

III. Resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Central

Por JOSÉ MANUEL GARCÍA GARCÍA

EXENCION DE PRIMERA TRANSMISION DE LOCALES DE PROTECCION OFICIAL: SOLO SE APLICA SI EL NUMERO DE LOCALES COINCIDE CON EL PREVISTO EN LA CEDULA DE CALIFICACION DEFINITIVA, O CASO DE SER MAYOR, SI SE OBTUVO PREVIA AUTORIZACION ADMINISTRATIVA PARA TAL VARIACION (RESOLUCIÓN DE 12 DE MARZO DE 1975).

Hechos.—Presentada en la Abogacía del Estado primera copia de la escritura de compraventa de un local de negocio en la que se solicitaba la exención del artículo 65 núm. 29 del Texto Refundido por tratarse de primera transmisión de local de protección oficial, la Abogacía no concedió la exención porque el número de locales en que se había dividido el edificio no coincidía con el número que preveía la Cédula, sino que, aun siendo idéntica la superficie total, los locales eran más.

El interesado interpone la correspondiente reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Provincial, que estima la reclamación en base a que se había mantenido el porcentaje de superficie del 30 por 100, aunque el número de locales formados por división fuese mayor que el previsto en la Cédula.

La Dirección General de lo Contencioso, al tener noticia del referido acuerdo del Tribunal Provincial, interpuso contra el mismo recurso extraordinario de alzada ante el Tribunal Central, por estimar que era erróneo y gravemente dañoso.

El Tribunal Central estima el recurso extraordinario de alzada, y, sin perjuicio de respetar la situación particular creada, sienta la siguiente doctrina:

Doctrina.—«Considerando que... el artículo 65 del Texto Refundido, después de enumerar en sus apartados 28 y 29 las distintas exenciones, condiciona su aplicación al cumplimiento de los requisitos que en cada caso exijan las disposiciones vigentes para esta clase de viviendas, constituidas en la actualidad por el Texto Refundido de 24 de julio de 1963 y su Reglamento de 24 de julio de 1968;

»Considerando que las mencionadas disposiciones configuran y regulan la concesión de tales beneficios fiscales como convenio bilateral entre la Administración y los promotores, equiparable por razón de su finalidad social a los contratos administrativos comprendidos en el artículo 18 de la Ley de Contratos del Estado de 8 de abril de 1965, complementada por

el artículo 8.º de su Reglamento, implicando el mismo, en definitiva, un consistente para el promotor en la construcción de las viviendas con una serie de limitaciones impuestas por razones de interés común y correlativamente para la Administración en la concesión de los beneficios fiscales, contrato perfeccionado por la Cédula de Calificación Definitiva de las Viviendas que constituye una certificación expresiva de las obligaciones y derechos de las respectivas partes...»

«Considerando que constituye consecuencia obligada derivada de la anterior calificación jurídico-fiscal la de que toda alteración unilateral de los derechos de las partes expresadas con detalle en la Cédula de Calificación Definitiva lleva consigo un incumplimiento del contrato con las consecuencias legales derivadas para el responsable y que en el supuesto de ser el promotor implica o supone la pérdida del beneficio fiscal, supuestos que aplicados al caso debatido en el recurso permiten afirmar la existencia de tal incumplimiento contractual al no atemperar el promotor, sin previa autorización de la Administración, la construcción de los locales de negocio al número y características de los mismos relacionados con detalle en la Cédula de Calificación Definitiva...»

El Tribunal Central, en Pleno, acuerda estimar el recurso extraordinario de alzada... declarando, a efectos de unificación de criterio, que la exención del artículo 65-1-29 del Texto Refundido del Impuesto de Transmisiones... únicamente es aplicable a las viviendas y locales de negocio de protección oficial cuyo número se determine en las correspondientes Cédulas de Calificación Definitiva y sólo al mayor número resultante de su división o segregación cuando estos actos se hayan realizado con previa autorización del Instituto Nacional de la Vivienda, calificando esta resolución, por su índole, de interés general, a efectos de su publicación en el *Boletín Oficial del Ministerio de Hacienda* (1).

Comentario.—Según esta resolución, no está exenta la primera transmisión de local de negocio de protección oficial cuando el número de locales que figuran en la Cédula de Calificación Definitiva no concuerda con el resultante de la división o segregación, salvo si estos actos se han realizado con la previa autorización del Instituto Nacional de la Vivienda.

El primer «Considerando» de la resolución puede volverse contra ella misma. Es cierto que en el apartado último del número 29 del artículo 65 del Texto Refundido se condiciona la aplicación de la exención al cumplimiento de los requisitos que en cada caso exijan las disposiciones vigentes en materia de edificios de protección oficial. Ahora bien, las disposiciones vigentes no exigen que conste en la Cédula el número de locales comerciales ni su superficie útil, sino que sólo se exige que conste la superficie total construida del conjunto para comprobar que no excede del 30 por 100 de la superficie construida en el edificio. Por eso, consideramos muy acertada la postura del Tribunal Provincial, que concedió la exención basándose en ese argumento, frente a la posición que mantiene el Tribunal Central revocando aquélla.

