

III. Resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Central

Por JOSÉ MANUEL GARCÍA GARCÍA

SUSPENSION DE LA EJECUCION DE LIQUIDACIONES. ES ACTO DISCRECIONAL, PERO CABE APRECIARLA POR EL TRIBUNAL CENTRAL. PROCEDE DECRETAR LA SUSPENSION, PERO NO POR RAZONES DE FONDO (RESOLUCIÓN DE 20 DE FEBRERO DE 1976).

Hechos.—La entidad mercantil «Hiba, S. A.», interpuso reclamación económico-administrativa contra una liquidación del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales girada por la Abogacía del Estado de Palma de Mallorca, solicitando simultáneamente la suspensión de la ejecución del acto administrativo impugnado, mientras dure la total sustanciación del procedimiento.

El Tribunal Provincial acordó denegar la solicitud de suspensión instada, por entender, dentro de las facultades discrecionales que le otorgan las normas legales vigentes para apreciar las circunstancias que concurren en cada caso concreto, que del examen del expediente y de la solicitud de la entidad interesada no se desprenden motivos fundados que aconsejen un pronunciamiento favorable, ni que la inmediata exacción de la cantidad controvertida pueda originar consecuencias económicas de difícil o imposible reparación.

La entidad «Hiba, S. A.», interpuso recurso de alzada ante el Tribunal Central, y éste acordó suspender la ejecución de la liquidación por la siguiente doctrina:

Doctrina.—«Considerando que el principio general que informa nuestro ordenamiento jurídico en la materia de suspensión que se trata es el de la ejecutividad de los actos administrativos (Ley de Régimen Jurídico, artículo 33; Ley de Procedimiento Administrativo, arts. 44 y 101), como principal manifestación del privilegio de decisión ejecutiva de que goza la Administración, fundado en la presunción de legitimidad de sus acuerdos y en las exigencias de continuidad de su actuación en función del interés público (sentencias de 8 de febrero de 1958 y 25 de febrero de 1960), y el alcance de tal principio consiste en llevar a sus últimas consecuencias los actos administrativos, aun cuando no hayan adquirido firmeza, sin que—por tanto—los recursos interpuestos contra ellos tengan efectos suspensivos, inspirándose en tales criterios el artículo 82, 1, del vigente

Reglamento de Procedimiento para las reclamaciones económico-administrativas, al preceptuar que la reclamación no suspenderá la ejecución del acto impugnado, con las consecuencias legales consiguientes, incluso la recaudación de cuotas, recargos y multas.»

«Considerando que no obstante esa regla general, el propio Reglamento que acaba de citarse admite, en su artículo 83, la suspensión de la ejecución del acto administrativo impugnado, encomendando a los órganos competentes para conocer de las reclamaciones, la facultad de acordar—a petición de parte—dicha suspensión mientras dure la total sustanciación del procedimiento, de lo cual se infiere que el Reglamento otorga a los órganos antes mencionados una facultad perfecta y enteramente discrecional, como lo ha proclamado el Tribunal Supremo, entre otras, en sus sentencias de 10 y 23 de abril, 18 de octubre y 15 de noviembre de 1969 y 9 de junio de 1971, en uso de la cual, a la vista de los motivos alegados y de las circunstancias concurrentes en cada caso, podrán decidir lo que consideren procedente respecto a la solicitud de suspensión, debiendo inspirar su decisión en criterios de apreciación razonable de aquellas circunstancias y de las exigencias del interés público, y sin que el carácter discrecional de tales decisiones impida a los órganos administrativos superiores competentes, ni a los jurisdiccionales, enjuiciar—en vía de recurso—la legitimidad y fundamentación del criterio aplicado, pues es bien sabido que la discrecionalidad no justifica la inadmisibilidad, sino la declaración de improcedencia de la pretensión dirigida contra el acto administrativo impugnado, si este último es legítimo (sentencias del Tribunal Supremo de 25 de octubre de 1959, 9 de noviembre de 1964, 28 de febrero de 1966 y 28 de octubre de 1959, entre otras).»

