

III. Resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Central

Por JOSÉ MANUEL GARCÍA GARCÍA

EXENCION DE LA PRIMERA TRANSMISION DE VIVIENDAS BONIFICABLES. SE CONSIDERAN A EFECTOS FISCALES COMO VIVIENDAS DE PROTECCION OFICIAL (Resolución de 10 de abril de 1975).

Hechos.—En la Abogacía del Estado de Madrid se presentó escritura de compraventa otorgada ante el Notario don Luis Hoyos de Castro en virtud de la cual se transmitía el pleno dominio de un hotel destinado a vivienda y garaje en la ciudad satélite Mirasierra de Madrid, en precio declarado de 2.674.764 pesetas, solicitándose la exención del impuesto por estar acogido el inmueble a la legislación de viviendas bonificables, de acuerdo con la calificación definitiva de 19 de abril de 1968 y haberse producido la primera transmisión dentro de los seis años de esa fecha.

La Abogacía del Estado giró la correspondiente liquidación, que fue reclamada por el interesado ante el Tribunal Provincial, el cual estimó la reclamación anulando la liquidación.

Notificada la anterior resolución, la Dirección General de lo Contencioso del Estado interpuso recurso de alzada ordinario ante el Tribunal Central.

Doctrina de la resolución.—El Tribunal Central desestima el recurso interpuesto por la Dirección General y declara la procedencia de la exención del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales, por lo siguiente:

«Considerando que frente a la doctrina sentada por este Tribunal Central en Resoluciones de 28 de septiembre de 1972, 5 de octubre de 1972 y 28 de septiembre de 1972, entre otras, relativas al supuesto de Derecho que aquí se debate sobre la condición de “viviendas de protección oficial” de las llamadas “viviendas bonificables”, de acuerdo con la legislación vigente reguladora de aquéllas (pronunciando la no aplicación a las segundas de los beneficios fiscales derivados de la calificación, como tales, de las primeras) el Tribunal Supremo de Justicia en Sentencias, entre otras, de 26 de marzo, 14 de mayo, 1 de junio de 1973 y 1 y 16 de abril y 27 de junio de 1974 (alguna de ellas referidas a casos con igual supuesto de hecho e idénticas partes a las que intervienen en el negocio jurídico cuya tributación se debate en el presente recurso) ha señalado: que la normativa fiscal aplicable, a los efectos del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y de los beneficios que del mismo se derivan, viene determinada por la fecha

de la primera transmisión *inter vivos* de las viviendas de protección oficial; que el mandato de refundición contenido en la disposición final de la Ley de 23 de diciembre de 1961, hace que deban incluirse bajo la denominación de “viviendas de protección oficial”, todas las construidas o que se construyan al amparo de un régimen protector, cualquiera que fuera su denominación específica y, por consiguiente, lo mismo si la transmisión se refiere a “viviendas protegidas” que a “viviendas bonificables”; y que el obstáculo que pudiera suponer la disposición transitoria 6.ª del Texto Refundido del Impuesto de Derechos Reales de 21 de marzo de 1958, según la cual para gozar las referidas viviendas de las bonificaciones que señala, es preciso que la primera transmisión de las mismas se efectúe antes de transcurrir seis años contados desde primero de mayo de 1958, que terminaba igual día del año 1964, claramente—siempre según el Tribunal Supremo de Justicia—desaparece a la luz del artículo 181 de la Ley de Reforma Tributaria de 11 de junio de 1964, según la cual serán aplicables a este Impuesto de Transmisiones Patrimoniales las normas de la Ley del Impuesto de Derechos Reales de 21 de marzo de 1958 y de su Reglamento de 15 de enero de 1959, salvo aquellas que definen los actos sujetos, exentos y bonificables.»

«Considerando que pronunciándose la presente resolución en época y momento posterior a tales Sentencias del Tribunal Supremo, revocatorias todas ellas de acuerdos de este Tribunal, en los que se concluía doctrina y tesis contraria a tales conclusiones, debe acogerse la argumentación del Tribunal Supremo para evitar nuevas e inútiles instancias procesales, cuando, sobre todo, en algunos casos se trata de supuesto de hecho y de Derecho idéntico al presente e incluso referente a igual sector urbanístico e igual sociedad constructora vendedora.»

«Considerando que sobre la doctrina expuesta por el Tribunal Supremo de Justicia en las sentencias invocadas (traídas, además, por los contribuyentes al presente expediente en escrito no previsto en el procedimiento) y teniendo en cuenta que la cédula de calificación definitiva de “vivienda bonificable” se expidió, en el supuesto debatido en el presente recurso, el 19 de abril de 1968 y que la enajenación tuvo lugar el 22 de noviembre de 1969, es de apreciar que entre una y otra no había transcurrido el plazo a que se refieren los artículos 146-30 de la Ley de Reforma Tributaria de 11 de junio de 1964 y 65-29 del Texto Refundido de 1967, por lo que, en definitiva, ha de considerarse que debe aplicarse a la misma la exención recogida en tales artículos en la forma como han sido interpretados por el más Alto Tribunal de la Nación.»

