

III. Resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Central

Por JOSÉ MANUEL GARCÍA GARCÍA

EXENCION DE LA PRIMERA TRANSMISION DE TERRENOS POR EL SISTEMA DE COMPENSACION: SE REFIERE SOLO A LAS TRANSMISIONES ENTRE LOS PROPIETARIOS QUE CONSTITUYEN LA JUNTA DE COMPENSACION, NO A LA PRIMERA TRANSMISION A FAVOR DE EXTRAÑO. RELACION ENTRE EL ACTO DE REPARCELACION Y EL SISTEMA DE COMPENSACION (RESOLUCIÓN DE 14 DE MAYO DE 1975).

Hechos.—Se presentó en la Abogacía del Estado de Madrid una primera copia de la escritura otorgada ante el Notario de dicha capital don Luis Hernández González por la que la Sociedad «Amilco, S. A.», compró tres parcelas o solares en el Polígono Industrial de Coslada, cuyas parcelas habían sido adjudicadas a los vendedores por la Comisión de Planeamiento y Coordinación del Área Metropolitana de Madrid en el expediente de reparcelación de dicho Polígono, solicitándose en la escritura la aplicación a dicha transmisión de los beneficios establecidos en el artículo 193 de la Ley del Suelo, subrogándose la parte compradora en los beneficios fiscales recogidos en el artículo 191 en relación con el 189 y 190 de la misma Ley.

Al no concederse la exención por la Abogacía del Estado, se promovió por la Sociedad reclamación económico-administrativa contra la liquidación, alegando el artículo 193-1 de la Ley del Suelo y el número 36 del artículo 65 del Texto Refundido del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales.

El Tribunal Provincial acordó desestimar la reclamación por estimar inaplicables las exenciones alegadas, la del artículo 193 de la Ley del Suelo por haber quedado derogada al no estar comprendida en el Texto Refundido del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales, y en cuanto a la del número 36 del artículo 65 por no ser aplicable, al no estar otorgada la escritura de venta por la Junta de Compensación.

Doctrina de la resolución.—Interpuesto recurso de alzada ante el Tribunal Económico-Administrativo Central, éste lo desestima, confirmando la liquidación girada, por lo siguiente:

«Considerando que, en líneas generales, la cuestión a dilucidar consiste en determinar, a la vista de las pertinentes disposiciones legales, cuál sea el tratamiento fiscal que puedan merecer los proyectos de urbanización de determinados polígonos incluidos en los planes generales o parciales en su día aprobadas por los organismos competentes, así como el de los sistemas para su ejecución, relacionados con el artículo 113 de la vigente Ley de Ordenación del Suelo y, concretamente, el llamado “sistema de compensación”, siendo de señalar que los beneficios fiscales otorgados a tales sistemas tienen como esencial y exclusiva finalidad la de promover la urbanización y la edificación que la misma lleva consigo; pero sin que en la actualidad se extienda a la transmisión de los solares urbanizados, ya que aquélla, recogida en el artículo 193, *d*), de la Ley del Suelo para la “primera enajenación de los solares que resultaren de nueva urbanización, en sectores de extensión o de reforma interior”, se derogó por el Texto Refundido de la Ley del Impuesto de Derechos Reales de 21 de marzo de 1958, dictado al amparo de la disposición final *c*) de la Ley de 26 de diciembre de 1957, derogación mantenida por la Ley de Reforma Tributaria de 11 de junio de 1964 y el vigente Texto Refundido del Impuesto General sobre Transmisiones Patrimoniales, según ha reconocido reiterada jurisprudencia del Tribunal Supremo, entre otras, en sus Sentencias de 7 y 22 de junio y 9 de abril de 1972.»

«Considerando que cualquiera que sea el sistema utilizado para llevar adelante un proyecto de urbanización, lo que resulta evidente es que su ejecución se encuentra integrada por un conjunto de operaciones de las que unas constituyen elementos esenciales y otras revisten el carácter de complementarias o accesorias pudiendo ser o no necesarias, diferenciación de operaciones, que pueden sintetizarse del modo siguiente: 1.º) parcelación o reparcelación de los terrenos; 2.º) dotación a los mismos de los servicios, viales, parques y jardines, necesarios para su utilización como solares; 3.º) atribución del dominio de los solares resultantes de la reparcelación a los diferentes propietarios; 4.º) obtención de los medios de financiamiento necesarios para hacer frente al pago de los gastos de urbanización, y 5.º) constitución de Sociedades, Asociaciones y Entidades Urbanísticas, para el mejor y más fácil cumplimiento de los anteriores fines.»

«Considerando que sentadas las precedentes premisas, procede entrar en el estudio y decisión del problema de fondo que la reclamación plantea, consistente en precisar el alcance de la exención del Impuesto General de Transmisiones Patrimoniales, contenida en el número 36 del apartado 1) del artículo 65 del Texto Refundido de 6 de abril de 1967, del siguiente tenor literal: “La primera transmisión de terrenos que por el Sistema de Compensación realicen las Juntas de tal nombre a las que se refiere el artículo 121 de la Ley de 12 de mayo de 1956, siempre que se justifique la aprobación del proyecto de compensación”, y en su vista, y más concretamente, el de la frase “transmisión de terrenos por el sistema de compensación” por el mismo empleado.»

«Considerando que tal precepto legal hace referencia a uno de los sistemas admitidos por el artículo 113 de la vigente Ley del Suelo para la ejecución de Planes de Urbanismo y, concretamente, el conocido con el nombre de “sistema de compensación”, regulado por el artículo 124 y siguientes de dicha Ley, que lo definen como “aquel en que los propietarios de terrenos de uno o varios polígonos se unen con fines de urbanización y en su caso de edificación, con solidaridad de beneficios y car-

gas, bajo una gestión común, a cuyo efecto constituirán una Junta de compensación, con personalidad propia y plena capacidad jurídica".»

«Considerando que del principio que antecede se deduce que sólo existe transmisión de terrenos "por el sistema de compensación", en relación a las que por vía de compensación o permuta se efectúan entre los propietarios de los terrenos que constituyen la Junta de compensación, y según criterio mantenido por este Tribunal en su Resolución de 20 de junio de 1973, "por lo que al sistema de compensación se refiere, únicamente han de estimarse como realizadas bajo el mismo las operaciones de reparcelación de los terrenos, construcción de viales, parques y jardines, instalación de los servicios y la adjudicación a los propietarios de los terrenos y Empresas u Organos urbanizadores de los solares resultantes de la reparcelación, quedando excluidas las restantes operaciones de carácter necesario y limitándose, en consecuencia, el beneficio fiscal a la enajenación de los terrenos que tengan como exclusivo objeto la ejecución y cumplimiento de las anteriores operaciones".»

«Considerando que fijado así el ámbito de la norma fiscal que se viene comentando en evidente concordancia con los preceptos de la legislación urbanística, resulta que la pretensión aducida por la reclamante se funda en una interpretación extensiva del beneficio fiscal, totalmente vedada por el artículo 24 de la Ley General Tributaria, que está orientado exclusivamente a promover y estimular las operaciones propiamente dichas de ejecución de proyectos de urbanización, pero sin comprender dentro de las mismas las accesorias, entre las que figuran las enajenaciones de terrenos como la que es objeto de la presente reclamación.»

«Considerando que la posibilidad de una doble exención para unos mismos actos—la de reparcelación y enajenación—entendida ésta en el sentido que antecede, tiene una posible explicación racional, pues no cabe desconocer el criterio mantenido por la doctrina de que no cabe reparcelación cuando se actúa por el sistema de compensación, ya que ambas conducen a un mismo resultado y tienen el mismo contenido, o que la compensación no es más que una reparcelación de mayor amplitud, por lo que la Ley del Suelo de 12 de mayo de 1956 configuraba la reparcelación y el sistema de compensación como acto el primero y sistema de ejecución el segundo, distintos e independientes, de ahí la diferenciación establecida en ella de dos exenciones; una para la reparcelación y otra, la de enajenación de terrenos bajo el sistema de compensación, que matizadas en la Ley de 21 de marzo de 1958 del antiguo Impuesto de Derechos Reales, han constituido—con alteración de la segunda—las reconocidas en la Ley de Reforma Tributaria de 11 de junio de 1964, y en idéntico contenido al consignado en ésta—como era imperativo—en el vigente Texto Refundido del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales de 6 de abril de 1967, sin poder tener en cuenta aquella ni, por tanto, éste la asimilación, o mejor dicho, la inclusión de la reparcelación en el sistema de compensación recogida en el preámbulo del Reglamento de Reparcelaciones del año 1966, por lo que aquellas exenciones, consignadas en los números 36 y 38 del artículo 65, 1, del citado Texto Refundido son una, para la primera "transmisión" por el sistema de compensación, y la segunda para las "enajenaciones" a que dieran lugar la parcelación y reparcelación, debiendo hacerse notar que, tanto en una como en otra, para la legislación fiscal hay transmisión, y sin que en la primera pueda comprenderse la venta a terceros extraños de fincas incluidas en la zona objeto del siste-

ma de compensación, criterio éste mantenido en la mencionada Resolución de este Tribunal Central de 20 de junio de 1973.»