Continúa la presente resolución razonando a través de la naturaleza jurídica de los convenios entre Administración y promotor y nos parece muy bien esa idea del contrato administrativo con derechos y obligaciones recíprocas cuya alteración unilateral implica el incumplimiento contractual. También compartimos la idea de que la Cédula de Calificación Definitiva es el documento que certifica el contenido de ese contrato.

No obstante, en la práctica habíamos observado la existencia de dos clases de Cédulas, según su contenido: unas veces, quizá en la mayor parte de los casos, no constaba el número concreto de locales, sino sólo

(1) Véase el número 17 de dicho *Boletín*, correspondiente a 1.º de mayo de 1975, donde viene publicada íntegramente la resolución (pág. 1786).

el total de metros cuadrados contruidos destinados a esa finalidad, a diferencia de las viviendas; otras veces, aparecía completo el casillero del impreso de la Cédula referente al «número», que el funcionario correspondiente había cubierto no sólo en relación con las viviendas, sino también respecto a los locales, aunque la legislación no lo exige.

Creemos que la primera práctica tiene pleno fundamento, pues ya hemos dicho que la legislación administrativa hace esa distinción entre viviendas y locales en cuanto al número, que nos parece muy significativa, a lo que hay que añadir que el legislador no se ha preocupado del tema de la superficie útil de los locales, a diferencia de lo que ocurre respecto a las viviendas. Esta práctica se adapta perfectamente a la realidad, en que la distribución de locales se hace en un momento posterior a la terminación del edificio, reservándose el propietario en los Estatutos de la propiedad horizontal la facultad de formar uno o varios, según las posibilidades futuras del mercado inmobiliario.

Sin embargo, hemos de reconocer que a raíz de esta resolución, el Instituto Nacional de la Vivienda ha cursado comunicaciones a las Delegaciones Provinciales respectivas, en que según nuestras noticias (sin confirmación oficial) se exige que conste en las Cédulas de Calificación Definitiva el número de locales de negocio. Si esto fuera así, efectivamente, y si lo que hubiera movido al Instituto es la resolución del organismo fiscal exclusivamente, no tendríamos más remedio que criticarlo duramente, pues tenía que ser al revés, que el organismo fiscal se adaptase a la legislación administrativa vigente y no al contrario. Pero como no tenemos datos suficientes para hacer tal crítica, dejamos esta cuestión en el aire. Lo cierto, en todo caso, es que hay Cédulas, ya concedidas, en que no consta el número concreto de locales, y respecto a ellas nos parecería muy mal, tanto que no se concediera la exención, como que se produjera una diferenciación de criterios por el mero hecho de que, extremando la diligencia el funcionario que rellena los datos de la Cédula, haya consignado el número de locales (mejor sería decir «huecos diáfanos»), a pesar de que la legislación no lo exige. Más bien creemos que la exención se debería otorgar en uno y otro caso, mientras no constara la descalificación, por causa de obras exageradas que no se quieran modificar.

Por otro lado, en un contrato hay puntos esenciales y otros accidentales, y el incumplimiento de éstos no puede dar lugar a la resolución del mismo, o sea, en nuestro caso, a la descalificación. Pues bien, el requisito del número de locales nos parece que es un extremo accidental, dado que la propia legislación muestra indiferencia sobre tal extremo. Habría que pensar en otro tipo de sanciones o soluciones.

Además, si se tratase de un verdadero incumplimiento de contrato, lo lógico sería no sólo liquidar la transmisión de la parte cedida sin conceder la exención, sino transformar las exenciones provisionalmente concedidas con anterioridad por declaración de obra nueva, propiedad horizontal, hipotecas, etc., en liquidaciones efectivas, dado lo dispuesto en los apartados finales de los números 28, 29 y 63 del Texto Refundido. La presente resolución no se plantea este problema, ni creo que nadie se atreva a llegar a tal postura. Pero si esto es así, si no hay que liquidar los actos anteriores, ni revisar todas las exenciones, no comprendemos por qué hay que liquidar sólo la transmisión. Sería una solución salomónica sin fundamento alguno. Lo procedente es mantener los beneficios fiscales anteriormente concedidos mientras no conste la descalificación administrativa, y en la misma línea, habrá que conceder la exención del número 29, con la prevención de su apartado último, que sólo procederá revisar cuando se produzca la descalificación. Téngase en cuenta que si está exenta la transmisión de una parte indivisa de local, no se ve por qué no ha de estarlo una transmisión de parte concreta de local, ya que donde está lo más está también lo menos. Y que no se diga que el cambio no es simplemente cuantitativo sino cuali-

tativo, pues entonces contestaríamos lo ya dicho: que la legislación de viviendas no exige número ni superficie útil de los locales y que si se llegara al extremo de no conceder la exención, la lógica consecuencia sería revisar todas las exenciones anteriores, lo que no creo que nadie admita mientras no conste la descalificación administrativa.

En una palabra, que no vemos muy fundada la postura de esta resolución.