EXPEDIENTE DE DENUNCIA: TRAMITES. NOTIFICACION CONJUNTA DE LAS DIVERSAS ACTUACIONES. PRUEBA DE LA EXISTENCIA DEL CONTRATO PRIVADO DE VENTA: DATOS DE SOLICITUD DE URBANIZACION EN EL AYUNTAMIENTO. PRACTICA CORRECTA DE LA COMPROBACION DE VALORES POR EL PRECIO DE FINCA ANA-LOGA, DE LA LIQUIDACION Y DEL REGARGO (Resolución de 23 de abril de 1975).

Hechos.—Un particular formuló denuncia en la Abogacía del Estado de Málaga contra «Rumasa, S. A.», y sus empresas filiales o asociadas, «Hote-

les Agrupados, S. A.», e «Inmobiliarias Reunidas, S. A.», dando cuenta de la existencia de una operación mixta de compraventa y permuta de terrenos y edificaciones, documentada en contrato privado suscrito en 1966, en virtud del cual «Inmobiliarias Reunidas, S. A.», había adquirido de don Francisco L. Ternero, determinados terrenos de una finca de su propiedad, recibiendo a cambio, como parte del precio, la propiedad del Hotel «El Mero» de Manilva, perteneciente a «Hoteles Reunidos, S. A.», manifestándose que el valor de los terrenos adquiridos por la indicada sociedad era de 51.000.000 de pesetas, correspondiendo 32.000.000 al valor del Hotel «El Mero».

Admitida a trámite la indicada denuncia, se procedió por la Abogacía del Estado a la iniciación del correspondiente expediente, el que, previa la tramitación reglamentaria, con audiencia de las personas interesadas, terminó con acuerdo, en el que, entre otros extremos, se ordenó la práctica de dos liquidaciones a cargo de «Inmobiliarias Reunidas, S. A.», una por la adquisición probada de los terrenos, con sus correspondientes recargos, multa e intereses de demora, y otra, por la opción de compra contenida en un documento aportado por la misma sociedad, con multa, recargo de documento privado e intereses de demora, con un total a ingresar de 6.986.611 pesetas y 199.805 respectivamente.

Interpuesta reclamación económico-administrativa por no existir aún el contrato denunciado, el Tribunal Provincial de Málaga la desestimó, por lo que «Inmobiliarias Reunidas, S. A.», formuló recurso de alzada.

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

«Considerando, ante todo, sobre la cuestión planteada por el recurrente al sostener que sólo una vez que se ha resuelto en firme el expediente de denuncia, cabe girar la liquidación del impuesto que proceda, que el apartado 6) del artículo 203 del Reglamento todavía vigente de 15 de enero de 1959 no se refiere a la firma, sino a la mera resolución del expediente al decir que se practicará la correspondiente liquidación y todavía añade, “aun cuando se promueva reclamación”; y si bien es cierto, como se reconoce en la Resolución de este Tribunal de 23 de noviembre de 1969, que este artículo 203 parece autorizar que cuando haya existido denuncia se notifique la resolución del expediente antes de practicar las liquidaciones, se trata de una posibilidad que no impide, por tanto, la notificación conjunta de la resolución, comprobación de valores y liquidaciones que se deriven del expediente, prevista en el artículo 180-3) del mismo Reglamento, para los expedientes de investigación, que en muchos casos será una garantía de los derechos del contribuyente y en todos producirá una simplificación de trámites con la consiguiente aceleración del procedimiento; de todo lo cual se deduce que no tendría sentido en este caso, y con apoyo en una interpretación rígida del citado artículo 203, dejar sin efecto todo lo actuado como consecuencia del expediente, y no pasar a examinar las demás cuestiones planteadas.»

«Considerando, por lo que respecta a la liquidación número 11.754, girada como consecuencia de la aportación al expediente del documento privado que aparece suscrito el 19 de noviembre de 1966, que: 1.º La existencia de este contrato no puede, naturalmente, dejar de tenerse en cuenta, a efectos legales, dada la prueba documental aportada, cualesquiera que sean las circunstancias que hayan dado lugar a su otorgamiento y a su incorpo-

ración al expediente; 2.º Su calificación jurídico-fiscal, como opción de un contrato sujeto al impuesto (art. 85 del Texto Refundido) no ofrece duda, teniendo en cuenta su naturaleza jurídica y, prescindiendo de los defectos tanto de forma como intrínsecos (art. 7 del mismo Texto), ya que el objeto y el precio están suficientemente determinados; 3.º La base se ha obtenido con sujeción a lo previsto en la regla 7.ª del artículo 70 del mismo Texto Refundido, partiendo del precio a que se refiere el contrato, y 4.º La liquidación se ha girado en todo correctamente y debe ser mantenida.»

