

III. Resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Central

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

Por JOSÉ MANUEL GARCÍA GARCÍA

EXENCION DEL NUMERO 37 DEL ARTICULO 65 DEL TEXTO REFUNDIDO: *la expresión «primera transmisión» comprende la adjudicación de las viviendas y locales de un edificio a los copropietarios en virtud de la extinción de comunidad (RESOLUCIÓN DE 9 DE ENERO DE 1975).*

Hechos.—En la Abogacía del Estado de San Sebastián se presentó primera copia de escritura comprensiva de la declaración de obra nueva, propiedad horizontal y extinción de comunidad por adjudicación de las viviendas y locales de un edificio, solicitándose la exención fiscal establecida en el número 37 del artículo 65 de la Ley del Impuesto por haberse construido el edificio en polígono de nueva urbanización y destinarse las viviendas a domicilio habitual y permanente de los adjudicatarios.

La Abogacía del Estado no aplica la exención, girando, entre otras liquidaciones, una por el concepto de disolución de sociedad al 1,70 por 100 (extinción de comunidad), que produjo una cantidad a ingresar de 928.035 pesetas.

Notificada la liquidación, se interpuso reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Provincial, que acordó desestimar la reclamación, entendiendo que la división de cosa poseída proindiviso no implica «primera transmisión», pues no es negocio jurídico traslativo de dominio en el plano civil, ni tampoco es transmisión en el sentido específico que se emplea esa palabra por diversos preceptos del Texto Refundido.

Recurrido en alzada el anterior acuerdo, el Tribunal Central estima el recurso en base a la siguiente:

Doctrina.—«Considerando que el primer problema que la reclamación plantea consiste en precisar cuál sea la naturaleza jurídico-fiscal de la adjudicación específica a los diversos comuneros del pleno dominio de los pisos resultantes de la división material del inmueble y consiguiente extinción de la comunidad, cuestión que en el terreno fiscal, y por lo que al Impuesto General de Transmisiones se refiere, ha quedado resuelta con la adición al artículo 57 del Texto Refundido regulador del mismo

por la Ley de 30 de junio de 1969 de un párrafo nuevo, por el que se sujetan al pago tales adjudicaciones por el concepto de disolución de sociedad.»

«Considerando que tal conclusión primaria plantea una segunda cuestión, cual es la de determinar si tales adjudicaciones pueden ser fiscalmente equiparables a una transmisión *intervivos* de las viviendas a que afecten, y en tal sentido es de tener en cuenta que si en principio y en un concepto jurídico estricto, las mismas no implican ni llevan consigo una transmisión del dominio de los pisos a favor de los adjudicatarios de los mismos, requisito este último esencial para la exigencia del tributo por tal concepto de transmisiones, no debe, sin embargo, olvidarse que el artículo 7.º del Texto Refundido establece como principio normativo de carácter general el de que éste se exigirá, cualquiera que fuese la denominación que las partes le hubiesen dado al acto o contrato sujeto y prescindiendo de los defectos, tanto de forma como intrínsecos, que pudieran afectar a su validez y eficacia.»

«Considerando que haciendo aplicación de tal principio, la Ley de 30 de junio de 1969, al completar y aclarar la exención del Impuesto, establecida en el número 29 del artículo 65 del Texto Refundido, para la primera transmisión *intervivos* de las viviendas de protección oficial, declaró comprendida dentro del ámbito de la citada exención, como equiparable fiscalmente a una transmisión de tal clase, a la adjudicación individualizada de pisos a favor de los propietarios proindiviso del edificio del que los mismos forman parte, supuesto de hecho de transmisión de los pisos extensible por analogía, al no afectar al alcance y efectividad de la exención, al debatido en la reclamación, permitiendo sentar la conclusión de que tales adjudicaciones tienen fiscalmente la consideración de transmisiones *intervivos* de los pisos a que hacen referencia.»

Por todo ello considera aplicable la exención del número 37 del artículo 65, con la consiguiente nulidad de la liquidación reclamada.