TERRENOS PARA CONSTRUCCION DE VIVIENDAS DE PROTECCION OFICIAL: LA COMPROBACION DE VALORES Y LIQUIDACION CAUCIONAL PRACTICADAS SON VINCULANTES PARA LA ADMINISTRACION, AUNQUE QUEDE SIN EFECTO LA EXENCION PROVISIONAL. MOMENTO AL QUE HAY QUE REFERIR LA VALORACION: ES AQUEL EN QUE SE TRANSMITIO LA FINCA, NO EL EN QUE QUEDO SIN EFECTO LA EXENCION PROVISIONAL (RESOLUCIÓN DE 13 DE MARZO DE 1975).

Hechos.—Con fecha 1 de junio de 1970 se presentó en la Abogacía del Estado de Sevilla una primera copia de la escritura de compra de tres parcelas de terreno sitas en dicha ciudad al sitio de Tabladilla con una superficie total de 10.008 metros cuadrados y precio declarado de 3.450.000 pesetas, solicitándose la exención de los impuestos por otorgarse el contrato con la finalidad de construir «Viviendas de protección oficial».

La citada Abogacía declaró exento el contrato con arreglo al número 28 del artículo 65 del Texto Refundido, poniendo a continuación de la estampilla declaratoria de la exención la siguiente nota: «Nueva presentación de este documento en el plazo de tres años, aportando Cédula de Calificación Provisional, Liquidación caucional = 262.964 pesetas».

Con fecha 20 de febrero de 1973 se presentó nuevo escrito por el contribuyente en el que solicita la práctica de la correspondiente liquidación con arreglo a los términos y cuantía expresados en la caucional, por no haber obtenido los beneficios de «Vivienda de Protección Oficial».

Por la Abogacía del Estado se procedió a practicar comprobación de valor de las fincas transmitidas, utilizando el medio ordinario de valoración por el Arquitecto de Urbana, quien con referencia a la fecha de emitir el informe, 31 de marzo de 1973, atribuyó a las fincas un valor total de 19.980.000 pesetas, que dio lugar a una liquidación por importe total de 1.522.881 pesetas que se notificó al contribuyente, en lugar de las 262.964 pesetas que arroja la liquidación caucional.

El contribuyente interpuso recurso de reposición contra la nueva liquidación solicitando su rectificación atemperándola a la caucional, recurso que fue desestimado. En vista de ello, promovió reclamación económico-administrativa, que también fue desestimada por el Tribunal Provincial.

Recurrido en alzada el acuerdo del Tribunal Provincial, el Tribunal Central estimó el recurso y revoca el acuerdo del Tribunal Provincial, por la siguiente:

Doctrina.—«Considerando que la cuestión de fondo que la presente reclamación plantea hace referencia a la fecha que debe tomarse en consideración para determinar el valor de la finca transmitida y fijar la base liquidable, y en tal sentido es de tener en cuenta que es principio general del Impuesto sobre Transmisiones, como lo fuera antes del Impuesto de Derechos Reales, que éstos recaen sobre el verdadero valor que los bienes y derechos tuviesen el día en que se celebró el contrato, según proclaman el artículo 60 del Reglamento del Impuesto de Derechos Reales de 21 de marzo de 1958 (*sic*), el 150 de la Ley General Tributaria y el 8 del

vigente Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, de donde se infiere que si bien el hecho imponible puede estimarse producido cuando la exención provisional queda sin efecto, originándose el devengo y naciendo entonces el derecho a liquidar, ello no obstante los contratos que generan las transmisiones inmobiliarias sujetas al tributo, son los celebrados y formalizados en la escritura de 1 de junio de 1970, puesto que la desafección de la finca comprada al fin o destino para el que inicialmente fue adquirida y su adscripción a otro fin distinto, no engendra jurídicamente transmisión dominical alguna, ni constituyen condición, término o liquidación que suspendiera de derecho la efectividad pura y plena de aquella adquisición consumada en 1970, no resultando de aplicación, por tanto, la norma contenida en el artículo 9 del Texto Refundido citado, que contempla los supuestos de transmisiones sujetas a término o condición suspensiva, de donde se infiere que el valor que ha de tomarse en consideración para fijar la base liquidable, no es el que tuviera la finca cuando la exención provisional queda sin efecto, sino aquel que tenía en la fecha en que se celebró el contrato y se perfeccionó la transmisión inmobiliaria gravada, es decir, en junio de 1970;

»Considerando que partiendo de tal conclusión, ha de examinarse ahora cuál es la significación y efectos jurídico-fiscales que debe atribuirse a la base imponible que al tiempo de concederse la exención provisional del Impuesto, fue tomada en consideración para fijar la cuota consignada en la liquidación caucional girada por la Abogacía del Estado;

