

3.º JURISPRUDENCIA FISCAL

POR CARLOS MARÍN ALBORNOZ

COMPROBACION DE VALORES. MEDIOS. CUANDO A EFECTOS DE COMPROBACION DE VALORES SE UTILIZA EL MEDIO PREVISTO EN EL ARTICULO 117, 1, 12 DEL TEXTO REFUNDIDO DEL IMPUESTO, LA VALORACION DE LOS BIENES A EFECTOS DEL IMPUESTO HA DE SER REALIZADA POR FUNCIONARIO TECNICO IDONEO QUE OSTENTE TITULO ADECUADO A LA NATURALEZA DEL OBJETO PROPIO DE LA TRANSMISION QUE SE REALIZA (SENTENCIA DE 28 DE JUNIO DE 1977).

Hechos.—Cierta matrimonio, mediante escritura pública, dona a sus hijos una finca sita en el término municipal de Galapagar, distrito hipotecario de San Lorenzo de El Escorial, hallándose ubicada junto a la carretera de enlace de Las Rozas-San Lorenzo de El Escorial a la de La Coruña, destinándose a puestos para ganado vacuno, sin ninguno de los servicios municipales mínimos, lindando por un lado con el monte y por otro con la carretera mencionada, distando más de dos kilómetros de las casas del pueblo y más de uno de las colonias de veraneantes más próximas, hallándose en la fecha de la transmisión al corriente de pago a la Hermandad Sindical de Labradores y Ganaderos, del impuesto de plagas del campo y su propietario cotizaba y cotiza por Seguridad Social Agraria.

Resultando que para la valoración de la finca transmitida, la oficina recaudatoria abrió dos expedientes de comprobación de valores, tomando como fundamento en el primero de ellos, una pretendida certificación del índice de plusvalía y como en esos términos se reveló ilegal, el Tribunal Económico-Administrativo Provincial la anuló, ordenando nueva incoación de expediente por resolución de 30 de noviembre de 1971, y en su lugar, se volvió a producir otra, prácticamente coincidente, en la que se dan como particularidades, que el Ingeniero Jefe del Catastro establece que los terrenos se encuentran comprendidos entre los que por razón de prospectiva utilización urbanística han de ser valorados según el valor expectante.

Contra el acto aprobatorio de la comprobación última se interpusieron los pertinentes recursos ante los Tribunales Provincial y Central, ambos desestimados, lo mismo que la posterior reclamación ante la Sala Primera de la Jurisdicción de la Audiencia Territorial de Madrid.

Interpuesto recurso de apelación ante el Tribunal Supremo y siendo ponente el Magistrado Excelentísimo señor don Luis Vacas Medina, se estima en base a la siguiente:

Doctrina.—Considerando que el presente recurso de apelación planteado contra la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la

Audiencia Territorial que mantuvo el acto de la oficina liquidadora del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales—que en expediente de comprobación de valores asignó el de 60 pesetas metro cuadrado a la finca donada de acuerdo con el informe emitido por el Ingeniero Jefe del Catastro de la Riqueza Rústica—, se fundamente sustancialmente en que dicho informe de comprobación está rendido por un funcionario técnicamente incompetente para esta clase de valoraciones, que invade la competencia normativamente atribuida a otros órganos de la Administración y que calcula el valor expectante del terreno sin ninguno de los requisitos previos exigidos por la Ley sobre Régimen del Suelo y Ordenación Urbana de 12 de mayo de 1956.

Considerando que para resolver adecuadamente la cuestión litigiosa ha de señalarse que, efectivamente, el referido informe del Ingeniero Jefe del Catastro, partiendo del supuesto de que el terreno de que se trata es suelo urbano conforme al artículo 4.º-1.4.º del Texto Refundido de 12 de mayo de 1956, le califica con arreglo al artículo 85-4 de la Ley del Suelo y por las razones que expone, como terreno con valor expectante, aplicando al respecto los criterios valorativos establecidos en la citada Ley para terrenos de esta naturaleza; y esta sola circunstancia demuestra evidentemente que tal informe debe ser hecho por un Arquitecto del Servicio de Valoración Urbana, como la parte recurrente propugna, por ser éste el funcionario a quien por su específica preparación técnica corresponde llevar a efecto la tasación de referencia teniendo en consideración la índole de la finca que se transmite, según dispone al respecto el artículo 117, 1, 12 del Texto Refundido del Impuesto de 6 de abril de 1967.