COMENTARIO.—Siempre que aparece la palabra «transmisión» en el Texto Refundido podrá plantearse si ha de ser entendida en sentido amplio, estricto o intermedio. En el presente caso, se plantea el problema de si la expresión «primera transmisión» del número 37 del artículo 65 del Texto comprende o no la adjudicación por extinción de comunidad.

El Tribunal Central ha tenido que hacer verdaderos equilibrios en su argumentación para conceder la exención, interpretando que dentro de la expresión «primera transmisión» va comprendida la extinción de comunidad, en contra de lo que habían opinado la Abogacía del Estado y el Tribunal Provincial.

Nosotros estamos de acuerdo con la solución dada por el Tribunal Central, pero los argumentos empleados no son todo lo concluyentes que sería de desear.

El primer argumento de la resolución hay que rechazarlo categóricamente. Se refiere al artículo 7.º del Texto Refundido, que «establece como principio normativo de carácter general que éste se exigirá, cualquiera que fuese la denominación que las partes le hubiesen dado al acto o contrato sujeto y prescindiendo de los defectos, tanto de forma como intrínsecos, que pudieran afectar a su validez o eficacia». Confesamos que no vemos qué tiene que ver esta cita con el problema debatido. No estamos ante una cuestión de denominación del acto o contrato ni de si existen o no defectos en el mismo, sino simplemente de comprobar cuál es su verdadera naturaleza jurídico-fiscal, sobre lo cual el principio normativo general del artículo 7.º no nos dice nada en este caso.

El segundo argumento de la resolución es un arma de dos filos tal como está enfocado. Se trata de la aplicación analógica del supuesto de

hecho del número 29 del artículo 65, en relación con el añadido que hizo la Ley de 30 de junio de 1969, que según la presente resolución consideró como «equiparable fiscalmente a una transmisión a la adjudicación individualizada de pisos a favor de los propietarios proindiviso del edificio del que los mismos forman parte, supuesto de hecho de transmisión de los pisos extensible por analogía, al no afectar al alcance y efectividad de la exención».

La referencia a este número 29, en relación con el 37 del artículo 65, puede plantear dos obstáculos. El primero de ellos es que dentro del número 29 cabe discutir si se equiparan fiscalmente los conceptos de transmisión y extinción de comunidad, a efectos de la exención, o si se trata de una exención doble a dos conceptos distintos, a la primera transmisión y a la extinción de comunidad. Literalmente, el número 29 no dice que tienen la consideración de primera transmisión las adjudicaciones por división del edificio, sino que están asimismo exentas. No obstante, este primer problema creemos que ha de ser resuelto en el sentido de que hay equiparación de conceptos, es decir, que dentro de la expresión «primera transmisión» va comprendida la extinción de comunidad del edificio, por lo que la interpretación que recoge el Tribunal Central nos parece acertada. Y es que el número 29 dice «asimismo», y esto nos parece indiciario de que quiere significar que la división es primera transmisión, con una doble consecuencia: que si se declara exenta la división, ya no estará exenta la primera venta, pues sería segunda transmisión (la primera transmisión fue la división), y que si se declara exenta una primera venta a favor de varios copropietarios, ya no estará exenta la posterior división de los pisos (pues la división sería segunda transmisión).

Hemos salido ya del primer escollo y estamos en línea todavía con la argumentación de la resolución, en el sentido de que la Ley de 30 de junio de 1969 equiparó físicamente a la transmisión la adjudicación individualizada de pisos resultantes de división. Veamos ahora el segundo obstáculo que ofrece la referencia al número 29, que no es otro que decir que una cosa es el número 29 y otra el 37, no cabiendo extender por analogía los conceptos de uno al otro, por impedirlo el artículo 24 de la Ley General Tributaria. ¿Qué dice a este propósito la resolución? Señala que el supuesto de hecho del número 29 es extensible por analogía, añadiendo la aparentemente enigmática aclaración de que tal extensión no afecta al alcance y efectividad de la exención. Pero entonces nos preguntamos: ¿Cómo se puede aplicar la analogía y decir al mismo tiempo que no queda afectado el alcance de la exención?