«Considerando que en el caso concreto a que se contrae el presente recurso, este Tribunal, haciendo uso ponderado y suficiente de las facultades discrecionales que le otorgan los preceptos legales antes invocados, aprecia la existencia de motivos y circunstancias especiales que aconsejan separarse de la regla general de ejecutividad de los actos administrativos a que antes se hizo referencia, ya que, independientemente de las razones de fondo planteadas por 'Hiba, S. A.', en su recurso de alzada y referentes a la presunta prescripción de la acción investigadora para la exacción del Impuesto, cuyo enjuiciamiento escapa del marco propio de este incidente, son de tener en cuenta los motivos circunstanciales alegados, especialmente la justificada falta de provisión de fondos para el pago del Impuesto, dimanante del hecho de exigírsele diversas liquidaciones por importe superior a los tres millones de pesetas y derivadas de un expediente de investigación del que, según se alega, no tuvo oportuno conocimiento la entidad recurrente, a la que, de otra parte, el pago inmediato de tan importantes cantidades pudiera causarle perjuicios de muy difícil reparación en la presente coyuntura económica de recesión turística, habida cuenta de que el objeto social de la entidad recurrente es la explotación del negocio de hostelería, razones todas ellas que, conjuntamente sopesadas, aconsejan acceder a la solicitud de suspensión instada, revocando en tal sentido la resolución del Tribunal Provincial que es objeto de impugnación en el presente recurso.»

COMENTARIO.—Existen seis resoluciones idénticas del Tribunal Central y de la misma fecha, 25 de junio de 1970, que contemplan también el supuesto de recurso de alzada contra la negativa del Tribunal Provincial a conceder la suspensión de la ejecución de las liquidaciones mientras se sustanciaba el asunto de fondo. Tales resoluciones, aunque llegan, en concreto, a una solución contraria a la de la presente resolución, pues deniegan la suspensión, a diferencia de la presente, que la concede, sin embargo, contienen idéntica doctrina sobre el problema de solicitud de suspensión ante los órganos de reclamación.

Los puntos fundamentales que pueden derivarse del examen de dichas resoluciones y de la presente son:

1.º Que aunque sea acto discrecional del Tribunal Provincial conceder o denegar la suspensión de la liquidación, ello no impide que el citado acto discrecional pueda ser revisado por el Tribunal Central. Esta especialidad radica en que, en estos casos, se concede la apreciación de la materia discrecional a los órganos de reclamación», que lo son tanto el de Primera Instancia como el de Alzada.

2.º Que la regla general es la ejecutividad del acto administrativo, pero cabe acordar, atendiendo a determinadas circunstancias, la suspensión de las liquidaciones. Las resoluciones de 1970 no concedieron la suspensión porque frente a tal regla general no cabe alegar razones que supongan entrar en el fondo del asunto que se discute (así, no cabe alegar la caducidad de la acción para exigir el impuesto, a efectos de solicitar la suspensión de la liquidación, ni tampoco la infracción de trámites sustanciales del expediente). En cambio, la presente resolución concede la suspensión de la liquidación, pero sigue esa misma doctrina de no poderse tener en cuenta a tal efecto razones o argumentos de fondo del asunto, sino circunstancias extrínsecas al mismo. Por eso precisamente la resolución puntualiza que no atiende a las razones de fondo planteadas por la entidad recurrente referentes a la presunta prescripción de la acción investigadora para la exacción del Impuesto, cuyo enjuiciamiento escapa del marco propio de este incidente. Por el contrario, atiende a otras circunstancias, como son: a) La cuantía del asunto: el hecho de exigirse liquidaciones por importe superior a los tres millones de pesetas; efectivamente, creemos que éste es un dato importante a tener en cuenta para conceder la suspensión, en unión de otros. b) El hecho de que tales liquidaciones derivan de un expediente de investigación del que, según se alega, no tuvo oportuno conocimiento la entidad recurrente; este segundo dato que señala la resolución no nos parece convincente, pues el problema de las notificaciones es más bien cuestión de fondo del asunto, que no debe quedar prejuzgado, máxime teniendo en cuenta que se trata de una mera alegación, según parece. c) El objeto social de la entidad recurrente consiste en la explotación de un negocio de hostelería, dados los perjuicios que podrían causar a la misma la denegación de la suspensión, habida cuenta de la presente coyuntura económica de recesión turística; este dato también lo consideramos de interés y parece justo tenerlo en cuenta a la hora de emitirse el acto discrecional.

En definitiva, aunque no nos convenza el dato recogido en el anterior apartado b), son importantes las otras dos circunstancias, y como de lo que se trata es de sopesar conjuntamente todas las razones, como dice el Tribunal Central, hay que considerar acertada la presente resolución, que concede la suspensión de la liquidación, aun manteniendo en esencia la misma doctrina de las resoluciones anteriores, que la denegaron. Por tanto, la diferencia es de supuestos de hecho, no de doctrina.

