

### III. Resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Central

VOCALIA QUINTA: IMPUESTOS DE SUCESIONES, TRANSMISIONES  
PATRIMONIALES Y ACTOS JURIDICOS DOCUMENTADOS

Por JOSÉ MANUEL GARCÍA GARCÍA

*COMPROBACION DE VALORES EN VIVIENDAS DE PROTECCION OFICIAL. NO ES MEDIO DE COMPROBACION EL PRECIO MAXIMO DE VENTA FIJADO EN LA CEDULA DE CALIFICACION DEFINITIVA, DEBIENDO UTILIZARSE OTROS MEDIOS DE COMPROBACION PREVISTOS LEGALMENTE, SIN QUE SEA OBSTACULO QUE ARROJEN UN VALOR SUPERIOR A DICHO PRECIO MAXIMO (RESOLUCIÓN DE 6 DE MARZO DE 1975).*

*Hechos.*—Se presentó en la Abogacía del Estado de Cuenca escritura pública de compraventa de una vivienda de protección oficial por el precio declarado de 120.000 pesetas, y constando un precio máximo de venta en la Cédula de Calificación Definitiva de 300.000 pesetas.

La Abogacía del Estado fijó la base liquidable en 453.703 pesetas, utilizando el medio de comprobación de valores del número 12 del artículo 117 del Texto Refundido, es decir, la valoración efectuada por el Arquitecto de Hacienda.

El comprador interpuso reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Provincial contra tal acto administrativo de comprobación de valores, alegando que tratándose de una vivienda de protección oficial, el precio fijado para su enajenación por el Ministerio de la Vivienda era el que debía tomarse en cuenta como máximo en el momento de fijar la base liquidable a los efectos de la liquidación del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales.

El Tribunal Provincial de Cuenca acordó acoger esta tesis del recurrente, anulando la base liquidable para ordenar que la Abogacía del Estado estableciera como tal la que, como precio máximo de venta, se fijaba en la Cédula de Calificación Definitiva.

Notificado el anterior acuerdo a la Dirección General de lo Contencioso del Estado, este Centro interpuso recurso de alzada ordinario, alegando que, a efectos de este Impuesto, hay que tener en cuenta el valor, con independencia del precio efectivamente satisfecho, por lo que procedía

comprobar el valor del inmueble al margen del precio establecido por el Ministerio de la Vivienda en la Cédula.

El Tribunal Central estima el recurso ordinario de alzada por la siguiente

*Doctrina.*—«Considerando que con arreglo a los artículos 28 y 29 de la Ley de Viviendas de Protección Oficial y 112 y 127 de su Reglamento, las viviendas de esa naturaleza están sometidas, en ciertos supuestos, a determinadas limitaciones o restricciones en lo que se refiere al precio a percibir por su propietario en caso de venta de las mismas, estableciéndose que los precios máximos de venta habrán de consignarse en la correspondiente cédula de calificación definitiva, quedando prohibido percibir cantidad superior o distinta al referido precio, cuyas normas, por virtud de la disposición transitoria 3.ª del citado Reglamento de 24 de julio de 1968, son de aplicación a las viviendas calificadas definitivamente con arreglo a la legislación anterior reguladora de las llamadas de renta limitada subvencionadas, constituida por la Ley de 13 de noviembre de 1967, Decreto de 22 del mismo mes y año, Ley de 15 de julio de 1954 y Reglamento de 24 de junio de 1955, y de ahí obtiene el Tribunal Provincial que el expresado precio máximo de venta implica un precio tasado por el legislador que ha de ser necesariamente aceptado como valor comprobado de la vivienda a efectos de la liquidación del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales o, al menos, que ha de ser considerado como un tope máximo, en el sentido de que el valor de la vivienda a efectos fiscales no podrá exceder en ningún supuesto del importe del repetido precio, debiendo reducirse—en su caso—el resultado obtenido en la comprobación hasta el límite de aquél.»

