

III. Resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Central

Por JOSÉ MANUEL GARCÍA GARCÍA

EXENCION DEL NUMERO 67 DEL ARTICULO 65 DEL TEXTO REFUNDIDO A LOS PRESTAMOS CONCEDIDOS POR CAJAS DE AHORROS. NO SE APLICA LA EXENCION CUANDO EL PRESTATARIO ES UNA SOCIEDAD, AUNQUE SE PACTE EN LA ESCRITURA COMO CONDICION DEL PRESTAMO QUE LA CANTIDAD HA DE DESTINARSE AL PAGO DE CADA UNO DE LOS PISOS QUE SE HIPOTECAN Y QUE HAN DE SER ADQUIRIDOS POR TITULARES DE LIBRETAS DE AHORRO-VIVIENDA ABIERTAS EN LA CITADA CAJA (RESOLUCIÓN DE 27 DE FEBRERO DE 1975).

Hechos.—Mediante escritura pública, la Caja de Ahorros y Monte de Piedad de Zaragoza, Aragón y Rioja prestó a la Compañía «Promociones y Construcciones, S. A.», la cantidad de 25.610.163 pesetas, al interés del 6 por 100 anual, garantizándose con hipoteca por la sociedad prestataria a favor de la expresada Caja de Ahorros sobre los pisos descritos en la escritura, solicitándose de la Abogacía del Estado la exención del Impuesto de Transmisiones, conforme a las disposiciones oficiales que regulan las operaciones de ahorro-vivienda, en relación con el artículo 65, número 67, del Texto Refundido, toda vez que el préstamo se ha concedido para facilitar a los compradores titulares de cartilla de ahorro-vivienda la adquisición, hallándose de acuerdo dichos préstamos en cuanto a su cuantía, interés y forma de pago, con la Orden Ministerial que los regula. A tal efecto, es de interés el contenido de la cláusula segunda de la escritura: «El capital del préstamo se entregará por la Caja de Ahorros en plazos sucesivos o de una sola vez, cuando a satisfacción de la misma se hayan cumplido las siguientes condiciones: 1.ª Que la entidad prestataria proporcione a la Caja una relación nominal de las personas que tienen convenida la adquisición de los pisos que se describen, con expresión de sus circunstancias personales y vivienda que en cada caso proyectan adquirir. 2.ª Que los futuros compradores sean titulares de cuentas de ahorro-vivienda abiertas en la Caja y hayan cumplido todos los requisitos exigidos en la Orden Ministerial de 17 de octubre de 1966 para poder solicitar los préstamos que la mencionada Orden Ministerial regula. 3.ª Que el importe de cada uno de los plazos que del principal de este préstamo se entreguen por la Caja de Ahorros a la entidad prestata-

ria, se aplique al pago de cada uno de los pisos que se hipotecan y que se adquieran por titulares de libretas de ahorro-vivienda, y que simultáneamente a dichas entregas, que se harán constar en acta notarial, se otorguen por la entidad prestataria las correspondientes escrituras de compraventa a favor de los adquirentes. 4.ª Que los titulares de libretas de ahorro-vivienda presten previamente su consentimiento para cancelar sus respectivas cuentas de tal carácter y para que el préstamo que en cada caso podrían solicitar de la Institución para la adquisición de su vivienda, de conformidad con lo dispuesto en la Orden Ministerial de 17 de octubre de 1966, se considere efectuado a su favor con la entrega parcial que del presente préstamo se haga a la entidad prestataria. 5.ª Que en las escrituras de compraventa que se otorguen entre la entidad prestataria y los compradores de los pisos que se hipotecan, estos últimos asuman las obligaciones contraídas por aquélla en el presente documento y todas aquellas otras obligaciones a que quedan sujetos en virtud de lo dispuesto en el apartado cuarto de la Orden Ministerial de 17 de octubre de 1966.»

Presentada dicha escritura en la Abogacía del Estado de la Delegación de Hacienda de Madrid, no se concedió la exención, liquidándose el documento a cargo de la Sociedad por un total a ingresar de 751.792 pesetas.