J. M. G.ª G.ª

LIQUIDACION CAUCIONAL Y EXENCION PROVISIONAL CUANDO TRANSCURREN TRES AÑOS SIN APORTARSE CEDULA DE CALIFICACION DE VIVIENDAS DE PROTECCION OFICIAL: NO PROCEDE IMPONER MULTAS POR NO PRESENTAR NUEVAMENTE EL DOCUMENTO, PERO SI GIRAR LIQUIDACION COMPLEMENTARIA DE INTERESES DE DEMORA (RESOLUCIÓN DE 20 DE FEBRERO DE 1975).

Hechos.—Por la Abogacía del Estado de Sevilla se había declarado exención del impuesto, conforme al número 28 del artículo 65, añadiendo

en el expediente y en la escritura una nota advirtiendo sobre la nueva presentación del documento en el plazo de tres años aportando cédula de calificación provisional. Transcurridos los tres años, la citada Abogacía del Estado requirió por vía de investigación a la sociedad compradora de los terrenos para que justificase en el plazo de quince días si había obtenido la cédula de calificación provisional, requerimiento que al ser incontestado dio lugar, continuando el expediente, a un oficio dirigido al Notario autorizante de la escritura para que aportase copia simple de la misma, lo que llevó a efecto, procediéndose seguidamente a presentar dicha copia para la liquidación.

La Abogacía del Estado, previa comprobación que arrojó idéntico resultado al valor declarado en la escritura, giró a cargo de la Sociedad «Inmobiliaria Parque del Guadaira, S. A.», liquidación incrementando la cuota con la multa del 100 por 100, ascendiendo el total a 1.261.853 pesetas, con una diferencia respecto a la liquidación caucional de 621.600 pesetas, liquidación que fue notificada a la sociedad interesada.

La sociedad contribuyente promovió reclamación económico-administrativa contra la anterior liquidación ante el Tribunal Provincial, alegando que existían pruebas sobre la concesión de calificación provisional de las viviendas, aportando las solicitudes iniciales de construcción de las viviendas y las solicitudes de calificación provisional, sin que figurara acuerdo alguno respecto a esta última petición.

El Tribunal Provincial desestimó la reclamación y consideró bien imputada la multa del 100 por 100 sobre la cuota.

Notificado el acuerdo anterior, fue recurrido en alzada ante el Tribunal Provincial mediante escrito, en el que sustancialmente se insiste en las anteriores alegaciones ante el Tribunal Provincial.

El Tribunal Provincial estima el recurso por la siguiente:

Doctrina.—«Considerando que como premisa obligada para una acertada solución del problema de fondo que la reclamación plantea, se hace preciso determinar la naturaleza y alcance de la declaración caucional que para asegurar el cobro del importe de una liquidación suspensivamente condicionada por la aplicación con carácter provisional de un determinado beneficio fiscal se contiene en el Reglamento del Impuesto de Derechos Reales, artículo 74 de la Ley General Tributaria y artículo 15, 1, 2), del vigente Texto Refundido del Impuesto General sobre Transmisiones Patrimoniales de 6 de abril de 1967, según los que, 'en todos los supuestos de concesión de una exención o beneficio fiscal, con carácter provisional y supeditado al cumplimiento de determinados requisitos de carácter formal, la Oficina Liquidadora hará figurar en la nota en que tal beneficio fiscal se haga constar, el total importe de la liquidación que hubiera debido girarse de no mediar la exención concedida, importe determinado mediante la práctica de la correspondiente administrativa de valores y subsiguiente liquidación caucional'».

«Considerando que con referencia a tales liquidaciones, este Tribunal tiene reiteradamente declarado que las mismas gozan de la presunción de legalidad, conforme a lo dispuesto en el artículo 8.º de la Ley General Tributaria, y si bien es cierto que la exención concedida tiene carácter provisional y condicionado al cumplimiento posterior por parte del contribuyente de los requisitos legales pertinentes, esa provisionalidad no puede, en cambio, predicarse de la base y cuotas de la precitada liquidación, 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, para el supuesto de no cumplirse aquellos requisitos condicionantes de la exención; afección real que pugna con la idea de provisionalidad de tal liquidación y de su posible modificación y revisión posterior sin previo cumplimiento de

los requisitos formales pertinentes, pudiendo afirmarse, en conclusión, que el contenido de tales liquidaciones constituyen declaraciones de derecho que vinculan a la Administración fiscal y la impiden, al quedar incumplidos los requisitos y condiciones de aquel beneficio provisionalmente concedido, revisar unilateralmente sus términos y condiciones esenciales.»