«Considerando que, ante todo, se hace preciso advertir que aunque las normas legales y reglamentarias señalen un precio máximo de arrendamiento y de venta de las viviendas de protección oficial, como contraprestación impuesta al promotor por las facilidades y ayudas recibidas para la construcción de las mismas, no puede apreciarse relación de exacta identidad entre este supuesto y el de señalamiento de un precio de tasa, ni tiene la misma trascendencia práctica que el que, en situaciones económicas ya superadas y en interés de la Sociedad, fijaba el poder público en nuestro país, para evitar el acaparamiento de productos vitales para la subsistencia y contener el agio de los mismos a precios abusivos, bastando señalar, a los fines de que se trata, que la jurisprudencia del Tribunal Supremo había declarado reiteradamente que el contrato cuyo precio se estableciera con infracción de la legislación de tasas era nulo de pleno derecho por aplicación del artículo 4.º del Código civil (Sentencias de 27 de mayo de 1949, 27 de octubre de 1956, 9 de enero de 1958 y 21 de junio de 1963), mientras que, por el contrario, ha proclamado recientemente que el celebrado sobre viviendas de protección oficial no respetando los límites legales respecto a los precios de alquiler o venta es perfectamente válido desde el punto de vista civil, aunque la violación de los preceptos administrativos cometida por ese acto civil válido ponga en marcha el mecanismo corrector señalado en los preceptos de referencia (Sentencia de 20 de marzo de 1972), deduciéndose de ello, en el ámbito fiscal, que si el precio estipulado por los interesados fuera superior al señalado en la Cédula de Calificación de la vivienda, es evidente que habría de tomarse dicho precio como base liquidable en el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales, en calidad de valor declarado, no sólo en virtud de lo prevenido en el artículo 7-1 del Texto Refundido del Impuesto, sino por ser un precio civilmente válido y eficaz.»

«Considerando que el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales recae sobre el verdadero valor que los bienes transmitidos tuvieran el día en que se causó el acto o se celebró el contrato gravado (art. 8.º del Texto

Refundido) y no sobre el precio real que por los bienes satisficiera el adquirente, estimando el legislador que el verdadero valor de los bienes se obtiene mediante el empleo de los medios de comprobación que taxativamente enumera el artículo 117 del propio Texto, y de ahí que la comprobación constituya una obligación impuesta a la Administración por la ley, que sienta la regla general de que la base imponible se determina por el valor declarado por los interesados, salvo que la comprobación administrativa arroje uno superior (art. 70-1.º).»

«Considerando que, por la razón expresada, la comprobación administrativa del valor de los bienes transmitidos es obligada incluso en los supuestos en que consta fehacientemente el verdadero precio satisfecho por el adquirente, como ocurre en las subastas públicas, judiciales, administrativas o notariales (Texto Refundido art. 70-2.º), porque—como este Tribunal afirmaba en Resolución de 22 de diciembre de 1971—la razón de ser de esa comprobación no radica en que se conjeture o presuma la falta de veracidad del precio declarado por los interesados, sino en la necesidad de determinar el verdadero valor de los bienes, que según se ha expuesto, es el resultante de la aplicación de los medios comprobatorios autorizados por la ley, y lo mismo ocurre en el caso de compraventa de bienes enajenados por el Estado, en el que éste fija y percibe el precio de venta y, por tanto, conoce su exacta cuantía, no obstante lo cual la comprobación de valores resulta obligatoria, sin que implique contradicción alguna con los actos propios anteriores del mismo Estado, por ser evidente que al fijar el Estado-contratante el precio de venta de los bienes que enajena, no pretende determinar el verdadero valor que, con arreglo a las leyes fiscales, corresponda a aquéllos, no existiendo, por tanto, ninguna incompatibilidad entre la fijación de un precio con trascendencia contractual y la comprobación ulterior de valores con trascendencia exclusivamente fiscal, que los órganos competentes de la Administración deben practicar en todo caso en obediencia de los preceptos legales y a efectos jurídicos totalmente diferentes.»