La Sociedad interesada reclamó en vía económico-administrativa, ante el Tribunal Provincial de Madrid, contra la indicada liquidación, alegando que el préstamo en cuestión es de los denominados ahorro-vivienda y está otorgado conforme a los requisitos establecidos; que dado el volumen de los préstamos—eran 214—se buscó un sistema poco complicado y lo más económico posible para los beneficiarios, y que la entidad vendedora, que aparece como prestataria, sólo lo es a efectos formales, como resulta especialmente de la cláusula segunda de la escritura, antes transcrita.

El Tribunal Provincial acordó desestimar la reclamación.

Notificado el fallo a la interesada, ésta interpuso recurso de alzada alegando sustancialmente que si bien la escritura de préstamo fue firmada por la Sociedad recurrente, «lo hizo en nombre y representación de todos y cada uno de los 214 propietarios de los pisos que se relacionan en la tan citada escritura», por lo que debería haberse concedido la exención del número 67 del artículo 65.

El Tribunal Central desestima el recurso de alzada por lo siguiente:

Doctrina.—«Considerando que habiéndose limitado en su día la Ley de 14 de abril de 1962 a enunciar en su base 5.ª las directrices a que habrían de ajustarse las inversiones necesarias para el desarrollo de los diferentes sectores de la vida económica por parte de las Cajas de Ahorro, tampoco se discute—ni podía discutirse—ninguna de las exigencias y condicionamientos que estableció la Orden del Ministerio de Hacienda de 17 de octubre de 1966, al amparo del artículo 14 del Decreto-Ley de 3 de octubre del mismo año, que autorizó a las Cajas de Ahorro para abrir cuentas individuales de ahorro-vivienda, conforme a un plan previamente convenido, con derecho por el titular a la concesión de un crédito de cuantía proporcional al ahorro, destinado a la adquisición de la propia vivienda, y añadió que reglamentariamente se determinarían las condiciones generales del plan de ahorro, y especialmente las que habrían de reunir los valores a adquirir, los intereses activos y pasivos de estas operaciones, plazos, disponibilidad y consecuencias del incumplimiento; exigencias y condicionamientos que, en lo que respecta a la titularidad de estas cuentas individuales de ahorro-vivienda, se refieren expresamente a las personas físicas—regla 1.ª-1 de la Orden—, siendo los titulares—regla 4.ª—quienes, una vez alcanzado el capital propuesto en el plazo convenido, pueden solicitar del establecimiento de crédito en que esté abierta la cuenta la concesión del correspondiente préstamo para la

adquisición de la vivienda para ellos, sus ascendientes o sus descendientes, con arreglo a las condiciones que la propia Orden especifica.»

«Considerando que admitido cuanto se ha dicho, la discrepancia de la pretensión de la Sociedad recurrente con el fallo versa sobre el caso concreto planteado, entendiendo aquélla que se cumplen todas las exigencias de las normas que se han citado, que son las aplicables al préstamo que se examina, y fundándose, por el contrario, el Tribunal Provincial en que no ha sucedido así por haberse efectuado la operación crediticia con una sociedad y no con los titulares de las cuentas.»

«Considerando que, en efecto, la escritura de préstamo aparece otorgada, como prestataria e hipotecante, por la Sociedad 'Promociones y Construcciones, S. A.'—según los términos inequívocos de la cláusula primera—, que es quien se obliga—cláusula tercera—a la devolución del capital y quien constituye hipoteca en garantía sobre las fincas de su propiedad que en la propia escritura se describen, sin que pueda admitirse la alegación del recurrente de que actuó en nombre y representación de todos y cada uno de los 214 propietarios de los pisos, representación que ni se invocó en la escritura ni resulta de su contenido.»

«Considerando que otorgado el préstamo a la Compañía recurrente, no obsta a la conclusión contraria a la procedencia de la exención fiscal pretendida cuanto se pactó en la cláusula segunda, que se ha transcrito con anterioridad, y que implica, en definitiva, una asunción de obligaciones por los futuros compradores, y la razón es obvia: tratándose de aplicar una exención fiscal hay que atenerse, como ya se ha dicho, a los términos legales con que se define y a la reglamentación que la completó; por tanto, y sin desconocer las razones de economía y comodidad que se han invocado por la Sociedad recurrente, no apareciendo prevista en la normativa antes citada la fórmula de mediación de la entidad promotora que se ha utilizado, y configurada legalmente la operación, como es lógico, con el titular de la cuenta y futuro adquirente de la vivienda, no cabe extender más allá de sus términos estrictos y a un supuesto no comprendido en él, el beneficio fiscal que se pretende, pues lo veda terminantemente el artículo 24-1 de la Ley General Tributaria, antes invocado.»