»Considerando que según lo preceptuado en el artículo 56 del Reglamento del Impuesto de Derechos Reales, reproducido después en el artículo 74, 2) de la Ley General Tributaria y artículo 15, 2) del hoy vigente Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, la Oficina Liquidadora hará figurar en la nota en que el beneficio fiscal se haga constar, el total importe de la liquidación que hubiera debido girarse de no mediar la exención o reducción concedida, por lo que la base imponible correspondiente a la cuota consignada en la nota correspondiente, goza de la presunción de legalidad, conforme a lo preceptuado en el artículo 8.º de la Ley General Tributaria, a falta de prueba en contrario, no practicada en el expediente, de que dicha base no fue determinada mediante la oportuna comprobación administrativa, como preceptúa el artículo 61, 1) del Reglamento del Impuesto de Derechos Reales y hoy el 70, 1) del Texto Refundido antes citado, y si bien es cierto que la exención concedida en su día tenía carácter provisional y condicionaba en todo caso al cumplimiento posterior por parte del contribuyente de los requisitos legales pertinentes, esa provisionalidad no puede, en cambio, predicarse de la base tributaria fijada a la sazón por la Oficina Liquidadora, ya que su objeto es la constancia permanente frente a terceros, a través de la correspondiente afección registral, de la eventual deuda tributaria a que quedan sujetos los bienes transmitidos de no cumplirse aquellos requisitos condicionantes de la exención; afección real que pugna con la idea de provisionalidad de tal deuda y de su posible modificación posterior, debiendo, por tanto, entenderse, como este Tribunal Central tiene declarado, entre otras, en las Resoluciones de 27 de noviembre de 1969, 3 de junio de 1971 y 9 de mayo de 1974, que las bases tributarias y cuotas correspondientes fijadas por las Oficinas Liquidadoras, a los efectos indicados, con ocasión de declarar una exención o reducción provisional del Impuesto de un acto o contrato determinado, constituyen declaraciones de derecho que vinculan a la Administración fiscal y le impiden, al quedar incumplidos los requisitos y condiciones de aquel beneficio provisionalmente concedido, fijar una base tributaria diferente para la ulterior liquidación del Impuesto.»

Comentario.—En cuanto a las declaraciones de esta resolución sobre la firmeza de la comprobación de valores y de la liquidación caucional

practicadas cuando se concedió la exención provisional, nos remitimos al comentario que hicimos de la Resolución de 16 de enero de 1975 en el número 512 de esta Revista, páginas 237 y siguientes, donde distinguíamos el trámite de comprobación de valores, que efectivamente quedó firme, y el trámite de liquidación, que todavía no se había producido de modo completo y definitivo, distinción que no admite el Tribunal Central.

Respecto al problema del momento al que hay que referir la valoración de la finca, tema del que también se ocupa esta resolución, nos parece claro, tal como razona la misma, que hay que estar a la fecha o momento de la transmisión, y no al momento en que la exención provisional quedó sin efecto, como había interpretado el Tribunal Provincial.

Efectivamente, creemos que no hay relación alguna entre el artículo 9.º y el número 28 del artículo 65 del Texto Refundido, pues, aunque ambos aluden a la condición, se trata de supuestos muy distintos.

El artículo 9.º dice: «Toda *adquisición* de bienes cuya efectividad se halle suspendida de derecho por la concurrencia de una *condición*, un término, un fideicomiso o cualquier otra limitación, se entenderá siempre realizada el día en que dichas limitaciones desaparezcan, atendiéndose a esta fecha para determinar el valor de los bienes y para aplicar los tipos de tributación.» Este precepto se refiere, por tanto, a la condición que afecta a la adquisición misma, desde el punto de vista sustantivo o civil.

En cambio, el número 28 del artículo 65, aunque alude a las «adquisiciones», no se refiere para nada a las condiciones que puedan recaer sobre ellas, pues el último párrafo dice: «La *exención* se entenderá concedida con carácter provisional y *condicionada* al cumplimiento de los requisitos que en cada caso exijan las disposiciones vigentes para esta clase de viviendas». Se refiere, pues, a un condicionamiento del beneficio fiscal, que nada tiene que ver con la condición que pueda afectar a la adquisición. Y es que una cosa es el acto civil o sustantivo de la adquisición y otra el acto administrativo fiscal de concesión de la exención provisional, que es el único que aparece condicionado en el número 28 del artículo 65.

De todo ello se desprende que el precepto aplicable no era el artículo 9.º, sino el 8.º que contempla el «valor que los bienes y derechos tuvieron el día en que se celebró el contrato o causó el acto sujeto al impuesto».

La solución de referir el valor fiscal al momento en que se produce la transmisión interesa no sólo en el caso contemplado por esta resolución, que es el del número 28 del artículo 65, según queda dicho, sino en todos aquellos supuestos en que hay una gran diferencia cronológica entre la fecha de la transmisión y la fecha de presentación en la Oficina Liquidadora. Ejemplo: documento en que se formalizan sucesivas transmisiones hereditarias en que el fallecimiento de los respectivos causantes ha tenido lugar con diferencias de ocho años. El valor fiscal aplicable a cada transmisión no tiene por qué ser idéntico, aunque se formalicen en un único documento. Lo normal es que se hayan producido fluctuaciones de valor y hasta cambios de naturaleza de fincas que antes eran rústicas y hoy quizá urbanas. Todo esto debe tenerlo en cuenta el Liquidador, conforme a lo dispuesto en el citado artículo 8.º del Texto Refundido. La cuestión tiene especial importancia cuando el medio de comprobación utilizado arroja un valor fiscal muy alto, como puede ser el dictamen del técnico de Hacienda del número 12 del artículo 117 del Texto Refundido. En tal caso, lo procedente sería que se señalara en el dictamen el correspondiente coeficiente corrector en relación con las transmisiones anteriores. Si no se hace así, el Liquidador puede rechazar el dictamen, calificándolo con arreglo a la sana crítica, según permite y exige reiterada jurisprudencia. Otra solución sería utilizar un coefi-