Considerando que lo expuesto conduce a la estimación del recurso de apelación promovido y, en consecuencia, con la revocación de la sentencia recurrida, a la declaración de nulidad que se pide del expediente de comprobación de valores—en cuanto que el vicio que se denuncia afecta en realidad a la debida tramitación del procedimiento—y consiguiente necesidad de tramitar otro en el que la valoración del terreno transmitido se efectúe por un Arquitecto del expresado Servicio.

Considerando que la solución a que se llega en esta sentencia viene respaldada por la jurisprudencia de esta Sala, de que son exponente las Sentencias de 3 de junio de 1971 y 29 de enero, 28 de mayo y 8 de octubre de 1973, que de manera expresa o tácita han determinado la exigencia de que las valoraciones sean realizadas por funcionario técnico idóneo que ostente título adecuado a la naturaleza del objeto propio de la transmisión que se realiza y que en los supuestos enjuiciados en tales sentencias eran, respectivamente, Arquitecto, Intendente Mercantil e Ingeniero Agrónomo.

PRESTAMO HIPOTECARIO. EXENCIONES. FALTA DE SIMULTANEIDAD ENTRE LA CONCESION DEL CREDITO Y LA CONSTITUCION DE LA GARANTIA. APLICABILIDAD DE LA EXENCION PREVISTA EN EL ARTICULO 65, 1, 66, DEL TEXTO REFUNDIDO DEL IMPUESTO (SENTENCIAS DE 10 Y 21 DE OCTUBRE DE 1977).

Hechos.—Por el Banco de Crédito Industrial, S. A. se concede a la Sociedad Española de Construcciones Babcock Wilcox, S. A. un préstamo hipotecario en garantía del cual esta última se obligó a constituir hipoteca sobre una finca de su propiedad, formalizándose la constitución de tal gravamen en la escritura pública que constituye el documento base objeto de la liquidación impugnada, que es la número T-55.111, al tipo del 1,90 por 100, liquidación que fue objeto de reclamación económico-admi-

nistrativa ante el Tribunal Provincial de Madrid, que en resolución de 22 de enero de 1972 desestimó aquélla, por entender que el Banco reclamante no tenía derecho a la exención que pretendía. Igual criterio siguió el Tribunal Central. Sin embargo, la Audiencia Territorial de Madrid e igualmente el Tribunal Supremo mantienen criterio contrario, estimando el recurso y considerando aplicable, por tanto, la exención pretendida, en base a la siguiente:

Doctrina.—Considerando que esta misma Sala, en recurso seguido entre las mismas partes, dictó, con fecha 23 de marzo del año actual, sentencia desestimatoria de la apelación formalizada por la Abogacía del Estado, abordando idéntico tema al actual, esto es, si cabe gozar de la exención prevista en el número 66 del artículo 65 del Texto del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales la constitución de hipoteca en favor del Banco de Crédito Industrial, en cumplimiento de lo pactado al concertarse en tiempo pretérito un préstamo, y en garantía de éste, pese a tal falta de sincronía entre uno y otro otorgamiento—préstamo y subsiguiente hipoteca—, cuestión que se resolvió en sentido favorable a dicha entidad de crédito, y ello tanto porque en realidad la norma no realiza aquella diferenciación o tratamiento diverso, lo que impide efectuarla a quien la interpreta o aplica, en estricta observancia del principio según el cual donde la ley no distingue no cabe distinguir, y, asimismo, porque del artículo 58 del mismo Texto se infiere idéntica solución, al permitirse extender la exención al accesorio acto de garantía, mayormente cuando tanto en el caso presente, como en el resuelto por la sentencia invocada al inicio de este razonamiento, el otorgamiento de la garantía hipotecaria quedó ya concertado al escriturarse el originario préstamo, incluso con especificación de los elementos sustanciales de todo orden integradores de la hipoteca.

AGRUPACION. BASE IMPONIBLE. PARA FIJAR LA BASE IMPONIBLE EN UNA AGRUPACION DE SOLARES, PREVIA A LA DECLARACION DE OBRA NUEVA, NO DEBE COMPUTARSE EL VALOR DEL EDIFICIO DECLARADO (SENTENCIA DE 8 DE NOVIEMBRE DE 1977).