«Considerando en cuanto a la liquidación número 11.753 por compra-venta: 1.º Que la existencia y realidad de la transmisión onerosa a favor de la Sociedad recurrente, presupuesto obligado de la liquidación, y punto fundamental de la resolución del expediente de denuncia, que la estima probada, está, en efecto, suficientemente acreditada, según se expone y razona con detalle en el tercer considerando de aquélla, y conforme reitera el fallo de Primera Instancia, debiendo destacarse, sin perjuicio de cuanto resulta del conjunto de las pruebas, hechos tan concluyentes y expresivos como el que se refleja en la comunicación del Ayuntamiento de Málaga de 19 de agosto de 1968 (Documento 56), contestando a escrito de la Abogacía del Estado, según la cual consta en el correspondiente expediente que “Inmobiliarias Reunidas, S. A.”, mediante escrito fechado en 28 de marzo del mismo año, presentado en el Registro General del Ayuntamiento en 10 de mayo siguiente, al que acompañaba Proyecto de Plan Parcial de Ordenación de la finca “La Barriguilla”, interesó la autorización definitiva para la urbanización de que se trata, hablándose en el anexo de la Memoria de una superficie de 150.000 m² y en la Memoria de que el polígono objeto del presente Plan Parcial coincide con los terrenos de la finca denominada “La Barriguilla”, recientemente adquiridos por “Inmobiliarias Reunidas, Sociedad Anónima”, añadiéndose que la superficie total de estos terrenos es la de 150.382 m²; y diciéndose en el documento B), titulado “Relación de los nombres, apellidos y direcciones de los propietarios afectados por el proyecto”, que “Tratándose de una urbanización particular en la que resulta afectada una sola finca que pertenece sólo y exclusivamente a los promotores...”; y, por si fuera poco esta manifestación de parte, el fallo del Tribunal Provincial destaca el propio reconocimiento hecho por el transmitente de los terrenos señor L. Ternero, tanto en la instancia dirigida a aquél en solicitud de condonación de la multa que se le impuso como en la cursada a este Tribunal Central, según se deduce del Acuerdo de 4 de diciembre de 1969, antecedentes incorporados de oficio al expediente y que, como se afirma en el fallo de Primera Instancia, juntamente con las pruebas del expediente de gestión, evidencian la realidad de una transmisión consumada, frente a lo cual carecen de valor alguno las explicaciones intentadas por el reclamante en vía económico-administrativa, y reiterados ahora en el recurso que se resuelve; 2.º La comprobación de valores se ha efectuado, como se razona en el séptimo considerando del Acuerdo del expediente de denuncia, utilizando el medio ordinario que establece el artículo 117-1-6.º del Texto Refundido de la Ley del Impuesto de Transmisiones de 6 de abril de 1967 y precisamente en función de la transmisión realizada que se cita específicamente de terrenos de la misma finca, y según precio declarado; de suerte que carece de fundamento lo alegado a este respecto por la sociedad recurrente, que ha podido, y no lo ha hecho, solicitar, incluso en vía económico-administrativa, la práctica de la tasación pericial

contradictoria, si no estaba conforme con el resultado obtenido; 3.º El recargo del 20 por 100 de la cuota que el artículo 72 del Texto Refundido impone a las transmisiones de inmuebles que se formalicen en documento privado es ineludible, al no haberse otorgado escritura pública; como asimismo es procedente la multa del 100 por 100, al haberse tenido que practicar la liquidación con los elementos que la Administración se ha procurado, por la negativa infundada del contribuyente a presentar el documento, de conformidad con lo previsto en el artículo 115-2 del Texto Refundido y artículo 228 del Reglamento de 15 de enero de 1959.»

COMPRAVENTA DE INMUEBLE CON PACTO DE RESERVA DE DOMINIO A FAVOR DEL VENDEDOR HASTA TANTO SE PAGUE EL PRECIO APLAZADO: NO IMPLICA CONDICION SUSPENSIVA POR LO QUE NO PROCEDE SUSPENDER LA PRACTICA DE LA LIQUIDACION DEL IMPUESTO A CARGO DEL COMPRADOR (Resolución de 23 de abril de 1975).