ciente corrector, según índices oficiales del coste de la vida. Lo que es inadmisibile es aplicar el mismo valor a todas las transmisiones, salvo cuando el medio de comprobación utilizado arroje un valor fiscal que se adapte perfectamente a la fecha de la primitiva transmisión. Tampoco hay que llegar a la solución de aplicar los medios de comprobación y resultados que constaban en aquellas fechas en las Oficinas Liquidadoras, pues una cosa es referir la valoración al momento anterior (que es la única exigencia del art. 8.º) y otra distinta, tener en cuenta los antiguos criterios de valoración. Ha de tenerse en cuenta, finalmente, que la sanción por presentación tardía es la imposición de la multa correspondiente, no aplicar el valor fiscal correspondiente a una transmisión actual, lo que iría en contra del repetido artículo 8.º.

EXENCION POR PATRIMONIO FAMILIAR AGRICOLA: SI LA VIVIENDA-HOGAR FAMILIAR ES GANANCIAL SOLO DEBE EXCLUIRSE LA MITAD A EFECTOS DEL LIMITE MAXIMO DE LA CUANTIA DE LA HERENCIA Y NO LA TOTALIDAD DE SU VALOR. AJUAR DOMESTICO: EL 3 POR 100 SE HA DE CALCULAR SOBRE EL CAUDAL RELICTO, POR LO QUE PREVIAMENTE HA DE LIQUIDARSE LA SOCIEDAD CONYUGAL. DEDUCCION DE DEUDAS: NO PUEDE ADMITIRSE SU JUSTIFICACION EN TRAMITE DE RECLAMACION, PUES DEBIO HACERSE ANTE LA OFICINA DE GESTION (RESOLUCIÓN DE 20 DE MARZO DE 1975).

Hechos.—Con motivo de la liquidación de una escritura de herencia y disolución de sociedad conyugal, el marido, único interesado en la misma, había interpuesto reclamación ante el Tribunal Central, una vez agotadas las instancias anteriores, en la que alegó que debían deducirse otras deudas y gastos además de la deuda hipotecaria que relacionó en la escritura, y debía haberse concedido la exención por Patrimonio Familiar Agrícola por la razón de que para el cómputo del límite de 1.200.000 pesetas debe excluirse el valor de toda la vivienda que fuera hogar familiar, aunque fuera ganancial, y que el ajuar doméstico debía también deducirse, a tal efecto, pues se había adjudicado al cónyuge sobreviviente no por herencia, y que en el peor de los casos debía deducirse la mitad del ajuar.

El Tribunal Central, con fecha 12 de junio de 1974, acordó, sin entrar en el fondo de la cuestión planteada, estimar en parte el recurso, anulando la resolución y reponiendo las actuaciones al trámite de instrucción a fin de que por el Tribunal Provincial se adoptase el pertinente acuerdo respecto a la prueba solicitada por el reclamante y, en su caso, se diera cumplimiento a lo prevenido en el apartado 3 del artículo 46 del Reglamento de Procedimiento, en relación con las cuestiones no planteadas por el interesado.

El Tribunal Provincial de Guadalajara declaró que la justificación de las deudas debió hacerse en la vía de gestión; que el importe del ajuar debe calcularse, por imperativo del artículo 24 del Texto Refundido, en el 3 por 100 del caudal relicto; y que sólo debe deducirse, a efectos del cómputo del límite de la exención por Patrimonio Familiar Agrícola la parte de vivienda-hogar familiar que pertenecía al causante y no toda ella.

El interesado interpone recurso de alzada contra el fallo del Tribunal Provincial, alegando que la Oficina de gestión no le requirió para que aportase los documentos justificativos de la deuda del automóvil; que sin causa alguna se ha rechazado la deducción de dicha deuda; que, a efectos del cómputo para la exención del patrimonio familiar ha de

deducirse el valor total del piso; que ha de deducirse también la deuda por la compra del automóvil; que el ajuar ha de ser baja totalmente o al menos en su mitad.