... «Considerando que, dada la inexistencia de normas que exceptúen de la comprobación de valores a la vivienda a que el expediente se refiere, no pueden dejar de aplicarse al caso los medios comprobatorios que el artículo 117 del Texto Refundido enumera, siendo de advertir igualmente: a) que entre esos medios comprobatorios no se halla el precio de venta señalado a la finca por la legislación protectora de viviendas, por lo que no puede serle atribuida dicha consideración, dado que la determinación de la base y todos los demás elementos directamente determinantes de la cuantía de la deuda tributaria vienen afectados por el principio de reserva de la ley que consagra el artículo 10 de la Ley General Tributaria; b) que, aun en la hipótesis de que el referido precio de venta fuese considerado como un medio de comprobación de valores, no podría considerarse tampoco como excluyente de los demás que enumera el artículo 117 repetidamente citado, y, por tanto, el Liquidador podría aplicar en tal supuesto el autorizado en el número 12 del apartado 1 de dicho artículo, pues es bien sabido que el Liquidador goza de indiscutible discrecionalidad para hacer uso en cada caso de cualquiera de tales medios, como ha mantenido constantemente la doctrina de este Tribunal Central y ha reconocido el Tribunal Supremo en Sentencia de 27 de mayo de 1970, entre otras, disponiendo claramente el artículo 80-3) del Reglamento del Impuesto de Derechos Reales—vigente por mandato de la disposición transitoria 6.ª del Texto Refundido—que la Administración podrá emplear indistintamente los medios comprobatorios que sean aplicables a la naturaleza de los bienes de que se trate, sin que sea preciso valerse de todos cuando el resultado obtenido por uno de ellos se conceptúe justificativo del verdadero valor de aquéllos.»

«Considerando que, a la luz de los razonamientos expuestos, es preciso llegar a la conclusión de que, en el caso de transmisión de una vivienda

sometida a la legislación reguladora de las de protección oficial, resulta obligada la comprobación administrativa del valor de la finca transmitida, no existiendo norma legal alguna que reconozca como tal medio de comprobación—y menos aun con carácter exclusivo y excluyente de los demás—el precio de venta máximo resultante de las normas de aquella legislación especial, siendo por tanto plenamente ajustada a derecho la utilización del medio ordinario reconocido en el número 12 del artículo 117-1 del Texto Refundido del impuesto, sin perjuicio del derecho de los interesados a promover la tasación pericial, en corrección de los resultados obtenidos de dicha utilización.»

Por todo ello, el Tribunal Central declara que en los supuestos de transmisión de viviendas de protección oficial que tengan fijado en la respectiva cédula de calificación un precio máximo a percibir por su titular en el caso de venta, es legalmente posible y obligado que las Oficinas Liquidadoras del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales lleven a cabo la comprobación del valor del bien transmitido, aplicando los medios ordinarios adecuados a su naturaleza o el extraordinario de tasación pericial, debiendo fijarse la base liquidable a tenor del resultado que arroje tal comprobación o, en su caso, a tenor del valor declarado por los interesados, aunque uno u otro fueran superiores a la referida cantidad señalada como precio máximo en la cédula de calificación de la vivienda transmitida, anulando por ello la resolución recurrida.

COMENTARIO.—Esta resolución es muy acertada, tanto en sus razonamientos como en su decisión o fallo.

De la misma se desprenden dos consideraciones: la primera, que el «precio máximo de venta» de viviendas de protección oficial no es medio de comprobación de valores fiscales; y la segunda, que dicho precio máximo tampoco es un tope limitativo del valor obtenido por los medios de comprobación ni excluye la aplicación de los que den resultado superior al mismo.

a) En relación con la primera consideración apuntada, la resolución bien claramente dice que «entre los medios comprobatorios no se halla el precio de venta señalado a la finca por la legislación protectora de viviendas, por lo que no puede serle atribuida dicha consideración, dado que la determinación de la base y todos los demás elementos directamente determinantes de la cuantía de la deuda tributaria vienen afectados por el principio de reserva de la ley, que consagra el artículo 10 de la Ley General Tributaria». Pero a continuación, al señalar un argumento subsidiario o a mayor abundamiento, se le escapa la siguiente frase: «Aun en la hipótesis de que el referido precio de venta fuese considerado como un medio de comprobación de valores...» Nos parece bien que la resolución se ponga en esa hipótesis, pues se trata de solucionar un caso concreto y para ello debe apurar los argumentos. Pero el intérprete no puede admitirlo ni siquiera en hipótesis, pues nos parece muy claro que el precio máximo de venta de tales viviendas no es medio de comprobación de valores. En el artículo 117 del Texto Refundido sólo se alude a «los precios medios de venta que se establezcan por Orden del Ministerio de Hacienda», y el «precio máximo» ni es «medio» (sino máximo) y lo fija el Ministerio de la Vivienda. Y en el número 15 de dicho precepto se alude a los «balances, datos y valoraciones de que disponga la Administración», pero esta última es la Administración Tributaria, pues tales datos y valoración han de haber sido aceptados por el contribuyentes «a efectos de otros impuestos», lo que no ocurre en este caso.