Hechos.—Se presentó en la Abogacía del Estado de Las Palmas un ejemplar de un documento privado en el que aparecían varios acuerdos, entre los cuales destaca la compraventa de unos terrenos por un total de pesetas 260.000.000, que se satisfará en la siguiente forma: cien millones en un plazo que terminaba en 1973, y el resto en un plazo que terminaría el 1 de enero de 1974, pactándose que la sociedad compradora realizaría las obras de urbanización de los terrenos y que la venta se hace con reserva de dominio, adquiriendo la compradora el dominio de los terrenos tan pronto como pague la totalidad del precio convenido; no obstante, la Sociedad compradora toma, en el mismo acto de la firma, posesión de los terrenos comprados.

La Abogacía del Estado giró la liquidación correspondiente, frente a la cual, la interesada interpuso primero recurso de reposición y después reclamación económico-administrativa, basándose sustancialmente en el carácter condicional suspensivo del pacto de reserva de dominio, y subsidiariamente en determinadas infracciones formales en la práctica de la liquidación, generadoras de indefensión.

El Tribunal Provincial desestimó la reclamación por interpretar que el pacto de reserva de dominio no implica condición suspensiva sino resolutoria, sin que tampoco pudieran aceptarse las infracciones formales que en la práctica de la liquidación se denunciaban, por haberse realizado correctamente la misma.

La sociedad interesada interpone recurso de alzada ante el Tribunal Central, insistiendo en sus alegaciones y argumentos.

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

«Considerando que el problema de fondo que la reclamación plantea, ya que la sociedad recurrente no impugna la procedencia en sí misma de la liquidación reclamada, pretendiendo únicamente su aplazamiento por estar afecta la compraventa gravada a un pacto de reserva de dominio, es el de determinar si tal pacto supone o no una condición suspensiva, con el con-

siguiente efecto de aplazar la liquidación, conforme a la normativa legal vigente para el tratamiento fiscal de tales condiciones.»

«Considerando que con arreglo al artículo 1.445 del Código Civil, el contrato de compraventa es de naturaleza consensual, perfeccionándose conforme al artículo 1.450, si el comprador y vendedor hubiesen convenido en la cosa objeto del contrato y en el precio, siendo obligatorio para ambos, aunque ni la una ni el otro se hubiesen entregado, preceptos que son consecuencia del supuesto de que parte el Código, de que los contratos no son por sí solos modos de adquirir la propiedad y que dan lugar con frecuencia al *pactum reservati dominii*, que no constituye condición suspensiva de su perfección por cuanto de él no depende el nacimiento de las obligaciones propias de la compraventa, obligación de entregar la cosa y obligación de entregar el precio, sino que afecta a la consumación del contrato y consiste en una estipulación expresa de las partes por virtud de la cual el dominio de la cosa no se transfiere al comprador mientras no se realice el pago total del precio, viniendo a constituir simplemente una garantía de pago, pero sin que por ello se desnaturalice el concepto jurídico de la compraventa, ni se prive a los contratantes, una vez perfecta aquella por el libre consentimiento, del derecho a exigir recíprocamente el cumplimiento de las obligaciones esenciales del mismo.»

«Considerando que el examen del documento privado origen de la liquidación reclamada, demuestra que las partes celebraron un contrato válido de compraventa, puesto que en el mismo concurren los requisitos exigidos por los artículos 1.261 y 1.445 del Código Civil y que ese contrato quedó perfeccionado y fue obligatorio para ambas partes desde su celebración, toda vez que los contratantes convinieron en la cosa vendida y en el precio, cumpliendo así los requisitos del artículo 1.450 del mismo Código, el cual establece que la venta se perfeccionará entre comprador y vendedor y será obligatoria para ambas partes, aunque ni la una ni el otro se hubiesen entregado.»

«Considerando que en la cláusula sexta del referido contrato no se establece una condición suspensiva de la que dependa la existencia legal del contrato, toda vez que las estipulaciones en ella contenidas, relativas a que el dominio de la finca sólo se entenderá transferido a la sociedad compradora el día que sea satisfecho el importe del precio y otorgada la correspondiente escritura, aparte de resultar contradicha por los términos del propio contrato que autoriza al comprador para efectuar en la finca actos de libre disposición, en definitiva, atribuyen a dicho pacto una simple garantía de pago del precio, pero dejando subsistente en toda su integridad desde el momento de su firma, la existencia del contrato, con todas sus condiciones legales, plenamente exigibles y, por tanto, sujeta al pago del impuesto, y que lleva consigo la confirmación de la liquidación recurrida con la consiguiente desestimación del recurso.»

**TRANSMISION DE TERRENOS CON DECLARACION DE DESTINARSE
A LA CONSTRUCCION DE VIVIENDAS DE PROTECCION OFICIAL:
LA COMPROBACION DE VALORES Y LA LIQUIDACION CAUCIONAL
PRACTICADAS AL CONCEDER LA EXENCION PROVISIONAL SON
FIRMES, POR LO QUE AL QUEDAR SIN EFECTO DICHA EXENCION**

ESOS ACTOS ADMINISTRATIVOS DE COMPROBACION Y LIQUIDACION CAUCIONAL SON VINCULANTES PARA LA ADMINISTRACION
(Resolución de 10 de abril de 1975).