Hechos.—La cuestión que el Supremo había de dilucidar al plantearse el correspondiente recurso de apelación estribaba en determinar si la base del impuesto que grava los actos jurídicos documentados, en la agrupación de solares, previa a la declaración de obra nueva de un edificio, es o no, a efectos sólo de la referida agrupación, la resultante de adicionar al valor de los solares, el de las edificaciones hechas.

El Tribunal Supremo, siendo ponente el Magistrado excelentísimo señor don Nicolás Gómez de Enterría y Gutiérrez, estima que no, en base a la siguiente:

Doctrina.—Considerando que en una escritura en la que se agrupan varios solares, se declaró el edificio construido sobre ellos y se constituyó el régimen de propiedad horizontal, y en la que, consiguientemente, se han apreciado los distintos conceptos sometidos a la modalidad del Impuesto que grava los Actos Jurídicos Documentados, la sentencia de la que apela el Abogado del Estado, en interés de la ley, manda computar para la agrupación, el valor total del terreno, para la declaración de obra nueva, el valor del edificio, y para la constitución de la propiedad horizontal, la suma del valor del terreno y edificio; pretendiéndose ahora, que

esta Sala declare, como doctrina legal, y con absoluto respeto para la situación jurídica individual resuelta en única instancia por la Sentencia de la Sala de la Audiencia Territorial que, en la agrupación, debe tomarse como base la suma del valor del suelo y edificio.

Considerando que es presupuesto necesario para la agrupación de fincas, a tenor del artículo 45 del Reglamento Hipotecario, la previa inscripción de las mismas, sin que sea admisible dar el tratamiento de agrupación, a la declaración de obra nueva, a la que el citado Reglamento se refiere en el artículo 308, lo cual no significa que una y otra figura no sean determinantes de la exigibilidad del Impuesto General sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, conforme al número 38 de la tarifa, pero siempre bajo conceptos separados, aunque luego, en una misma inscripción, se recojan la agrupación, la obra nueva y la propiedad horizontal; porque lo agrupado son entidades registrales, cuyos respectivos folios se cierran de momento, y ahí no tiene por qué computarse una alteración de la realidad exterior que no había sido reflejada con anterioridad en los libros del Registro, de igual manera que, al recoger tal alteración mediante la declaración de obra nueva, tampoco debe computarse, a efectos fiscales, el valor del terreno sobre el que se ha edificado, plantado o introducido mejoras; pero sí que se recogen ambos elementos, suelo y construcciones, al constituirse la propiedad horizontal, sin que por ello se aprecie duplicidad impositiva, por haber tributado uno de los elementos por agrupación y el otro por obra nueva, al ser conceptos independientes, uno y otro, del de constitución de la propiedad horizontal; duplicidad que, evidentemente, se produciría, si en los actos previos de agrupación y declaración de obra nueva, se incluyera el otro elemento al que la respectiva operación registral debe ser completamente ajena; en un caso, por no haber tenido acceso al Registro la obra nueva, y en el otro, porque la alteración se limita a las accesiones recibidas por una finca anteriormente inscrita.

DISOLUCION DE SOCIEDAD. DIVISION DE UN EDIFICIO CON ADJUDICACION DE LOS DIVERSOS PISOS O DEPARTAMENTOS INDEPENDIENTES A LOS TITULARES DE CIERTOS DERECHOS EN EL SOLAR Y EDIFICIO SOBRE LOS QUE SE EFECTUA LA OBRA NUEVA Y DIVISION EN REGIMEN DE PROPIEDAD HORIZONTAL (SENTENCIA DE 14 DE NOVIEMBRE DE 1977).

Hechos.—Mediante escritura pública, cierta entidad mercantil y varios señores declaran que la primera es dueña de un solar con superficie de 639,65 metros cuadrados y determinada edificación y que los segundos eran titulares de unos derechos de vuelo que les autorizaban a construir sobre el edificio existente en el solar indicado; y que en el ejercicio de sus respectivos derechos los comparecientes estaban construyendo un edificio, cuya declaración de obra nueva hicieron a continuación, valorándose en 11.100.000 pesetas; procediendo, por último, a construir el inmueble en régimen de propiedad horizontal, describiendo y adjudicando a los distintos copartícipes los diferentes pisos o departamentos independientes que lo integran. Presentada dicha escritura en la Abogacía del Estado de la Delegación de Hacienda competente, se giraron liquidaciones a cargo de la citada entidad mercantil: una, por actos jurídicos documentados, y la segunda—que es la única reclamada—, por el concepto de disolución de sociedades, número 8 de la Tarifa, al tipo del 1,90 por 100.