«Considerando, en último lugar, que aunque los solares transmitidos estén definidos como tales solares en el proyecto de compensación, como anteriormente se razona, y teniendo presente que toda compensación o reparcelación lleva consigo necesariamente una alteración física y registral, que forzosamente da lugar a una serie de transmisiones o permutas entre los propietarios de los terrenos, por lo que el Reglamento de Reparcelaciones admitió legalmente la existencia de un negocio fiduciario, mediante la creación de Entidades—Juntas de Compensación, Agrupaciones Mixtas, Entidades Urbanísticas—encargadas con tal carácter de realizar en nombre de los propietarios por vía de subrogación tales compensaciones o permutas, pero sin que tales facultades dispositivas se extiendan a las ventas de terrenos a extraños al sistema de compensación que son las que realmente constituyen el hecho imponible comprendido dentro del ámbito de la exención, y mucho menos permita, como la reclamante pretende, extender analógicamente la exención que se invoca a la primera enajenación llevada a cabo por los adjudicatarios de los solares resultantes de la reparcelación o del sistema de compensación, analogía fiscal totalmente vedada por el artículo 24 de la Ley General Tributaria y que lleva a la misma conclusión de desestimación del presente recurso, en cuanto a dicho extremo.»

CESION DE DERECHOS DERIVADOS DE UN CONTRATO ANTERIOR CON SUBROGACION EN LA POSICION DEL TRANSMITENTE. IMPLICA TRANSMISION A EFECTOS DEL IMPUESTO DE TRANSMISIONES PATRIMONIALES POR APLICACION DEL ARTICULO 88 DEL TEXTO REFUNDIDO, NO MERECIENDO LA CALIFICACION FISCAL DE PROMESA DE VENTA (RESOLUCIÓN DE 22 DE MAYO DE 1975).

Hechos.—Se presentó en la Abogacía del Estado de la Delegación de Hacienda de Madrid una escritura pública otorgada por «Espectáculos Callao, S. A.», en favor de «Galerías San Miguel, S. A.», ante el Notario don Antonio Moxó Ruano, por la que aquella entidad cedía a ésta todos los derechos que la primera tenía por virtud de la compraventa formalizada con anterioridad en escritura de 3 de febrero de 1968, según la cual «Espectáculos Callao, S. A.», había vendido a don Amando F. Miró el edificio del cine San Miguel en cinco millones de pesetas, precio aplazado enteramente y sin intereses «para construir el adquirente y pagar el precio referido entregando en su día la planta primera del sótano y la planta baja».

La Abogacía del Estado giró liquidación por el concepto de «transmisiones» número 1 de la Tarifa, sobre una base de cinco millones de pesetas, a cargo de «Galerías San Miguel, S. A.».

Dicha entidad interpuso reclamación económico-administrativa entendiendo que no se trataba de una transmisión de inmuebles, sino de una promesa de venta, por lo que no estaba sujeta al impuesto.

El Tribunal Provincial desestimó la reclamación, por aplicación del artículo 88 del Texto Refundido, a la transmisión del derecho o *ius ad rem* a obtener determinados bienes inmuebles.

Doctrina de la resolución.—Interpuesto recurso de alzada, el Tribunal Central requirió a la entidad interesada para que presentara y uniera al expediente la escritura pública objeto de liquidación, que había retirado ya la sociedad, transcurriendo el plazo concedido sin que incorporara tal documento a las actuaciones. Dicho Tribunal acordó desestimar el recurso de alzada, por lo siguiente:

«Considerando que la cuestión básica y única que en el presente expediente debe resolverse radica en la calificación jurídica (y consiguiente repercusión fiscal que la misma tenga dentro del ámbito del Impuesto General sobre Transmisiones Patrimoniales) del negocio jurídico por virtud del cual “Espectáculos Callao, S. A.”, transfirió a “Galerías San Miguel, S. A.”, todos los derechos que aquella entidad tenía como consecuencia de la compraventa formalizada el 3 de febrero de 1968 entre la Sociedad “Espectáculos Callao, S. A.”, y don Amando F. Miró, enajenando el edificio del cine San Miguel de esta villa.»

«Considerando que, según destaca el artículo 25 de la Ley General Tributaria de 28 de diciembre de 1963, los impuestos se exigirán con arreglo a la verdadera naturaleza jurídica o económica del hecho imposible y que cuando el hecho imponible consista en un acto o negocio jurídico se calificará conforme a su verdadera naturaleza cualquiera que sea la forma elegida o la denominación utilizada por los interesados, prescindiendo de los defectos intrínsecos o de forma que pudieran afectar a su validez, norma ésta que se recoge—siguiendo una permanente tradición legislativa—en el artículo 7.º-1 del Texto Refundido del Impuesto de 6 de abril de 1967.»

«Considerando que de esta forma, para que este Tribunal pudiera revisar la calificación jurídica que tanto la Abogacía del Estado como el Tribunal Provincial de Madrid pronunciaron sobre el negocio jurídico documentado en la escritura pública de 28 de junio de 1969, precisaba tener a su disposición ineludiblemente dicha escritura pública (e incluso la que servía de antecedente a la misma, es decir, la de 3 de febrero de 1968), pues de otro modo no es posible interpretar sus términos literales ni extraer conclusiones con valor jurídico nacidas de una compulsación armónica de sus cláusulas; y es el caso que pese a los términos exigentes del artículo 114 de la Ley General Tributaria (que impone la carga de la prueba a quien en vía de reclamación intente hacer valer su derecho) y a los del artículo 99 del Reglamento Procesal de 26 de noviembre de 1959, la entidad reclamante no sólo no ha unido tal documento a este expediente, sino que habiendo surtido efecto ante la Oficina gestora, lo ha retirado del mismo con posterioridad, sin que, pese al celo procesal de este Tribunal (que con su requerimiento a la Sociedad recurrente de que aportara el aludido documento, se colocaba en el lindero de suplir una omisión insubsanable de quien reclamaba), se haya visto cubierta tan imperiosa exigencia.»

«Considerando que conjugada tal pasividad procesal de la Sociedad contribuyente con la presunción de legalidad de los actos administrativos de determinación de bases y deudas tributarias, proclamada por el artículo 8 de la Ley General Tributaria, y teniendo en cuenta, en otro sentido, la claridad del razonamiento exployado por el Tribunal Provincial de Madrid en la resolución controvertida, se hace preciso concluir que efectivamente si la escritura de 28 de junio de 1969, otorgada entre ‘Espectáculos

Callao, S. A.', y 'Galerías San Miguel, S. A.', *subrogaba* a esta última en los derechos que aquélla ostentaba como consecuencia de la escritura—llamada constantemente por la Sociedad recurrente 'de compraventa'—de 3 de febrero de 1968, es de absoluta aplicación lo dispuesto en el artículo 88 del Texto Refundido del Impuesto General sobre T. P. de 6 de abril de 1967, que señala que 'en la transmisión de créditos o derechos mediante cuyo ejercicio hayan de obtenerse bienes determinados y de posible estimación, se exigirá el Impuesto por iguales conceptos y tipos que los que se efectúen de los mismos bienes y derechos'.

«Considerando que si con la mencionada subrogación y por el simple hecho de operarse, la entidad recurrente se colocaba en la misma situación que la entidad cedente del derecho en el sentido de poder exigir, como contraprestación de la enajenación del inmueble, determinadas partes del mismo, pisos o plantas, la aplicación del citado artículo 88 del Texto Refundido, es evidente e indiscutible, sin que quepa por lo más remoto intentar tipificar dicha subrogación como una promesa de venta cuando no merecía tal calificación la escritura de 3 de febrero de 1968 (pues mal podía variar la tipicidad del negocio jurídico como consecuencia de la segunda de las escrituras públicas otorgadas, que—siempre según las alegaciones del contribuyente—no entrañaba otra cosa que una total sustitución de 'Galerías San Miguel, S. A.', en la posición jurídica que ostentaba 'Espectáculos Callao, S. A.', como consecuencia del documento de enajenación en favor de don Armando F. Miró).»

COMPROBACION DE VALORES: CRITERIOS PARA LA CALIFICACION DE LA FINCA COMO URBANA, Y NO RUSTICA, A EFECTOS DE VALORACION (RESOLUCIÓN DE 28 DE MAYO DE 1975).