«Considerando que admitida tal calificación jurídico-fiscal de expresadas liquidaciones, la primera conclusión a deducir es el carácter de firmes de las mismas, así como de las previas comprobaciones de valores, sin que por parte de las Oficinas Gestoras pueda procederse unilateralmente a su anulación, modificación o revisión de sus elementos esenciales, quedando reducida su competencia a llevar a cabo las gestiones pertinentes para su cobro o proponer a la autoridad competente su revisión con arreglo a las formalidades reglamentarias una vez producido el evento determinante del cese del beneficio provisionalmente otorgado, y sin que en modo alguno pueda realizar gestiones o instrucción de un expediente de investigación tendentes a la práctica de una liquidación basada en un hecho imponible que tiene carácter firme vinculante para la propia Administración, circunstancias todas que hacen incidir de nulidad tales actuaciones, así como la liquidación que de las mismas trae su causa, cual sucede en el presente caso, en que tal nulidad debe ser declarada con la consiguiente estimación del recurso.»

«Considerando que a la vista de cuanto queda expuesto cabe sentar como definitivas las siguientes conclusiones: 1.ª Las liquidaciones caucionales tienen carácter vinculante para la Administración, encontrándose suspensivamente condicionadas en sus efectos y aplicación a la cesación del beneficio fiscal generador de su práctica. 2.ª Las facultades de las Oficinas Liquidadoras al producirse el cese de los beneficios fiscales provisionalmente otorgados, en el supuesto de existencia de liquidación caucional, quedan reducidas con exclusividad a requerir a los interesados para que dentro del plazo reglamentario procedan al ingreso de su importe en unión de los intereses de demora cuantitativamente determinados mediante la correspondiente liquidación complementaria o proponer, en su caso, a la autoridad jerárquica competente la revisión de las mismas con arreglo a las formalidades reglamentarias.»

El Tribunal Económico-Administrativo Central, fallando en Segunda Instancia la presente reclamación y estimando el recurso de alzada interpuesto por la Sociedad «Inmobiliaria Parque del Guadaira, S. A.», contra fallo del Tribunal Provincial de Sevilla de 30 de marzo de 1974, acuerda: 1.º Anular el fallo apelado. 2.º Anular las actuaciones del expediente de investigación, así como la comprobación de valores y la liquidación del Impuesto General de Transmisiones Patrimoniales número 41.554 de 1973. 3.º Que por la Abogacía del Estado se proceda a requerir a la Sociedad reclamante para que en el plazo reglamentario proceda a ingresar el importe de la liquidación caucional girada con fecha 19 de enero de 1970, bajo el número 00007, aplicándose a su pago por compensación el importe de la liquidación que anteriormente se anula, en el supuesto de que la misma hubiera sido ingresada. 4.º Que igualmente por la misma Oficina se proceda a practicar con el carácter de complementario de la anterior una liquidación por los intereses de demora que legalmente correspondan.

COMENTARIO.—Esta resolución se ocupa de varias cuestiones a propósito de la liquidación caucional y exención provisional del número 28 del artículo 65 del Texto Refundido, en el supuesto de que hubieran transcurrido tres años sin que conste haberse obtenido la Cédula de Calificación Provisional de Viviendas de Protección Oficial.

Al resolver dichas cuestiones, el Tribunal Central ha llegado, *en parte*, a soluciones acertadas, pero siempre a base de razones no convincentes,

pues el Tribunal Central se muestra obsesionado por una idea, ya apuntada en anteriores fallos, que es altamente discutible, a saber: que las llamadas liquidaciones caucionales son liquidaciones definitivas y firmes. Nuestra opinión sobre este punto ya quedó recogida en el comentario a la resolución de 16 de enero de 1975 (1), en el que defendíamos la tesis de que las llamadas liquidaciones caucionales no son verdaderas liquidaciones en el espíritu y letra del Texto Refundido, y aunque lo fueran, no serían definitivas. Ahora añadiremos nuevas razones en pro de esa opinión y en contra de los argumentos del Tribunal Central.

Ante todo, separaremos tres cuestiones que aparecen en la presente resolución: 1.ª El problema de las multas por no presentación del documento transcurridos los tres años. 2.ª La aplicación de los intereses legales de demora. 3.ª Los trámites a seguir por las Oficinas Liquidadoras al transcurrir los tres años marcados por el número 28 del artículo 65 del Texto Refundido.

