

3. JURISPRUDENCIA FISCAL

Por CARLOS MARÍN ALBORNOZ

COMPRAVENTA.—TRANSMISION ONEROSA DE ASCENDIENTES A FAVOR DE DESCENDIENTES POR AFINIDAD. CUANDO RESULTE DE APLICACION EL ARTICULO 74 DEL TEXTO REFUNDIDO DEL IMPUESTO, LA LIQUIDACION DEBE PRACTICARSE CON ARREGLO AL NUMERO 1.º DE LA TARIFA DEL IMPUESTO GENERAL SOBRE SUCESIONES Y NO AL NUMERO 3 (SENTENCIA DE 27 DE ENERO DE 1979).

Hechos.—La cuestión sobre la que aquí se pide fijación de doctrina legal consiste en determinar si la liquidación del Impuesto General sobre Transmisiones Patrimoniales a practicar sobre la compraventa de una vivienda otorgada por el vendedor a favor de su yerno, debe realizarse aplicando el número 1 (sucesión en favor de descendientes legítimos), como resolvió la sentencia apelada, o el número 3 (sucesión entre descendientes y ascendientes por afinidad), como sostiene la apelación, ambas de la tarifa del Impuesto General sobre Sucesiones.

El Tribunal Supremo, siendo ponente el Magistrado excelentísimo señor don Manuel Sainz Arenas, decide en favor del criterio mantenido por la sentencia apelada, en base a la siguiente:

Doctrina.—Considerando que han de tenerse en cuenta el artículo 155, 5, de la Ley de Reforma del Sistema Tributario de 11 de junio de 1964 y el artículo 74 del Texto Refundido de los nombrados Impuestos de Transmisiones Patrimoniales y Sucesiones, que cumpliendo mandato consignado en el artículo 241 de la citada ley reformadora, el Gobierno redactó y aprobó por Decreto de 6 de abril de 1967; preceptos que establecen que las transmisiones onerosas de bienes y derechos otorgadas por los ascendientes a favor de sus descendientes se liquidarán «por el número 1.º de la tarifa del Impuesto General sobre Sucesiones», según el precitado artículo 155, 5, o en expresión del también precitado artículo 74, «por el número correspondiente» de la misma tarifa, si las cuotas resultantes fueran superiores a las derivadas de la aplicación del Impuesto General sobre Transmisiones Patrimoniales; cuestión que ha de resolverse sentando como postulado que, en caso de discordancia entre dichos artículos, como después se razonará, ha de prevalecer el texto legislativo directo sobre el refundido, dado que éste carece de eficacia jurídica para poder modificar o efectuar innovaciones en aquél, y si, como queda recogido, el legislador,

en el artículo 155, 5, de la Ley de 1964, ordenó aplicar en todo caso el número 1.º de la tarifa del Impuesto de Sucesiones no obstante contraerse su epígrafe a los descendientes consanguíneos y ser, en cambio, especialmente destinado a los descendientes por afinidad el número 3, y pese también a estar incluidos unos y otros en el término genérico «descendientes», sin distinción de clases de parentescos, empleado en los textos literales de los preceptos objeto de comparación para designar el adquirente en la transmisión onerosa, la expresión «número correspondiente» de la Tarifa del Impuesto General sobre Sucesiones, que se emplea en el Texto Refundido, ha de interpretarse igualmente remitida al número 1.º de la tarifa, porque limitar la aplicación de este número a los casos de transmisiones onerosas a favor de descendientes consanguíneos y aplicar el número 3 a las que obtengan los descendientes por afinidad, como la apelación postula, es establecer una distinción en clara contradicción con la inequívoca regla del repetidas veces citado artículo 155, 5, de la Ley de 11 de junio de 1964.

Considerando que, a mayor abundamiento, tampoco los preceptos legales y reglamentarios que la sentencia apelada y la apelación analizan, autorizan el distinto trato fiscal que pretende la apelación, porque establecida por vez primera la norma que aplica a las transmisiones onerosas a favor de los hijos los tipos impositivos de las herencias en el artículo 104 de la Ley de Reforma Tributaria de 16 de diciembre de 1940, fecha en que los parientes por afinidad eran tenidos por extraños por el Impuesto de Derechos Reales, no pudo surgir la cuestión hasta que la Ley de 17 de marzo de 1945 introdujo en la tarifa el número 34, aplicable a las herencias entre ascendientes y descendientes por afinidad, y no sólo no parece que se planteara entonces, sino que, por el contrario, es más seguro que no se haya planteado antes de dictarse la Ley de 11 de junio de 1964, puesto que al detallarse en el artículo 29, 2, del Reglamento de 15 de enero de 1959 (todavía vigente en cuanto no se oponga a los preceptos del Texto Refundido de 1967, según lo declara la sexta disposición transitoria de éste) como destinatarios de la norma en discusión los hijos legítimos, naturales y adoptivos que adquieran de sus padres bienes o derechos a título oneroso, era evidente su inaplicación a los hijos por afinidad, así como que los tipos impositivos del número 34 de la Tarifa, antes citado, sólo podían aplicarse en las transmisiones por herencia.