Ese «precio máximo» podrá, eso sí, convertirse en un valor declarado cuando el interesado lo recoge como precio de venta en la misma escritura. Pero entonces ya no se trata de atender al «precio máximo» fijado, sino al precio declarado, que en ese caso coincide con aquél.

Esta conclusión de que el precio máximo no es medio de comprobación tiene interés porque, una vez aceptada, ha de aplicarse de igual modo tanto al supuesto que contempla expresamente esta resolución (valor fiscal comprobado superior al precio máximo) como al caso contrario (valor fiscal comprobado inferior al precio máximo). Es más, en el aspecto fiscal quizá sea más frecuente este último caso que el de la resolución, pues es sabido que los valores fiscales no llegan a ser los valores efectivos o reales por la clara razón de que el tipo impositivo es alto pensando en esa posibilidad. Por tanto, si el resultado de los medios de comprobación que se utilicen es inferior al del precio máximo, creemos que el Liquidador ha de atenerse a aquél y no a éste, por las mismas razones que la resolución señala contemplando el caso contrario. Porque quien está a las «maduras» debe estar también a las «duras» (permítasenos cambiar el sentido del clásico refrán castellano). Además, podría suceder en algunos casos en que el precio real de venta fuera inferior a ese precio máximo, cosa que hemos comprobado en ciertos supuestos de viviendas subvencionadas. En cuanto a la expresión «verdadero valor» que se emplea en el artículo 8.º, no hay que interpretarla de modo subjetivo, sino de forma sistemática, enlazándola precisamente con los medios de comprobación del artículo 117 del Texto Refundido, de donde se desprende que ese «verdadero» valor no deja de ser una mera expresión ficticia que no encaja con el resto del articulado ni con los tipos altos que el legislador prevé de antemano, porque, según hemos dicho, piensa que no va a conseguirse ese «verdadero valor». Para defender la tesis del «verdadero valor» tendrían que cambiar los tipos en el sentido de reducirlos y probablemente todo el sistema tributario.

b) La segunda conclusión que se obtiene de esta resolución es que el precio fijado en la cédula de calificación tampoco puede interpretarse como un «tope máximo» de los valores obtenidos por los medios fiscales o como un tope excluyente de los medios que arrojen un valor superior. O sea, que no actúa ni como corrector ni como excluyente de otros medios.

Téngase en cuenta a este efecto lo que hemos dicho antes: que en el artículo 117 no consta para nada el precio máximo fijado en la cédula, ni como medio de comprobación ni como tope corrector. Además, la resolución que comentamos se muestra francamente inspirada en sus argumentos en contra de tales ideas.

La resolución distingue ese «precio máximo» del antiguo «precio de tasa» previsto para evitar el acaparamiento de productos vitales para la subsistencia diciendo que mientras la infracción del primero no da lugar a la nulidad del contrato, conforme a la Sentencia del Tribunal Supremo de 20 de marzo de 1972, la infracción del precio de tasa da lugar a la nulidad del contrato. Por tanto, si el precio declarado superior al «máximo» es un precio «civilmente válido y eficaz», no es un contrasentido que el valor fiscal pueda ser superior a ese «precio máximo». Llegados aquí, creemos que esto puede servir de puntualización en relación con la opinión de Joaquín Vesteiro Pérez, que trata de encontrar antecedentes del «precio máximo» en la legislación de tasas, considerando el «sobreprecio como in-moral e ilegal, sancionable incluso en el orden penal» (págs. 149 y 150 de su libro *El Reglamento de Viviendas de Protección Oficial a la luz de las disposiciones civiles e hipotecarias*, Madrid, 1970). Frente a la opinión de este autor hay que insistir en la Sentencia de 20 de marzo de 1972, que considera válido el contrato con sobreprecio, sin perjuicio de las sanciones administrativas, no civiles.

Continúa la resolución poniendo otros ejemplos interesantes para demostrar que no hay contrasentido en la fijación de un valor comprobado superior al citado «precio máximo». Así recoge la distinción entre «precio» y «valor», siendo este último el que ha de tener en cuenta la Hacienda Pública cuando no sea inferior al precio declarado. Por otro lado, nosotros creemos que si el «precio máximo» está fijado pensando en beneficiar a los

futuros compradores, lo normal es pensar que no se refiere precisamente al valor efectivo e incluso al valor fiscal, dejando a salvo esa posibilidad ya apuntada de que sea superior al real en algún caso aislado.