Hechos.—Se presentó en la Delegación de Hacienda de Guadalajara una escritura pública de compraventa de una parcela de terreno expresándose por la sociedad compradora que sobre dicha finca se pretendían construir viviendas de protección oficial, solicitando las exenciones oportunas.

La Abogacía del Estado declaró la exención provisional, según hizo constar por nota al pie de la escritura, aparte de expresar que el comprador tenía la obligación de presentar, antes de tres años, la escritura en cuestión, acompañándola de la pertinente cédula de calificación provisional. Se giró también la correspondiente liquidación caucional sobre la base del valor declarado, a la que se le dio el número E-00537.

Posteriormente, la sociedad compradora enajenó parte de la finca adquirida, perdiendo así el beneficio fiscal que provisionalmente se le había concedido, razón por la cual, la Abogacía del Estado de Guadalajara acordó liquidar la compraventa, y a tal fin, sin tener en cuenta la base y los demás elementos tributarios fijados en la liquidación caucional extendida en su día, se aplicó el dictamen valorativo del Arquitecto de Hacienda, como aprecio referido a la fecha en que la transmisión, declarada inicialmente exenta de manera provisional, se produjo.

Notificada la cifra resultante de la comprobación de valores, la sociedad interpuso reclamación económico-administrativa, pues no cabía hacer una segunda comprobación de valores, invocando en apoyo de su tesis la circular número 1/67, de 2 de febrero, de la Dirección General de lo Contencioso del Estado, y el artículo 141 del Reglamento del Impuesto de Derechos Reales.

El Tribunal Provincial desestimó el recurso porque el legislador establece para las liquidaciones provisionales una revisión de la totalidad de los elementos integrantes de aquéllas, por ser actos esencialmente provisorios.

Doctrina de la resolución.—Interpuesto recurso de alzada ante el Tribunal Central, éste estima el recurso, sentando idéntica doctrina a la ya mantenida anteriormente en Resoluciones, entre otras, de 17 de octubre de 1974 y 16 de enero y 20 de febrero de 1975, por lo que sólo interesa recoger lo que se dice en el penúltimo considerando, en que se resume la doctrina seguida:

«Considerando que a la vista de cuanto antecede expuesto, cabe sentar como definitivas las siguientes conclusiones: 1.º Las liquidaciones caucionales tienen carácter vinculante para la Administración, encontrándose suspensivamente condicionadas en sus efectos y aplicación a la cesación del beneficio fiscal generador de su práctica; 2.º Las facultades de las Oficinas liquidadoras al producirse el cese, extinción o caducidad de los beneficios fiscales provisionalmente otorgados quedan reducidas, en el supuesto de existencia de liquidación caucional, a requerir a los interesados para que dentro del plazo reglamentario procedan al ingreso de su importe en unión de los intereses de demora cuantitativamente determinados mediante la

correspondiente liquidación complementaria, o a proponer en su caso a la Administración jerárquica competente la revisión de la misma con arreglo a las formalidades legales.»

CONTRATO DE ASISTENCIA TECNICA POR CESION DE PATENTES Y LICENCIAS: SUJECION AL IMPUESTO DE TRANSMISIONES PATRIMONIALES POR EL CONCEPTO DE ARRENDAMIENTO DE SERVICIOS Y NO POR EL DE CESION DE DERECHOS (Resolución de 24 de abril de 1975).

Hechos.—La Inspección Técnica levantó acta de constancia de hechos en el domicilio de la sociedad inspeccionada, haciendo constar que la misma tenía formalizado desde la fecha de su constitución, un contrato de asistencia técnica por cesión de patentes y licencias, por cuya cesión abonaba en concepto de cánones o *royalties* cantidades que oscilaban entre el 2,75 y el 3 por 100 del importe total de las rentas amparadas por tales patentes, habiendo declarado anualmente los cánones abonados hasta la fecha del acta a efectos de su liquidación por el Impuesto de Rentas de Capital. La Inspección entendió que el citado contrato podría estar sujeto al pago del Impuesto General de Transmisiones, por lo que requirió a la sociedad interesada su presentación en la Oficina Liquidadora correspondiente.

Instruido por la Abogacía del Estado el correspondiente expediente de investigación, se resolvió acordando la liquidación del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales por el número 2 de la Tarifa al 4 por 100 sobre una base de 9.029.689 pesetas y un total a ingresar de 380.129 pesetas.

La sociedad interpone reclamación económico-administrativa alegando que la calificación fiscal del contrato es la de arrendamiento de derechos o de servicios y no de cesión temporal de derechos, como había entendido la Abogacía del Estado.