1.ª *El problema de las multas por no presentación del documento una vez transcurridos tres años.*—Se trata de decidir si procede o no aplicar las multas por falta de presentación del documento y por investigación para obtenerlo, que señala el artículo 115 del Texto.

Algunos autores entendían que era procedente la imposición de tales multas si el documento que obtuvo la exención provisional no era presentado nuevamente dentro de los plazos del artículo 115, contados, eso sí, desde el siguiente al último día de los tres años. En este sentido, FÉLIX BENÍTEZ DE LUGO (2) decía que si pasaban treinta días hábiles desde que transcurrieron los tres años, sin que se hubiera presentado nuevamente el documento, procedía imponer la multa del 20 por 100 sobre la cuota; si pasaban sesenta días, la multa sería del 30 por 100; si la presentación se hacía previo requerimiento, una vez pasados esos sesenta días, la multa sería del 50 por 100, y si la Oficina tenía que obtener el documento de oficio, la multa llegaría al 100 por 100. Nuestro compañero en esta sección, JESÚS ALVAREZ BELTRÁN (3), seguía hace poco esa idea, salvo en lo relativo a la multa del 100 por 100, pues en este caso la Administración tiene conocimiento de algunos datos en virtud del propio documento ya liquidado.

La presente resolución no sigue el criterio de estos autores, pues entiende que no procede imponer multas por falta de presentación o investigación. En mi opinión, es acertado el resultado a que llega la presente resolución, pero, como ya decíamos, no nos parece convincente el razonamiento utilizado para deducir ese resultado. Una vez más insistimos en que el Tribunal Central se ha obsesionado por la idea de que las liquidaciones caucionales son liquidaciones firmes y definitivas, y partiendo de ahí, deduce que no hay que liquidar el documento cuando pasen los tres años, sino sólo exigir su importe al interesado, con lo cual cree resolver el problema de las multas. Pero ya decíamos en el comentario arriba reseñado, que el Tribunal Central confunde el acto administrativo de liquidación con el acto de declaración de una cantidad como garantía y afección respecto a terceros. Además, la mal llamada liquidación caucional recoge la cantidad que hubiera debido girarse de no mediar la exención, según los textos legales (art. 74 Ley G. T. y art. 15 del Texto Refundido). Luego si es la cantidad que hubiera debido girarse, es que no se ha girado todavía la liquidación; está suspendida la práctica de la liquidación. Decíamos también que el Texto Refundido no menciona, entre las clases de liquidaciones, las caucionales. Ahora añadiremos que, aunque el artículo 120, apartado 3, de la Ley General Tributaria cita las liquidaciones caucionales, las considera «provisionales», no definitivas.

(1) Véase número 512 de esta Revista, pág. 237.

(2) En *Revista de Derecho Financiero*, marzo-abril de 1968, pág. 411.

(3) Véase número 510 de esta Revista, pág. 1294.

Por otro lado, la liquidación caucional no se extiende en los libros de liquidaciones que llevan las Oficinas Liquidadores, ni se notifica ni se indican los recursos contra la misma. Las Oficinas no las recogen, a efectos estadísticos ni contables, como después veremos, pues se podría producir gran confusión. Pero vamos a suponer que se nos dijera que, aunque en la práctica no se notifiquen, se deben notificar desglosando cantidades e indicando los recursos contra la misma. Aun así, no tendría razón el Tribunal Central, pues serían notificaciones de letra muerta, ya que no hace falta ser buen psicólogo o sociólogo para saber que cuando el interesado declara en la escritura que va a construir viviendas de protección oficial, sólo piensa en la exención y en la pronta devolución del documento para seguir la tramitación, y como no se le exige ninguna cantidad a pagar, no se le ocurre plantear ningún recurso, ni siquiera se preocupará de comprobar que la declaración de afección es exacta. Así lo decimos y así lo hemos comprobado en la práctica. Por esta razón, nos parece muy bien que la ley agrupe los problemas del pago y del recurso contra la liquidación en un mismo plazo, pues es en ese momento del pago cuando el interesado se dará cuenta de si le conviene o no recurrir contra la liquidación. La tesis del Tribunal Central, por tanto, aparte de todos los inconvenientes prácticos apuntados, puede llevar a la indefensión del contribuyente, al separar en dos momentos muy distintos (con tres años de distancia) el plazo para recurrir (que sería el momento de euforia de la exención) y el plazo para pagar (que sería tres años después, cuando ya no cabe recurrir), cuando en la ley van juntos, salvo cuando el propio interesado, precisamente por haberse enterado ya de la cantidad a pagar, solicita el aplazamiento o fraccionamiento.