Otro ejemplo curioso: la enajenación realizada por el Estado como parte contratante. Dice la resolución que el valor fiscal puede ser superior al precio que conste recibido por el Estado, aunque es evidente que ahí no se produce ningún engaño, pues es el mismo Estado el que lo declara, previa la valoración pericial correspondiente. Pero tiene razón la resolución: una cosa es el precio fijado por el Estado como titular de bienes patrimoniales y otra el valor fiscal obtenido por los medios de comprobación del artículo 117. Téngase en cuenta que el Estado puede vender a precio inferior al de mercado si existen razones suficientes para ello, a pesar de lo cual esto no afectará al valor fiscal.

Otros argumentos impecables de la resolución son la obligatoriedad de la comprobación de valores y la discrecionalidad del Liquidador para elegir el que resulte más adecuado, lo que excluye esa idea del precio máximo como tope o límite de la comprobación fiscal.

**COMPROBACION DE VALOR DE UNA CONCESION ADMINISTRATIVA POR EL PRESUPUESTO DE GASTOS DE OBRA. PUEDE ACUDIRSE A LA TASACION PERICIAL CONTRADICTORIA. DISTINCION ENTRE CRITERIO DE FIJACION DE LA BASE Y MEDIOS DE COMPROBACION DE VALORES (RESOLUCIÓN DE 6 DE MARZO DE 1975).**

*Hechos.*—Tuvo entrada en la Abogacía del Estado de la Delegación de Hacienda de La Coruña la escritura pública de constitución de la Sociedad «Aparcamientos Subterráneos Orzan, S. A.», en la que se aportaba por un socio «los derechos a una concesión temporal de terrenos para la construcción y explotación de un aparcamiento subterráneo, solicitada al Ayuntamiento de La Coruña, declarándose un valor de 20.000 pesetas».

La Abogacía del Estado, aparte de otros trámites que aquí no interesan, terminó fijando la base liquidable en 12.840.170 pesetas, valorando la concesión aportada fundándose en el importe del presupuesto de gastos en que se calculó la obra.

La Sociedad impugna la base liquidable ante el Tribunal Económico-Administrativo Provincial de La Coruña, alegando que no podía valorarse la concesión en el importe del presupuesto de obra fijado en su momento, debiéndose aceptar como estima de la misma, bien el valor de 205.160 pesetas—al que se llegaba de acuerdo con determinado razonamiento económico—, bien el que resultara subsidiariamente de la práctica de una tasación pericial, que de este modo se solicitaba expresamente.

El Tribunal Provincial desestimó la reclamación, por lo que la Sociedad interpuso recurso de alzada ante el Tribunal Central, insistiendo una vez más en la necesidad de acordar la tasación pericial contradictoria como medio de fijar el valor de la concesión administrativa aportada.

El Tribunal Central estima la reclamación acordando que por la Oficina Liquidadora se proceda a la práctica de la tasación pericial extraordinaria para valorar la concesión aportada por lo siguiente:

*Doctrina.*—«Considerando que si bien el artículo 70 del Texto Refundido del Impuesto General sobre Transmisiones Patrimoniales, en su número 21, letra a), señala que, tratándose de concesiones administrativas, “servirá de base” el importe del presupuesto de gastos en que se calcule la obra que haya de ejecutarse para la instalación del servicio, no es menos cierto que ello no supone que tal criterio se convierta en medio ordinario de comprobación automáticamente, ya que precisamente este precepto y este cri-

terio no se encuentra dentro del artículo 117 del mismo Texto Refundido, por lo cual debe concluirse que una cosa es el concepto (el “presupuesto” de gastos de la obra o de la instalación), al cual ha de atenerse el Liquidador para determinar la base imponible, y otra muy distinta la “forma” de cuantificar ese mismo criterio (determinación exacta y razonable—en actualización y en partidas—del presupuesto en sí).»