El Tribunal Provincial de Burgos desestimó la reclamación, por lo que la sociedad interesada interpone recurso de alzada insistiendo en sus alegaciones.

Doctrina de la resolución.—El Tribunal Central estima el recurso, acordando la anulación de la liquidación practicada, para que en su lugar se gire otra por el concepto de arrendamientos, número 20 de la Tarifa, con distinto tipo de tributación, por lo siguiente:

«Considerando que como obligado antecedente para poder formular con claridad una conclusión sobre el extremo referente a la sujeción o no sujeción al Impuesto de Transmisiones Patrimoniales del contrato motivador de la reclamación, es preciso concretar a efectos fiscales la naturaleza y alcance de los llamados contratos de asistencia técnica y en tal sentido el artículo 19 de la Ley de 23 de diciembre de 1961, define la asistencia técnica industrial como la cesión de Entidades Industriales de la utilización de patentes y procedimientos de fabricación, transformación y conservación de productos, así como la prestación de elementos o servicios que una empresa haga a otra por exigencias técnicas del proceso productivo de las empresas receptoras de tales prestaciones.»

«Considerando que no ofreciendo duda la calificación como de asistencia técnica del contrato generador de la reclamación, y a los efectos del trata-

miento fiscal que el mismo pueda merecer una vez admitida su sujeción al Impuesto de Rentas de Capital, resta únicamente por decidir entre el Impuesto General de Tráfico y el de Transmisiones Patrimoniales, dado su mutuo carácter excluyente, cuál sea de legal aplicación y en tal sentido y teniendo en cuenta, con arreglo a los términos de la Orden de 4 de abril de 1968, quedan sujetos al primero exclusivamente las prestaciones derivadas de los contratos de asistencia técnica que se formalicen por empresas de ingeniería y consultoras, ninguna de cuyas circunstancias concurre en el presente caso, llevan a la forzosa conclusión de decidir tal dualidad a favor del Impuesto General de Transmisiones Patrimoniales.»

«Considerando que admitida la anterior conclusión, queda como única cuestión a decidir la de precisar cuál sea la calificación jurídico-fiscal que a efectos de su liquidación corresponde al contrato debatido, y teniendo en cuenta que su objeto lo constituye la cesión por tiempo determinado de unas patentes de fabricación documentalmente plasmadas o formalizadas juntamente con la prestación de servicios derivados de dicha cesión, llevados a cabo por entidad cesionaria de tales mediante la percepción de un precio cierto y determinado, aunque variable en su cuantía, es evidente que tal cesión temporal de bienes y servicios, puede ser y es de hecho objeto del contrato de arrendamiento a que hacen concreta referencia los artículos 1.542 y 1.543 del Código Civil, calificación y liquidación coincidente con el criterio mantenido por este Tribunal con relación a un contrato de asistencia técnica de análogo carácter al que es objeto del recurso, en su fallo de 7 de octubre de 1971 y cuya aceptación lleva consigo la estimación del recurso.»

PRESTAMO HIPOTECARIO A FAVOR DE COOPERATIVA PROTEGIDA, QUE ES LA PRESTATARIA: NO ESTA EXENTO DEL IMPUESTO DE TRANSMISIONES PATRIMONIALES, PUES SOLO ESTAN EXENTAS LAS ADQUISICIONES DE INMUEBLES POR COOPERATIVAS, NO LA DE MUEBLES, Y EL DINERO PRESTADO TIENE ESTE ULTIMO CARACTER (Resolución de 30 de abril de 1975).

Hechos.—Se presentó en la Oficina Liquidadora de Valmaseda una escritura de préstamo con garantía hipotecaria, otorgada por la Caja de Ahorros y Monte de Piedad de Bilbao en favor de la Cooperativa de Consumo La Cruz, por la que la primera otorgaba a la segunda un préstamo hasta el límite máximo de 6.000.000 de pesetas, con un interés anual del 6,5 por 100 sobre los saldos deudores, a amortizar en el plazo máximo de cinco años, en garantía de cuya devolución (más 800.000 pesetas de costas y gastos), se constituyó una hipoteca sobre determinadas fincas propiedad de la entidad prestataria.

La Oficina Liquidadora de Valmaseda giró liquidación por el concepto de préstamo a cargo de la Cooperativa de Consumo La Cruz, la cual interpuso reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Provincial de Vizcaya, alegando que la Cooperativa prestataria estaba amparada por la exención prevista en el número 5.º del artículo 65 del Texto Refundido.

El Tribunal Provincial desestimó la reclamación porque el citado precepto, que coincide con el apartado a) del artículo 11 del Estatuto Fiscal de las Cooperativas de 9 de mayo de 1969 sólo es aplicable a las adquisiciones de bienes inmuebles o derechos, no a los actos de adquisición de dinero.

