naturaleza mueble o inmueble, motivo por el cual las liquidaciones T-1.591 y T-1.592, por gravar traslaciones de dominio de bienes muebles (los que en cada caso recibían una y otra sociedad), han de considerarse correctas y adecuadas. Y por lo que respecta a la liquidación T-1.593, practicada a cargo de 'Texaco Canarias, S. A.', sobre la base de 93.752.130 pesetas, al tipo del 4 por 100, número 2 de la Tarifa de Transmisiones Patrimoniales *inter vivos*, como transmisión de bienes muebles, ha de tenerse en cuenta, como muy bien señala el Tribunal Provincial, que las entregas de dinero de curso legal sólo están exentas, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 65-1, apartado 6.º, del Texto Refundido de 6 de abril de 1967, cuando 'constituyan precio de bienes de todas clases; las que se verifiquen en pago de servicios personales, de créditos o de indemnizaciones, y las que se efectúen en pago de deudas o de su asunción o para pago de ellas', con lo cual en el presente supuesto como la entrega efectuada por 'El Corte Inglés, S. A.', a la otra permutante fue, según propia afirmación (adecuada a la naturaleza del contrato), en concepto de 'diferencia de sus respectivas prestaciones', ha de afirmarse que se trata de una entrega de dinero que no puede estar exenta, sino que, por el contrario, está sujeta al Impuesto de Transmisiones Patrimoniales, ya que constituye una verdadera transmisión de bienes muebles (dada la naturaleza jurídica del dinero y las prescripciones de los arts. 333 y 335 del Código Civil), que, como en el supuesto, por ejemplo, de una donación, debe soportar la carga tributaria inherente a ella.»

«Considerando que también este Tribunal Central advierte el mismo error matemático y de hecho apreciado por el Tribunal Provincial en cuanto a la diferencia de 100.000 pesetas que, por equivocación en la suma, aparecen en la base imponible de las liquidaciones T-1.591 y T-1.592, de

acuerdo con las valoraciones practicadas y la declaración de las partes, en base a la cual debe ratificarse la decisión de Primera Instancia de subsanar tal error, en la forma como allí se proclama, por vía de liquidaciones complementarias oportunas.»

COMENTARIO.—Se plantea, en primer lugar, en esta resolución, si un contrato, calificado expresamente por las partes como permuta, ha de ser calificado fiscalmente como tal o bien como compraventa, dado que una de las partes confesaba como recibidos antes del acto más de 93 millones de pesetas en concepto de «diferencia por sus respectivas prestaciones».

La presente resolución entiende, acertadamente, que se trata de una permuta y no de una compraventa, a pesar de que esa cantidad de dinero entregada como diferencia superaba con mucho el valor de las fincas recibidas. El fundamento de esta interpretación se encuentra efectivamente en la relación del artículo 7.º del Texto Refundido del Impuesto de Transmisiones con el artículo 1.446 del Código Civil. Según el primero de estos preceptos, «los impuestos que regula esta ley se exigirán con arreglo a la verdadera naturaleza jurídica del acto o contrato liquidable», lo que significa que hay que atenerse a lo que resulta del Código Civil, que es el cuerpo legal que regula la permuta. Pues bien, según el artículo 1.446 de este último, «si el precio de la venta consistiera parte en dinero y parte en otra cosa, se calificará el contrato por la intención manifiesta de los contratantes. No constando ésta, se tendrá por permuta si el valor de la cosa dada en parte del precio excede al del dinero o su equivalente, y por venta en el caso contrario». Por tanto, como en el documento constaba la intención manifiesta de los contratantes al calificarlo como permuta, ésta es la calificación que debe prevalecer a todos los efectos, especialmente en este caso a efectos fiscales, pues la «verdadera naturaleza jurídica del contrato liquidable» es la calificación que resulta del Código Civil.

Frente a esto nada significa lo que añade el propio artículo 7.º del Texto Refundido, al decir que todo ello es «cualquiera que sea la denominación que las partes lo hayan dado (al contrato)». Lo que quiere expresar el artículo 7.º es que ante el criterio de la «naturaleza jurídica» y el de la «denominación», hay que atenerse al primero. Pero si por aplicación de los preceptos civiles que se ocupan de la «naturaleza jurídica», la clave de ésta se encuentra en la «intención manifiesta» de los contratantes, los dos criterios pueden aproximarse, pues la «intención manifiesta» se revela por la «denominación expresa dada al contrato». Aun así, no es que se siga el criterio de la denominación y se prescinda de la «naturaleza jurídica verdadera», sino que se sigue teniendo en cuenta el criterio de la «naturaleza jurídica», aunque se reconozca que en algún caso este criterio se obtiene a base de la denominación expresiva de la «intención manifiesta de las partes». Además, el artículo 7.º no se opone a que la «denominación» pueda ser una pista para decidir la «verdadera naturaleza jurídica del contrato», sino que se opone a que sea la «denominación» el único criterio a tener en cuenta, evitando con ello que prevalezca sobre el criterio de la «naturaleza jurídica».

Pero una vez que hemos reconocido el acierto de esta resolución al calificar el contrato liquidable como permuta y no como compraventa, no tenemos más remedio que criticar la consecuencia que deduce, a saber: que debe liquidarse el dinero entregado como diferencia de las prestaciones de la permuta, porque la resolución entiende que no es aplicable a esa

entrega de dinero (mejor habría que decir «a esa obligación de entrega de dinero») la exención del número 6.º del artículo 65 del Texto Refundido, al no ser el precio de una compraventa.

Por nuestra parte, entendemos que la entrega de diferencias en dinero para compensar las prestaciones de la permuta está exenta, conforme al número 6.º del artículo 65, cuyo texto dice lo siguiente: «Están exentas: las entregas de cantidades en dinero de curso legal que constituyan precio de bienes de todas clases; las que se verifiquen en pago de servicios personales, de créditos o de indemnizaciones, y las que se efectúen en pago de deudas o de su asunción o para pago de ellas».

El Tribunal Central se limita a encerrarse en la expresión literal de «precio de bienes» diciendo que en la permuta no hay precio y, por tanto, que no cabe aplicar el citado número 6.º del artículo 65.

Ya reconocía el Tribunal Provincial que la liquidación de esa entrega de dinero «pudiera parecer más polémica», aunque al final decide que no se trata de «precio de bienes» porque «en el contrato de permuta no lo hay», preparando así el camino a la resolución del Tribunal Central, que no admite polémica sobre el tema, entendiendo que se trata de entrega de dinero como bien mueble, y encima pone el desafortunado ejemplo de la donación, negocio éste que nada tiene que ver con la permuta y hasta es contrario totalmente a éste, por ser gratuito y no oneroso.

En primer lugar, tenemos que decir que es un sofisma el argumento de que no puede haber precio en la permuta porque se trata de un contrato en que se cambia cosa por cosa. Fácil es comprobar que efectivamente no hay precio en la permuta que consiste en un cambio de cosa por cosa, que es la permuta normal o propiamente dicha. Pero es que en este caso no estamos ante la permuta normal, sino ante la permuta con compensación en dinero.

En segundo lugar, resulta contradictorio apoyarse en el artículo 1.446 del Código Civil para deducir que se trata de una permuta y desconocer, por otro lado, que ese artículo habla clarísimamente de «precio». Por tanto, según el texto del artículo 1.446, cabe perfectamente que exista cambio de cosa por otra a la que se le añade un precio para mantener la equivalencia de prestaciones en que consiste ese cambio y, sin embargo, se trata de un contrato de permuta. No es el contrato de permuta normal, pero es un supuesto equiparable al mismo, aunque se trate de cambio de cosa por cosa más precio. Parece como si sólo pudiera hablarse de precio en la compraventa cuando, por ejemplo, el propio Código Civil llama «precio» a la contraprestación derivada del contrato de arrendamiento (confróntese art. 1.543).

En tercer lugar, según el artículo 1.541 del Código Civil, «en todo lo que no se halle especialmente determinado en este título, la permuta se regirá por las disposiciones concernientes a la venta», por lo que cabe denominar a esa prestación dineraria que se incorpora a esta permuta especial igual que se la denomina en el contrato de compraventa, denominación que en nada ha de afectar a la unidad de este contrato mixto, unidad que resulta del repetido artículo 1.446.

En cuarto lugar, el número 6.º del artículo 65 no se refiere únicamente al dinero como precio, sino que contempla una variada serie de posibilidades en que también admite la exención, entre ellas «la entrega de dinero en pago de créditos». Pues bien, en el contrato que ha motivado la resolución que estamos comentando, la causa del mismo, manifestada por los

propios contratantes, está representada por la equivalencia de prestaciones, pues no se trata de entrega gratuita de dinero, sino de entrega para mantener y compensar la diferencia de prestaciones. Por tanto, como consecuencia de la entrega de bienes, surge un crédito derivado del propio contrato de permuta, crédito que se paga en su mayor parte, en este caso, en dinero, lo que significa que estamos ante «entrega de cantidad en dinero en pago de crédito». No obstante, estamos apuntando un argumento de segunda mano para el supuesto de que no valieran los anteriores, pues lo que, en definitiva, nos ocurre es que nos «hiere a los sentidos» la contradicción o diferenciación que supondría declarar la exención de la entrega de dinero derivada del contrato de compraventa y no declararla respecto a la entrega de dinero como compensación en metálico por las diferencias de valor resultantes del contrato de permuta. Por todo ello, creemos que el intérprete debe salvar a toda costa esa absurda diferenciación.

RECURSO EXTRAORDINARIO DE REVISION: SIENDO FIRME UNA LIQUIDACION, NO CABE ALEGAR COMO APARICION DE DOCUMENTO DECISIVO UNA SENTENCIA JUDICIAL QUE DECLARA LA EXENCION DE OTROS PISOS DEL MISMO EDIFICIO POR RADICAR EN POLIGONO DE NUEVA URBANIZACION (RESOLUCIÓN DE 18 DE FEBRERO DE 1976).

Hechos.—Por la Abogacía del Estado de Santander se giró liquidación por adquisición de una vivienda con una deuda tributaria a ingresar de 20.584 pesetas, que fue satisfecha el 8 de marzo de 1971 por el contribuyente.