Hechos.—Se presentó en la Oficina Liquidadora de Sueca una primera copia de la escritura autorizada por el Notario de Cullera, por la que, previa agrupación de tres fincas formando la que se describió como campo de tierra secano con frutales y una casita de recreo en término de Cullera, de 41 áreas, 79 centiáreas, según el título, y 50 áreas, 14 centiáreas, según reciente medición, la vendieron a don José Antonio C. Alfonso, que la compró por el precio de 210.000 pesetas. La Oficina instruyó el expediente de comprobación de valores, en el cual se utilizó el medio previsto en el artículo 117-1-12 del Texto Refundido, valorando el Arquitecto de Hacienda en 3.760.500 pesetas, según dictamen en el que se estimó la finca como solar, obteniendo aquel resultado en la siguiente forma: «5.014 metros cuadrados a 1.500 pesetas $\times$ 0,5». La base así obtenida, aprobada por el Abogado del Estado, se notificó al interesado, el cual interpuso reclamación económico-administrativa alegando que se trataba de una finca rústica y no urbana, que estaba sujeta a la Contribución Territorial Rústica y a la Seguridad Social Agraria, por lo que no procedía la calificación de la finca como urbana hecha por la Oficina Liquidadora de Sueca ni, en consecuencia, era procedente la valoración del Arquitecto a razón de 1.500 pesetas metro cuadrado con coeficiente reductor del 0,5.

El Tribunal Económico-Administrativo Provincial de Valencia acordó desestimar la reclamación y confirmar la comprobación.

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

«Considerando que respecto a la primera cuestión planteada, que es la referente a la naturaleza rústica o urbana de la finca transmitida, puesto que la valoración prevista en el artículo 117-1-12 del Texto Refundido de la Ley de 6 de abril de 1967 ha de formularse por funcionario técnico con título adecuado a la naturaleza de los bienes transmitidos; que aun reconociendo las dificultades con que en muchas ocasiones se tropieza para esta determinación, habida cuenta de que el Código Civil, al que se remite el artículo 10 del Texto Refundido, no ha establecido normas para la diferenciación de las fincas por su naturaleza rústica o urbana, lo que ha exigido la elaboración de los conocidos y no siempre eficaces criterios diferenciales por la doctrina científica y la jurisprudencia, criterios que como los que, en su caso, puedan resultar de determinadas normas de Derecho administrativo, no permiten en todos los supuestos por sí solos resolver el problema y dan paso al planteamiento en cada caso concreto de una cuestión de hecho; el conjunto de circunstancias que concurren en el que se examina ponen de manifiesto el acierto con que ha procedido la Oficina de Gestión al calificar la finca como urbana y recabar la valoración precisamente del Arquitecto de Hacienda.»

«Considerando que abonan este criterio—ratificado por el Tribunal Provincial en su fallo—la situación de la finca, con lindes a la Playa del Mar, entre otras, según se especifica en el informe de la Oficina Liquidadora de 7 de noviembre de 1973, unido a las actuaciones, y se confirma por el Arquitecto, según el cual la parcela vendida se halla incluida dentro del Plan General de Ordenación Urbana de Cullera, aprobado el 19 de junio de 1865 por la Comisión Provincial de Urbanismo, siendo edificable y encontrándose sujeta a Contribución Urbana, por comprenderse en la delimitación del suelo sujeto, aprobada por acuerdo de 24 de enero de 1970, y si bien el recurrente afirma que el terreno en cuestión no está situado dentro del referido Plan, en el propio recurso se reconoce como que está calificado como suelo urbano—siquiera se dé como fecha la de julio de 1974—el polígono número 6, en el que se encuentran enclavados los terrenos objeto de valoración; todo lo cual lleva a la convicción que se ha traducido en la tasación por Arquitecto, como funcionario con título adecuado a la naturaleza urbana de los bienes.»

«Considerando que esto establecido e indicado en la valoración, siquiera sucintamente, el procedimiento seguido para la obtención del resultado, las meras apreciaciones hechas por el recurrente sobre el valor atribuido a la finca, que se estima excesivo, no son suficientes para reputarlo así, cuando el interesado ha podido—y no lo ha hecho—, en vía de gestión, primero, y en la propia reclamación, después, solicitar la tasación pericial contradictoria, medio extraordinario adecuado para resolver estas discrepancias en la comprobación de los bienes transmitidos.»

ADQUISICION DE TERRENOS CON LA FINALIDAD DE CONSTRUIR VIVIENDAS DE PROTECCION OFICIAL. PROCEDE CONCEDER LA EXENCION PROVISIONAL, AUNQUE LA DECLARACION DE QUE SE DESTINARAN A ESA FINALIDAD NO CONSTE EN EL MISMO DOCUMENTO, SINO EN UN ESCRITO PRESENTADO UNOS DIAS DES-

PUES EN LA OFICINA LIQUIDADORA, ANTES QUE ESTA DICTE EL CORRESPONDIENTE ACTO ADMINISTRATIVO (RESOLUCIÓN DE 28 DE MAYO DE 1975).

Hechos.—Se presentó en la Oficina Liquidadora de Andújar un documento privado por el que don Manuel y don Ramón B. Novoa compran una urbanización, con una extensión de solar de 1.460 metros cuadrados aproximadamente, por el precio de 2.700 pesetas por metro cuadrado, «a condición de que se les permita construir» las plantas que se indicaban, añadiéndose al final, antes de la fecha, que se firma este contrato provisional, en espera de ser redactado por un Abogado.

A los ocho días, los citados compradores presentaron un nuevo escrito en la Oficina Liquidadora, diciendo, con referencia al documento privado de compraventa, antes mencionado, que el inmueble objeto de la misma, «aun cuando nada se expresa en el contrato», está destinado a la construcción de viviendas de protección oficial, cuya solicitud y expediente administrativo se hallan en curso de tramitación, por lo que suplican se tenga por hecha la precedente declaración, al objeto de acogerse a los beneficios fiscales correspondientes.

La Oficina Liquidadora de Andújar, con fecha 3 de junio de 1972, acordó no estimar procedente la referida manifestación de los interesados, «por no haber sido hecha conforme a lo que determina el párrafo 2.º del número 28 del artículo 65º del Texto Refundido, notificándose con fecha 11 de julio del propio año las liquidaciones correspondientes, con una cantidad a ingresar cada uno de 180.276 pesetas.

Los interesados interponen reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Provincial, el cual acordó desestimar la reclamación, confirmando las liquidaciones impugnadas, basándose en que el artículo 65-1-28 exige para el reconocimiento de la exención que en el documento de adquisición se exprese la finalidad, requisito que se ha omitido en este caso al constar en documento independiente y posterior.

Los contribuyentes interponen recurso de alzada alegando que el número 28 del artículo 65-1 del Texto Refundido no exige que conste expresamente en el contrato la finalidad de la adquisición, pues así lo prueba el verbo «bastar»—ser suficiente—empleado; que lo que importa para la concesión de la exención es la real dedicación del inmueble a la construcción de viviendas de protección oficial y que el comprador es quien determina este destino, con o sin la anuencia del vendedor.

Doctrina de la resolución.—El Tribunal Central acordó estimar el recurso, anulando las liquidaciones impugnadas para que sean sustituidas por las correspondientes declaraciones provisionales de exención, de acuerdo con el artículo 65-1-28 del Texto Refundido, que quedarán sin efecto si hubieren transcurrido los tres años a partir de su reconocimiento—que se retrotrae a la fecha de las liquidaciones anuladas—sin obtener la calificación provisional, con las demás condiciones a que se refiere el mismo precepto. Este fallo se funda en lo siguiente:

«Considerando que el problema planteado en este expediente consiste en determinar si la omisión en el documento privado de compraventa presentado a liquidación de la declaración de destinarse la finca adquirida a la construcción de viviendas de protección oficial, aunque subsanada días

después en una instancia presentada en la misma Oficina antes de dictarse el acto administrativo, impide la concesión con carácter provisional y condicionado de la exención prevista en el artículo 65-1-28 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto de Transmisiones de 6 de abril de 1967.»

«Considerando que el referido precepto establece la exención para los contratos de adquisición a título oneroso de terrenos que se otorguen con la finalidad de construir 'viviendas de protección oficial', añadiendo 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 obtenga la calificación provisional', y disponiendo, finalmente, que 'la exención se entenderá concedida con carácter provisional y condicionado al cumplimiento de los requisitos que en cada caso exijan las disposiciones vigentes para esta clase de viviendas'.»