El Tribunal Central desestimó el recurso, por la siguiente:

Doctrina.—«Considerando, respecto a la pretensión mantenida en el recurso sobre la deducción de deuda: 1.º—Que, como resulta del artículo 28 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto de Sucesiones de 6 de abril de 1967, la deducción de deudas en las transmisiones por causa de muerte requiere siempre que se acredite o justifique su existencia en la forma que el mismo precepto prevé para los distintos supuestos que comprende; y claro está que esta justificación corresponde al interesado, en cuyo beneficio está establecida la posibilidad de la deducción, conforme se deduce gramatical y lógicamente del mismo precepto y de las normas generales sobre carga de la prueba, en especial del artículo 114-1 de la Ley General Tributaria de 28 de diciembre de 1963; 2.º—Que, por consiguiente, no basta para efectuar la deducción de una deuda que así se pida, ni la mera petición supone un planteamiento que obligue a la Oficina de gestión a requerir al interesado para que aporte los documentos justificativos de las deudas invocadas, puesto que, como ya se decía por este mismo Tribunal en su citado fallo de 12 de junio de 1974, en este mismo asunto, estudiando y resolviendo la cuestión en su aspecto procesal con referencia a la supuesta nulidad de lo actuado, ningún precepto legal o reglamentario establece como trámite obligado e imprescindible que la propia Oficina Liquidadora, supliendo la omisión del contribuyente, expresamente practique tal requerimiento, sin que establezcan tal obligación los preceptos invocados por el interesado, que se refieren a aspectos distintos, como en el mismo fallo se razona, lo que dispensa, en cuestión tal clara, de mayor examen; 3.º—Que, como ya se decía por este Tribunal en su Resolución de 26 de junio de 1969, la deducción de deudas corresponde a la fase de liquidación del impuesto por el órgano de gestión, por lo que los órganos jurisdiccionales sólo pueden resolver sobre ella por la vía de la revisión ordinaria del acto administrativo que la contempló o decidió, o en su caso en uso de la facultad que concede el artículo 46-1.º del Reglamento de Procedimiento; puntualizando la Resolución de 9 de octubre, también de 1969, que la justificación de la deducción es propia de la fase de gestión, y que obró correctamente la Abogacía del Estado ante la cual no se intentó aquélla; reiterando, en un supuesto en que la justificación de los gastos de última enfermedad, entierro y funeral, tan sólo se intentó en la reclamación económico-administrativa, que aquella prueba documental debió producirse ante la Oficina de gestión, cuyo acuerdo denegatorio sólo puede revocarse por la vía de recurso, si no tuvo en cuenta la prueba o la apreció con error de hecho o de derecho, pues si no resultará que aplicó correctamente el artículo 28 del Texto Refundido y el acto administrativo deberá ser confirmado; doctrina basada sustancialmente en el artículo 2.º del Reglamento de 26 de noviembre de 1959, que establece la separación entre las funciones de gestión y de resolución en el ramo de la Hacienda, y plenamente aplicable al caso ahora planteado en el que se pretenden las deducciones de deudas que no se justificaron o no se invocaron oportunamente;

»Considerando en cuanto a la pretendida aplicación de la exención del patrimonio familiar agrícola prevista en el artículo 19-2 del Texto Refundido del Impuesto de Sucesiones y regulada en el artículo 15 del Decreto-ley 8/1966, de 3 de octubre, desarrollado por Orden Ministerial de 17 de diciembre de 1966, que el problema consiste en determinar, a los efectos del número 10 h) de esta última disposición, según la cual la exención no será aplicable si el total haber hereditario del causante excede

del doble de la cantidad que en cada caso—en éste 600.000 pesetas, por no quedar hijos—constituye el límite máximo del Patrimonio Familiar, si no ha de incluirse en el valor comprobado de dicho haber el valor *total* de la vivienda, que venía sirviendo de hogar familiar, o sólo *la mitad*, habida cuenta de la naturaleza ganancial que ostenta el piso (núm. 14 del Inventario) de que se trata;

»Considerando que, cualesquiera que sean las dudas que pudiera suscitar gramaticalmente la redacción del 2.º párrafo del apartado b) del número 10 de la citada Orden Ministerial de 17 de diciembre de 1966, la interpretación lógica del mismo llega a una conclusión bien clara a este respecto, puesto que, como se tiene en cuenta en el fallo de Primera Instancia, no tendría sentido disponer que no se incluya en el haber hereditario del causante un bien o un valor que no forme parte del mismo; ahora bien, la herencia, según la define el artículo 659 del Código civil, comprende todos los bienes, derechos y obligaciones de una persona que no se extingan por su muerte, y tratándose en este caso de un inmueble que tiene el carácter de ganancial, está claro que en el caudal de la herencia sólo se integra, previa liquidación de la sociedad conyugal, la mitad de su valor, de acuerdo con la definición general del artículo 1.392 del mismo Código, pasando a formar parte la otra mitad del haber correspondiente por título distinto al cónyuge superviviente, cuya adjudicación, por cierto, disfruta hoy de exención en la legislación vigente; todo lo cual pone de manifiesto que para determinar si el total haber hereditario del causante excede o no del doble de la cantidad que en este caso—1.200.000 pesetas—constituye el límite máximo del Patrimonio Familiar, requisito indispensable para aplicar la exención, no ha de incluirse en el valor comprobado de la herencia el de la mitad de la vivienda destinada a hogar familiar, sin que obste al fundamento ya expuesto de esta conclusión la especial naturaleza de la sociedad de gananciales—comunidad de tipo germánico en la que marido y mujer ostenta cada uno un derecho total, sin división en cuotas ideales, sobre los bienes que la constituyen—porque el problema que ha de resolverse no se suscita durante la vida de la sociedad, sino con posterioridad a su extinción y liquidación, es decir, cuando practicada esta última y formado el haber de cada cónyuge, el del difunto pasa con sus bienes propios a constituir el caudal hereditario;