Dicho contribuyente presentó el día 28 de julio de 1972 un escrito en la Delegación de Hacienda de Santander dirigido al Delegado, por el que solicitaba la devolución de las 20.584 pesetas sobre la base de alegar que la Audiencia Territorial de Burgos, Sala de lo Contencioso-Administrativo, en diversos recursos formulados por distintos interesados, había declarado que el edificio del que forma parte el local por él adquirido estaba ubicado en polígono de nueva urbanización, motivo por el cual era aplicable a la transmisión la exención del número 37 del artículo 65 del Texto Refundido. Apoyándose en ello y en los artículos 155 y 156 de la Ley General Tributaria, en relación con el artículo 111 del mismo texto legal, solicitaba que se declarara indebidamente ingresada la liquidación, y con ello que se revisara la misma y se le devolviera lo satisfecho.

Denegada la solicitud de devolución, por no tratarse de error de hecho, sino de derecho, lo que impedía la devolución por haber transcurrido el plazo para la impugnación de la liquidación, el contribuyente interpuso recurso de revisión ante el Ministro de Hacienda, al amparo del artículo 154 de la Ley General Tributaria, siendo resuelto por la Dirección General de lo Contencioso del Estado, en el sentido de devolver la documentación presentada al interesado sobre la base de que el artículo 171-2 de la Ley General Tributaria dispone que la competencia para conocer de este tipo de recursos corresponde al Tribunal Económico-Administrativo Central.

Doctrina de la resolución.—Interpuesto recurso extraordinario de revisión sobre la base de los mismos argumentos, el Tribunal Central lo desestima por lo siguiente:

Porque a efectos del recurso extraordinario de revisión, los documentos decisivos que pueden aparecer después han de existir cuando la resolución haya sido adoptada (sentencia del Tribunal Supremo de 4 de octubre de 1963), y porque las resoluciones de otros Tribunales no son propiamente documentos a tales efectos, tratándose en este caso de una liquidación firme por no haberla impugnado el interesado en su momento, sin que pueda ampararse en otra resolución judicial dictada en proceso en el que no fue parte.

COMPROBACION DE VALORES: ADQUISICION EN SUBASTA ADMINISTRATIVA, ARROJANDO EL DICTAMEN DEL ARQUITECTO DE HACIENDA VALOR SUPERIOR AL PRECIO DE ADQUISICION EN SUBASTA. NECESIDAD DE QUE EL DICTAMEN SEA RAZONADO Y FUNDADO EN HECHOS CONCRETOS (RESOLUCIÓN DE 18 DE FEBRERO DE 1976).

Hechos.—Se presentó en la Abogacía del Estado de Sevilla primera copia de la escritura pública de compraventa otorgada por el Instituto Nacional de Urbanización, como vendedor, y don Valentín Álvarez V., como comprador, de fecha 1974, por virtud de la cual este último adquiriría una parcela de terreno en un Polígono Industrial, de superficie 4.500 metros cuadrados, en precio de 1.625.001 pesetas, habiéndose convocado previamente una subasta pública con fines de su adjudicación administrativa, resultando adjudicatario el mencionado comprador en el precio señalado.

Se abrió expediente de comprobación de valores acudiéndose al dictamen del Arquitecto de Hacienda, el cual, con fecha 30 de julio de 1974, lo evacuó, asignando al inmueble un valor de 4.950.000 pesetas para lo que señaló como «solar», y 2.781.700 pesetas para lo que concretó como «obra nueva», sin hacer referencia a criterio de ponderación alguno, sin diferenciar las distintas partes del razonamiento en que tal valoración se apoyaba y, en fin, sin motivar la razón de incluir una obra nueva dentro de la parcela transmitida.

El interesado interpone reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Provincial alegando que la parcela transmitida lo había sido después de haberse celebrado subasta administrativa el día 25 de marzo de 1969, habiéndole aprobado el proyecto de construcción a continuación, estando tal obra terminada hacía bastante tiempo; que, por tanto, la parcela había de valorarse a la fecha en que la subasta tuvo lugar y no en el momento en que la escritura se otorgó, pues se había retrasado por motivos burocráticos; que la parcela en cuestión nunca podía valer más de lo que se pagó por ella en subasta, o sea, el valor declarado en la escritura, con la garantía de estar presente en la mesa de tal subasta el Abogado del Estado y el Interventor de Hacienda; que el Polígono Industrial de Carretera Amarilla de Sevilla estaba acogido a un régimen especial que lleva consigo una fijación administrativa de la renta, y que dicha renta

catastral, utilizada como medio de comprobación, hubiera dado una valoración muy inferior.

El Tribunal Económico-Administrativo Provincial de Sevilla desestimó la reclamación basándose en que se había utilizado el medio de comprobación del número 12 del artículo 117 del Texto Refundido, que había de prevalecer mientras no se desvirtuase por la tasación pericial contradictoria.

Doctrina de la resolución.—Interpuesto recurso de alzada, el Tribunal Central lo estima, anulando la comprobación de valores y reponiendo el expediente al momento oportuno para que se realice nueva comprobación, en su caso, atemperada a las formalidades reglamentarias, por lo siguiente:

«Considerando que el problema que se debate en la presente reclamación se centra sustancialmente en determinar el valor del inmueble adquirido por el recurrente como consecuencia de la compraventa documentada en la escritura pública aludida en el primer resultando de esta resolución, y con ello si la Administración al fijarlo ha actuado correctamente a través del perfecto desarrollo de la actividad comprobadora, de tal suerte que el contribuyente estuviera en toda ocasión en disposición de contradecir los criterios o aclarar los puntos de hecho precisos para la defensa de su derecho y, además, si en algún momento, por omisiones procesales padecidas, pudo hacerse incurrir en indefensión a quien hoy recurre en Segunda Instancia ante este Tribunal.»

«Considerando que sobre tal planteamiento, el primer problema y la primera cuestión que resalta hace referencia concreta a los términos genéricos e infundados con los que se emitió el dictamen pericial por el Arquitecto Jefe del Servicio de Valoración Urbana de la Delegación de Hacienda de Sevilla, que se limitó en su informe a señalar las cifras de 4.950.000 pesetas y 2.781.700 pesetas sin más, para lo que designó como 'solar' y como 'obra nueva', sin razonar criterios, módulos, datos, zonas, etcétera, que tomaba en cuenta para basar su tasación (incluso sin alusión a valor unitario alguno), introduciendo, además, una obra nueva no comprendida en la escritura de transmisión, sin especificar la razón de ello y aun el tipo de construcción de que se trataba, con lo que se hizo imposible para el comprador discrepar de extremos básicos para su defensa o para la contradicción de la base que se fijaba.»

«Considerando que sentado lo anterior y de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 80-2, número 12, del Reglamento del Impuesto de Derechos Reales de 15 de enero de 1959, así como en el artículo 59-1, letra d), de la Ley General Tributaria, y en el artículo 117-1, apartado 12, del Texto Refundido del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales de 6 de abril de 1967, la Administración puede auxiliarse en el expediente de comprobación de valores a través del dictamen que formule un funcionario técnico a su servicio; pero tal dictamen ha de ser necesariamente razonado y fundado en hechos concretos de evidente y fácil comprobación en cuanto a su realidad y a su objetividad, ya que es la única forma de que puedan ser conocidos los fundamentos, por un lado, por las autoridades llamadas a resolver sobre su procedencia según las reglas de la sana crítica, conforme al artículo 632 de la Ley de Enjuiciamiento Civil, aplicable como legislación procesal supletoria, y, por otro, por el contribuyente, que de este modo se coloca en disposición de discernir la procedencia no sólo del criterio de tasación, sino de los datos de hecho tenidos en cuenta por el

perito oficial para su estimación, evitando así que, por vía de la omisión o del desconocimiento, se produzca la indefensión del administrado.»

«Considerando que de lo expuesto se sigue que al carecer la valoración inicial efectuada, en el supuesto debatido, de la precisión y concreción de la realidad de los hechos en que la misma se apoyaba (impidiendo formar un juicio exacto al contribuyente sobre si se habían tenido o no en cuenta las características del suelo o la época respecto de la cual se asignaba el valor o el motivo de incluir, con sus características, una obra nueva no relacionada en la escritura de compraventa), es obligada secuela la declaración de nulidad del acto administrativo de comprobación, a fin de que se proceda, en su caso, a nueva comprobación de valores atemperada a las formalidades reglamentarias de razonamiento y motivación, en la que, desde luego, se tenga en cuenta lo dispuesto en el artículo 70-2.º del Texto Refundido de 6 de abril de 1967 para las transmisiones realizadas mediante subasta pública (por lo mismo que el precio de adjudicación puede quedar contradicho a través del oportuno mecanismo comprobatorio).»

MEDIOS DE COMPROBACION DE VALORES: EL DICTAMEN VALORATIVO DEL INGENIERO DE HACIENDA HA DE SER RAZONADO. NULIDAD DE LA COMPROBACION. SOLICITUD DE TASACION PERICIAL CONTRADICTORIA (RESOLUCIÓN DE 19 DE FEBRERO DE 1976).

Hechos.—Se presentó en la Oficina Liquidadora del Registro de la Propiedad de Arenas de San Pedro instancia manifestando la herencia de la madre, de acuerdo con un inventario de bienes, apareciendo como único inmueble un terreno que se describía como destinado a pradera, cereal y alguna oliva, al sitio de «Pie de la Cuesta», de cabida 18,2612 hectáreas, con valor declarado de 80.000 pesetas.

Abierto el expediente de comprobación, se utilizó la valoración del señor Ingeniero-Jefe de la Unidad Funcional Especializada de Rústica de la Delegación de Hacienda de Avila, el cual asignó a la finca un valor de 913.500 pesetas, sin hacer referencia a criterio de ponderación alguna y sin diferenciar las distintas partes del razonamiento en que tal valoración se apoyaba.

Notificada la base liquidable, se interpuso reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Provincial, el cual denegó la práctica de prueba de tasación pericial propuesta y desestimó la reclamación, señalando que para la tasación pericial contradictoria debe solicitarse expresamente por ser un expediente administrativo especial diferenciable de la simple prueba pericial propuesta.

Doctrina de la resolución.—Interpuesto recurso de alzada, el Tribunal Central lo estima, por reiterada doctrina, que no es necesario reproducir aquí, y que consta en los «considerandos» segundo y cuarto, mereciendo resaltarse por su mayor especialidad los «considerandos» tercero, quinto y séptimo:

«Considerando que sobre tal planteamiento, el primer problema y la primera cuestión que resalta hace referencia concreta a los términos genéricos e infundados con los que se emitió el dictamen pericial por el Ingeniero-Jefe de la Unidad Funcional Especializada de Rústica (UFE) de la

Delegación de Hacienda Avila, que se limitó en su informe a señalar la cifra de 913.500 pesetas sin más, es decir, sin razonar criterios, módulos, datos, zonas, cultivos, etc., que tomaba en cuenta para basar su tasación (incluso sin alusión a valor unitario alguno), con lo que se hizo imposible para la contribuyente discrepar de extremos básicos para su defensa o para la contradicción de la base que se fijaba»...