«Considerando que, como se afirma en la Resolución de este Tribunal de 11 de marzo de 1971, siguiendo el criterio ya señalado por la de 24 de abril de 1969, la recta interpretación del mencionado precepto lleva a la conclusión de que si bien recomienda muy particularmente que al momento de presentar a la liquidación el documento de adquisición se consigne el objeto que ésta tiene, con lo que es suficiente para conceder la exención con carácter provisional dentro de las normas a que se refiere el párrafo 2 del artículo 15 del Texto Refundido; ello no obsta, mientras no hubiera ganado firmeza la liquidación en su caso practicada, a que si el interesado nubiera omitido la declaración o la hubiera formulado erróneamente, hayan de perderse definitivamente los beneficios fiscales que puedan obtenerse, puesto que el término en que se expresa el precepto legal no dice que sea requisito indispensable esta manifestación expresa y sí sólo que es bastante para que comience a actuar la Administración en relación con el otorgamiento del beneficio fiscal.»

«Considerando que de acuerdo con esta doctrina y con la naturaleza provisional y condicionada de la exención de que se trata, la consecuencia lógica que se deduce en el caso que ha de resolverse es que debió declararse exenta con el carácter indicado la compraventa objeto del documento presentado a liquidación al hacerse en otro posterior, presentado antes que se dictara el acto administrativo, la manifestación que el precepto legal exige, todo ello sin perjuicio de cuanto en el mismo se previene sobre la necesidad de obtener, en el plazo que asimismo fija, la calificación provisional y, por supuesto, del oportuno cumplimiento de los requisitos que exigen las disposiciones vigentes para esta clase de viviendas.»

**COMPROBACION DE VALORES: NOTIFICACION AL PRESENTANTE.
LA COMPROBACION ES ACTO ADMINISTRATIVO AUTONOMO Y
PREVIO A LA LIQUIDACION HABIENDO QUEDADO FIRME (RESOLUCIÓN DE 28 DE MAYO DE 1975).**

Hechos.—Presentada una escritura de herencia en la Oficina Liquidadora de Sabadell, se incoó el oportuno expediente de comprobación, utilizándose el medio previsto en el artículo 117-1-12 del Texto Refundido, con el resultado respecto a un piso objeto de legado, de 873.400 pesetas de valor, aprobándose el expediente por el Abogado del Estado-Jefe en Bar-

celona y notificándose dicho resultado al presentador del documento, según diligencia firmada y con las reglamentarias prevenciones sobre recursos.

La Oficina de Sabadell, transcurrido el plazo de recursos contra la comprobación de valores, giró la correspondiente liquidación de la nuda propiedad a cargo de la legataria, notificada a la misma, la que interpuso reclamación económico-administrativa en la que alegó que era incomprensible que no se hubiese tenido en cuenta el valor catastral de 374.674 pesetas, recién comprobado, aparte de otras alegaciones.

El Tribunal Provincial acordó desestimar la reclamación, y la interesada interpone recurso de alzada alegando que si bien el expediente de comprobación fue debidamente notificado al presentador del documento, lo cierto es que la dicente, en su condición de legataria, no tuvo conocimiento del valor aplicado a la finca legada hasta el momento en que le fue notificado el importe de la liquidación recurrida.

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

«Considerando que, como se afirma en el fallo recurrido, habiéndose notificado el resultado del expediente de comprobación al presentador del documento el 19 de junio de 1974 (notificación que, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 106-5 del Reglamento de 15 de enero de 1959, tiene el mismo valor y produce iguales efectos que si se hubiera entendido con el mismo interesado), y siendo dicho resultado, conforme tiene reiteradamente declarado este Tribunal, a la vista del artículo 85-6 del mismo Reglamento, un acto administrativo autónomo y previo a la liquidación, que por eso se notifica con anterioridad a los contribuyentes para que manifiesten su conformidad o hagan uso en su caso, oportunamente, de los recursos que el ordenamiento jurídico les ofrece—y que, en efecto, se ofreció en la notificación practicada por la Oficina Liquidadora—, la consecuencia que se deduce es la que asimismo ha tenido en cuenta el Tribunal Provincial, o sea, que habiendo transcurrido ampliamente cuando se formuló la reclamación, con fecha 29 de julio de 1974, el plazo de quince días hábiles previsto en el artículo 94 del Reglamento de Procedimiento Económico-Administrativo, la comprobación practicada y debidamente notificada era ya firme, consentida y sin recurso alguno para el contribuyente, tal como indica el apartado 2 del artículo 216 del Reglamento de 15 de enero de 1959.»

«Considerando que en nada obsta a esta conclusión que la recurrente, conforme dice, no tuviera conocimiento del valor comprobado y oportunamente notificado al presentador, afirmación irrelevante ante la Administración y que pertenece al ámbito de la relación del contribuyente, con quien asumió la función de presentar el documento, con el alcance que señala el precepto reglamentario antes citado.»

«Considerando que, limitada, pues, esta reclamación a la liquidación girada, teniendo en cuenta la base que resulta de la comprobación—conforme se reconoce en el escrito de alegaciones en primera instancia—, sin que se haya argumentado nada en contra de la corrección de la liquidación ni nada resulte, según también se afirma en el fallo de primera instancia, en orden al posible ejercicio de las facultades revisoras que confiere el artículo 46 del vigente Reglamento de Procedimiento, se llega a la conclusión de que el recurso debe ser desestimado.»

ACTOS JURIDICOS DOCUMENTADOS: LA DECLARACION DE OBRA NUEVA Y LA CONSTITUCION EN REGIMEN DE PROPIEDAD HORIZONTAL SON DOS ACTOS JURIDICOS DISTINTOS Y NO UNO SOLO (RESOLUCIÓN DE 18 DE JUNIO DE 1975).

Hechos.—Se presentó en la Abogacía del Estado de la Delegación de Hacienda de Madrid una copia de la escritura pública de declaración de obra nueva y división horizontal de una finca urbana sita en Madrid, con fachada a las calles de Fernández de los Ríos y otras, otorgada por la Compañía «Parque del Oeste, S. A.», ante el Notario don Alejandro Bérnago Llabrés.

Dicha escritura dio origen a dos liquidaciones por el concepto de Actos Jurídicos Documentados, con un total a ingresar de 6.215.938 pesetas.

Se interpuso reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Provincial, alegando que, prescindiendo de la denominación impuesta por la práctica notarial, el acto contenido es uno solo: la declaración de obra nueva en régimen de propiedad horizontal; que, al realizarse una declaración de obra nueva, lo que se efectúa es crear una propiedad, o más bien dar virtualidad jurídica a un derecho de propiedad que, con anterioridad a dicha declaración no existía a los efectos registrales; que la ley no exige, contra lo que pudiera aparentar en una primera y superficial impresión, el paso por el régimen de propiedad ordinaria como condición o requisito para acceder al de propiedad horizontal; que la expresión «división horizontal» que figura en la escritura no es para este caso correcta ni ajustada a la realidad, debiendo entenderse que se refiere a la creación o «constitución» de la propiedad horizontal.

El Tribunal Provincial desestimó la reclamación, contra cuyo acuerdo se interpone recurso de alzada.

Doctrina de la resolución.—El Tribunal Central acuerda desestimar el recurso y confirmar las dos liquidaciones, por lo siguiente:

«Considerando que, como se reconoce por el recurrente, no se discute en este expediente el concepto—Actos Jurídicos Documentados—por el que se tributa ni la tarifa aplicada ni siquiera la valoración; simplemente se rechaza en la reclamación y se reitera en el recurso que la escritura contenga dos actos jurídicos distintos e independientes—la declaración de obra nueva y la división horizontal—y que, por tanto, se liquide el impuesto por cada uno de ellos, sumando las bases correspondientes, integrada la de aquélla por el valor del vuelo y la de ésta por dicho valor más el del suelo, entendiendo el contribuyente que el acto contenido en el documento es uno solo que denomina declaración de obra nueva en régimen de propiedad horizontal.»

«Considerando que, por lo pronto, ha de destacarse que la tesis que ahora se propugna está en franca y directa contradicción no sólo con la denominación dada a la escritura, sino—lo que todavía es más importante—con los términos utilizados en su otorgamiento, y así aquélla es nada menos que la de declaración de obra nueva y división horizontal, y éstos no pueden ser más categóricos e inequívocos a este respecto, hablándose en la exposición de que es aconsejable “una única declaración de obra nueva y la división horizontal del conjunto”, otorgándose en la cláusula primera la referida declaración—cuya inscripción registral, tal como se formula, se so-

licita—y luego en la cláusula segunda, con separación entre uno y otro concepto, la división horizontal, declarándose que “los edificios descritos en la cláusula anterior están destinados a pertenecer a distintos dueños, por lo que la Sociedad propietaria los divide en régimen de propiedad horizontal en las fincas que a continuación se describen, cuya inscripción en respectivos folios separados se solicita del señor Registrador de la Propiedad”; de suerte que, siendo los términos claros y no dejando duda sobre la intención de los contratantes (art. 1.281 del Código Civil) habrá que estar al sentido literal de las cláusulas, sin que se vislumbre motivo para entender que las palabras utilizadas por una Sociedad mercantil inmobiliaria bajo la fe y con la intervención de un técnico en Derecho son contrarios a la intención evidente de quien las ha utilizado.»