Considerando que la afirmación antes hecha de ineficacia jurídica de los textos refundidos en los supuestos de discordancia con las disposiciones de rango legal objeto de refundición—que es el caso al que conduce la interpretación que se da en el recurso al artículo 74 del Texto Refundido del Impuesto General sobre Transmisiones Patrimoniales y que, conforme al artículo 39, párrafos 2 y 4 de la Ley de lo Contencioso-Administrativo, abre paso a la vía revisora en cuantas ocasiones se aplique con tal alcance—, reitera doctrina de este Tribunal Supremo razonada en las sentencias de 23 de mayo de 1969 y 16 de febrero y 9 de marzo de 1970 (dictadas las dos últimas en relación con el texto refundido del Impuesto sobre el Lujo, redactado, como el de los Impuestos sobre Transmisiones y Sucesiones, por el común mandato del artículo 241 de la Ley de Reforma del Sistema Tributario de 11 de junio de 1964), tiene declarado que entra dentro de la función revisora atribuida por la ley a los Tribunales de la Jurisdicción examinar si la Administración, al elaborar un Texto Refundido, pro-

cedió con arreglo a derecho o incidió en infracciones del procedimiento y si la refundición se halla ajustada al mandato legislativo, ya que con ello no se fiscaliza la potestad legislativa, sino la actividad de la Administración; que el valor de la ley formal del Texto Refundido está condicionado evidentemente por la finalidad con que el precepto básico haya sido desarrollado o refundido, o lo que es lo mismo, si efectivamente se ha hecho uso correcto de la delegación legislativa sin salirse de las bases marcadas en la delegación, siendo de destacar cómo el artículo 11 de la Ley General Tributaria concede carácter de meras disposiciones administrativas a esos textos en cuanto excedan de los límites de la autorización o delegación, con lo cual es visto que no se produce incompetencia de jurisdicción en relación al rango del Texto Refundido, que, por la razón aludida, es, sin duda, impugnabile ante esta jurisdicción en lo que pudiera contradecir a la legalidad, y que al enjuiciar los Tribunales de esta jurisdicción el contenido de un Texto Refundido confeccionado por el poder ejecutivo refiriéndolo al de una ley, producto ésta y no aquél del órgano único facultado para emitir textos legales propiamente dichos, para nada vienen a inmiscuirse en la esfera de lo legislado, sino que, antes al contrario, se colocan a su lado, velando por la genuinidad de su obra, esto es, porque en la actuación de lo gubernativo o administrativo no venga a verse desvirtuado lo que la voluntad del legislador dejó concedido o reconocido en forma de leyes; doctrina que en adelante, además de contar, en materia fiscal, con el apoyo del citado artículo 11 de la Ley General Tributaria y con el genérico del artículo 26 de la Ley de Régimen Jurídico de la Administración del Estado, que prohíbe a la Administración dictar disposiciones contrarias a las leyes, contará en todo caso con el respaldo de la Constitución Española, sancionada en 27 de diciembre de 1978, cuyos artículos 82 y 85 regulan con el mismo criterio la delegación por las Cortes en el Gobierno de la potestad de dictar normas con carácter de ley, denominadas Decretos Legislativos, y sin perjuicio de que las leyes de delegación puedan establecer en cada caso fórmulas adicionales de control, asientan la competencia propia de los Tribunales como sistema básico de tal control.

PERMUTA.—LA PERMUTA DE FINCAS ENTRE PARTICULAR Y AYUNTAMIENTO, CUANDO ESTE ADQUIERE LA FINCA POR EL PROCEDIMIENTO DE EXPROPIACION FORZOSA EN BASE A URGENTE OCUPACION, SOLICITANDOSE POR EL PARTICULAR AFECTADO, EN EL PRECEPTIVO EXPEDIENTE, QUE EL PRECIO SE LE PAGARA MEDIANTE PERMUTA DE UN SOLAR DEL AYUNTAMIENTO, ESTA EXENTA DEL IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES (SENTENCIA DE 28 DE MAYO DE 1979).