«Considerando que de lo expuesto se sigue que al carecer la valoración inicial efectuada, en el supuesto debatido, de la precisión y concreción de la realidad de los hechos en que la misma se apoyaba (impidiendo formar un juicio exacto a la interesada sobre si se habían tenido o no en cuenta las características del suelo, que, en su criterio, disminuía el valor del mismo, o sobre la clasificación del inmueble como estrictamente rústico, sin perspectiva urbana alguna) es obligada secuela la declaración de nulidad del acto administrativo de comprobación, así como la de liquidación consecuencia del mismo, si se hubiera practicado, a fin de que se proceda, en su caso, a nueva comprobación de valores atemperada a las formalidades reglamentarias de razonamiento y motivación.»

«Considerando que decretada la nulidad del acuerdo de comprobación de valores no es procedente pronunciarse sobre la petición deducida por la recurrente respecto a que se acuerde en esta instancia la tasación pericial contradictoria, al amparo de los artículos 81, 90 y siguientes del Reglamento de 15 de enero de 1959, pues, por economía procesal, sería inútil en este instante y en concordancia con el acuerdo que recae, pudiendo el contribuyente reproducir su petición, en su caso y en su momento, si en el desarrollo del expediente de gestión, a partir de los trámites que han de reproducirse como consecuencia de la nulidad decretada, lo considera conveniente a su derecho.»

**EXENCION RELATIVA A POLIGONOS DE NUEVA URBANIZACION:
NO ES APLICABLE LA EXENCION A LA TRANSMISION SEPARADA
DE UNOS LOCALES DE INMUEBLE CONSTRUIDO AL AMPARO DE
LA LEY CASTELLANA DE 1953 Y DECRETO DE 14 DE MAYO DE 1964,
NUMERO 37, DEL ARTICULO 65 DEL TEXTO REFUNDIDO DEL IM-
PUUESTO DE TRANSMISIONES PATRIMONIALES (RESOLUCIÓN DE 26
DE FEBRERO DE 1976).**

Hechos.—Se presentó en la Abogacía del Estado de Madrid primera copia de escritura pública por la que una sociedad compraba nueve plazas de aparcamiento y dos locales de un edificio sito en la calle Orense, número 80, de Madrid, por precio de 11.250.000 pesetas, para cuya transmisión se solicitaban los beneficios fiscales derivados de la Ley de 3 de diciembre de 1953, por hallarse acogido el inmueble al Decreto de 14 de mayo de 1964.

La Abogacía giró liquidación a la sociedad con un total a pagar de 857.480 pesetas, que fue ingresado.

Contra dicha liquidación se interpuso reclamación económico-administrativa alegando la exención del número 37 del artículo 65, número 1, por tratarse de inmueble construido de acuerdo con la Ley de 3 de diciembre de 1953 y Decreto de 14 de mayo de 1964, según certificación expedida por la COPLACO.

El Tribunal Provincial estimó la reclamación anulando la liquidación impugnada y ordenando se dicte nuevo acto administrativo declarando la exención, con devolución de lo ingresado, por entender que el número 37 del artículo 65 ampara la primera transmisión de locales, por no ser lógico que se otorgue la exención para la transmisión en bloque de un edificio destinado a oficinas o locales y sea denegada para la transmisión de sus partes aisladas, habida cuenta por lo demás de lo dispuesto en el Decreto 1051/68, artículo 2.º, párrafo segundo.

Remitido el referido fallo a la Dirección General de lo Contencioso del Estado, ésta interpuso recurso ordinario de alzada ante el Tribunal Central para que se declarara que no procede la exención en este caso.

Doctrina de la resolución.—El Tribunal Central estima el recurso, confirmando la liquidación girada por la Abogacía del Estado, por lo siguiente:

«Considerando que el problema que se plantea en la presente reclamación es el de si la compraventa de los locales a que el expediente se refiere, formalizada en escritura de 29 de abril de 1971, debe o no gozar de exención del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, por aplicación de lo dispuesto en el artículo 65, apartado 1), número 37, del vigente Texto Refundido de la Ley del expresado Tributo, aprobado por Decreto de 6 de abril de 1967.»

«Considerando que el anunciado problema debe resolverse sustancialmente a la vista del citado artículo del Texto Refundido y del Decreto número 1051/68, de 27 de mayo, que lo modificó, toda vez que, a partir de la entrada en vigor de dicho Texto por mandato de su disposición transitoria segunda, quedaron sin efecto cuantas exenciones y reducciones no figuren mencionadas en el mismo, debiendo estarse exclusivamente a sus preceptos para determinar la extensión de las reconocidas en él, sin perjuicio del respeto a los derechos adquiridos, entendiendo por tales aquellos que se acredite que hubieran comenzado efectivamente a ejercitarse antes de la entrada en vigor del Texto de referencia; deduciéndose de ello que por tratarse, en el caso actual, de una transmisión celebrada el día 11 de marzo de 1971, cuando ya se hallaban vigentes las normas legales al principio citadas, no podrán invocarse derechos adquiridos nacidos de la legislación anterior, toda vez que estos derechos sólo pueden entenderse consolidados al verificarse la enajenación, según han declarado, entre otras, las sentencias del Tribunal Supremo de 3 de octubre de 1962; 3 de mayo de 1963; 10 de abril, 28 de junio y 22 de noviembre de 1967; 6 de febrero y 29 de mayo de 1969; 30 de junio de 1970; 8 de junio de 1971; 7 de junio y 13 de noviembre de 1972, y 16 de abril del año 1973.»

«Considerando que la exención que en el caso planteado se invoca proviene directamente de lo establecido en el artículo 193-1-c) de la Ley del Suelo, que declaró exentas del Impuesto de Derechos Reales las transmisiones de la propiedad de edificios que se construyeran en polígonos de nueva urbanización o de reforma interior, cuando no se hubiese terminado la construcción o se efectuase dentro de los seis primeros años desde la terminación del edificio, quedando modificado posteriormente el régimen de la exención en virtud de lo prevenido en el artículo 3.º-A-60-j) de la Ley del Impuesto de Derechos Reales de 21 de marzo de 1958, que si bien mantuvo el beneficio fiscal, lo redujo a la primera transmisión de edificios que se construyeran en polígonos de nueva urbanización o de

reforma interior, cuando no se hubiere terminado la construcción o se efectuase dentro de los tres primeros años desde la terminación del edificio.»

«Considerando que el artículo 65-1-37 del Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales declaró—en su redacción primitiva—exenta la primera transmisión de edificios, ya se haga por bloques o *separadamente por viviendas*, que se construyan en polígonos de nueva urbanización o de reforma interior, a que se refiere la Ley de 12 de mayo de 1956, cuando no se hubiere terminado la construcción o se efectuase dentro de los tres primeros años de la terminación del edificio; viniendo así a mantener sustancialmente la exención proclamada en el artículo 3.º-A-60-j) de la Ley del Impuesto de Derechos Reales, si bien precisando que el beneficio no sólo sería aplicable a la transmisión de edificios en bloque o en conjunto, *sino también a las que se verificasen separadamente por viviendas*, y asimismo condicionando la exención a que los citados edificios o viviendas estuvieran ubicados en alguno de los polígonos de nueva urbanización o de reforma interior, a que se refiere precisamente la Ley del Suelo de 12 de mayo de 1956, prescindiendo, en su consecuencia, de mencionar los proyectos de ordenación urbana elaborados con sujeción a las Leyes de 3 de diciembre de 1953, 26 de julio de 1892 y 18 de marzo de 1895, que se citaban expresamente en el número 60 del artículo 3.º-A) de la Ley de Derechos Reales antes nombrada.»

«Considerando que el Decreto número 1051/68, de 27 de mayo, derogó el número 37 del artículo 65-1 del Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, manteniendo para lo sucesivo la exención exclusivamente para las viviendas destinadas a domicilio habitual y permanente cuyo coste de ejecución material no exceda del límite señalado para las del grupo primero de las de protección oficial; añadiendo el propio Decreto que, ello no obstante, la exención continuará aplicándose en sus primitivos términos cuando se trate de polígonos de nueva urbanización o de reforma interior contenidos en un plan parcial que hubiera obtenido así su definitiva aprobación por el órgano competente, siempre que hubiera sido presentado ante el mismo con anterioridad a la fecha de entrada en vigor del mencionado Decreto, que lo fue el mismo día de su publicación en el *Boletín Oficial del Estado*, o sea, el 28 de mayo de 1968, evolución legislativa certeramente subrayada por el recurso en apoyo de la interpretación que propugna.»

«Considerando que, en todo caso, la transmisión aislada de locales destinados a oficinas no podía ni puede, por tanto, incluirse en el concepto de 'viviendas', al que se refería ya, aludiendo a su posible transmisión separada, la redacción del artículo 65-1-37 del Texto Refundido de 6 de abril de 1967, y que, como razona la Dirección General de lo Contencioso del Estado en su escrito, no es aplicable la doctrina sentada en su día por este Tribunal a la vista de la Ley de 21 de marzo de 1958, sino la ya sustentada, en su acuerdo de 2 de diciembre de 1971, con apoyo a la invocación que, según se ha explicado, introdujo el Texto Refundido de 6 de abril de 1967, y cuya redacción no admite gramaticalmente, por su claridad, otra interpretación que la que se propugna en el recurso y se sigue en este fallo.»

EXPEDIENTE DE INVESTIGACION DE PERSONAS JURIDICAS. COMPROBACION DE VALORES. PRESCRIPCION DEL IMPUESTO. UN ESTANQUE NO ES UNA FINCA AUTONOMA, SINO PARTE INTEGRANTE DE OTRO INMUEBLE. EL DERECHO DE AGUAS EN UN HEREDAMIENTO ES FINCA INDEPENDIENTE (RESOLUCIÓN DE 26 DE FEBRERO DE 1976).

Hechos.—La Oficina Liquidadora de Santa Cruz de La Palma instruyó expediente de investigación a cargo de la Congregación de Dominicas Misioneras de la Sagrada Familia por el Impuesto General sobre las Sucesiones, concepto Bienes de las Personas Jurídicas, incluyendo unas fincas, así como también un estanque y el agua destinada a riego, que fueron valorados por el Perito Ayudante y el Ingeniero Jefe de Catastro de Rústica de la Delegación de Hacienda de Santa Cruz de Tenerife, con fecha 18 de abril de 1972, arrojando los bienes objeto de valoración un total de 29.253.440 pesetas.