«Considerando que, por lo demás, las declaraciones hechas en la escritura por la Sociedad, atendidos los actos no sólo coetáneos y posteriores, sino también anteriores, las circunstancias del caso y las consecuencias que se deducen de la legislación civil, puesto que el impuesto se exige calificando con arreglo a Derecho (art. 7.º del Texto Refundido de la Ley de 6 de abril de 1967), llevan a la misma conclusión de que las declaraciones formuladas responden a su expresión literal; y, en efecto, ha de partirse del hecho de que la Sociedad compareciente, única propietaria de la finca, ha construido o está construyendo sobre el solar un conjunto urbanístico que, en virtud de un viejo principio, *superficie solo cedit*, que inspira nuestro Derecho vigente, ha pertenecido en pleno y normal dominio al propietario del terreno, sin necesidad para su adquisición en Derecho Civil de la declaración de obra nueva que responde fundamentalmente a exigencias de orden registral y que como tiene dicho este mismo Tribunal en sus Resoluciones de 17 de septiembre de 1965, de 2 de octubre de 1968 y 15 de diciembre de 1971, y reiterado en la de 22 de marzo de 1973, es una formal manifestación de un hecho del que se derivan consecuencias jurídicas; y claro está que esta declaración que la Sociedad interesada hizo en los términos usuales en la cláusula primera de la escritura no bastaba por sí sola para la finalidad más amplia—creación o constitución del régimen de propiedad horizontal—que se perseguía, por lo cual aquella primera manifestación hubo de ser seguida por otra, objeto de la cláusula segunda, dividiendo los edificios descritos en la cláusula anterior en régimen de propiedad horizontal en las fincas que a continuación se describen, como antes se ha expuesto.»

«Considerando que una vez establecido que son dos los actos contenidos en la escritura, a la vista del artículo 100-4 del Texto Refundido de 6 de abril de 1967, según el cual “las primeras copias de las escrituras y actas notariales que contengan actos o contratos no sujetos a los conceptos tributarios señalados en el apartado 2 de este artículo, cuando tengan por objeto directo cantidad o cosa valuable susceptible de ser determinada, estarán además sujetas al número 38 de la Tarifa, *en cuanto a tales actos o contratos*”, se llega a la conclusión de que la Abogacía del Estado lo aplicó correctamente al exigir el impuesto por los dos actos, y de que el fallo dictado por el Tribunal Económico-Administrativo Provincial, confirmando la liquidación, se ajusta al ordenamiento vigente.»

«Considerando que el criterio seguido en la presente Resolución confirma el ya sentado en las de este mismo Tribunal de 1 de junio de 1971 y 24 de mayo de 1973, en la segunda de las cuales ni siquiera se puso en duda la existencia de los dos actos liquidables—declaración de obra nue-

va y división del inmueble en propiedad horizontal—, limitándose la pretensión a la comprobación de valores y determinación de base, y siendo también desestimada.»

IMPUESTO DE SUCESIONES: CARACTER PRIVATIVO Y NO GANANCIAL DEL PISO INICIALMENTE ADQUIRIDO COMO PRIVATIVO POR EL CAUSANTE Y READQUIRIDO POR EL DESPUES DE HABERLO VENDIDO, COMO CONSECUENCIA DE LA RESOLUCION DEL CONTRATO DE COMPRAVENTA POR INCUMPLIMIENTO DE OBLIGACIONES DEL COMPRADOR (RESOLUCIÓN DE 19 DE JUNIO DE 1975).

Hechos.—Se presentó en la Abogacía del Estado de Oviedo una relación de bienes relictos por don Alfredo García-Bernardo, suscrita por su viuda, figurando entre ellos una casa sita en Oviedo, añadiéndose que tenía carácter ganancial, por lo que debería ser liquidada por la mitad de su valor.

La Abogacía del Estado giró las correspondientes liquidaciones calificando la casa como bien privativo, pues había sido adquirida en su día por el causante por herencia de su madre y readquirida después de haberla vendido, como consecuencia de la resolución del contrato de compraventa decretada judicialmente por incumplimiento de la obligación de pago de parte del precio aplazado.

Los herederos promueven reclamación económico-administrativa, basándose en que la casa es ganancial, pues fue adquirida a título oneroso durante el matrimonio, y el dinero empleado en la adquisición tiene la consideración de ganancial conforme al artículo 1.407 del Código Civil, debiendo advertirse que el bien readquirido lo ha sido por una causa de resolución y no por nulidad o rescisión, y en la resolución la causa sobreviene con posterioridad a la venta.

El Tribunal Provincial acordó desestimar la reclamación, por lo que los herederos interponen recurso de alzada, insistiendo en sus alegaciones.

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

«Considerando que el único problema que se suscita en este recurso consiste en la calificación de un inmueble al que los recurrentes atribuyen la de ganancial en contra del criterio seguido por la Abogacía del Estado y confirmado por el Tribunal Provincial reputándolo bien privativo del marido causante de la sucesión.»

«Considerando que para la debida resolución de esta cuestión ha de partirse de lo que a este respecto prevé el Derecho privado—en este caso el Civil—de acuerdo con el sentido que inspira nuestra legislación fiscal y que se refleja en el artículo 25 de la Ley General Tributaria de 28 de diciembre de 1963 y en el artículo 7.º de la de los Impuestos de Sucesiones y Transmisiones de 6 de abril de 1967.»

«Considerando que esto establecido no ofrece duda y no se ha discutido, que la finca de que se trata, originariamente bien privativo del marido causante de la sucesión, vendida por éste a una Sociedad, durante su matrimonio, volvió a poder del vendedor en ejecución de una sentencia que declaró haber lugar a la resolución de la compraventa y condenó a

la Compañía demandada a estar y pasar por dicha resolución y a que otorgase a favor del actor escritura pública retransmitiéndole el dominio, recibiendo en el momento del otorgamiento la cantidad de ciento cincuenta mil pesetas que como parte del precio confesó haber recibido el actor.»

«Considerando que se pone, pues, de manifiesto que la finca vendida no fue adquirida por el marido en virtud de una nueva compraventa ni el primitivo contrato ha quedado sin efecto por el mutuo acuerdo de las partes contratantes a que se refiere el artículo 17-5 del Texto Refundido ya citado, sino que la readquisición se produce como consecuencia de la resolución decretada por la Autoridad Judicial en el correspondiente litigio, promovido por haber incumplido el comprador su obligación de satisfacer el precio estipulado.»

«Considerando que la resolución a que se refiere el artículo 1.124 del Código Civil supone la extinción de la relación contractual no sólo por el tiempo venidero, sino con carácter retroactivo, con la consecuencia del reintegro a cada contratante en las cosas y valor de las prestaciones que aportaron por razón del contrato, lo mismo que rige para los casos de nulidad y de rescisión y para el de condición resolutoria del artículo 1.123 (Sentencia de 10 de marzo de 1950), doctrina reiterada en la Sentencia de 21 de noviembre de 1963, según la cual el ejercicio del derecho de resolución extingue la relación contractual con efecto retroactivo, pues de no estimarse así carecería de explicación suficiente el párrafo cuarto del repetido artículo 1.124 y las remisiones que contiene.»

«Considerando que si el contrato primitivo se extingue y la extinción se produce con efecto retroactivo y con las recíprocas devoluciones de la cosa que fue vendida y del precio o parte del precio que se satisfizo, la consecuencia lógica es que el inmueble de esta manera reintegrado al patrimonio de quien lo había vendido, conservará el carácter que tenía de bien privativo del mismo, pues fue inicialmente adquirido por título lucrativo, al desaparecer por imperio de la Ley y en virtud de sentencia judicial el contrato en cuya virtud se enajenó, con tanto mayor fundamento que son bienes propios (art. 1.296, número 3, del Código Civil) los adquiridos por derecho de retracto o por permuta con otros bienes pertenecientes a uno solo de los cónyuges, y porque, en general, como enseña la doctrina más autorizada a la vista de los correspondientes preceptos del Código, son también bienes privativos, aunque no siempre representen verdaderas subrogaciones, los adquiridos o readquiridos en virtud del ejercicio de acciones o derechos que pertenecían privativamente a alguno de los cónyuges, ya se consigan judicial o extrajudicialmente, con mayor motivo en este caso en que el inmueble se recupera como consecuencia de una ejecutoria, sin que a criterio tan claro, apoyado en la calificación que a tales bienes confiere el Derecho Civil, obste en lo más mínimo lo argüido en el recurso, incluso con referencia a la naturaleza y extinción de una deuda garantizada con hipoteca sobre el inmueble de que se trata.»