«Considerando que si bien los interesados están facultados con carácter general por el párrafo 4.º del artículo 81 del Reglamento del Impuesto de Derechos Reales de 15 de enero de 1959 para solicitar la práctica de la tasación pericial como medio extraordinario cuando no acepten el valor que la Administración señale como resultado de la comprobación, tal facultad queda excepcionalmente limitada con arreglo al propio concepto reglamentario por lo dispuesto en el último inciso del párrafo 7 del artículo 85, conforme al que cuando la comprobación hubiera tenido por base un dato previamente fijado por la Administración o por el contribuyente a otros efectos (principalmente los datos del amillaramiento, Catastro, Registro fiscal o artículo 130 de la Ley Hipotecaria) no se admitirá recurso alguno contra la misma, razonamiento tenido en cuenta, desde otro punto de vista, por el fallo recurrido para desestimar la reclamación y la práctica de la tasación pericial solicitada en su día por la entidad contribuyente al distinguir los “medios” de comprobación de valores y los “criterios” para la aplicación de la base impositiva (rechazando incluso dicho fallo, que en el caso de concesiones administrativas se emplee, al acudir al presupuesto de obra o instalación, un medio ordinario o extraordinario de comprobación de valores, pues se trata—dice—de un mero criterio legal objetivo e inatacable).»

«Considerando que ello no obstante, es lo cierto que la limitación para la práctica de la tasación pericial en cualquier supuesto ha de entenderse desaparecido al entrar en vigor en 1 de marzo de 1964 la Ley General Tributaria de 28 de diciembre de 1963 y disponer en el número 2 del artículo 52, con referencia a la comprobación de valores, que el sujeto pasivo podrá en todo caso promover la tasación pericial contradictoria, sin duda por entender que si la Administración puede en cualquier caso acudir a este medio extraordinario de comprobación, también el particular debe poder pedirla, cualquiera que sea el procedimiento de comprobación fiscal que para valorar los bienes se haya seguido por la propia Administración.»

... «Considerando que el principio establecido por la Ley General Tributaria de que queda hecho mérito ha sido confirmado por el artículo 119 del Texto Refundido del Impuesto General sobre Sucesiones y Transmisiones Patrimoniales de 6 de abril de 1967, que al transcribir casi literalmente el contenido del artículo 81 del Reglamento del Impuesto de Derechos Reales de 15 de enero de 1959 proclama la posibilidad de acudir a la tasación pericial siempre que lo soliciten los interesados y no acepten el valor que la Administración señale como resultado de la comprobación.»

... «Considerando que el presente supuesto no puede ser una excepción al criterio anteriormente sentado, pues al margen de cualquier consideración, la valoración de una concesión administrativa entraña una actividad comprobadora aunque deba acudirse por mandato legal al presupuesto de ejecución de la obra de instalación del servicio (documento ordenador y único módulo orientador posible a estos fines tributarios), de la que puede discreparse en cuanto a la cifra resultante al calcular dicho precepto, pues una cosa es el criterio de estimación y otra muy distinta la cifra obtenida a través de dicho criterio.»

«Considerando que admitida la posibilidad legal de la reclamación formulada por el contribuyente contra el resultado de la comprobación de valores (o sea, la *cifra* del presupuesto de ejecución de la obra o de la instalación del servicio), es manifiesta la improcedencia de la liquidación, igualmente reclamada, practicada por la Oficina Liquidadora como conse-

cuencia de la misma, la que debe ser anulada y sustituida por otra girada por el valor que resulte comprobado a través del mecanismo de la tasación pericial regulada los artículos 119 y siguientes del Texto Refundido—y preceptos concordantes reglamentarios—, en el supuesto de que al notificarse de nuevo el resultado de la comprobación de valores, como es preceptivo, por el interesado no se formule reclamación económico-administrativa contra el expresado acto administrativo de comprobación.»

COMENTARIO.—Esta resolución empieza bien distinguiendo dos conceptos: el *criterio de fijación de la base* y el *medio de comprobación de valores*; pero continúa mal, al entender que el presupuesto de gastos en una concesión administrativa es un criterio de fijación o determinación de la base y no un medio de comprobación; y termina bien, pero sólo en parte y sonando la flauta por casualidad, al decidir que procede aplicar la tasación pericial contradictoria solicitada frente al resultado obtenido por el presupuesto de gastos.

a) Decimos que la resolución empieza bien, porque son dos conceptos fundamentales el criterio de fijación y el medio de comprobación que aparecen diferenciados en el Texto Refundido.