Por todo ello, no nos convence la idea del Tribunal Central sobre la liquidación caucional. Pero hemos dicho que nos convence el resultado a que llega, consistente en excluir la imposición de multas por no presentar nuevamente el documento. ¿Cuál es nuestro razonamiento? El siguiente: no procede exigir multas por falta de nueva presentación, porque no cabe resucitar el trámite de presentación del procedimiento fiscal, que tuvo lugar en su momento oportuno. El procedimiento fiscal tiene varios trámites, entre ellos: a) el de presentación del documento, con unos plazos a contar desde la fecha del propio documento; en el caso que estudiamos, la presentación se hizo ya con anterioridad, y las multas del artículo 115 serían exclusivamente las que se produzcan atendiendo a los plazos de la primitiva presentación, sin que quepa abrir un nuevo plazo a estos efectos; b) el de comprobación de valores, que también es un trámite ya agotado y que ha adquirido firmeza, como ya apuntó la resolución de 16 de enero de 1975 y confirma la presente de modo incidental; c) el trámite de liquidación en sentido estricto, que quedó en interrogante, pues se giró la liquidación de exención bajo el tono de la provisionalidad, y para obtener una garantía fue acompañada de una declaración de afección a la futura deuda tributaria. Pues bien, ahora, transcurridos los tres años, llega el momento de continuar y terminar el procedimiento elevando la liquidación de exención provisional a definitiva o sustituyéndola por la nueva liquidación que se gire (obsérvese que esta nueva liquidación no sustituye a la liquidación caucional, en nuestra opinión, sino a la liquidación de exención). Es decir, no se trata de empezar de nuevo el procedimiento, sino de continuarlo en la fase que quedó provisional. Entonces, bajo esta idea de preclusión de las fases del procedimiento, nos parece evidente que no procede imponer multas por falta de presentación de un documento ya presentado ni tratar de investigar lo que ya resulta de la propia Oficina. Pero este razonamiento es perfectamente compatible con nuestra convicción de que la mal llamada liquidación caucional es meramente provisional y no es liquidación en sentido estricto, ni debe extenderse en los libros ni notificarse.

2.ª *El problema de los intereses legales en demora.*—El Tribunal Central entiende que cuando transcurran tres años y quede sin efecto la exención, la Oficina Liquidadora debe girar la correspondiente liquidación complementaria relativa a los intereses legales de demora. Aunque no lo dice expresamente, parece evidente que esos intereses deben exigirse a partir de la fecha de la liquidación de exención provisional. Ciertamente, la idea de que la llamada liquidación caucional es una liquidación firme y definitiva da pie para pensar que es procedente exigir los intereses de demora. Pero nosotros creemos que no es ése el fundamento adecuado para apoyar esa solución.

Aquí los dos autores antes mencionados son partidarios de esta exigibilidad de los intereses legales de demora. BENÍTEZ DE LUGO dice: «No media duda alguna, a nuestro juicio, en la procedencia de exigir los intereses legales de demora y a partir de la fecha en que se declaró la exención provisional.» ALVAREZ BELTRÁN participa de esta opinión, pero señala un interesante argumento legal: los artículos 99 y 148 del Reglamento de Viviendas de Protección Oficial de 24 de julio de 1968, que, aunque se refieren a supuestos de descalificación, cree que deben aplicarse al caso. Está en lo cierto nuestro compañero ALVAREZ BELTRÁN, pues la liquidación que se gire debe sustituir a la liquidación de exención provisional: es como si se hubiera girado en aquella fecha, sólo que no se hizo así porque no había datos suficientes para ello, por lo que hubo que esperar a que transcurrieran los tres años; por otro lado, al efecto del contribuyente, la exención provisional tiene el efecto de un aplazamiento de la liquidación, y todo aplazamiento debe llevar consigo la aplicación de los intereses legales; en fin, la no exigibilidad de intereses sería una nueva exención no prevista en la ley, de modo que no debe plantearse la cuestión diciendo que la ley no prevé la aplicación de intereses de demora en ese caso, sino, al contrario: la ley no prevé la exención o dispensa de intereses en un supuesto en que lo normal es exigirlos; en todo caso, si no se aplicaran los intereses, sería un subterfugio del contribuyente para obtener aplazamientos de pago sin pagar intereses, lo que es inadmisibile, pues se defraudaría fácilmente lo dispuesto en el último apartado del artículo 115 del Texto Refundido.