Contra la segunda de tales liquidaciones se interpuso reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Provincial, razonándose que la liquidación se giraba sobre un supuesto acto jurídico de disolución de sociedad que jamás había existido, porque los distintos partícipes habían construido el edificio con entera separación de sus intereses respectivos, encargando directamente la obra a una tercera persona sin que existiera comunidad de bienes ni fondo común; por todo lo cual suplicaba se declarase la nulidad de dicha liquidación, acompañándose como prueba los diversos contratos suscritos, en documentos privados separados, por cada uno de los partícipes con el constructor del inmueble.

El Tribunal Provincial dictó resolución argumentando que era imposible material y económicamente la construcción con entera independencia de los diversos pisos y locales de un solo edificio, por cuya razón era absolutamente precisa la existencia de puesta de bienes y dinero en común por los distintos titulares, siendo indudable la vinculación creada entre ellos, y que por otra parte, los preceptos legales imponían la práctica de la liquidación por disolución de sociedad, debiendo en su consecuencia confirmarse el acto administrativo reclamado.

Los posteriores recursos fueron igualmente desestimados, llegando en última instancia al Tribunal Supremo que igualmente lo desestima en base a la siguiente:

Doctrina.—Considerando que en la escritura de 18 de julio de 1972, en la que se ha apreciado el concepto fiscal de disolución de sociedad, los otorgantes, que eran titulares, respectivamente, del dominio gravado con determinados derechos de goce, y de esos mismos derechos, sobre un solar sito en la calle Bertrán, números 77 y 79 de Barcelona, declararon estar construyendo a sus costas, sin adeudar hasta entonces nada por materiales, dirección y mano de obra, un edificio cuyas características se ajustaban a la declaración de obra nueva que a continuación se hace, la cual dio lugar a las inscripciones 5.ª y 6.ª de la finca número 23.172 del Registro de la Propiedad número 6 de Barcelona, una por declaración de la obra nueva, y la otra por la constitución del régimen de propiedad horizontal, puesto que la misma escritura realiza la constitución de dicho régimen, después de descrito el edificio que se estaba construyendo; aunque se pone de relieve, que cada parte separada susceptible de aprovechamiento independiente, se construía por cada uno de los titulares, del dominio o de los derechos sobre los respectivos espacios aéreos cúbicos edificables; si bien, al final, solicitan la inscripción a nombre de cada interesado, de una o varias de las fincas independientes levantadas sobre el solar único, como así se hizo bajo los números 23.916 a 23.986, todas ellas en inscripción 1.ª; y no hay más que conectar estas inscripciones de las nuevas entidades registrales, con la inscripción 6.ª de la finca matriz, número 23.172, para advertir que la situación de concurrencia de distintos derechos reales, homogéneos entre sí, pero esencialmente diferentes del dominio residual, sobre el terreno y sobre el edificio, en su consideración unitaria, el que, además, necesariamente era construido bajo una sola dirección técnica, ha desaparecido, como consecuencia de la relevación hecha a la sociedad titular del dominio gravado, de las obligaciones contraídas al adquirirlo y de la constatación registral de la titularidad exclusiva de cada interesado sobre una o varias de las fincas filiales independientes; conjunto de operaciones que fiscalmente merecen la calificación de disolución de sociedades, después de la Ley de 30 de junio de 1969, que modificó en lo pertinente el número 2.º del artículo 57 del Texto Refundido de los Impuestos Generales sobre Sucesiones, Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, de

6 de abril de 1967; por cuanto que la comunidad de derechos sobre el terreno y edificio en su conjunto, no se puede discutir, y bien lo proclama la inscripción 6.ª de la finca matriz, exigida por los números 4.º y 5.º del artículo 8 de la Ley Hipotecaria, desapareciendo la comunidad sobre aquella finca, por la inscripción a nombre de cada interesado, de una o varias de las fincas independientes surgidas de la propiedad horizontal; todo lo cual conduce a la confirmación de la sentencia apelada en todas sus partes, aunque sin apreciación de circunstancias que obliguen a una expresa imposición de costas, de conformidad con el artículo 131 de la Ley de esta jurisdicción.

C. M. A.