COMENTARIO.—Consideramos criticable esta resolución al denegar la exención del número 67 del artículo 65 entendiendo que se trata de un préstamo otorgado no a favor de personas físicas titulares de cuentas de ahorro-vivienda, sino a favor de la Sociedad vendedora de los pisos, que actúa como mediadora de aquellos titulares.

Por un lado, la resolución muestra cierta simpatía por la fórmula utilizada, al decir que «no desconoce las razones de economía y comodidad que se han invocado por la Sociedad recurrente». Y es que iban a ser 214 compradores, que hubieran tenido que ir uno a uno a la Caja de Ahorros a solicitar el préstamo y la correspondiente escritura pública.

Pero, por otro lado, el Tribunal Central no se ha atrevido a conceder la exención, destacando que no aparece prevista en la normativa vigente la fórmula de mediación de la entidad promotora, sin que pueda extenderse la exención más allá de sus términos estrictos.

Creemos que merece la pena esforzarse en encontrar un argumento que dé base a la exención en supuestos que se acomoden exactamente a las condiciones pactadas en la cláusula segunda de la escritura y que se han expuesto más arriba al resumir los hechos, ya que no acertamos a ver diferencia esencial entre el préstamo concedido directamente a una persona física titular de cuenta de ahorro-vivienda y préstamo a persona jurídica que no actúa como prestataria, sino como mediadora de los futuros adquirentes en tales condiciones.

Por eso, la postura de la resolución cuando dice que la fórmula de mediación de la entidad promotora no está incluida entre las exenciones,

la consideramos reversible: tampoco esa fórmula de mediación implica para la Sociedad promotora un acto sujeto al Impuesto de Transmisiones por el concepto de préstamo, ni desde el punto de vista económico, ni desde el punto de vista jurídico.

Desde el punto de vista económico, no se vislumbra qué beneficio económico o patrimonial directo puede obtener la Sociedad promotora de un préstamo, como es el regulado en la escritura en cuestión, en que se pacta que las cantidades prestadas no se entregarán sino a medida que se vayan otorgando las escrituras de compraventa de los pisos. A lo sumo, podría pensarse en un beneficio consistente en una mayor facilidad para vender los pisos, al tener ya preparados a los compradores la correspondiente hipoteca, pero esto no pasa de ser un beneficio derivado de su actividad de gestión o mediadora, que no liquida por el Impuesto de Transmisiones.

Desde el punto de vista de la naturaleza jurídica del contrato, cuestión importante dado lo dispuesto en el artículo 7.º del Texto Refundido, en el sentido de que el impuesto se exigirá con arreglo a la verdadera naturaleza jurídica del acto o contrato liquidable, cualquiera que sea la denominación que las partes lo hayan dado, «tampoco es fundada la liquidación». Por de pronto, el préstamo es un contrato de naturaleza *real*, es decir, que no se perfecciona hasta la entrega del dinero. Pues bien, en el presente caso, se pacta que el capital del préstamo no se entregará hasta que se cumplan las condiciones que señala. De momento, estamos ante un acto no sujeto. Además, el número 2 del propio artículo 7.º prevé el aplazamiento de la liquidación en aquellos actos sometidos a condición suspensiva. En el presente caso, es evidente que se establecen toda una serie de condiciones suspensivas, que determinan que no sea exigible de momento el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales.