Hechos.—Cierta Ayuntamiento, con destino a la construcción de una ciudad escolar, tramitó y obtuvo la declaración de urgente ocupación—conforme al Decreto de 17 de septiembre de 1971—de una finca propiedad de un particular, solicitando éste en el expediente normal de justiprecio, y al amparo del artículo 48-2 de la Ley de Expropiación Forzosa, que se le pagara el precio mediante permuta de un solar propiedad del Ayuntamiento, lo que efectuado por autorización del Ministerio de la Gobernación—Direc-

ción General de Administración Local—en 12 de junio de 1975, con el carácter de convenio 'expropiatorio, produjo el correspondiente acuerdo municipal de 26 del mismo mes de junio y la subsiguiente escritura pública de permuta de 6 de abril de 1976, en la que se hacía constar, de conformidad con el artículo 49 de la ley citada, que por ser el precio en pago de expropiación, todo gasto o impuesto sería a cargo del Ayuntamiento y que no se pagaría el Arbitrio de Plusvalía o de Incremento de valor de los terrenos.

Presentada la escritura en la oficina liquidadora correspondiente, se practicó liquidación a cargo del particular expropiado sobre el valor del solar permutado, siendo abonada la liquidación por el Ayuntamiento en base a lo establecido y según acuerdo de la Comisión Municipal Permanente. Planteada por el Ayuntamiento reclamación económico-administrativa por entender que la liquidación, al tratarse de una transmisión derivada de expropiación forzosa, no era procedente, resolvió en única instancia el Tribunal Provincial declarando que el Ayuntamiento no tenía legitimación para formular la reclamación planteada, por falta de interés legítimo, personal y directo, resultante del acto administrativo de gestión.

La Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Territorial, en sentencia de 18 de febrero de 1978, que ahora se recurre por el Abogado del Estado en apelación extraordinaria, al resolver el recurso jurisdiccional promovido por el indicado Ayuntamiento, reconoce la legitimación de éste para actuar su pretensión, de conformidad con el artículo 166 de la Ley General Tributaria de 28 de diciembre de 1963 y constante jurisprudencia, rechazando, en consecuencia, la causa de inadmisión aducida por el defensor del Estado, al amparo de los artículos 82-*b*), en relación con el 28-1-*a*), ambos de la ley reguladora de esta jurisdicción, y al mismo tiempo declara exenta la transmisión que nos ocupa del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, a tenor del artículo 49 de la Ley de Expropiación Forzosa de 16 de diciembre de 1954, por tratarse en este supuesto de la entrega de un inmueble en función del pago del precio de un bien expropiado, con arreglo al artículo 48-2 de la propia ley, lo que lleva a la Sala de Audiencia a anular el acuerdo impugnado del Tribunal Económico-Administrativo Provincial, así como la liquidación practicada por la oficina liquidadora, criterio igualmente mantenido por el Tribunal Supremo, en base a la siguiente:

Doctrina.—Considerando que en relación con la cuestión que afecta a la legitimación del Ayuntamiento recurrente ha de ser mantenido el criterio de la Sala Territorial si al respecto se tiene en cuenta que es totalmente procedente la aplicación del artículo 166, en su apartado *b*), de la Ley General Tributaria—artículo de contenido análogo al del artículo 35-1, *a*), del Reglamento de Procedimiento de Reclamaciones Económico-Administrativas de 26 de noviembre de 1959—, que dicha Sala cita, en relación con la jurisprudencia sentada por este Tribunal, a que también alude, expresiva en términos generales de que existe interés para una persona cuando el acto representa para ella un perjuicio propio cuando de prosperar la acción ejercitada obtuviera un beneficio, sin que, en cambio, sea aplicable, como sostiene el representante de la Administración para fundamentar el recurso extraordinario, el apartado *d*) del artículo 167 de la misma ley—también de contenido igual al del artículo 35-2, *d*), del precitado Reglamento—, que se refiere a los que asumen obligaciones tributa-

rias en virtud de pacto o contrato, siendo así que en el supuesto de litis no se trata de un pacto o contrato de esta naturaleza, sino de un convenio expropiatorio celebrado entre Ayuntamiento expropiante y el particular expropiado determinante, con base en el artículo 48-2 de la Ley de Expropiación, de una especial forma de pago del precio, aprobado por la autoridad competente, y que a consecuencia del cual el referido Ayuntamiento expropiante cumple con el mandato legal, derivado del artículo 49 de la propia ley, de satisfacer el impuesto que trata de exigirse por la transmisión del solar permutado cuando, como en este caso ocurre, el efecto traslativo se produce *ope expropriacionis*.