En el artículo 117 se recogen los medios ordinarios de comprobación. En cambio los criterios de fijación o determinación de la base aparecen recogidos en *algunos* números del artículo 70. Por ejemplo, en el número 12 del artículo 10, últimamente citado, al tratar de la base liquidable de hipotecas, se contempla no un medio de comprobación de valor, sino un criterio legal de fijación de base, atendiendo al capital, intereses y costas. Otro ejemplo, en el que aparecen de modo sucesivo el medio de comprobación y el criterio de fijación de la base como conceptos distintos, se da en el usufructo: por un lado, para comprobar el valor total de la finca, hay que utilizar un medio de comprobación; pero una vez hecho esto, el valor del usufructo se obtiene a través de un criterio legal de fijación de base, consistente en un porcentaje que varía según la edad del usufructuario o el tiempo de duración del usufructo.

Esta distinción de los dos conceptos tiene importantes consecuencias: el *medio de comprobación* se refiere al trámite de la *comprobación de valores*, por lo que hay que aplicar la discrecionalidad de la Administración para acudir a uno u otro, y además cabe rectificar su resultado por el medio extraordinario consistente en la tasación pericial contradictoria. Aparte de ello, el contribuyente que no esté de acuerdo con el resultado obtenido por cualquier medio de comprobación ha de recurrir cuando se le notifique la comprobación, por ser una cuestión que pertenece a este trámite.

En cambio, los criterios de fijación de la base liquidable pertenecen al trámite posterior de *liquidación en sentido estricto*, ya que con ellos no se trata de comprobar el valor, sino de «determinar la base liquidable», aspecto éste comprendido dentro del trámite del acto administrativo de liquidación. Por eso cualquier recurso por errónea fijación de la base tendrá que producirse cuando se notifique la liquidación. Además, no cabe solicitar tasación pericial contradictoria para rectificar el resultado, pues dicha tasación sólo puede servir para rectificar la comprobación de valores, que no es el caso. Otra consecuencia es que la fijación o determinación de la base es de la exclusiva competencia del Liquidador; en cambio, en relación con los medios de comprobación, aparece la figura del Abogado del Estado-Jefe como órgano encargado de la aprobación del expediente cuando el valor excede de 500.000 pesetas.

Ciertamente, cuando se dan en un mismo supuesto los dos aspectos, como es el caso de usufructo, antes citado, la ley, porque así lo quiere, puede tener en cuenta el criterio de fijación de la base para que sirva de límite respecto a la cuantía de los expedientes que han de enviarse a apro-

bación a la Abogacía del Estado, ya que ese límite de 500.000 pesetas se refiere, no al valor total de la finca o fincas, sino a la «base liquidable».

Pero esta aparición del criterio de fijación de la base dentro del expediente de comprobación no debe alterar lo que hemos dicho. Así el expediente se referirá exclusivamente a la comprobación de valores; pero si la base liquidable (fijada en su caso por un criterio legal cuando esté previsto como tal) excede de 500.000 pesetas, el expediente se enviará a la Abogacía del Estado para su aprobación. Pero esta aprobación no versa sobre si es o no acertado el criterio legal empleado, sino sólo sobre la comprobación de valores, es decir, sobre los medios de comprobación utilizados. El criterio de fijación legal de la base de usufructo aparece en estos casos como un extraño invitado al trámite del expediente de comprobación, pero sirviendo sólo para la fijación de ese límite, por lo que en seguida, una vez cumplida esa función, debe retornar al trámite que le corresponde, que es el de liquidación, con todas las consecuencias indicadas.

b) Pero decíamos al principio que la resolución continuaba mal. Y es que aplica esa distinción de un modo erróneo al presente supuesto, pues entiende que el presupuesto de gastos en una concesión administrativa, que contempla el número 21, apartado a), del artículo 70 del Texto Refundido, es un criterio de determinación de la base y no «un medio ordinario de comprobación». La resolución apoya esta idea precisamente en la colocación del mismo dentro del artículo 70, diciendo que «no se encuentra dentro del artículo 117». Pero aquí está el error, pues el presupuesto de gastos, aunque se encuentra en el artículo 70 evidentemente, también está dentro del artículo 117. Efectivamente, en el número 2 de este artículo 117 se dice que «las bases obtenidas por aplicación del artículo 70, en cuanto a los números 3.º, 8.º, párrafo segundo, 9.º, 19 y 21, en sus apartados a), b), c), d), e), f), g), i) y j), producirán idénticos efectos que si hubiesen sido fijados a través de un medio ordinario de comprobación». ¿Es que el Tribunal Central no se ha dado cuenta de que existe este número 2 que equipara el presupuesto de gastos del apartado a) del número 21 del artículo 70 a los medios de comprobación del artículo 117? Por otro lado, a mayor abundamiento, el apartado final del artículo 70 dice que «lo establecido en este artículo se entiende sin perjuicio del derecho de la Administración para comprobar, por los medios ordinarios y extraordinarios, el valor de los bienes y derechos». Precisamente esto se explica porque dentro del artículo 70 no todos son criterios legales *fijos* de fijación de base (valga la redundancia), sino que algunos son medios de comprobación en virtud del número 2 del artículo 117, lo que explica que por ser medios de comprobación y no criterios fijos pueda entonces, y sólo en tales casos, acudir a otros medios ordinarios y al extraordinario de tasación pericial contradictoria.