No hay base, por tanto, para liquidar el documento por el concepto de préstamo mientras no se cumplan las condiciones suspensivas estipuladas y mientras no se produzca la entrega del dinero. Ahora bien, las condiciones consisten en que se cumplan los requisitos previstos para la exención de préstamos a personas físicas titulares de cuentas de ahorro-vivienda, según puede verse en la cláusula segunda recogida en los hechos. Y en cuanto a la entrega del dinero, se pacta que tendrá lugar cuando se cumplan tales condiciones, aplicándose al pago del precio de la venta de los pisos, pues ha de otorgarse simultáneamente la correspondiente escritura de venta para obtener la cantidad. Luego si se trata de una cantidad que sirve de precio de venta, lo lógico es presumir que a quien se entrega realmente es al comprador. Pero no hay necesidad de presumirlo, pues en la propia cláusula segunda se dice que es otra condición del préstamo que el comprador lo considere efectuado a su favor, no pudiendo ya obtener otro préstamo por su cuenta de ahorro-vivienda. Lo que confirma aún más que la Sociedad no es propiamente prestataria, sino, como dice la resolución, una mediadora a favor de los futuros compradores, que son, añadimos nosotros, los verdaderos prestatarios, según los términos de la cláusula estudiada.

La Sociedad promotora realiza, pues, una actividad mediadora propia de la gestión de negocios ajenos sin mandato, pues es evidente que no tenía poder de los futuros compradores o, por lo menos, no constaba acreditado ese extremo. Pero esto, que para la resolución es obstáculo, para la exención, nosotros no lo vemos como tal, sino que llegamos por otro camino, el de la gestión de negocios ajenos sin mandato, al mismo resultado de la representación a efectos de obtener la exención. Si bien existe una diferencia muy importante: que en este caso queda libre el liquidador para apreciar en su momento si se reúnen o no los requisitos previstos reglamentariamente para obtener la exención, examinando caso

por caso la entrega a cada uno de los compradores que vayan adquiriendo pisos.

En resumen, nosotros creemos que lo procedente hubiera sido considerar aplazada la calificación fiscal del documento hasta que se hubieran cumplido las condiciones y se hubiesen realizado entregas de dinero con motivo de las correspondientes escrituras de compra, y en este momento ulterior, ir concediendo la exención en relación con el comprador respectivo si se cumplían los requisitos, a base de interpretar que tal comprador es jurídicamente el prestatario y no la Sociedad promotora, que más allá de los términos del contrato, penetrando en la naturaleza jurídica del mismo, no figura como prestataria.

Queda todavía un cabo suelto, aparte de los que pueda señalar el lector crítico, y es la liquidación de la hipoteca constituida en la escritura, pues en este aspecto resulta claro que la Sociedad promotora figura desde ya como hipotecante, y la Caja de Ahorros como titular de la hipoteca. Para este posible acto sujeto al impuesto, se nos ocurre la siguiente contestación: una de dos, o hay que interpretar, desde el punto de vista fiscal, que la hipoteca es accesorio del préstamo y que el acto liquidable es el «préstamo hipotecario» en su conjunto, que sólo surge con posterioridad, según hemos dicho antes, o si no se admite esto, hay que entender que de momento sólo hay hipoteca, no préstamo efectivo, que es una hipoteca en garantía de la futura obligación ajena (del comprador) de devolver la cantidad prestada, previa su entrega, y que si se quiere liquidar con independencia del préstamo habría que hacerlo con todas las consecuencias, una de las cuales es que el contribuyente no sería el prestatario, sino la persona a cuyo favor está constituido ese derecho real, y como en este caso lo es la Caja de Ahorros, que tiene exención subjetiva en términos generales, tampoco habrá que pagar el impuesto por ese concepto. Pero nosotros preferimos la otra solución, que enlaza la hipoteca al préstamo y configura el acto sujeto como tal «préstamo hipotecario», en los términos que hemos destacado en el presente comentario, en contra de la tesis de esta resolución.

NOTIFICACION DE LA COMPROBACION DE VALORES: HA DE NOTIFICARSE CON SEPARACION DE LA LIQUIDACION, POR LO QUE LA NOTIFICACION CONJUNTA DE AMBOS ACTOS ADMINISTRATIVOS ES UNA INFRACCION QUE DETERMINA LA NULIDAD DE LA LIQUIDACION, DEBIENDOSE REPONER EL EXPEDIENTE AL TRAMITE DE LA NOTIFICACION DE LA COMPROBACION DE VALORES (RESOLUCIÓN DE 6 DE MARZO DE 1975).