Aprobado por la Abogacía del Estado el expediente de investigación, se notificó a la Congregación dicha aprobación, sin que ésta llevara a cabo manifestación de clase alguna. Con posterioridad, la Oficina Liquidadora remitió a la Abogacía del Estado el expediente de comprobación de valores, que arrojó un importe total de 46.588.746 pesetas, por incluirse la cifra de otra finca cuyo valor se tomaba de la tasación asignada a efectos de ejecución hipotecaria. Aprobado el expediente con algunas matizaciones respecto a los años a que debían referirse los aumentos de valor, y notificada la comprobación de valores a la Congregación interesada, ésta interpuso recurso económico-administrativo contra dicha comprobación, estimándolo parcialmente el Tribunal Provincial de Santa Cruz de Tenerife, en el sentido de que debía declararse la prescripción de las liquidaciones correspondientes a los cinco primeros años (1959 al 1963) de los diez que se perseguían.

La Congregación interpuso recurso de alzada alegando que los bienes que, como las aguas y el estanque, son accesorios de otros ya declarados no pueden estar sujetos al Impuesto.

Doctrina de la resolución.—El Tribunal Central estima en parte el recurso, declarando ajustada a derecho la resolución del Tribunal Provincial, salvo en lo que se refiere al estanque existente en la finca número 3, cuyo valor deberá ser considerado como un incremento del asignado a la misma con anterioridad, que sólo produce efectos a partir del ejercicio en que se practicó la nueva comprobación y sucesivos, por lo que habrá de rectificarse la base de las liquidaciones giradas con anterioridad. Todo ello por lo siguiente:

«Considerando que, como acertadamente razona el Tribunal Provincial de Santa Cruz de Tenerife, las infracciones de procedimiento acometidas por la Oficina Liquidadora, en relación con lo dispuesto en el artículo 180 del vigente Reglamento de 15 de enero de 1959, no pueden provocar nuevamente la nulidad de actuaciones, ya que el vicio o defecto de forma sólo da lugar a la misma en el supuesto de que el acto administrativo carezca de los requisitos indispensables para alcanzar su fin o provoque la indefensión de los interesados, tal y como dispone el artículo 48, apartado 2), de la vigente Ley de Procedimiento Administrativo, y en el caso presente,

la Congregación interesada, según se reconoce en el escrito interponiendo el presente recurso de alzada, ha tenido pleno conocimiento del acto impugnado y de todos los elementos integrantes del mismo.»

«Considerando que en cuanto al fondo de la cuestión planteada hay que recordar que, conforme al artículo 9, apartado 2), de la vigente Ley General Tributaria, los preceptos del Derecho común tienen carácter supletorio en materia tributaria, precepto coincidente con el artículo 45 del Reglamento de 15 de enero de 1959, según el cual para la calificación jurídica de los bienes sujetos al Impuesto por razones de su distinta naturaleza, uso, destino o aplicación, se estará a lo que respecto al particular dispone el Libro Segundo, Título I, del Código Civil.»

«Considerando que, en este sentido, conforme al artículo 334, número 8.º, del vigente Código Civil, son bienes inmuebles las aguas vivas o estancadas, siendo susceptibles de hipoteca, a tenor del artículo 107, número 5.º, de la vigente Ley Hipotecaria, los derechos de aguas, añadiendo el artículo 71 del Reglamento de la citada Ley Hipotecaria que las aguas de dominio privado podrán constituir una finca independiente e inscribirse con separación de aquella que ocuparen o en que nacieren, indicando posteriormente dicho precepto las características de dicha inscripción en relación con las aguas privadas pertenecientes a heredades, heredamientos, dulas, acequias u otras comunidades análogas.»

«Considerando que de lo anteriormente expuesto se deduce con claridad el carácter de bien independiente que concurre en el derecho a tres horas y media de agua que tiene la Congregación recurrente en el heredamiento de las haciendas de Argual y Tzacorte, comunidad de aguas privadas acogida a la Ley de 27 de diciembre de 1956, por lo que es evidente la sujeción autónoma del mismo al Impuesto General sobre las Sucesiones, concepto Bienes de las Personas Jurídicas.»

«Considerando que según lo razonado anteriormente y teniendo en cuenta, además, que según el artículo 334, número 3.º, del citado Código Civil, se considera como bien inmueble 'todo lo que esté unido a un inmueble de una manera fija, de suerte que no pueda separarse de él sin quebrantamiento de la materia o deterioro del objeto', hay que llegar a la conclusión de que el estanque existente en la finca número 3 forma parte de la misma, careciendo de existencia autónoma e independiente, y, en consecuencia, sólo puede servir de criterio para aumentar el valor del referido inmueble.»

«Considerando que por ello el incremento de 2.112.000 pesetas, asignado al estanque, no puede producir efectos retroactivos durante el período de prescripción y sí únicamente considerarse como un incremento de valor a partir del ejercicio correspondiente y sucesivos.»

«Considerando que en cuanto a la valoración dada a la finca número 1 de 17.301.894 pesetas, ha de considerarse correcta y ajustada a derecho por aplicación de lo dispuesto en el artículo 117, apartado 1), número 11, del Texto Refundido del Impuesto de que se trata, aprobado por Decreto de 6 de abril de 1967, conforme al cual constituye medio ordinario de comprobación de valores, 'en la transmisión de fincas hipotecadas', el valor asignado a ellas para la subasta, en cumplimiento de lo prevenido en el artículo 130 de la Ley Hipotecaria.»

COMPROBACION DE VALORES: EL DICTAMEN DEL ARQUITECTO DE HACIENDA HA DE SER RAZONADO, NO BASTANDO LA MERA EXPRESION DE VALOR. PLAZO PARA RECLAMAR: EL ESCRITO REMITIDO POR CORREO EL ULTIMO DIA DE PLAZO, AUNQUE LLEGUE A LA OFICINA DE HACIENDA DESPUES, ESTA DENTRO DE PLAZO (RESOLUCIÓN DE 26 DE FEBRERO DE 1976).

Hechos.—Se presentó ante la Oficina Liquidadora de Santa Coloma de Farnés escritura de aceptación de herencia y de entrega de legado, así como otra de subsanación, instruyéndose los correspondientes expedientes de comprobación de valores, con una base de 2.932.968 pesetas, como consecuencia de la valoración de determinadas fincas urbanas, sitas todas ellas en Lloret de Mar, practicada por el Arquitecto Jefe de la Delegación de Hacienda de Gerona.

Prevía aprobación del expediente por la Abogacía del Estado, fue notificado el acto administrativo al interesado, quien interpuso recurso económico-administrativo alegando el exceso con que se habían fijado los valores, acompañando un dictamen pericial del que resulta un valor de 1.082.458 pesetas.

El Tribunal Provincial de Gerona desestimó la reclamación por entender que había sido formulada extemporáneamente, confirmando el acto administrativo impugnado, sin entrar a conocer en el fondo de la cuestión planteada.

El interesado interpone recurso de alzada alegando que aunque el escrito de recurso tuvo entrada en la Delegación de Hacienda de Gerona el día 17 de abril de 1973, fue presentado un día antes en la Oficina de Correos de Gerona, según acredita con fotocopia debidamente cotejada del justificante de la imposición.

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

«Considerando que con carácter previo y antes de entrar en el fondo de la cuestión planteada, se hace necesario determinar si la reclamación en Primera Instancia fue interpuesta dentro del improrrogable plazo de quince días, a que se refiere el artículo 94 del vigente Reglamento de 26 de noviembre de 1959, tal y como sostiene el recurrente, o si, por el contrario, según el criterio del Tribunal Provincial de Gerona, tal reclamación fue deducida fuera de dicho plazo y, en consecuencia, ha de considerarse ajustada a derecho la desestimación de la misma por extemporánea.»

«Considerando que es indiscutible que la notificación del acto administrativo, impugnado en Primera Instancia, tuvo lugar el día 29 de marzo de 1973, según resulta acreditado en el expediente con la copia, debidamente firmado por el interesado, del oficio en el que se le indicaba la base tributaria a efectos del Impuesto General sobre las Sucesiones y que, por tanto, el mencionado plazo de interposición venció el día 16 de abril del mismo año 1973.»

«Considerando que aun cuando en el escrito interponiendo la reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Provincial de Gerona, figura un sello de imposible identificación en el que únicamente consta con claridad lo siguiente: '07318 - 17.4.73 = Registro General Entrada', es preciso tener en cuenta que el recurrente ha aportado ante este Tribunal

Central fotocopia, debidamente cotejada con su original, del recibo justificante de una comunicación dirigida al Tribunal Económico-Administrativo Provincial de Gerona con fecha 16 de abril de 1973, por lo que, con el fin de no incurrir en excesivos formalismos que impidan a los contribuyentes el ejercicio de sus pretensiones de impugnación ante la Hacienda Pública y aun teniendo en cuenta que no se ha dado estricto cumplimiento a lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 66 de la vigente Ley de Procedimiento Administrativo, en relación con el artículo 76, apartado 1), letra f), del Reglamento de Procedimiento para las Reclamaciones Económico-Administrativas de 26 de noviembre de 1959 y la Orden Ministerial de 20 de octubre de 1958, así como en el Reglamento de los Servicios de Correos, aprobado por Decreto 1653/1964, de 14 de mayo, hay que llegar a la conclusión de que el recurso en Primera Instancia fue interpuesto en tiempo hábil, por lo que procede entrar a conocer en el fondo de la cuestión planteada por el interesado.»

«Considerando que el artículo 46 del Reglamento de Procedimiento de 26 de noviembre de 1959 indica que la reclamación económico-administrativa atribuye al Organismo competente para decidirla en cualquier instancia, la revisión de todas las cuestiones que ofrezcan el expediente de gestión y el de reclamación ante el Organismo inferior, hayan sido o no planteadas por los interesados, entrando por ello dentro de la órbita de competencia de los Organismos de revisión la posibilidad de declarar la nulidad del acto impugnado cuando concurra alguna de las circunstancias previstas en el artículo 64 del mismo texto procesal, entre las que se encuentra la de haberse dictado el acto prescindiendo del procedimiento legalmente establecido para ello, en uso de cuya facultad este Tribunal estima preciso enjuiciar si en el expediente de gestión se han observado los requisitos formales indispensables para que el acto administrativo impugnado alcance su fin, doctrina reiteradamente acogida por este Organismo en numerosas resoluciones, entre las que destacan las de 24 de octubre y 5 de diciembre de 1968 y 6 de marzo de 1975.»