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

«Considerando que en cumplimiento de lo ordenado en el párrafo 6.º del artículo 230 de la Ley de Reforma del Sistema Tributario de 11 de junio de 1964, se aprobó por Decreto de 9 de mayo de 1969, el Estatuto Fiscal de las Cooperativas que, en su artículo 4.º declara que las controversias sobre cuestiones de Derecho que puedan surgir entre la “Administración Fiscal” y las Cooperativas, se resolverán en la forma dispuesta en los artículos 160 a 171 de la Ley General Tributaria de 28 de diciembre de 1963, lo que equivale a atribuir el conocimiento de las reclamaciones tributarias y sobre exenciones tributarias, salvo los casos excepcionales reservados al Ministerio de Hacienda, a los Organos de la jurisdicción económico-administrativa; y como, por otra parte, dicho Estatuto, en la regla 4.ª de su artículo 15, deroga el Decreto de 9 de abril de 1954 y las Ordenes Ministeriales de 27 de enero de 1948 y 1 de junio de 1964, sus preceptos relativos a materias de competencia y de procedimiento deben estimarse de inmediata aplicación a cuantos expedientes se encuentren en curso y pendientes de dictar el acto administrativo que corresponda, según se desprende de la disposición 3.ª del artículo 15 antes citado y de la doctrina general sobre la eficacia y aplicación de las leyes de tal naturaleza (Sentencias del Tribunal Supremo de 14 de diciembre de 1923, 29 de diciembre de 1924, 25 de mayo de 1925 y 24 de mayo de 1949, entre otras).»

«Considerando que establecido lo anterior, es claro e incuestionable que la petición de recibimiento a prueba solicitada y denegada en la primera instancia en el presente caso y su reiteración en segunda instancia ante este Tribunal Central, es improcedente por no versar sobre puntos de hecho o cuestiones de esta índole discutidas, sino por tratarse de un dictamen a evacuar por la Junta Consultiva del Régimen Fiscal de las Cooperativas que, por las razones y fundamentos legales desarrollados anteriormente, no es pertinente ni necesaria ni vinculante, por escapar, desde el Decreto de 29 de mayo de 1969, de la competencia de dicha Junta las controversias y reclamaciones tributarias entre la Administración Fiscal y las Cooperativas.»

«Considerando que, en cuanto al fondo del problema que se debate en la presente reclamación y recurso, la cuestión se centra en determinar si la contratación de un préstamo con garantía hipotecaria de sus propios bienes, llevada a cabo por la Cooperativa de Consumo La Cruz, se encuentra exenta del pago del Impuesto sobre las Transmisiones Patrimoniales conforme lo prevenido en el apartado 5.º, número 1, del artículo 65 del Texto Refundido de dicho Impuesto de 6 de abril de 1967, ratificado por el artículo 11 del Estatuto Fiscal de las Cooperativas, aprobado por Decreto de 9 de mayo de 1969, o, por el contrario, se encuentra sujeto al pago de dicho impuesto en los términos de la liquidación motivadora de la reclamación.»

«Considerando que el artículo 65, número 1, apartado 5.º, del Texto Refundido citado establece que están exentos los actos y contratos mediante

los cuales las Cooperativas protegidas lleven a cabo adquisiciones de bienes inmuebles o derechos para sí o para sus asociados, siempre que tiendan directamente al cumplimiento de sus fines y recaiga sobre ellas la obligación de satisfacer dicho impuesto, lo que supone una redacción que presenta una relevante diferencia con la que venía establecida hasta el momento de la publicación de la citada Ley de Reforma del Sistema Tributario de 1964, en la legislación reguladora del Impuesto de Derechos Reales, puesto que la Ley y el Reglamento de este último tributo (arts. 3-c y 7.º, respectivamente), declaraban exentos los actos y contratos mediante los cuales las Cooperativas protegidas llevasen a cabo adquisiciones de bienes muebles, inmuebles o derechos, mientras que a partir de la Ley de 11 de junio de 1964, se silencian las adquisiciones de bienes muebles, reducción en el ámbito de la exención que no puede pasar inadvertida y cuya trascendencia subrayó la Dirección General de lo Contencioso del Estado en su circular número 2 de 1965.»