Hechos.—Por escritura pública otorgada en Madrid, don Severino Martínez, actuando como mandatario verbal de don Antonio Blasco, compró a una compañía urbanizadora una parcela de terreno en un Centro de Interés Turístico Nacional. Presentada en la Delegación de Hacienda de Madrid, la Abogacía del Estado giró la correspondiente liquidación por el concepto de transmisiones, con una base liquidable de 9.540.000 pesetas y una cantidad a ingresar de 727.144 pesetas.

Notificada la anterior liquidación, don Severino Martínez interpuso reclamación ante el Tribunal Económico-Administrativo Provincial de Madrid, alegando que no se le había notificado previamente la base tributaria resultante de la comprobación de valores y, además, que el reclamante no era contribuyente, sino mandatario, y que no se había concedido la exención o, al menos, bonificación prevista para fincas sitas en Centros de Interés Turístico Nacional.

El Tribunal Provincial estimó la reclamación, anulando la liquidación

impugnada y ordenando a la dependencia gestora procediera a «dictar, en su lugar, acto administrativo declarando suspendida la práctica de liquidación positiva hasta el momento en que se cumpla la condición jurídica a que está supeditada la efectividad de la adquisición», es decir, la ratificación de don Antonio Blasco.

Contra la anterior resolución, la Dirección General de lo Contencioso del Estado interpuso recurso de alzada ordinario en base a los siguientes fundamentos: a) No ser de aplicación lo dispuesto en el artículo 7-2 del Texto Refundido del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales de 6 de abril de 1967, por no existir condición suspensiva alguna en el otorgamiento de la escritura de compraventa, ya que el carácter de mandatario verbal con que comparecía el señor Martínez no se había formalizado como tal condición en las estipulaciones del documento, sino que era una mera observación recogida en la parte expositiva de la escritura en cuestión. b) Por no ser de aplicación tampoco lo dispuesto en el artículo 1.259 del Código civil, por faltar la ratificación que exige el mismo artículo, invocando la Sentencia del Tribunal Supremo de 13 de junio de 1944, razones ambas por las que el sujeto pasivo y responsable del tributo era el adquirente de los bienes, o sea, don Severino Martínez.

El Tribunal Central acuerda anular la liquidación, pero no entra en el fondo de la cuestión planteada por la Dirección General, sino que aprecia infracción de trámites al no haberse notificado previamente el resultado de la comprobación de valores, por lo siguiente:

Doctrina.—«Considerando que el artículo 46 del Reglamento de Procedimiento Económico-Administrativo de 26 de noviembre de 1959 indica que 'la reclamación económico-administrativa atribuye al Organismo competente para decidirla, en cualquier instancia, la revisión de todas las cuestiones que ofrezcan el expediente de gestión y el de reclamación ante el Organismo inferior, hayan sido o no planteadas por los interesados', entrando por ello dentro de la órbita de competencia de los órganos de revisión la posibilidad de declarar la nulidad del acto impugnado cuando concurra alguna de las circunstancias previstas en el artículo 64 del mismo texto procesal, entre las que se encuentran la de haberse dictado el acto prescindiendo del procedimiento legalmente establecido para ello, en uso de cuya facultad este Tribunal estima preciso enjuiciar si en el expediente de gestión se han observado los requisitos formales indispensables para que el acto administrativo impugnado alcance su fin, sin dar lugar, por añadidura, a la indefensión del interesado en él, doctrina reiteradamente acogida por este Organismo en numerosas resoluciones, entre las que destacan las de 24 de octubre y 5 de diciembre de 1968.»

«Considerando que partiendo de lo anteriormente dicho y, sobre todo, de las peticiones, reiteradamente manifestadas, del contribuyente, señor Martínez Emperador, sobre el hecho de no habersele notificado—previamente a la liquidación correspondiente—el resultado de la comprobación de valores y la base tributaria obtenida, ha de ponderar este Tribunal la importancia de dicha omisión, y a este fin, una vez más ha de indicarse que es criterio reiterado de este Organismo, en adecuada aplicación de los artículos 85 y 89 del Reglamento del Impuesto de Derechos Reales de 15 de enero de 1959, y del artículo 121-2 de la Ley General Tributaria de 28 de diciembre de 1963 (y disposiciones concordantes), el de la necesidad de notificar por separado, por tratarse de actos administrativos distintos, el resultado de la comprobación administrativa de valores y las liquidaciones que como consecuencia del mismo pudieran practicarse, haciendo incidir de nulidad las actuaciones administrativas que se hubieran llevado a cabo con evidente infracción de tales normas formales. La consecuencia legal de omitir tal trámite en el expediente ha de ser así, necesariamente, la de reponer el expediente al trámite en que se hubiera cometido la infracción procesal, que en el presente caso se encuentra constituida por