c) También decíamos al principio que la resolución terminaba bien, pero sólo en parte. Lo que se planteaba era si el contribuyente podía acudir o no a la tasación pericial contradictoria para tratar de desvirtuar el valor resultante del presupuesto de gastos. La resolución, a pesar de considerar el presupuesto de gastos como un criterio de fijación de base y no como un medio de comprobación, entiende que cabe acudir a la tasación pericial contradictoria. Esto último es acertado, y por eso decimos que termina bien. Pero como la tasación pericial contradictoria sólo se da contra los medios de comprobación y no contra los criterios legales, la resolución ha tenido que incurrir en una inconsecuencia o contradicción para llegar a ese acertado resultado, pues no se explica cómo siendo el presupuesto de gastos un criterio fijo legal, puede ser rectificado por la tasación. Nosotros creemos que no incurrimos en contrasentido, porque consideramos el presupuesto de gastos como un medio ordinario de comprobación, según hemos visto.

Ahora bien, la resolución ha tratado de superar esa contradicción en que incurría (e incurre) a través de un razonamiento muy forzado.

Uno de los argumentos que utiliza es un sofisma: alude al artículo 52, número 2, de la Ley General Tributaria diciendo que de él se desprende la amplitud con que se contempla la posibilidad de acudir a la tasación pericial contradictoria. Pero este argumento no vale, porque, como la propia resolución dice de modo inconsciente (quizá), ese artículo 52 está dictado para «la comprobación de valores», lo que demuestra que no puede ser aplicado a los «criterios legales de fijación de base» que no implican ninguna comprobación. A nadie se le ocurriría, valga el ejemplo, acudir a la tasación pericial contradictoria para rectificar la base liquidable de una hipoteca.

Otro argumento que señala la resolución es más ingenioso, pues hace la pirueta consistente en distinguir lo que es el presupuesto en sí, como criterio de fijación de base, y la cifra resultante del mismo. En cuanto al presupuesto en sí, insiste en que es el «documento ordenador y único módulo orientador posible a estos fines tributarios», con lo que incide nuevamente en el error de olvidar que existen unos preceptos terminantes que dicen lo contrario, o sea, el número 2 del artículo 117 y el último apartado del artículo 70. En cuanto a la cifra resultante del cálculo de dicho presupuesto, dice que de ella sí puede discreparse y, en consecuencia, discutir la actualización y partidas del presupuesto a través de la tasación pericial contradictoria. Con esta distinción parece que llega al mismo resultado que nosotros. Pero no es así: por un lado, nosotros utilizamos textos legales, no distinciones sutiles que no aparecen claramente en el texto legal; por otro lado, nosotros admitimos la tasación pericial contradictoria sin limitación alguna, de modo que los peritos podrán hacer la valoración de la concesión siguiendo los criterios que estimen pertinentes, sin tener que sujetarse necesariamente a las partidas del presupuesto de gastos. Y basamos esta amplitud en que el presupuesto es medio ordinario de comprobación, y contra él cabe sin limitación alguna la tasación pericial. En cambio la resolución pone a los peritos de la tasación pericial la concha o coraza de atenerse al presupuesto, aunque discrepen de la cifra, lo que consideramos desacertado por falta de apoyo legal. Por tanto, la resolución termina bien concediendo la posibilidad de utilizar la tasación pericial contradictoria, pero por un razonamiento que, con todos los respetos, nos parece tortuoso y equivocado, como también lo es el prejuzgar el ámbito de la tasación pericial, que no debe sujetarse a los límites del presupuesto.

J. M. G.<sup>a</sup> G.<sup>a</sup>