»Considerando, por lo que se refiere a la forma como se ha de computar el ajuar, que el artículo 24-2 del vigente Texto Refundido de la Ley del Impuesto de Sucesiones de 6 de abril de 1967, dispone que se fijará de oficio es un 3 por 100 del importe del *caudal relicto*, de lo que se deduce que, para determinarlo ha de liquidarse previamente la sociedad de gananciales, como lo ha entendido el Tribunal Provincial en su fallo;

»Considerando que los bienes parafernales suman en este caso pesetas 1.198.040, al que hay que añadir 276.892 pesetas, mitad del valor de los bienes gananciales, dando como resultado 1.474.932 pesetas, importe del caudal relicto que ha de incrementarse con el 3 por 100, en concepto de ajuar doméstico, que supone 44.247,96 pesetas, con un total de 1.519.179,96 pesetas, del cual aun deduciendo 63.400 pesetas, mitad de la deuda hipotecaria que grava la vivienda, que tiene carácter de ganancial, queda un valor de 1.455.779,96 pesetas de suerte que, excluido el valor de la mitad del piso vivienda, a saber 231.892,50 pesetas, el resultado final, 1.223.887,46 pesetas, excede todavía de 1.200.000 pesetas, doble de la cantidad que en este caso constituye el límite máximo del Patrimonio Familiar del causante, lo que evidencia la imposibilidad de aplicar la exención.»

Comentario.—El Tribunal Central ha resuelto acertadamente las tres cuestiones planteadas:

1.ª La justificación de deudas deducibles de la herencia debe intentarse en la fase de gestión y no en la reclamación, dada la diferenciación

de funciones de los órganos respectivos, según resulta del artículo 2.º del Reglamento de Procedimiento Económico-Administrativo de 1959. Esto que dice la resolución se confirma también por el artículo 90 de la Ley General Tributaria, que dice: «Las funciones de la Administración en materia tributaria se ejercerán con separación en sus dos órdenes de gestión, para la liquidación y recaudación, y de resolución de reclamaciones que contra aquella gestión se susciten, y estarán encomendadas a órganos diferentes».

Pero toda regla tiene excepción. Así, el artículo 46 del citado Reglamento dice en su apartado 1.º que «la reclamación económico-administrativa atribuye al órgano competente para decidirla en cualquier instancia la revisión de todas las cuestiones que ofrezcan el expediente de gestión y el de reclamación ante el órgano inferior, hayan sido o no planteadas por los interesados»; y en su apartado 3.º que «si el órgano estima pertinente examinar y resolver, según lo dispuesto anteriormente, cuestiones no planteadas por los interesados, las expondrá a los que estuvieran personados en el procedimiento y les concederá un plazo de diez días para que formulen alegaciones». Lo mismo resulta del artículo 169 de la Ley General Tributaria.

Ahora bien, precisamente esta resolución sirve para destacar que esta intervención del órgano de reclamación en cuestiones de «gestión» es excepcional. Además, recalca que se trata de una «facultad» del Tribunal y no de un derecho del contribuyente, lo cual es acertado porque si éste se mostró negligente en la fase de gestión, no es posible darle nuevas oportunidades en el momento de la reclamación.

La resolución destaca igualmente que las Oficinas de gestión no tienen ninguna obligación de requerir al interesado para que aporte los documentos justificativos de las deudas cuya deducción solicitan. Así es, efectivamente; lo que no obsta para que en la práctica las Oficinas Liquidadoras den la correspondiente oportunidad al contribuyente que solicitó la deducción, para que aporte el documento justificativo. Así se hace, al menos, en las Oficinas que he conocido, en que es característica la inmediatez de la gestión en relación con los contribuyentes. Pero, en todo caso, es evidente que el Tribunal de reclamación no debe premiar la negligencia.

2.ª La exención de Patrimonio Familiar Agrícola exige, entre otros requisitos, que el haber hereditario del causante no exceda de la cantidad resultante de sumar a 1.200.000 pesetas 120.000 pesetas más por cada uno de los hijos. Pero, a tales efectos, no se considerará incluido el valor de la vivienda que haya servido de hogar familiar, que deberá deducirse del haber hereditario.

Si dicha vivienda es ganancial, se plantea el problema de si debe excluirse del haber hereditario la totalidad del valor de la misma o solamente la mitad correspondiente al causante, dado que las disposiciones reguladoras de la exención no precisan este extremo.