dicha conjunta notificación de ambos actos administrativos, sin que, en tal supuesto, pueda ser permitido poder decidir sobre la cuestión de fondo que cualquiera de los interesados plantee, porque ello equivaldría a su convalidación, en marcada oposición y desacuerdo con la indicada declaración de nulidad, por lo que resulta evidente la incongruencia del fallo recurrido y la nulidad de actuaciones que se denuncia, que, consecuentemente, lleva implícita la de los actos administrativos en que se estime cometida la infracción formal determinante de su nulidad.»

«Considerando que la infracción denunciada al no notificar al contribuyente el resultado de la comprobación de valores o el acto administrativo de aprobación del expediente de comprobación de valores tiene la suficiente entidad para fundamentar la nulidad de lo actuado, según constante afirmación de este Tribunal, conforme al artículo 61 del Reglamento de Procedimiento, ya que puede dar lugar a la indefensión del sujeto pasivo de la deuda tributaria, el cual tenía a su alcance, de haber sido notificado en forma, solicitar la tasación pericial contradictoria, conforme al artículo 119 del Texto Refundido del Impuesto, más arriba invocado, o promover sin más la reclamación contra tal acto administrativo.»

«Considerando que este Tribunal viene manteniendo constantemente el criterio razonado, destacando, entre otras, sus resoluciones de 12 y 26 de noviembre de 1970.»

«Considerando que la nulidad de actuaciones del expediente de gestión, a partir del momento en que debió notificarse el acuerdo de aprobación del expediente de comprobación de valores, lleva implícita la de la propia liquidación, por lo que no ha lugar a entrar a conocer del fondo del asunto.»

COMENTARIO.—Esta resolución confirma reiterada doctrina del propio Tribunal Central destacando que los trámites de comprobación de valores y de liquidación en sentido estricto han de seguirse con la debida separación e independencia, notificándose también separadamente y no de modo conjunto. Esto lleva a la consecuencia de que no puede pasarse a la fase de liquidación en sentido estricto sin que se haya notificado previamente la comprobación de valores, pues si se practica la liquidación sin haber quedado firme la base, dicha liquidación es nula, debiendo reponerse la tramitación al momento de la notificación de la comprobación.

En términos generales, esta postura es acertada, pues es evidente que uno y otro trámite están sometidos a principios distintos. La comprobación de valores es un trámite previo a la liquidación, en el que juegan fundamentalmente los aspectos técnicos que llevan consigo los diferentes medios de comprobación, aunque también pueden plantearse problemas interpretativos, y los órganos administrativos que intervienen pueden ser varios, pues además del Liquidador, que fija la base, aparece la figura del Perito de la Hacienda cuando se utiliza el medio de comprobación del número 12 del artículo 117 del Texto Refundido, y si la base excede de 500.000 pesetas se necesita la aprobación del Abogado del Estado-Jefe.

En cambio, la liquidación, en sentido estricto, es de la competencia exclusiva del Liquidador, sin perjuicio de la revisión administrativa. Supone la determinación de bases individuales, la aplicación del tipo a la base, con todas sus operaciones, previa la calificación fiscal del concepto liquidable a través del estudio de los correspondientes preceptos. Es un trámite de técnica jurídica, pues los impuestos de esta clase se exigen con arreglo a la verdadera naturaleza jurídica del acto (art. 7 T. R.). La liquidación se perfecciona cuando se extiende en los libros, no cuando se extiende el llamado «proyecto de liquidación», pues, como su nombre indica, no tiene carácter definitivo, no sólo porque depende de la firmeza de la comprobación, sino porque pueden rectificarse por el Liquidador

los errores que se aprecien en el proyecto antes de extender la liquidación en el Libro.

Pero no se trata simplemente de dos trámites diferentes en su técnica, sino que la defensa del contribuyente, como dice la presente resolución, exige que no se pase al segundo de ellos (la liquidación) sin que se haya notificado y quedado firme el primero (la comprobación).