En cambio, no nos convence el fundamento que señala el Tribunal Central sobre la naturaleza de la liquidación caucional, pues, aparte de que hemos dicho que no es verdadera liquidación caucional, ni firme, ni definitiva, su finalidad no es advertir al interesado sobre la cantidad a pagar, sino señalar la afección de la finca respecto a terceros. Por eso, si la declaración caucional no se hubiera hecho constar por error en la nota al pie del documento, no por ello podrían eludirse los intereses de demora, que deben arrancar, en nuestra opinión, desde la fecha de la declaración de exención provisional, que es la que resulta sustituida por la nueva liquidación que se gire. Pero aun en el supuesto de que la tesis del Tribunal Central diera fundamento a la idea de aplicación de los intereses de demora (sobre la base de que la liquidación caucional es una liquidación definitiva con mero aplazamiento o suspensión del plazo de ingreso, a la que serían aplicables las normas sobre el aplazamiento de pago en las que se prevé la exigibilidad de intereses de demora), no por eso estaría permitido aceptarla, pues no se puede admitir una tesis simplemente porque dé fundamento a un determinado efecto, sino que hay que profundizar en la esencia de la liquidación caucional en sí misma considerada, a la vista de los textos legales, y desde esta perspectiva nosotros hemos razonado antes que no cabe considerarla liquidación definitiva, y ahora insistimos en ello, aunque perdamos un argumento para la exigibilidad de intereses de demora; preferimos utilizar otras razones que ya hemos apuntado.

3.ª *Trámites, facultades y gestiones de las Oficinas Liquidadoras una vez transcurridos los tres años.*—Para el Tribunal Central, encastillado en su teoría de la firmeza de las liquidaciones caucionales, la cuestión es muy simple: pasado ese plazo, la Oficina se limitará a exigir su importe más el de los intereses de demora. No es ésta la práctica existente desde el punto de vista contable y estadístico: las Oficinas Liquidadoras no sólo no extienden las liquidaciones caucionales en los libros de liquidación, sino que no las consideran como «cargo» a efectos contables en las cuentas de fin de mes. Esta práctica es acertada, pues si consideraran como «cargo» la cantidad resultante de las liquidaciones caucionales, se arrastrarían al cabo de los años cifras inútiles que podrían inducir a confusión y que en la mayoría de los casos quedarían sin efecto alguno. Por otro lado, tampoco las recogen en los documentos de estadística, lo que es acertado, pues en otro caso se produciría una duplicidad de bases que sería un error de bulto: si ya se recogen en los libros las liquidaciones de exención provisional, con su base correspondiente, no va a recogerse también una liquidación caucional que es incompatible con la declaración de exención: o se gira una diciendo que se aplaza o no se gira y, en sustitución, se extiende la liquidación de exención por esa misma base, que es lo que se hace en la práctica. Todo esto, además de lo ya dicho antes, va en contra del criterio del Tribunal Central. Y mientras no cambien los textos vigentes, los impresos y las circulares de la Dirección General de lo Contencioso, hay que seguir esa misma práctica, pues, en este aspecto, meramente formal o de libro, no creemos sea vinculante la postura del Tribunal Central, que, en cualquier caso, está resolviendo casos concretos, no siendo su propósito señalar criterios de trámite a las Oficinas Liquidadoras.

Por ello, salvo mejor criterio, creemos debe prescindirse en la práctica de la segunda conclusión que sienta el último «considerando» de la presente resolución, cuando dice, como conclusión «definitiva», «que las facultades de las Oficinas Liquidadoras al producirse el cese de los beneficios fiscales provisionalmente otorgados, en el supuesto de existencia de liquidación caucional, *quedan reducidas con exclusividad* a requerir a los interesados para que dentro del plazo reglamentario procedan al ingreso de su importe en unión de los intereses de demora cuantitativamente determinados mediante la correspondiente liquidación complementaria o proponer, en su caso, a la autoridad jerárquica competente la revisión de las mismas con arreglo a las formalidades reglamentarias». Tampoco somos partidarios de admitir el segundo punto del acuerdo, consistente en que la Abogacía del Estado proceda a requerir a la Sociedad reclamante para que en el plazo reglamentario ingrese el importe de la liquidación caucional, *girada* con fecha 19 de enero de 1970, *bajo el número 00007*, aplicándose a su pago por compensación el importe de la liquidación anulada.