FUSION DE SOCIEDADES POR ABSORCION. FIJACION DE LA BASE LIQUIDABLE: HA DE ATENDERSE AL HABER LIQUIDO DE LA SOCIEDAD ANEXIONADA, NO AL VALOR DE LAS ACCIONES ENTREGADAS. HECHO IMPONIBLE Y DEVENGO DEL IMPUESTO: EL COMPUTO DE PLAZO DE PRESENTACION EN LA OFICINA LIQUIDADORA ES DESDE LA FECHA DE LA ESCRITURA DE FUSION, NO

DESDE EL ACUERDO, SIN QUE A ELLO OBSTE QUE, A EFECTOS DE LA VALORACION DE LOS BIENES, HAYA QUE RETROTRAERSE A LA FECHA DEL ACUERDO (RESOLUCIÓN DE 18 DE JUNIO DE 1975).

Hechos.—Se presentó en la Abogacía del Estado de Santander con fecha 7 de junio de 1971 una primera copia de la escritura otorgada el 15 de mayo anterior ante el Notario de dicha capital don Antonio Vázquez Pinedo, comprensiva en esencia de las operaciones de fusión por absorción del Banco Continental por el Banco de Santander acordada en Junta General Extraordinaria de Accionistas de ambas Entidades de 5 y 6 de diciembre de 1970, así como de la ampliación de capital y modificación de Estatutos del Banco de Santander, como consecuencia de la citada fusión.

La Abogacía del Estado efectuó la comprobación de valores aplicando el apartado 16 del artículo 19 del Reglamento del Impuesto de Derechos Reales, es decir, por el valor (entendido como valor efectivo) de las acciones emitidas por la Sociedad anexionante y entregadas a los antiguos accionistas de la Sociedad anexionada. Además, aplicó la multa del 30 por 100 por demora en la presentación del documento, teniendo en cuenta como fecha del devengo la del acuerdo de fusión y no la de la escritura pública en la que se formaliza la fusión.

Interpuesta reclamación económico-administrativa, el Tribunal Provincial la desestima, confirmando las actuaciones de la Abogacía del Estado.

Doctrina de la resolución.—Interpuesto recurso de alzada, el Tribunal Central lo estima, anulando las liquidaciones practicadas para que la comprobación se efectúe atendiendo al haber líquido de la Sociedad anexionada y sin multa por demora en la presentación. Todo ello por lo siguiente:

«Considerando que existiendo plena conformidad, tanto por parte de la Administración como de la Sociedad contribuyente en la determinación del hecho imponible consistente en la operación de fusión convenida entre el Banco de Santander y el Banco Continental llevada a cabo por absorción de este último mediante la entrega a los accionistas de la sociedad absorbida que hubieran aceptado la fusión de acciones creadas y emitidas por el Banco absorbente, y admitidos tales antecedentes la discrepancia surge en orden al tratamiento fiscal que tal operación pueda merecer y se fundamenta por la sociedad reclamante en dos órdenes de consideraciones, referente el primero como motivación de fondo a la forma de concretar y fijar la base liquidable por el expresado concepto de fusión y afectando el segundo al cómputo del plazo de presentación de los documentos generadores de la anterior liquidación.»

«Considerando en cuanto a la fijación de base en la liquidación a practicar por el concepto de fusión, la duda surge en orden a cuál sea la normativa legal aplicable a tal extremo, ya que el apartado 16 del artículo 19 del Reglamento del Impuesto de Derechos Reales de 15 de enero de 1959 después de fijar con carácter general dicha base liquidable en el haber líquido de la sociedad absorbida autoriza igualmente en los supuestos en que dicho haber líquido fuese inferior al valor de las acciones entregadas a cambio del mismo a fijar la base liquidable por el valor de las expresadas acciones, mientras que el apartado 13 del Texto Refundido limita dicha normativa legal exclusivamente al haber líquido de la sociedad anexionada.»

«Considerando que tal colisión de preceptos legales y la decisión de cuál sea el de preferente aplicación ha de resolverse a la vista de las disposiciones generales de carácter fundamental constituidas por los siguientes preceptos: artículo 17 del Fuero de los Españoles al disponer que todos los órganos del Estado actuarán conforme a un orden jerárquico de normas preestablecidas que no podrán arbitrariamente ser interpretadas ni alteradas, artículo 41 de la Ley Orgánica del Estado de 10 de enero de 1967, al establecer que la Administración no podrá regular, salvo autorización expresa de una Ley, aquellas materias que sean de la competencia exclusivamente de las Cortes, entre las que figuran, según el artículo 10 de la Ley reguladora de las mismas, el establecimiento o reforma del sistema tributario, el artículo 10 igualmente de la Ley General Tributaria de 28 de diciembre de 1963 ordenando que se regulen en todo caso por Ley la determinación de la base liquidable que constituye hecho imponible que se viene examinando en la reclamación.»

«Considerando que del contexto de las disposiciones anteriormente relacionadas claramente se deduce en términos inequívocos la conclusión de que tal competencia legal ha de ser necesariamente resuelta por imperativo de los principios de superior rango y jerarquía legal a favor de la norma contenida en el número 13 del artículo 70 del Texto Refundido que, como ya se indicó, fija la base en los supuestos de fusión de sociedades por absorción en el haber líquido de la sociedad anexionada impidiendo la aplicación del valor de las acciones entregadas a cambio, como propugnaba el Reglamento del Impuesto de Derechos Reales, que ha de estimarse derogado por el Texto Refundido tal como propugna la sociedad reclamante en su recurso, que ha de ser estimado con la consiguiente revocación del fallo apelado.»

«Considerando que llevando consigo toda fusión de empresas por absorción de una de ellas la transmisión de los elementos patrimoniales tanto activos como pasivos de la sociedad absorbida que son los componentes del haber líquido de la misma, dicha determinación de haber líquido como expresiva de una transmisión de Empresa o Sociedad Mercantil, ha de ser objeto necesariamente de comprobación del valor de los distintos elementos que la integran a través de los medios ordinarios que para estos casos se contienen en el apartado 15 del Texto Refundido y su correlativo del apartado segundo del artículo 80 del Reglamento del Impuesto de Derechos Reales o del extraordinario de la tasación pericial reglamentaria, comprobación a cuya práctica habrá de acudir con carácter previo para la determinación del valor fiscal del expresado haber líquido la Oficina de Gestión, procediendo en su vista a la práctica de la correspondiente liquidación.»

«Considerando, en cuanto al segundo extremo de la reclamación, referente a la procedencia o improcedencia de la imposición de multa por falta de presentación en plazo reglamentario de los correspondientes documentos, la misma lleva como forzosa premisa la de concretar cuál sea o cuándo legalmente se produce el hecho imponible generador del devengo del impuesto y consecuentemente determinante del cómputo del plazo para su declaración a la oficina mediante la necesaria documentación.»

«Considerando que si bien la legislación fiscal reguladora de las distintas operaciones que pueden llevar a cabo las sociedades define el momento determinante del devengo del Impuesto (y de la práctica de la liquidación) cual sucede con referencia a la constitución y ampliación de

capital y a su disolución y liquidación, no sucede lo propio con las operaciones de fusión sea cualquiera la forma de llevarse a cabo, pudiendo encontrarse la razón de tales diferencias en la naturaleza y multiplicidad de formalidades que con arreglo a las disposiciones de carácter sustantivo llevan consigo tales fusiones como consecuencia de las distintas situaciones que pueden adoptar los accionistas de las sociedades fusionadas que obligan a un largo proceso formal de ejecución de tales operaciones suspensivamente condicionadas en cuanto a su perfección y eficacia al cumplimiento previo de tales requisitos aun cuando sus efectos incluso económicos puedan retrotraerse a la fecha de los acuerdos de las respectivas sociedades preparatorias de dichas fusiones las que han de entenderse perfeccionadas con plenitud de eficacia al otorgarse la correspondiente escritura de su formalización, consideraciones que, aplicadas a la normativa reglamentaria de presentación de documentos a liquidación, llevan a la conclusión de que en los supuestos de fusión de Sociedades como el que es objeto de la reclamación, el hecho imponible determinante del devengo del impuesto se produce con el otorgamiento de la escritura de fusión computándose a partir de su fecha el plazo reglamentario para su presentación en la Oficina Liquidadora competente, conclusión que no puede verse afectada por el hecho de referir la valoración de los bienes transmitidos, a la fecha de adopción del acuerdo de la sociedad anexionada, porque, según ha quedado anteriormente expresado, los efectos económicos de la fusión, aunque legalmente perfeccionada a la firma de la escritura, han de retrotraerse a la expresión de la voluntad de las partes reflejada en los correspondientes acuerdos y condicionada suspensivamente al cumplimiento de los requisitos formales legalmente exigibles para su ejecución, entre los que se cuenta el otorgamiento de la escritura.»