Sin embargo, en este punto concreto queremos hacer alguna matización, pues la resolución involucra de algún modo el problema de la diferenciación de uno y otro trámite con el de la notificación conjunta.

Nos parece bien que no se extienda la liquidación en el Libro hasta que no haya transcurrido el plazo de recursos contra la comprobación y que no corra el plazo de pago de la liquidación hasta ese momento, pues, en otro caso, el contribuyente tendría que pagar por adelantado y, además, sobre un valor que quizá no acepte. Se le exigiría una especie de anticipo a favor del Estado, o todavía peor, una cantidad que quizá no sea la adecuada, sin que se señalen y garanticen los intereses caso de devolución de ese anticipo.

Por eso consideramos errónea una tendencia que aparecía en un Anteproyecto de Reglamento de estos Impuestos, que circuló cierto tiempo, según la cual, una vez practicada la comprobación de valores, se giraría la liquidación, notificándose conjuntamente ambos actos al contribuyente.

Denunciamos esta confusión de trámites en la misma línea que la presente resolución, pero insistimos en que una cosa es eso y otra la posibilidad de notificación conjunta, que nosotros admitimos, en contra de lo que dice la resolución. Naturalmente, no nos referimos a una notificación conjunta de la comprobación y de la liquidación, ya firme y extendida en el Libro, pues entonces caeríamos en el supuesto que hemos rebatido.

Lo que pretendemos es agilizar las notificaciones, pues para las Oficinas gestoras puede resultar penoso remitir dos notificaciones sucesivas. Cuando existen gestores que asumen las notificaciones, cosa que se da ya con frecuencia, no hay excesivo problema, pues las cartas y certificados por correo se simplifican. Pero si la Oficina se relaciona directamente con cada contribuyente, nosotros patrocinamos la notificación conjunta en el siguiente sentido: una vez terminada la comprobación de valores, se notifica su resultado al contribuyente indicándole los recursos y plazos correspondientes, y al mismo tiempo se le notifica la cantidad que resulta del proyecto de liquidación, si bien advirtiéndole que el plazo de pago comenzará a correr cuando terminen los plazos de recursos contra la base. Con este sistema, la Oficina Liquidadora no tiene que realizar dos notificaciones, y el contribuyente cuenta con la ventaja de que tiene a la vista las dos cantidades que le pueden interesar: el valor de los bienes y la cantidad a pagar. Quizá si no sabe previamente lo que tiene que pagar, no le interese reclamar contra la base. Así quedarían prefijados los plazos respectivos de uno y otro trámite: quince días para reclamar contra la base; pasado este plazo se extendería la liquidación, ya notificada en proyecto, cuyo plazo de pago y recursos sería el de otros quince días, previstos de antemano en el oficio de notificación conjunta.

En la práctica, algunas Oficinas gestoras utilizan un sistema de notificación conjunta cuando el asunto es de poca importancia, pero no extienden la liquidación en los Libros hasta que el contribuyente consiente el valor y la cantidad a pagar. En esta misma línea, pero precisando más la notificación, nosotros hemos expuesto nuestro punto de vista, que implica un modelo de oficio de notificación en el que se dijera, más o menos, lo siguiente: que se notifica el resultado de la comprobación de valores que arroja una base..., pudiendo interponerse contra la misma, en el plazo de ocho días hábiles, recurso de reposición ante la

Oficina Liquidadora, y reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Provincial, en el plazo de quince días hábiles, aparte de poder solicitar en este mismo plazo tasación pericial contradictoria. Una vez transcurridos los citados plazos sin interponer la reclamación, se girará la liquidación, que en proyecto arroja la siguiente cantidad a pagar... Esta cantidad, caso de no recurrir contra la comprobación, ha de ingresarse en el plazo de quince días hábiles, contados desde el siguiente al en que transcurra el anterior plazo, con multa del 10 por 100 de la cuota en otro caso, pudiendo interponer contra la liquidación, dentro de ese mismo plazo, los recursos de reposición y económico-administrativo ante los Organos expresados.

Nosotros creemos que este tipo de notificación conjunta no infringe ningún precepto legal.

J. M. G. G.