«Considerando que en este sentido se hace preciso analizar si en la determinación del valor de las fincas transmitidas la Administración ha actuado correctamente a través del perfecto desarrollo de la actividad comprobadora, de tal suerte que el contribuyente estuviera en toda ocasión en disposición de contradecir los criterios o aclarar los puntos de hecho precisos para la defensa de su derecho, y si en algún momento, por omisiones procesales padecidas, pudo hacerse incurrir en indefensión a quien hoy recurre en Segunda Instancia ante este Tribunal.»

«Considerando que por lo que respecta al problema del valor asignado a dichos bienes, se ha de poner de relieve la ausencia de todo fundamento con el que fue emitido el dictamen pericial por el Arquitecto Jefe de la Delegación de Hacienda de Gerona, que se limitó en su informe a señalar unas cifras globales sin razonar criterios, módulos, zonas, antigüedad de la construcción, etc., tomados en cuenta para basar la tasación, con lo que se hizo imposible para el recurrente el poder discrepar de extremos básicos para su defensa o para la contradicción de la base fijada, teniendo en cuenta, sobre todo, que con tales razonamientos hubiera podido la Oficina gestora, primero, y el Tribunal Provincial, después, formar adecuado juicio sobre el tema debatido.»

«Considerando que sentado lo anterior y de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 80-2, número 12, del Reglamento del Impuesto de Derechos

Reales de 15 de enero de 1959, así como en el artículo 59-1, letra *d*), de la Ley General Tributaria, y en el artículo 117-1, número 12, del Texto Refundido del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales de 6 de abril de 1967, la Administración puede auxiliarse en el expediente de comprobación de valores a través del dictamen que formule un funcionario técnico a su servicio, pero tal dictamen ha de ser necesariamente razonado y fundado en hechos concretos de evidente y fácil comprobación en cuanto a su realidad y a su objetividad, ya que es la única forma de que puedan ser conocidos los fundamentos, por un lado, por las autoridades llamadas a resolver su procedencia según las reglas de la sana crítica, conforme al artículo 632 de la Ley de Enjuiciamiento Civil, aplicable como legislación procesal supletoria, y, por otro, por el contribuyente, que de este modo se coloca en disposición de discernir la procedencia no sólo del criterio de tasación, sino de los datos de hecho tenidos en cuenta por el Perito oficial para su estimación, evitando así que, por vía de la omisión o del desconocimiento, se produzca la indefensión del administrado.»

«Considerando que de lo expuesto se sigue que al carecer la valoración efectuada, en el presente supuesto, de la precisión y concreción de las circunstancias de toda índole en que la misma se fundamenta, habiendo impedido, tanto a la Oficina gestora como a la Abogacía del Estado y a este Tribunal Económico-Administrativo Central, formar un juicio exacto sobre la cuestión debatida, es obligada consecuencia la declaración de nulidad del acto administrativo impugnado, a fin de que se proceda a una nueva comprobación de valores atemperada a las formalidades reglamentarias de razonamiento y motivación, de acuerdo todo ello con la doctrina reiteradamente sentada por este Tribunal en múltiples resoluciones, entre las que destacan las de 6 de julio de 1970; 5, 12 y 19 de noviembre del mismo año, así como las de 6 de marzo, 10 de abril y 2 de octubre de 1975.»

BONIFICACION DEL IMPUESTO DE TRANSMISIONES PATRIMONIALES A LOS ACTOS DE CONSTITUCION O AMPLIACION DE CAPITAL DE SOCIEDADES ACOGIDAS A LA ACCION CONCERTADA PARA LA PRODUCCION DE GANADO VACUNO Y CARNE: NO SE APLICA A LA COMPRA DE FINCA RUSTICA, POR NO SER LA COMPRAVENTA EQUIPARABLE A LA CONSTITUCION O AMPLIACION DE SOCIEDAD (RESOLUCIÓN DE 4 DE MARZO DE 1976).

Hechos.—Se presentó en la Oficina Liquidadora de Navalmoral de la Mata una primera copia de la escritura otorgada ante el Notario don Valero Soler Marzo, por la que la sociedad «Ganadera Valdeolivas, S. A.», adquirió a título de compra, por precio de un millón de pesetas, una finca rústica denominada «Pinares de Miramontes», de 494 hectáreas, solicitándose en la escritura las bonificaciones fiscales que fueren procedentes por hallarse la finca objeto de esta venta acogida a la acción concertada para la producción de ganado vacuno y carne.

Practicada la comprobación de valores, que dio un total de 17 millones de pesetas, fue notificada al contribuyente, quien consintió, por lo que la Oficina giró a su cargo la liquidación del Impuesto de Transmisiones, sin conceder bonificaciones.

Se interpuso reclamación económico-administrativa contra dicha liquidación, invocando la aplicación de la Orden Ministerial que otorga los beneficios fiscales de la acción concertada, por estimar que la compraventa liquidada es una expresión formal de ampliación de capital de la sociedad compradora.

El Tribunal Provincial de Cáceres acordó desestimar la reclamación, porque la Orden de 18 de noviembre de 1974 concedió a la sociedad la reducción del 95 por 100 en cuanto a los actos de constitución o de ampliación de capital, a los que no se puede equiparar la compra de bienes.

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

«Considerando que la simple lectura de la Orden Ministerial concediendo los beneficios fiscales de la acción concertada a la sociedad reclamante, limita y precisa con toda exactitud y en términos inequívocos en cuanto al Impuesto General de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, los expresados beneficios a los actos de constitución o de ampliación de capital, operaciones ambas que por imperativos de la naturaleza del contrato de sociedad han de llevarse a cabo, necesariamente y en todo caso en su expresión formal por medio del contrato de aportación que vincula al aportante o transmitente de los bienes con la sociedad adquirente de los mismos, como partícipe de su patrimonio social.»

«Considerando que así precisado el concepto de formalización por medio del contrato de aportación para las operaciones de constitución de sociedad o aumento de su capital social, es evidente la imposibilidad de llevar a cabo jurídica y fiscalmente tales operaciones por medio de un simple contrato de compraventa, como pretende la sociedad recurrente; alegación que por inoperante y falta de fundamentos ha de ser rechazada por el Tribunal, sin necesidad de mayores aclaraciones, confirmando, en consecuencia, el fallo recurrido, con la consiguiente desestimación de la reclamación.»

COMPROBACION DE VALORES DE VIVIENDAS DE PROTECCION OFICIAL: EL DICTAMEN DEL ARQUITECTO DE HACIENDA HA DE SER RAZONADO, POR LO QUE SE ANULA LA COMPROBACION SIN ENTRAR EN LA CUESTION DE SI EL PRECIO FIJADO EN LA CEDULA DE CALIFICACION ES O NO MEDIO DE COMPROBACION DE VALORES (RESOLUCIÓN DE 4 DE MARZO DE 1976).

Hechos.—Se presentó en la Abogacía del Estado de Sevilla escritura de compra de un piso por precio de 431.881 pesetas, solicitándose la exención del número 29 del artículo 65 del Texto Refundido por tratarse de vivienda bonificable según Cédula de Calificación Definitiva expedida en enero de 1964.

Se instruyó expediente de comprobación de valores utilizando el medio ordinario del apartado 12 del artículo 117 del Texto Refundido, consistente en la valoración del Arquitecto Jefe de los Servicios de Catastro de Urba-

na, que valoró el piso en 601.462 pesetas, sin expresar las razones tenidas en cuenta para su determinación.

El interesado interpuso reclamación económico-administrativa alegando que desconocía las razones tenidas en cuenta por el señor Arquitecto para realizar la tasación, al no haber sido expresadas, y que según los artículos 127 y 132 del Reglamento de Viviendas de Protección Oficial, la fijación del precio de venta de una vivienda de protección oficial la lleva a cabo el Ministerio de la Vivienda, por lo que la modificación de ese precio a efectos fiscales supone un quebrantamiento del principio de respeto a los actos propios.

El Tribunal Provincial de Sevilla desestimó la reclamación, interponiéndose por el interesado recurso de alzada alegando lo dispuesto en los artículos 47 y 48 de la Ley General Tributaria respecto al procedimiento de estimación directa para la práctica de la comprobación, que en el presente caso viene determinado por el acuerdo del Ministerio de la Vivienda fijando el precio de venta de los pisos, que no puede ser contradicho por un funcionario de la Administración.

Doctrina de la resolución.—El Tribunal Central estima el recurso, pero sin entrar en la cuestión planteada por el recurrente, por lo siguiente:

«Considerando que el problema esencial discutido es el referente a la valoración practicada por el Arquitecto Jefe del Catastro de Urbana, y en cuanto al mismo es de tener en cuenta que según se razona reiteradamente en diversas resoluciones de este Tribunal, y concretamente, entre otras, en las de 27 de noviembre de 1973, 26 de septiembre de 1975 y 22 de enero de 1976, el mero examen del medio ordinario de comprobación utilizado, autorizado expresamente por el número 12 del artículo 117 del vigente Texto Refundido de 6 de abril de 1967, pone de manifiesto que el mismo no se ha utilizado en la forma procedente, ya que, como afirma igualmente la resolución de este Tribunal de 14 de noviembre de 1969, concorde con las de 13 de marzo y 19 de junio del mismo año y seguida luego por la de 7 de junio de 1973, la valoración de que se trata no debe limitarse a la mera expresión del valor de los bienes transmitidos, sino que ha de ser razonada por el funcionario técnico que la practica, con tanto más motivo si se tiene en cuenta la disconformidad y oposición del interesado y que tal procedimiento de valoración constituye la única forma de que el avalúo pueda ser estimado o no por la autoridad de resolución, según las reglas de la sana crítica, conforme al artículo 632 de la Ley de Enjuiciamiento Civil, aplicable como legislación procesal supletoria, infracción formal que por generar indefensión para el interesado debe ser declarada y corregida de oficio por este Tribunal en cumplimiento de la facultad revisora al mismo reconocida por el artículo 46 del Reglamento procesal, con mayor motivo cuando el interesado ha manifestado expresamente su oposición al resultado de la comprobación alegando su nulidad, que debe ser declarada retrotrayendo las actuaciones al momento de producirse la infracción formal denunciada.»

«Considerando que ante la presente conclusión anulatoria del acto administrativo reclamado, resulta innecesario el conocimiento y decisión de los restantes motivos alegados por el recurrente en orden a fijación de

base y determinación del valor comprobado de las viviendas de protección oficial, así como en orden a la práctica de la prueba documental en su día propuesta por su manifiesta inoperancia.»