«Considerando, por consiguiente, que admitido que en el supuesto de la reclamación la obligación de satisfacer el impuesto se produce con el otorgamiento de la escritura, a partir de cuya fecha se computa el plazo de presentación a liquidación y habiéndose producido tal presentación dentro del expresado plazo, es evidente que no procede la imposición de ninguna multa por morosidad en tal presentación, tal como lo afirma la sociedad reclamante, cuya pretensión debe ser acogida con la consiguiente estimación del recurso y revocación del fallo apelado en cuanto a este extremo.»

IMPUESTO TRANSMISIONES PATRIMONIALES. EFICACIA DE LA NOTIFICACION AL PRESENTANTE. LIQUIDACION FIRME. RECLAMACION EXTEMPOREA. EXENCION DE COOPERATIVAS: NO SE ENTRA EN EL FONDO DE SI PROCEDE EXENCION O NO EN EL PRESENTE CASO (RESOLUCIÓN DE 8 DE ENERO DE 1976).

Hechos. Se presentó en la Abogacía del Estado de Burgos primera copia de la escritura otorgada ante el Notario don Carlos Huidobro Gascón, en la que figuraban como otorgantes las entidades Unión Territorial de Cooperativas del Campo de Burgos y la Cooperativa de Crédito Caja Rural Provincial, conviniéndose entre ambas entidades los siguientes actos y contratos: A) Hipoteca a favor de la Cooperativa de Crédito Caja Rural Provincial de Burgos de una casa propiedad de Unión Territorial de Co-

operativas para garantía de préstamo recibido por aquélla por un importe de 27 millones. B) Hipoteca a favor de la misma Cooperativa sobre una finca sita en Briviesca para garantizar un préstamo de dos millones de principal. C) Cancelación de hipoteca sobre una finca propiedad de Unión Territorial sita en Briviesca, constituida en garantía de un préstamo otorgado por la Cooperativa de Crédito. D) Compraventa a favor de la Cooperativa de una finca y silos sita en Lerma en precio total de ocho millones de pesetas. E) Compraventa a favor de la misma Cooperativa en precio de cuatro millones de pesetas de la planta baja de una casa sita en Burgos.

La Abogacía del Estado de Burgos giró las correspondientes liquidaciones a cargo de una y otra entidad, sin aplicar ninguna exención. Dichas liquidaciones fueron notificadas individualmente al presentador del documento con fecha 18 de mayo de 1973.

Por escrito que tuvo entrada en el Tribunal Provincial el 27 de junio de 1973, la representación legal de una y otra Cooperativa, dándose por notificadas de las liquidaciones, promovió reclamación económico-administrativa, que fue resuelta por dicho Tribunal desestimando, por extemporánea, la reclamación.

Doctrina de la resolución.—Interpuesto recurso de alzada por la Cooperativa de Crédito Caja Provincial de Burgos, alegando la exención del impuesto por su condición de Cooperativa protegida, el Tribunal Central desestima el recurso, por lo siguiente:

«Considerando que estando probado en el expediente que las liquidaciones objeto de la reclamación fueron formal y eficazmente notificadas en 18 de mayo al presentador del documento, lo que, a tenor de lo prevenido en el apartado segundo del artículo 128 del Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales produce iguales efectos que si dicha notificación se hubiera hecho a la sociedad interesada y constando asimismo que el escrito de interposición de la reclamación económico-administrativa fue presentado en el Tribunal Provincial el 27 de junio de 1973, es visto que tal reclamación se ha interpuesto, transcurrido con harto exceso, el plazo de quince días hábiles que previene el artículo 94 del Reglamento de Procedimiento Económico-Administrativo, por lo que, a tenor del mismo, y de lo dispuesto en igual sentido por el artículo 216 del Reglamento del Impuesto de Derechos Reales, de vigente y supletoria aplicación, aquel acto administrativo debe considerarse firme y consentido a todos los efectos, procediendo la desestimación del recurso y la consiguiente confirmación del fallo apelado.»

COMPROBACION DE VALORES: MEDIOS. DICTAMEN DE INGENIERO JEFE DE CATASTRO DE RUSTICA. TIENE TITULO ADECUADO A LA NATURALEZA RUSTICA DE LA FINCA. EL DICTAMEN DEBE EXPRESAR LOS CRITERIOS O MOTIVOS DE LA VALORACION, NO LIMITARSE A SEÑALAR ESCUETAMENTE EL VALOR DE LA FINCA. NULIDAD DE LA COMPROBACION DE VALORES POR ESA RAZON (RESOLUCIÓN DE 8 DE ENERO DE 1976).

Hechos.—Se presentó en la Oficina Liquidadora de Arzúa una escritura otorgada ante el Notario de dicha localidad don Ernesto Alonso Rivero,

por virtud de la que don Jesús T. Lamas adquirió a título de compra-venta y en precio alzado de ochenta mil pesetas un grupo de cuatro fincas rústicas, de ellas tres de monte, con un total de extensión de 3 hectáreas y 74 áreas.

Por la Oficina Liquidadora se utilizó para la comprobación de valores el medio consistente en el informe del Ingeniero Jefe del Catastro de Rústica, quien lo emitió valorando en total dichas fincas en la cantidad de 691.020 pesetas sin expresar las razones tenidas en cuenta para ello, valoración que fue aceptada como resultado de la comprobación y fijada como base liquidable, fue notificada al interesado.

Este último promovió reclamación económico-administrativa invocando la realidad y certeza de la cantidad fijada como precio, que debía en todo caso prevalecer, dada la condición rústica de las fincas transmitidas.

El Tribunal Provincial desestimó la reclamación, fundándose en la obligatoriedad de practicar la comprobación de valores y en la adecuada aplicación de comprobación utilizado.

Doctrina de la resolución.—El interesado interpone recurso de alzada y el Tribunal Central lo estima, anulando la comprobación de valores efectuada, para que se practique de nuevo reglamentariamente por dicho medio o por el que se estime adecuado. Todo ello por lo siguiente:

«Considerando que denunciada por el interesado como fundamento de su pretensión la falta de notificación y de expresión de las razones tenidas en cuenta por los funcionarios técnicos encargados de llevar a cabo la tasación pericial, con referencia a este último extremo ha de tenerse en cuenta que, como se razona en la Resolución de este mismo Tribunal de 27 de noviembre de 1973 (R. S. 256-1-1973), el mero examen del medio de comprobación empleado—artículo 117-1 del número 12 del vigente Texto Refundido de 6 de abril de 1967—pone de manifiesto que no se ha utilizado en la forma procedente, ya que, como afirma, entre otras, 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 que es 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.»

«Considerando que no ofrece duda de que el señor Ingeniero del Catastro de Rústica de la Delegación de Hacienda tenía título adecuado a la naturaleza del bien que debía valorar como el precepto legal exige, pero en su dictamen o informe se ha limitado a consignar escuetamente el valor del inmueble, sin hacer constar los fundamentos en que lo apoya, por lo cual al carecer de los mismos es obligada consecuencia la declaración de nulidad, para que se compruebe el valor, bien por el referido medio ordinario por el que se decidió la Oficina de gestión, bien por cualquier otro de los procedentes, así como para acudir, en el supuesto de que se estimase que no reflejaba su verdadero valor, por iniciativa de la Administración o a petición de los interesados, a la tasación pericial.»

TRANSMISION DE LOCALES Y PLAZAS DE GARAJE DE EDIFICIO EFECTUADO EN ZONA DE URBANIZACION O POLIGONO DE URBANIZACION NO LLEVADO A CABO CON SUJECCION A LA LEY DEL SUELO, SINO CON ARREGLO A LA ANTIGUA LEY CASTELLANA DE 1953: NO PROCEDE LA EXENCION DEL IMPUESTO DE TRANSMISIONES PATRIMONIALES EN LA LEGISLACION VIGENTE (RESOLUCIÓN DE 8 DE ENERO DE 1976).

Hechos.—En la Abogacía del Estado de Madrid se presentó primera copia de una escritura otorgada ante el Notario de dicha capital don Felipe Gómez-Acebo Santos, por la que doña María del Carmen P. Aracil compró en precio total de 19.008.480 pesetas cuatro locales comerciales y 16 plazas de garaje pertenecientes a la casa señalada con el número 2 de la calle de Sor Angela de la Cruz y 59 de la avenida del Generalísimo, solicitándose por razón de la zona donde se encontraba situada la finca vendida, según se acreditaba con certificaciones de la Comisión de Planeamiento y Coordinación del Area Metropolitana de Madrid, los beneficios fiscales de la Ley Castellana de 3 de diciembre de 1953.