Considerando que en lo que atañe a la cuestión que concierne a la exención discutida del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, también ha de ser ratificado el punto de vista de la Audiencia si se advierte al efecto la oportunidad de la aplicación de los artículos 48 y 49 de la Ley de Expropiación Forzosa en los mismos términos en que la meritada Sala lo realiza, sin que sea posible admitir la tesis de la no vigencia del artículo últimamente citado, que mantiene el representante del Estado —a cuyo juicio solamente las expropiaciones urbanísticas tienen derecho a la exención, y la litis no lo es—, también como apoyo del recurso extraordinario, por cuanto que tal artículo fue declarado vigente por el artículo 230-5 de la Ley de Reforma del Sistema Tributario de 11 de junio de 1964, de la que, como es sabido, deriva el Texto Refundido del Impuesto, y con posterioridad a este Texto por el artículo 17 del Decreto-ley número 15 de 27 de noviembre de 1967, sobre ordenación económica—capítulo de medidas tributarias—para todo caso de expropiación forzosa.

MEDIOS DE COMPROBACION.—TASACION PERICIAL. EL NOMBRAMIENTO DE PERITO TERCERO HA DE HACERSE CUMPLIENDO CON LO DISPUESTO EN EL ARTICULO 93 DEL REGLAMENTO DE DERECHOS REALES DE 15 DE ENERO DE 1959 (SENTENCIA DE 28 DE MAYO DE 1979).

Hechos.—La cuestión se centra en determinar si empleado como medio de comprobación el extraordinario de tasación pericial y habiendo tenido que acudir al nombramiento de perito tercero, al no haberse formulado las listas de peritos previstas en el artículo 93 del Reglamento de Derechos Reales de 15 de enero de 1959 y careciendo el nombrado de título profesional, el cual tampoco fue nombrado por sorteo, debe considerarse válida la liquidación definitiva practicada por la oficina liquidadora o más bien debe anularse con reposición del expediente al trámite del expresado nombramiento.

El Tribunal Supremo se muestra partidario de esta última solución, en base a la siguiente:

Doctrina.—Considerando que en el aludido recurso ceñido a la comprobación de valores, y concretamente a la práctica de la tasación pericial contradictoria, se han cometido efectivamente graves irregularidades determinantes de indefensión, en primer lugar, porque el perito tercero no fue designado en la forma prevista en el artículo 93-2 del Reglamento de

Derechos Reales de 15 de enero de 1959, es decir, mediante insaculación de la lista de peritos formada discrecionalmente por el Presidente de la Audiencia a solicitud del Delegado de Hacienda, y en segundo lugar, porque en su informe ni siquiera se hace la menor referencia a esos fundamentos tenidos en cuenta para el avalúo, a que se refiere el artículo 91-1 del Reglamento referido.

Considerando que la doctrina jurisprudencial de esta Sala es terminante en la interpretación del artículo 120 del Texto Refundido de 6 de abril de 1967. Así, en la sentencia de 28 de mayo de 1973 se dice que «la tasación pericial llevada a cabo, como medio extraordinario de comprobación por el Perito 3.º—Ingeniero Agrónomo nombrado, previa insaculación, por el Juzgado de Primera Instancia, en cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 81 y siguientes del Reglamento del Impuesto de Derechos Reales y sobre Transmisión de Bienes del 1959, especialmente el artículo 93—es conforme a Derecho», ya que los referidos artículos son «aplicables al supuesto enjuiciado, de conformidad con lo establecido en la disposición transitoria 6.ª del Texto Refundido del Impuesto de 6 de abril de 1967», declarándose además en la sentencia de 15 de febrero de 1973 que «los Tribunales del orden económico-administrativo habrán de limitarse a observar si se han cumplido las formalidades ordenadas en los artículos 90 a 99 del antedicho Reglamento, estándoles vedado enjuiciar sobre el acierto o desacierto del valor obtenido por la peritación.

Considerando que es por ello por lo que resulta procedente, con revocación de la sentencia apelada, declarar la nulidad de las actuaciones tramitadas en el expediente de gestión seguido en la Oficina Liquidadora y en la Delegación de Hacienda correspondiente, para nombrar perito 3.º, con reposición del expediente al trámite del expresado nombramiento, a fin de que dicho perito sea designado en la forma que previene el artículo 93 del Reglamento del Impuesto, anulándose, por tanto, las liquidaciones definitivas giradas por dicha Oficina.

C. M. A.