INTERRUPCION DE LA PRESCRIPCION. COMPUTO DE PLAZO DE PRESCRIPCION DE LA ACCION PARA EXIGIR EL IMPUESTO CUANDO SE CONCEDIO PREVIAMENTE EXENCION PROVISIONAL POR TRATARSE DE ADQUISICION DE TERRENOS CON FINALIDAD DE CONSTRUIR VIVIENDAS DE RENTA LIMITADA, NO HABIENDOSE CONSTRUIDO ESTAS (RESOLUCIÓN DE 11 DE MARZO DE 1976).

Hechos.—El día 19 de enero de 1965 se presentó en la Abogacía del Estado de la Delegación de Hacienda de Barcelona la primera copia de la escritura pública otorgada el 29 de enero de 1964, por la que la entidad «Constructora de Viviendas Sociales, S. A.» (Covisa), compraba dos fincas urbanas en Barcelona por precio global de 7.246.224 pesetas, manifestando la entidad adquirente que las fincas serían demolidas para levantar en el solar resultante viviendas de renta limitada de acuerdo con la Ley de 15 de julio de 1954, solicitando, en consecuencia, la exención correspondiente.

La Abogacía del Estado, el 22 de enero de 1965, declaró la exención provisional de dicha compraventa de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 146, número 29, de la Ley de Reforma del Sistema Tributario de 11 de junio de 1964, estableciéndose la afección registral oportuna para garantizar el pago de las liquidaciones correspondientes si no se levantarán las viviendas citadas o no se obtuviera la calificación pertinente.

El día 11 de julio de 1974 volvió a tener entrada dicha escritura en la misma Abogacía del Estado, por haberse desistido, por lo visto, de la construcción de tales viviendas, por haberlo denegado el Ministerio de la Vivienda, por insuficiencia de cupo, en varias ocasiones que se había solicitado. La Abogacía practicó las correspondientes liquidaciones por compraventa y por segregación, a cargo de la entidad Covisa.

La citada sociedad interpone reclamación económico-administrativa contra las liquidaciones, alegando que había solicitado en diversas ocasiones del Ministerio de la Vivienda la concesión de los beneficios propios de las viviendas de renta limitada, grupo I, siendo la última ocasión aquella que mereció el número 537/68 de dicho Ministerio, denegándose el 15 de junio de dicho año, por lo que quedaba claro que la empresa no había podido llevar a cabo el proyecto inicial, y que habiendo transcurrido, desde el 19 de enero de 1965, más de nueve años hasta que volvió a presentarse el documento en cuestión ante la Abogacía del Estado, debía declararse la prescripción del Impuesto, a tenor del artículo 132 del Texto Refundido y del artículo 64 de la Ley General Tributaria.

El Tribunal Provincial de Barcelona acordó desestimar la reclamación, interponiéndose contra dicho acuerdo recurso de alzada.

Doctrina de la resolución.—El Tribunal Central acuerda desestimar el recurso, por lo siguiente:

«Considerando que constituye antecedente indispensable para una acertada solución del problema de fondo que la reclamación plantea, el de determinar la fecha en que nace el derecho de la Administración para

practicar, en su caso, la liquidación del Impuesto después de otorgarse una exención provisional a un acto o contrato de acuerdo con la legislación de viviendas de protección oficial, fecha desde la cual ha de comenzar a contarse el plazo de prescripción de la acción para su exigencia.»

«Considerando que a tales efectos ha de considerarse que el número 28 del artículo 65 del Texto Refundido del Impuesto General sobre Transmisiones Patrimoniales de 6 de abril de 1967 concede la exención del pago del Impuesto aludido a los contratos de promesa de venta, adquisición a título oneroso, arrendamiento y cesión gratuita de los terrenos destinados a la construcción de viviendas de protección oficial, añadiendo el mismo precepto que para el reconocimiento de esta exención bastará que se consigne en el documento que el contrato se otorga con la finalidad expresada y quedará sin efecto si transcurriesen *tres años* a partir de dicho reconocimiento sin que se obtenga la calificación provisional, para disponer, finalmente, que la exención se entenderá concedida con carácter provisional y condicionada al cumplimiento de los requisitos que en cada caso exijan las disposiciones vigentes para esta clase de viviendas.»

«Considerando que de la redacción de tal precepto legal claramente se deduce—y así lo ha reconocido reiterada jurisprudencia—que para la concesión de la exención que en el mismo se regula basta la simple manifestación de los adquirentes de los terrenos de tener el propósito de destinar los mismos a la construcción de tal clase de viviendas, quedando condicionada su definitiva eficacia al cumplimiento de los requisitos formales establecidos en la legislación especial reguladora de las mismas y a la obtención de la calificación provisional dentro del plazo de tres años.»

«Considerando que las precedentes premisas ponen patentemente de manifiesto, en primer lugar, la existencia de dos distintas motivaciones determinantes de la pérdida del beneficio fiscal que se viene examinando, pero exigiendo ambas, como raíz común, que los hechos que las sirvan de fundamento sean constitutivos de negligencia de la propia Administración o de los interesados (por incumplimiento de los requisitos formales o por morosidad en el transcurso de los plazos determinantes de la extinción del beneficio), pudiendo añadirse a las anteriores motivaciones otra derivada de la renuncia expresa de los beneficios llevada a cabo por los propios interesados.»

«Considerando que en esta línea de discurso se ha de destacar, además, que el artículo 64 de la Ley General Tributaria y los artículos 132 y 65, número 28, del Texto Refundido de 6 de abril de 1967 no regulan un plazo falta e inexorable (que más pudiera ser de ‘caducidad’), sino que, como se desprende del artículo 66 de aquel texto legal, existen unas causas de interrupción de tales plazos prescriptivos (cinco y diez años), entre las que aparece, por un lado, cualquier ‘actuación administrativa’ realizada con conocimiento formal del sujeto pasivo, conducente al reconocimiento, regularización, inspección, aseguramiento, comprobación, liquidación y recaudación del Impuesto devengado por cada hecho imponible, y, por otro, ‘cualquier actuación del sujeto pasivo’ conducente al pago o liquidación de la deuda tributaria. Por tanto, si se acredita que el sujeto pasivo y la Administración han actuado de tal suerte que quede acreditado, simultáneamente, el renovado propósito de aquél, en cualquier momento, de actuar

dentro de un régimen y en un marco que le llevan a consolidar una situación tributaria privilegiada de exención (provisionalmente otorgada), y el conocimiento por parte de la segunda de tal proceder, habrá de concluirse que el paréntesis abierto, cuando se concedió provisionalmente tal beneficio, no ha quedado cerrado, y con ello que no puede afirmarse que antes de esto haya comenzado a correr el plazo que la Administración tenía para actuar conforme a las previsiones legales establecidas para el caso de definitiva denegación del privilegio en cuestión.»

«Considerando que dado el carácter *único* de la Administración del Estado (de acuerdo con lo dispuesto en el art. 1 de la Ley de Régimen Jurídico de la Administración del Estado de 26 de junio de 1957) ha de afirmarse que la actuación aludida en el presente 'considerando' no es preciso que tenga lugar, en algunos supuestos, ante la Administración *tributaria*, pues puede ocurrir ante cualquiera de los ramos de la misma si en ellos se ha de resolver o acordar algún requisito o acto previo de ulterior valoración fiscal, ya que no puede escindirse la personalidad de dicha Administración, con lo cual cualquier actividad de este tipo por parte del 'administrado-sujeto pasivo', ante cualquiera de tales ramos de la Administración, ha de surtir efecto como si se hubiera operado en el seno del Organismo encargado después de la gestión y recaudación de los tributos (o de su investigación o inspección), ya que el artículo 66-1 de la Ley General Tributaria no distingue, naturalmente, a este respecto, quién, dónde y ante quién se ha de actuar, dejando simplemente señalada la exigencia bien de un actuar administrativo, bien de un actuar del sujeto pasivo ante la 'Administración', elípticamente aludida así en tal precepto.»

«Considerando que partiendo de estas premisas se ha de señalar y destacar que la entidad reclamante, después de transcurridos los tres años que significaban la extinción de los beneficios fiscales provisionalmente concedidos como consecuencia de la adquisición documentada el 29 de enero de 1964, estaba actuando ante el Ministerio de la Vivienda en postulación de determinados acuerdos previos que le permitieran acometer la construcción de las viviendas proyectadas dentro del marco de las de protección oficial, de tal suerte que está acreditado en el expediente—como muy bien destaca el Tribunal Provincial—que todavía el 15 de junio de 1968 se le estaba denegando por tal Ministerio, 'por exceso de cupo', el acuerdo impetrado, con lo cual es fácil concluir que si esto era así, todavía no se había cerrado entonces el paréntesis de provisionalidad tributaria abierto en 1965 (es más, si se le hubiera concedido esa ayuda y hubiera obtenido esa calificación provisional, *después* de dichos tres años hubiera podido consolidar dichos beneficios fiscales, como tiene pronunciado este Tribunal en resoluciones de 24 de abril de 1968, expediente número 203/65, y 15 de octubre de 1970, expediente 150/68, de la Sección 5.ª, para paliar con ello las consecuencias de un eventual retraso administrativo o de una dilación en la resolución del expediente, de los que no pueden ni deben derivarse perjuicios para el interesado) ni se podía considerar por ello iniciado el plazo de prescripción del Impuesto, pues, al menos en esa fecha, se había dado una causa de interrupción derivada de la actuación del sujeto pasivo ante la Administración (Ramo de la Vivienda) (en solicitud de determinados acuerdos, que eran previos a su propósito de construcción de viviendas y de convalidación ulterior de beneficios fiscales), de la cual necesariamente se desprendía una renovada voluntad del

mismo de consolidar su situación privilegiada provisional en el campo tributario, actuación que opera en este caso y por esos motivos previos como si hubiera tenido lugar ante la Administración tributaria, por las razones antes invocadas derivadas de la personalidad única de la Administración del Estado.»

«Considerando que si esto es así y el 15 de junio de 1968 se operó una causa de interrupción de la prescripción extintiva del derecho de la Administración a liquidar el o los negocios jurídicos documentados en la escritura de 29 de enero de 1964, se ha de concluir que, al menos en esa fecha, ha de comenzar a contarse el plazo de tres años determinado en el artículo 65, número 28, del Texto Refundido de 6 de abril de 1967 (y antes en el núm. 29 del art. 146 de la Ley de Reforma del Sistema Tributario de 11 de junio de 1964), por lo mismo que tal plazo, una vez interrumpido, ha de computarse entero de nuevo, al final de cuyo cómputo se iniciaría el de los cinco años subsiguientes, a que se refieren el artículo 64 de la Ley General Tributaria y el artículo 132 del Texto Refundido de 6 de abril de 1967. De este modo, y con esta forma de cómputo, el plazo de prescripción hubiera expirado el 15 de junio de 1976, y como el documento tuvo entrada en la Abogacía del Estado de la Delegación de Hacienda de Barcelona, por segunda vez, el 11 de julio de 1974, ha de afirmarse que el mismo tuvo entrada en momento hábil para que practicara ésta la liquidación o liquidaciones derivadas del mismo, por no haber expirado, ni con mucho, el plazo que la Administración tenía para ello.»