La Abogacía del Estado giró la correspondiente liquidación sobre la base del valor comprobado, que produjo un total a ingresar de 1.701.921 pesetas.

La interesada promovió reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Provincial, que acordó desestimar la reclamación por estimar inaplicables al caso los beneficios de la Ley Castellana por haber perdido la misma su vigencia y no resultar aplicable tampoco la exención del número 37 del artículo 65 del Texto Refundido, por haber quedado la misma sin efecto en lo que se refiere a los locales comerciales y plazas de garaje por lo dispuesto en el Decreto de 27 de mayo de 1968.

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

«Considerando que el problema planteado en el recurso consiste en determinar si es o no aplicable a la transmisión efectuada la exención reconocida en el número 37 del artículo 65 del Texto Refundido del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales de 6 de abril de 1967.

«Considerando que dicha cuestión ha sido resuelta con carácter general por la Sentencia del Tribunal Supremo de 21 de mayo de 1973, en recurso extraordinario de apelación en la que sienta la doctrina siguiente: “la no vigencia de la exención del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales en las enajenaciones de construcciones efectuadas en zonas de urbanización no llevados a cabo con sujeción a la Ley del Suelo y habiéndose ejercitado el presunto derecho a la exención en momento posterior a la entrada en vigor del Texto Refundido del Impuesto de 6 de abril de 1967”».

«Considerando que, como se sigue afirmando en la mencionada sentencia, es reiterada doctrina jurisprudencial la que antecede y en el presente caso en la fecha que la enajenación se produce—julio de 1971—el comprador no puede esgrimir con éxito la exención de pago del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales precisamente porque en la fecha de adquisición “los beneficios fiscales que pudieran disfrutar las viviendas pertenecientes a edificios sitos en polígonos de zona interior así calificados

con arreglo a la legislación anterior a la Ley del Suelo no pueden mantenerse por acaecer en un tiempo en que había cesado la protección fiscal de estas normas", por imperio de la nueva normativa tributaria vigente en la fecha de la enajenación, no pudiendo tampoco contarse con el derecho a la exención individualmente consolidada por el adquirente con arreglo a los términos de la 2.ª Disposición Transitoria del Texto Refundido de 6 de abril de 1967".»

«Considerando que la misma sentencia que se viene comentando, fundamenta el anterior criterio en las de 10 de abril y 28 de junio de 1967, 7, 13 y 22 de noviembre, entre otras, añadiendo las siguientes consideraciones: "es importante acentuar que la implicación de la vieja legislación, entre la que ha de incluirse la de 3 de diciembre de 1953, viene impuesta por la forma en que ha quedado redactado el pertinente precepto contenido en el Decreto aprobatorio del Texto Refundido de la Ley del Impuesto—art. 65, núm. 37—, cuyo valor legal viene siendo reconocido reiteradamente por la Jurisprudencia y por el dictamen de la Comisión de Competencia Legislativa de las Cortes Españolas de 24 de junio de 1969, publicado en el *Boletín Oficial de las Cortes*, número 1.075, de 19 de noviembre de 1969, en el que se estima que este Texto Refundido no ha excedido la autorización de las Cortes, condicionando tal precepto legal la exención del impuesto en estos casos a que la primera enajenación de edificios ya se haga por bloques o por viviendas que se construyan en polígonos de nueva urbanización o de reforma interior corresponda a urbanizaciones o reformas acogidas a la Ley del Suelo de 12 de mayo de 1956", razones todas más que suficientes para la desestimación del recurso, con la consiguiente confirmación del fallo apelado.»

En el mismo día 8 de enero de 1976, el Tribunal Central dicta resolución idéntica a la anterior, motivada por otra escritura otorgada por el mismo Notario a favor de la misma interesada.

COMPROBACION DE VALORES: MEDIOS. DICTAMEN DE ARQUITECTO DE LA DELEGACION DE HACIENDA. EL DICTAMEN DEBE EXPRESAR LOS CRITERIOS O MOTIVOS TENIDOS EN CUENTA, SIN QUE VALGA LIMITARSE A SEÑALAR EL VALOR. NULIDAD DE LA COMPROBACION DE VALORES POR ESA RAZON. EL PROBLEMA DE TITULO DEL TECNICO ADECUADO A LA NATURALEZA DE LOS BIENES (RESOLUCIÓN DE 15 DE ENERO DE 1976.)

Hechos. En la Abogacía del Estado de Sevilla se presentó primera copia de la escritura pública de compraventa otorgada ante el Notario de dicha ciudad don Diego Romero Pérez por la que don José J. Cabello adquiría una finca rústica sita en Dos Hermanas, de cabida 4,51 hectáreas, en precio declarado de 290.000 pesetas. La Abogacía del Estado solicitó la valoración del Arquitecto del Servicio de Valoración Urbana de dicha Delegación, el cual asignó a la finca un valor comprobado de 4.517.000 pesetas, sin hacer referencia a criterio de ponderación alguno y sin diferenciar las distintas partes del razonamiento en que tal valoración se apoyaba.

El interesado interpuso reclamación económico-administrativa fundándose en que la finca objeto de la transmisión era rústica y había sido parcialmente expropiada por la Administración, valorándola en el trámite de

justiprecio en 175.000 pesetas la hectárea, por lo que ahora la Administración no la podía valorar en un millón de pesetas a efectos fiscales, aparte de que hacía un año la finca había sido ponderada, a los mismos efectos, en 300.000 pesetas, que era el valor de tasación a efectos de utilización del procedimiento judicial sumario, habiendo pagado el Impuesto sobre dicha base el adjudicatario de la finca en dicho procedimiento actual tramitante.

El Tribunal Provincial desestimó la reclamación fundándose en que la base estaba fijada por uno de los medios ordinarios de comprobación y que frente al mismo no se había solicitado por el reclamante la tasación pericial extraordinaria, razón por la cual había de atenerse a la valoración en cuestión.

El interesado formula recurso de alzada por las mismas razones antes indicadas y, además, porque el técnico al servicio de la Administración que había practicado la valoración discutida no tenía título adecuado a la naturaleza de los bienes transmitidos, por lo mismo que la finca era rústica y el técnico era Arquitecto de Hacienda.

Doctrina de la resolución.—El Tribunal Central estima el recurso declarando en el fallo la nulidad de la comprobación de valores, debiendo reponerse el expediente de gestión al momento procesal correspondiente a la solicitud de informe al señor Arquitecto, a fin de que pueda interesársele la emisión de nuevo dictamen valorativo de la finca transmitida, en el que deberá hacer constar las consideraciones y especificaciones precisas para conocer eficientemente el criterio de valoración que aplique y sus fundamentos, comprendiendo todos los elementos tomados en consideración tanto para clasificar la finca como urbana como para valorarla—teniendo en cuenta que, respecto al primer extremo, se trata de una cuestión básica para definir su propia aptitud como «perito con título adecuado» para intervenir en la tasación—, procediéndose posteriormente como corresponda a tenor de las normas legales y reglamentarias.

Los razonamientos del Tribunal Central son los siguientes:

«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 y absolutamente infundados con los que se emitió el dictamen pericial por el señor Arquitecto del Servicio de Valoración Urbana de la Delegación de Hacienda de Sevilla, que se limitó en su informe a señalar la cifra de 4.517.000 pesetas sin más, es decir, sin razonar criterios, módulos, datos, zonas, cultivos, etc., que tomaba en cuenta para basar su tasación (omitiendo incluir aludir a valor unitario alguno), con lo que se

hizo imposible para el contribuyente discrepar de extremos básicos para su defensa o para la contradicción de la base que se fijaba e incluso se hizo imposible también conocer la razón por la cual un técnico en valoraciones urbanas dictaminaba sobre el valor de una finca teórica y registralmente rústica.»

«Considerando que sentado lo anterior y de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 80, apartado 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 de 1963 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, con título adecuado a la naturaleza de los bienes, 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 como estrictamente rústico o como urbano—siendo así que de tal clasificación dependía la propia aptitud del técnico de la Administración para emitir su dictamen—), es obligada secuela la declaración de nulidad del acto administrativo de comprobación, así como la de la liquidación consecuencia del mismo, si se hubiera practicado—lo que no parece ocurrir en el presente supuesto, pues la que se ha girado, sobre el valor declarado, es la reglamentariamente procedente—, a fin de que se lleve a efecto en su caso nueva comprobación de valores atemperada a las formalidades reglamentarias de razonamiento y motivación del dictamen que se emita.»

«Considerando que la doctrina sentada en cuanto a la necesaria motivación y a la imprescindible fundamentación del dictamen del técnico al Servicio de la Administración, bajo pena de nulidad, ha sido reiteradamente proclamada 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.»

J. M. G. G.*