«Considerando que mediante el préstamo hipotecario a que el expediente se refiere, la Cooperativa de Consumo La Cruz—que es la obligada al pago del tributo—llevó a cabo la adquisición de la propiedad de la suma de dinero en el mismo estipulada, o sea, que adquirió un bien mueble, a tenor del artículo 335 del Código Civil (aplicable al caso, por mandato del art. 10 del Texto Refundido del Impuesto), no pudiendo, en cambio, entenderse que lo que la citada Cooperativa adquirió fue simplemente el derecho a percibir la expresada suma porque—aparte de otras obvias consideraciones—el contrato de préstamo es de naturaleza real y su perfección se opera por la entrega, y consiguiente transmisión del dominio, de la cantidad prestada (Sentencias del Tribunal Supremo de 10 de junio de 1927, 12 de febrero y 2 de junio de 1946, entre otras muchas) y de ahí que el artículo 1.753 del Código Civil preceptúa que el que recibe en préstamo dinero u otra cosa fungible adquiere su propiedad y está obligado a devolver al acreedor otro tanto de la misma especie o calidad, debiendo entenderse por ello, a la luz de la doctrina y del precepto mencionado, que la transmisión de la propiedad de la cantidad prestada no es una mera consecuencia, sino un requisito esencial para la existencia del contrato.»

«Considerando que tratándose—como es visto—de un contrato mediante el cual la Cooperativa prestataria, o sea, la persona sobre la que recae la obligación de satisfacer el impuesto, adquiere única y exclusivamente la propiedad de un bien mueble, no puede venir amparada por la norma que consagra la exención, la cual no puede ser aplicada con criterios extensivos o analógicos a supuestos distintos de los que estrictamente comprende, dada la regla de interpretación que establece el artículo 24 de la Ley General Tributaria, no siendo necesario examinar, si posteriormente, y a cambio de la suma de dinero repetida aludida, adquirió, o pudo adquirir, la entidad prestataria, bienes inmuebles o derechos que tengan esa misma conceptualización, porque la norma legal que consagra la exención atiende—como ha quedado subrayado—exclusivamente al acto o contrato de cuya liquidación se trate y no a las posteriores adquisiciones que, mediante otros actos o contratos diferentes, que serían los que deberían declararse exentos, lleve a cabo la persona sobre quien recaiga la obligación de satisfacer el tributo.»

«Considerando que la doctrina exployada en la presente resolución, se ha reiterado varias veces por este Tribunal Central, destacando, entre otras, las Resoluciones de 14 de diciembre de 1972 y 26 de abril de 1973.»

en el libro-registro de liquidaciones, el valor declarado, el líquido imponible o, en general, el dato base de comprobación, el valor comprobado y aumentos obtenidos, etc., ni, lo que es más grave, se han unido al mismo todas las certificaciones acreditativas de los medios de comprobación empleados; y, en efecto, respecto a los aprovechamientos por subasta realizados durante el año forestal 1970-1971 en determinados montes, tan sólo figura en las actuaciones una llamada relación, en dos hojas de papel sin membrete alguno, y sin firma, con un sello la segunda—la primera carece de todo signo—, bien que exista un oficio de la Jefatura del Distrito Forestal, alusivo a la remisión de dicha relación, de los aprovechamientos de montes durante el año forestal 1965-1966, aparte de un Oficio de la misma Jefatura referente al Monte 104, se ha aportado una relación de dos hojas, con membrete del Distrito Forestal, sin sello ni firma alguna; y de los restantes años—con la excepción del forestal 1969-1970 en el que hay una certificación del Ingeniero-Jefe, firmada y sellada—no se encuentran las correspondientes certificaciones, como tampoco está unida la acreditativa del líquido imponible utilizado.»

«Considerando que, en efecto, como se afirma en la Resolución de este Tribunal de 14 de mayo de 1970, según dispone el artículo 84 del Reglamento de 15 de enero de 1959, en los expedientes de comprobación de valores deben figurar todas las certificaciones y documentos acreditativos de los medios previstos en el artículo 80, en él utilizados, y muy concretamente los relativos a los precios medios de venta asignados en el Índice al término municipal en que radiquen los bienes, y al importe de los aprovechamientos forestales en el quinquenio cuyo promedio de venta se utilizó, conforme al número 9 de dicho artículo 80 en relación con el 87-5 para su capitalización al 4 por 100, siendo motivo la ausencia de tales documentos, según criterio constante de este Tribunal Central, revelado, entre otras, en Resoluciones de 14 de julio de 1953, 5 de abril de 1967 y 22 de febrero de 1968, para decretar la nulidad de las actuaciones del expediente de gestión, por la posible indefensión del contribuyente e imposibilidad para los órganos jurisdiccionales de ejercer las facultades revisoras que les concede el artículo 46 del vigente Reglamento Procesal.»

«Considerando que, como consecuencia de lo expuesto, es obligado anular la comprobación de valores así efectuada para que el expediente se instruya reglamentariamente, cuidando de unir a él las certificaciones acreditativas, expedidas en forma, de los aprovechamientos forestales y del líquido imponible utilizados, y notificando su resultado oportunamente, con las advertencias obligadas no sólo sobre el recurso procedente, sino también sobre la posibilidad de pedir la tasación pericial en caso de disconformidad.»

J. M. G. G.