COMPROBACION DE VALORES: EL DICTAMEN DEL ARQUITECTO DE HACIENDA HA DE SER RAZONADO, DIFERENCIANDO LOS BIENES OBJETO DE VALORACION (RESOLUCIÓN DE 11 DE MARZO DE 1976).

Hechos.—Se presentó en la Oficina Liquidadora del Registro de la Propiedad de Valmaseda una primera copia de escritura pública de compra de una vivienda en Portugalete, de 130 metros cuadrados, y una plaza de garaje en el sótano, por precio total de 470.000 pesetas.

La Oficina Liquidadora abrió expediente de comprobación, utilizando el medio de comprobación consistente en el dictamen del Arquitecto de Hacienda, quien en 19 de enero de 1974 asignó a los bienes comprados un valor de 880.000 pesetas, sin hacer referencia a criterio de ponderación y sin diferenciar las distintas partes del razonamiento en que tal valoración se apoyaba.

Notificada la base liquidable, el interesado interpuso recurso de reposición contra la comprobación, y al ser desestimado, interpuso reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Provincial de Vizcaya, alegando que otros pisos del mismo edificio se habían valorado en 685.000 pesetas.

El Tribunal Provincial acordó desestimar la reclamación, por lo que el interesado promovió recurso de alzada insistiendo en sus alegaciones.

Doctrina de la resolución.—El Tribunal Central estima el recurso, anulando la comprobación, para que por la Oficina de gestión se requiera nuevo dictamen con sujeción a los requisitos reglamentarios, reiterando la conocida doctrina de que el dictamen ha de ser razonado, no bastando señalar una mera cifra de valor.

COMPROBACION DE VALORES: EL DICTAMEN DEL ARQUITECTO DE HACIENDA HA DE SER RAZONADO, NO BASTANDO LA MERA EXPRESION DE VALORES. SOLICITUD DE TASACION PERICIAL CONTRADICTORIA EN TRAMITE DE RECLAMACION ECONOMICO-ADMINISTRATIVA (RESOLUCIÓN DE 11 DE MARZO DE 1976).

Hechos.—Se presentó en la Oficina Liquidadora del Registro de la Propiedad de Torrijos la primera copia de una escritura otorgada el día 3 de febrero de 1972, por la que la entidad «Agropecuaria P. Augusto, S. A.», compró dos fincas en el término municipal de Vallecas (Madrid), de cabidas 51,35 áreas y 192,4 áreas, respectivamente.

Abierto expediente de comprobación, se utilizó la valoración del Arquitecto de Hacienda de Madrid, el cual evacuó su dictamen el 23 de marzo de 1972, asignando a los inmuebles comprados un valor total de 2.430.000 pesetas, sin hacer referencia a criterio de ponderación ni distinguir el valor de cada finca.

Notificada la base liquidable, la entidad interpuso reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Provincial de Toledo, impugnando la valoración por excesiva, pues el índice del Ayuntamiento de Madrid en el Polígono donde estaban situadas las fincas era de 90 pesetas metro cuadrado, y que no podía valorarse como terreno urbano, sino como terreno sin urbanizar, debiendo descontarse el 20 por 100 correspondiente a terreno inedificable y otro 20 por 100 más por exceder la superficie de 3.000 metros cuadrados, concluyendo que la cifra total no podía ser superior a 1.314.270 pesetas.

El Tribunal Provincial de Toledo acordó desestimar la reclamación, por lo que la entidad interpuso recurso de alzada solicitando, además, de manera incidental, la tasación pericial contradictoria, al amparo del artículo 81, apartado 4.º, del Reglamento del Impuesto.

Doctrina de la resolución.—El Tribunal Central anula la comprobación de valores reponiendo el expediente de comprobación al trámite correspondiente, por la reiterada y conocida doctrina de que el dictamen del número 12 del artículo 117 del Texto Refundido ha de ser razonado. Y respecto a la solicitud de tasación pericial contradictoria, no resuelve nada, por economía procesal, pudiendo el contribuyente reproducir su petición, en su caso y en su momento, si lo considera conveniente a su derecho.

ADQUISICION DE FINCA POR GRUPO SINDICAL DE COLONIZACION: SE EQUIPARAN A LAS COOPERATIVAS DEL CAMPO, POR LO QUE SI SE CUMPLEN LOS REQUISITOS CABE APLICAR LA EXENCION DEL IMPUESTO DE TRANSMISIONES PATRIMONIALES (RESOLUCIÓN DE 18 DE MARZO DE 1976).

Hechos.—Mediante escritura pública otorgada el 20 de mayo de 1972 ante el Notario de Consuegra, don José María Churruca B. vendió «a los hermanos Casanova García de la Cruz, constituidos en Grupo Sindical, número 12.616, y como únicos miembros del mismo», una finca denominada «Casablanca» en término municipal de Daimiel, de 805 hectáreas, en el

precio de cuatro millones de pesetas, solicitándose en la propia escritura la exención del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales.

Presentada la escritura en la Oficina Liquidadora de Madridejos, ésta giró a cargo del Grupo Sindical de Colonización, número 12.616, liquidación por importe de 1.097.573 pesetas, sobre un valor comprobado de 14.400.000 pesetas.

Contra dicha liquidación, los interesados interponen reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Provincial de Toledo, que la desestimó por entender que la adquisición del inmueble se había llevado a cabo a favor de las personas físicas integrantes del Grupo Sindical y no del Grupo mismo, sin que tampoco se haya probado suficientemente el requisito exigido por la legislación vigente de que la riqueza imponible por Contribución Rústica de las fincas que cultiva o explota cada asociado no exceda de 125.000 pesetas.

Contra dicha resolución, los interesados interponen recurso de alzada aportando certificación literal del Registro de la Propiedad de Daimiel acreditativa de que la finca adquirida se había inscrito a nombre del Grupo Sindical y solicitando la aplicación de la exención.

Doctrina de la resolución.—El Tribunal Central estima el recurso, anulando la liquidación, por lo siguiente:

«Considerando que el problema a dilucidar en la presente reclamación es el de si el Grupo Sindical recurrente goza o no de exención del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales por la adquisición de bienes inmuebles formalizada mediante escritura pública de 20 de mayo de 1972, al amparo de lo prevenido en el número 5 del apartado 1 del artículo 65 del vigente Texto Refundido del Impuesto, en relación con el Decreto de 17 de diciembre de 1959 y el Estatuto Fiscal de las Cooperativas de 9 de mayo de 1969.»

«Considerando que para conocer los beneficios fiscales concedidos a los Grupos Sindicales de Colonización ha de partirse del estudio de los otorgados a favor de las Cooperativas del Campo, y estas últimas entidades, al igual que las demás Cooperativas protegidas, los tuvieron reconocidos en el Decreto de 9 de abril de 1954, quedando luego recogidos por la Ley del Impuesto de Derechos Reales de 21 de marzo de 1958 y su Reglamento de 15 de enero de 1959, que con el número 7.º del apartado c) de sus artículos 3.º y 6.º, respectivamente, proclamaron la exención de 'las Cooperativas protegidas, a que se refieren los artículos 2.º y concordantes del Decreto de 9 de abril de 1954, en cuanto a la constitución, unión, modificación y disolución, así como en los actos y contratos mediante los cuales lleven a cabo adquisiciones de bienes muebles, inmuebles o derechos para la misma Cooperativa o sus asociados, que tiendan directamente al cumplimiento de sus fines sociales y estatutarios si es que en tales casos recae sobre ellas la obligación de satisfacer el Impuesto'; exenciones éstas que fueron declaradas de aplicación a los Grupos Sindicales de Colonización por el artículo 1.º del Decreto de 17 de diciembre de 1959, dictado a propuesta del Ministro de Hacienda y publicado en el *Boletín Oficial del Estado* del día 21 del propio mes, a partir de cuya fecha los Grupos Sindicales pasaron a disfrutar de un trato fiscal prácticamente idéntico al de las Cooperativas del Campo que tuvieran la cualidad legal de protegidas.»

«Considerando que la Ley de Reforma del Sistema Tributario de 11 de junio de 1964 suprimió el Impuesto de Derechos Reales a partir del 1.º de

julio del propio año (art. 238-c)) y creó el de Transmisiones Patrimoniales, que habría de exigirse a partir de la indicada fecha (art. 141), reconociendo la mencionada exención a favor de las Cooperativas en su artículo 146, apartado 5.º, en términos sustancialmente análogos a los de la legislación del Impuesto suprimido, si bien reduciendo el ámbito real de la exención relativa a las adquisiciones de bienes, en el sentido de excluir del beneficio a las de bienes muebles; debiendo hacerse observar que la misma ley, en su artículo 230-6, dispuso que por Decreto, a propuesta del Ministerio de Hacienda y previo informe de la Organización Sindical, se establecería un nuevo Estatuto fiscal de las entidades cooperativas, acomodando a su especial naturaleza los preceptos de la ley, y que entretanto subsistirían las normas especiales que a la sazón regulaban su peculiar régimen fiscal.»

«Considerando que lo prevenido en el artículo 146-5.º de la Ley de Reforma del Sistema Tributario de 1964 fue recogido en el artículo 65-1-5.º del vigente Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, con arreglo al cual están exentos 'los actos y contratos mediante los cuales las Cooperativas protegidas, a que se refieren los artículos 2.º y concordantes del Decreto de 9 de abril de 1954, lleven a cabo adquisiciones de bienes inmuebles o derechos para sí o para sus asociados, siempre que tiendan directamente al cumplimiento de sus fines sociales y estatutarios y recaiga sobre ellas la obligación de satisfacer el Impuesto, y la constitución, unión, modificación o disolución de las mismas Cooperativas.»