El recurrente entendía que se debía descontar del haber hereditario el valor total de la vivienda. Esta postura es errónea y la resolución se encarga de rebatirla diciendo que mal puede descontarse del haber hereditario un valor que no forma parte del mismo, como es la mitad ganancial del otro cónyuge. No obstante, todavía queda el problema de la naturaleza de la sociedad de gananciales que se ha configurado como una comunidad germánica sin distinción de cuotas entre los cónyuges. La presente resolución no ve ningún obstáculo razonando que, aunque marido y mujer ostentan cada uno un derecho total sin división de cuotas ideales, sin embargo, en el momento de la extinción y liquidación de la sociedad la mitad respectiva pasa a formar parte del caudal hereditario. A nosotros nos parece que, efectivamente, no existe ningún obstáculo derivado de la naturaleza de la sociedad de gananciales, pero pensamos

que para el Tribunal Central debería haberlo, pues entre otras resoluciones anteriores se partió de la inexistencia de cuotas para fundamentar la existencia de una base liquidable unitaria del bien ganancial (ejemplo: donación efectuada por los dos cónyuges). Es cierto que ahora estamos en un caso de herencia en que ya se ha producido una causa de disolución de la sociedad; pero también es cierto que mientras no se liquide la misma adjudicando los bienes respectivos, no se sabrá si la vivienda hogar familiar ha quedado integrada totalmente en el haber hereditario del causante, o en el haber del otro cónyuge, o por mitades indivisas en ambos. Es decir, en el momento del fallecimiento, que es cuando se plantea la cuestión la oficina gestora del impuesto, todavía no hay cuotas indivisas sobre las fincas. No obstante, decíamos que para nosotros tampoco hay obstáculo para llegar a la solución de deducir sólo la mitad de la vivienda, por el hecho de ser la sociedad de gananciales una comunidad germánica, pues ya dijimos en otra ocasión (2) que, aunque en los bienes gananciales no haya cuotas indivisas, hay siempre y en todo momento «cuotas de valor», lo que es suficiente para que el órgano fiscal tenga en cuenta la «mitad del valor» del bien ganancial en cuestión. Esto cuadra perfectamente en este caso, en que sólo debe considerarse incluido en el haber del causante la «mitad del valor» de la vivienda-hogar familiar, prescindiendo de si se ha adjudicado tal vivienda entre los bienes de uno u otro cónyuge.

3.ª La tercera cuestión se refiere al cálculo del ajuar doméstico. El Tribunal Central estima con acierto que es un 3 por 100 del importe del *caudal relicto*, de lo que se deduce que, para determinarlo ha de liquidarse previamente la sociedad de gananciales. Es decir, que el ajuar no se calcula sobre el total de bienes de la sociedad conyugal, tomando luego la mitad, sino que hay que determinar primero el caudal privativo del causante, incluyendo el valor de su mitad ganancial, y partiendo de ahí, tomar el 3 por 100 de ese valor global. Sólo cabría calcular el 3 por 100 sobre la totalidad de los bienes, tomando después la mitad, cuando únicamente existieran bienes gananciales. Pero entonces no sería porque hay que hacerlo así, sino porque el resultado es idéntico en el fondo al que se obtiene de la otra manera, pues la otra mitad ganancial está exenta, según el artículo 65 número 15.

El artículo 24 del Texto Refundido confirma la interpretación del Tribunal Central, pues bien claramente alude al caudal relicto, que sólo puede significar el caudal dejado por el causante, sin incluir la mitad ganancial del otro cónyuge, ni sus bienes propios. Sin embargo, un posible obstáculo es que, a falta de pruebas, el ajuar doméstico sería bien ganancial, según la presunción del artículo 1.407 del Código civil, pues entonces cabría preguntar: ¿Es que una vez obtenido ese 3 por 100 del caudal privativo, hay que tomar la mitad como ajuar de la herencia, por ser bien ganancial?

Naturalmente, la contestación afirmativa sería absurda, por ir contra la letra y espíritu del artículo 24. Y es que, aunque el ajuar doméstico fuera bien ganancial, esto no afectaría al ajuar contemplado por el legislador en el artículo 24. La contestación sería que el ajuar contemplado por el legislador es sólo el que corresponde al causante, no el que corresponde a la sociedad conyugal, por lo que, aun suponiendo que fuera ganancial, el Texto Refundido ha tomado ya la cifra «privativa» del total ajuar ganancial, al aludir a un porcentaje del caudal relicto.

En cambio, todo lo dicho sobre ganancialidad del ajuar, valdría respecto al conjunto de muebles y enseres que hubieran inventariado los interesados como valor declarado, sin decir que son privativos, pues entonces entra en juego la presunción del artículo 1.407, que no aparecería

(2) Puede verse el comentario a la resolución T. E. A. C. de 19 de febrero de 1975 en el número 516 de esta Revista, especialmente págs. 1252 y 1253.

desvirtuada por ninguna declaración contraria, a diferencia de la declaración del legislador en el artículo 24 respecto al «ajuar fijado de oficio». Lo que quiere decir que, en tal caso, antes de comparar el ajuar declarado y el comprobado, para ver cuál arroja valor superior, habría que deducir la mitad ganancial del ajuar declarado para comparar la mitad resultante con el 3 por 100 del caudal relicto fijado sobre el valor comprobado.

J. M. G.ª G.ª