Por el contrario, en nuestra opinión, las facultades de las Oficinas Liquidadoras deben ser más amplias; además, no comprendemos bien por qué se alude a un número de la liquidación caucional, cuando probablemente ese número deba ser el de la liquidación de exención provisional, pues ya hemos dicho que no conocemos ninguna Oficina en la que se extiendan liquidaciones caucionales en el Libro de Liquidaciones, y por ello no pueden tener número.

Resumimos así las facultades, trámites y gestiones que, siempre según nuestro personal criterio, deben hacer las Oficinas Liquidadoras cuando transcurran los tres años de la exención provisional:

- Girar la correspondiente liquidación que ha de sustituir a la liquidación de exención. En la casilla de observaciones de una y otra liquidación, se hará figurar esta circunstancia. En la casilla de la

nueva liquidación referente al número de presentación, se hará figurar el número del primitivo asiento de presentación, consignándolo también en la correspondiente casilla del Libro de Presentación. De esta operación de girar la nueva liquidación prescinde el Tribunal Central por entender que la liquidación caucional era liquidación definitiva, en contra de la terminante declaración de que es provisional que hace el apartado 3 del artículo 120 de la Ley General Tributaria. Para nosotros, la nueva liquidación que se gire no tiene por qué ser idéntica a la caucional (obsérvese el caso de las liquidaciones de extinción de usufructo, que no coinciden con las caucionales), sino que si se advierten errores en perjuicio del Tesoro o del contribuyente, deben rectificarse en este momento, sin necesidad de proceder a la revisión, dado el tono provisional de la llamada liquidación caucional, que sólo es firme en cuanto representa una declaración de afección de la finca.

- Aunque no es ninguna obligación de la Oficina Liquidadora, consideramos aconsejable, siempre que ello sea posible, antes de girar la liquidación y de notificar su importe, examinar los libros del Registro de la Propiedad para comprobar si el interesado obtuvo la Cédula antes de transcurrir los tres años, pues podría suceder que se tratase de un error u olvido por parte del contribuyente no presentarla en la Oficina Liquidadora, a pesar de haberla obtenido. Téngase en cuenta que el número 28 del artículo 65 del Texto Refundido no supedita la firmeza de la exención a que se presente la Cédula dentro de los tres años, sino a que *se obtenga*. Claro que si no se presenta, la Oficina puede entender que no se ha obtenido y girar la correspondiente liquidación. Por eso hemos dicho que esa gestión no es una obligación de la Oficina, pues corresponde al contribuyente evitar la liquidación pertinente. Pero también debe tenerse en cuenta que aunque se gire con toda corrección la liquidación, ésta debe poder ser anulada dentro del plazo de los quince días hábiles de reclamación, si el contribuyente demuestra que obtuvo la Cédula, aunque omitiera el requisito de la presentación. En este caso no se resuelve el problema que planteó el recurrente, quizá porque no acompañó la Cédula de Calificación en el recurso, pues sólo aportó las solicitudes de calificación provisional.
- Una vez girada la liquidación que proponemos, debe notificarla al interesado como una liquidación normal y corriente, con indicación de cuotas y demás cantidades debidamente detalladas, expresión de los recursos correspondientes y del plazo de ingreso de la cantidad y de la de los intereses de demora (previa liquidación de éstos). Para el Tribunal Central sólo procede requerir para el pago de la liquidación caucional y de los intereses, olvidando que caben los recursos contra las liquidaciones.
- En cuanto al documento que fue objeto de la primitiva declaración de exención, no es necesario presentarlo, como muy bien entiende el Tribunal Central, y por ello hay que prescindir de toda investigación en este punto, así como de las multas por no presentación del mismo. Pero si no se hubiera extendido por error el proyecto de liquidación caucional en el expediente, o se hubiese extraviado o inutilizado éste, la Oficina Liquidadora podrá requerir al interesado para que presente el documento, pero sabiendo que lo exige como documento complementario para liquidar, con la consecuencia de que las multas, por no atender al requerimiento, serán las del artículo 148 del Texto Refundido, no las de la falta de presentación del documento principal. Por otro lado, puede suceder que el propio interesado desee voluntariamente que conste la nueva presentación del documento al único objeto de que se consigne por nota al pie

del mismo que se ha ingresado la liquidación. Si esto pretendiera el interesado, no vemos inconveniente en que se practique la formalidad del nuevo asiento de presentación, advirtiéndolo la repetición de la presentación en las casillas de «observaciones», y sin que la misma dé lugar, según hemos dicho, a imposiciones de multas ni pueda evitar, como es lógico, la multa por presentación tardía a que hubiera dado lugar la primitiva presentación.

J. M. G.^a G.^a