«Considerando que, en lo que respecta concretamente a los Grupos Sindicales de Colonización, ha de entenderse que continuaron, a partir de la publicación de la Ley de Reforma Tributaria de 1964, disfrutando de los beneficios reconocidos en favor de las Cooperativas del Campo protegidas, por aplicación del antes citado Decreto de 17 de diciembre de 1959, puesto que aun cuando la exención a su favor no fue expresamente mencionada en el texto de aquélla, lo que permitiría pensar en una posible privación de sus efectos por mandato de la regla 2.ª de su artículo 184, no cabe desconocer que el artículo 230-2-b) de la repetida ley reconoció como régimen fiscal especial el establecido a favor de tales Grupos, debiendo —por tanto—ser objeto de adaptación por medio de Decreto, con la consiguiente y virtual proclamación de la subsistencia de sus normas hasta que tal adaptación se produjera.»

«Considerando que, en cumplimiento de lo prevenido en el artículo 230-6 de la tan repetida Ley de 1964, se elaboró y publicó un nuevo Estatuto fiscal de las entidades cooperativas, mediante el Decreto de 9 de mayo de 1969, de cuya disposición son de destacar especialmente: 1.º El mantenimiento, en su artículo 1, de la clasificación, a efectos tributarios, de las Cooperativas protegidas y no protegidas. 2.º La definición de las Cooperativas protegidas del Campo, en su artículo 6.º-a), y la enumeración de las condiciones que deberían reunir para disfrutar de los beneficios fiscales. 3.º El reconocimiento, en el artículo 11, de las exenciones otorgadas a las Cooperativas protegidas, tanto en favor de los actos de constitución, unión, modificación o disolución de tales entidades, como en favor de los actos y contratos mediante los cuales adquieran bienes inmuebles o derechos, para sí o para sus asociados, siempre que tiendan directamente al cumplimiento de sus fines sociales y estatutarios y recaiga sobre ellas la obligación de satisfacer el Impuesto. 4.º La derogación expresa, en la disposición 4.ª de su artículo 15, del Decreto de 9 de abril de 1954, entre otras normas.»

«Considerando que al entrar en vigor ese nuevo Estatuto fiscal de 9 de mayo de 1969 y quedar derogado el Decreto de 9 de abril de 1954, no puede ofrecer duda el hecho de que la mención que el artículo 65-1-5.º del Texto Refundido del Impuesto hace de 'las Cooperativas protegidas a que se refieren el artículo 2.º y concordantes del Decreto de 9 de abril de 1954', ha de tenerse por sustituida por 'las Cooperativas protegidas a que se refieren el artículo 6.º y concordantes del Decreto de 9 de mayo de 1969', puesto que la disposición a que se remitía dicho Texto Refundido quedó sin existencia jurídica y se vio sucedida o reemplazada por la últimamente mencionada.»

«Considerando que respecto a los Grupos Sindicales de Colonización, el Decreto de 17 de diciembre de 1959 vino a ser derogado expresamente por el de 21 de mayo de 1970, de cuyo preámbulo se desprende que se dictó en calidad de adaptación del régimen fiscal de tales entidades a las normas de la Ley de Reforma Tributaria de 1964, al amparo del artículo 230 de dicha norma legal, y con el propósito de concretar las normas tributarias y de procedimiento que afectaban a los mencionados Grupos Sindicales una vez publicado el nuevo Estatuto fiscal de las Cooperativas, y a tal fin dispone que serán aplicables a los Grupos Sindicales constituidos para los mismos fines que caracterizan a las Cooperativas del Campo los preceptos que para éstas contiene el Decreto de 9 de mayo de 1969, y que, por tanto, por lo que se refiere al cumplimiento de las obligaciones formales, como al procedimiento a seguir en toda clase de reclamaciones y recursos y en el reconocimiento y alcance de los beneficios fiscales, se aplicarán las mismas normas, en idénticos términos y límites, establecidas en favor de las sociedades cooperativas en el expresado Decreto.»

«Considerando que establecido todo lo anterior, hay que llegar a la conclusión de que, en contra de lo argumentado por el Tribunal Provincial de Toledo, la transmisión sujeta a gravamen en el caso presente, se ha efectuado a favor del mismo Grupo Sindical de Colonización y no de las personas físicas integrantes del mismo, ya que la expresión contenida en la escritura pública de compraventa ('vende a los hermanos García de la Cruz, *constituidos en Grupo Sindical, número 12.616*') es suficientemente explícita al respecto; pero, además, cualquier duda que pudiera existir ha quedado disipada con la certificación expedida por el Registrador de la Propiedad de Daimiel, que obra en el expediente de Segunda Instancia, conforme a la cual, la inscripción registral de la finca en cuestión, a título de compraventa, se ha practicado a favor del citado Grupo Sindical de Colonización, número 12.616, de Consuegra.»

«Considerando que no resultando ajustada a derecho la denegación de la exención por este motivo, es necesario recordar que el artículo 6, apartado a), del Estatuto fiscal de las Cooperativas de 9 de mayo de 1969, exige a las del Campo, para que puedan tener la cualidad de protegidas, que asocien para los fines propios de estas entidades a agricultores o ganaderos, siempre que no exceda de 125.000 pesetas la riqueza imponible, por la Contribución Rústica y Pecuaria, de las fincas o explotaciones que cultive o explote cada asociado dentro del contorno geográfico a que se extienda estatutariamente la actividad cooperativa del ente social respectivo; que son fines propios de las Cooperativas del Campo los enumerados en los artículos 37 de la Ley de Cooperación de 2 de enero de 1942 y 43 del Reglamento de 11 de noviembre de 1943, y que el Texto Refundido del

Impuesto requiere que los inmuebles objeto de la adquisición tiendan directamente al cumplimiento de los fines sociales y estatutarios.»

«Considerando que respecto del requisito de que la riqueza imponible, por Contribución Rústica y Pecuaria, no exceda de 125.000 pesetas para cada asociado en el contorno geográfico a que se extiende la actividad del ente asociativo, el Tribunal Provincial de Toledo equivocadamente alude a una certificación catastral a nombre de don Marcelino Casanova García por 125 hectáreas, 32 áreas, cuando, como razona el recurrente, lo que existe en el expediente es una fotocopia, por cierto sin la adecuada diligencia de cotejo, de una certificación catastral, según la cual dicho señor tiene inscritas en el término de Consuegra 103 hectáreas, 77 áreas, 21 centiáreas, sin que conste la riqueza imponible sino por una anotación, fuera del sitio adecuado, que parece de mano distinta, y posterior, por un importe de 60.587 pesetas; y en cuanto al argumento de que la certificación expedida por el Secretario General de la Obra Sindical de Colonización se refiere a 196 hectáreas para la totalidad del Grupo, tampoco puede ser motivo determinante para denegar la exención solicitada, ya que no se alude en dicho documento ni al importe de la riqueza imponible ni a la extensión que pueda corresponder a cada uno de los asociados.»

En su fallo, el Tribunal Central acuerda que por la Oficina Liquidadora se comprueben los requisitos, circunstancias y condiciones de carácter subjetivo y objetivo que la normativa vigente exige a las Cooperativas del Campo para disfrutar de la exención fiscal pretendida y se dicte, previa audiencia del interesado sobre tales extremos, el acto administrativo que en derecho proceda.

**EXENCION RELATIVA A POLIGONOS DE NUEVA URBANIZACION:
NO ES APLICABLE LA EXENCION A LA TRANSMISION SEPARADA
DE UNOS LOCALES DE INMUEBLE CONSTRUIDO AL AMPARO DE
LA LEY CASTELLANA DE 1953, NUMERO 37 DEL ARTICULO 65 DEL
TEXTO REFUNDIDO DEL IMPUESTO DE TRANSMISIONES PATRI-
MONIALES (RESOLUCIÓN DE 18 DE MARZO DE 1976).**

Hechos.—Se presentó en la Abogacía del Estado de Madrid primera copia de una escritura pública otorgada el 1.º de septiembre de 1970, por la que una sociedad compró dos locales comerciales de un edificio en la calle Siena de Madrid, por precio conjunto de 1.600.000 pesetas, para cuya transmisión se solicitaban los beneficios fiscales correspondientes a la Ley de 3 de diciembre de 1953 y Decreto de 12 de marzo de 1969.

La Abogacía giró liquidación a la sociedad, con un total a pagar de 179.808 pesetas.

Contra dicha liquidación, la entidad interpuso reclamación económico-administrativa alegando la exención del número 37 del artículo 65 del Texto Refundido.

El Tribunal Provincial de Madrid estimó la reclamación declarando la exención, por entender que nada justifica que se otorgue la exención a la transmisión en bloque de un edificio destinado a viviendas y locales comerciales y sea denegada para la transmisión aislada de tales locales.

Remitido el referido fallo a la Dirección General de lo Contencioso del Estado, ésta interpuso recurso ordinario de alzada ante el Tribunal Central para que se declare que no procede la exención.

Doctrina de la resolución.—El Tribunal Central estima el recurso de alzada, entendiendo que no cabe la exención del número 37 del artículo 65 del Texto Refundido cuando se trata de transmisión separada de locales comerciales, por idénticas razones que expresó la resolución de 26 de febrero de 1976, a la que nos remitimos, cuyo texto literal de los «considerandos» es idéntico a la de la presente, a la que se le escapa el error de referirse a la escritura pública cuya fecha es la que fue objeto de la anterior resolución.

COMPROBACION DE VALORES DE VIVIENDAS DE PROTECCION OFICIAL: EL DICTAMEN DEL ARQUITECTO DE HACIENDA HA DE SER RAZONADO, POR LO QUE SE ANULA LA COMPROBACION SIN ENTRAR EN LA CUESTION DE SI EL PRECIO FIJADO EN LA CEDULA DE CALIFICACION ES O NO MEDIO DE COMPROBACION DE VALORES (RESOLUCIÓN DE 25 DE MARZO DE 1976).

Hechos.—Se presentó en la Abogacía del Estado de Sevilla escritura de compra de un piso por precio de 426.269,60 pesetas, solicitándose la exención del número 29 del artículo 65 del Texto Refundido por tratarse de «vivienda bonificable», según Cédula de Calificación Definitiva expedida en enero de 1964.

Se instruyó expediente de comprobación de valores utilizando el medio ordinario del apartado 12 del artículo 117 del Texto Refundido, consistente en la valoración del Arquitecto de Hacienda, que valoró el piso en 601.462 pesetas, sin expresar las razones tenidas en cuenta para su determinación.

El interesado interpuso reclamación económico-administrativa, que fue desestimada por el Tribunal Provincial de Sevilla, por lo que se interpuso recurso de alzada ante el Tribunal Central.

Doctrina de la sentencia.—El Tribunal Central estima el recurso por idénticas razones que la resolución de 4 de marzo de 1976, a la que nos remitimos, pues su texto literal es idéntico en cuanto a los «considerandos» a la presente.

J. M. G. G.