Nosotros creemos que hay que partir de otro planteamiento para llegar a la misma solución. El número 37 emplea la expresión «primera transmisión», y como no sabemos, en principio, si es un concepto amplio o estricto, habrá que utilizar los criterios de interpretación; pero no la analogía, que está prohibida en materia de exenciones, sino, a lo sumo, la interpretación extensiva. Creemos que la resolución está haciendo en realidad una interpretación de este tipo y la confunde con la analogía. La interpretación amplia o extensiva de la expresión «primera transmisión» no supone analogía, pues no se trata de aplicar una idea que no esté en el número 37, sino de decir que dentro del propio precepto existe un concepto amplio de «primera transmisión», según interpretación sistemática (no propiamente analogía), en relación con otros preceptos. Pero en este punto viene el dilema: la interpretación sistemática lo mismo nos puede conducir a un concepto amplio que estricto. Si se recogen los preceptos en que se apoya el Tribunal Provincial tendremos un concepto restringido de transmisión, que no abarca la extinción de comunidad. En este sentido, merece la pena aludir a la argumentación de dicho Tribunal Provincial: de la lectura del artículo 54 «se desprende que el legislador utiliza la expresión de trans-

misión o transmisiones en los apartados 1.º (relativo a bienes y derechos), en el 2.º (derechos reales), en el 4.º (préstamos), en el 7.º (pensiones) y en el 8.º (concesiones administrativas) y, en cambio, no la utiliza al referirse al hecho imponible definido en el número 5.º ni al del número 3.º, referente a la constitución, aumento y disminución de capital, prórroga, modificación, transformación y disolución de sociedades, y en lógica consecuencia con las anteriores normas puede advertirse que, en el negocio jurídico societario en todas sus facetas, no es propiamente la transmisión dominical de bienes la determinante del hecho imponible, y por ello éste surge en supuestos tan alejados a una traslación de bienes como son los de modificación o transformación de sociedad, y el tipo impositivo no se altera si las transmisiones dominicales, en la constitución o disolución de sociedad, operan sobre metálico, bienes muebles o inmuebles; precisamente en congruencia con ello, el artículo 55 del Texto conceptúa 'transmisiones onerosas' a las adjudicaciones en pago o para pago de deudas o a las adjudicaciones de inmuebles a socios distintos del apostante, que son supuestos afines, pero sustancialmente distintos, del negocio jurídico societario en sí mismo». Hasta aquí la interpretación estricta del Tribunal Provincial.

En nuestra opinión, sólo caben en el número 37 las transmisiones de propiedad, y dentro de éstas hay que considerar en sentido amplio las adjudicaciones procedentes de extinción de comunidad. Nos basamos en que en el Texto Refundido existe otro grupo de preceptos que favorecen la interpretación amplia: en primer lugar, que tanto las enajenaciones como las extinciones de comunidad son conceptos del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales, son *transmisiones de propiedad* en ese sentido amplio; en segundo lugar, que en el número 29, como hemos visto, dentro de la expresión primera transmisión va incluida la de extinción de comunidad, y este número es interesante a efectos de una interpretación extensiva del número 37, aunque no quepa la analogía.

Claro que en principio tan aceptable es una u otra interpretación. Nos dirá el Tribunal Provincial y la Abogacía del Estado que por qué hay que seguir los preceptos que favorecen el sentido amplio y no los que propenden a la interpretación estricta. Nosotros contestaríamos lo siguiente:

1.º Que nos parece más lógico seguir el concepto amplio que patrocina el Tribunal Central, porque es absurdo dentro de la *ratio* del número 37 hacer una discriminación entre copropietarios adquirentes y extraños. En el número 37 interesa fomentar la construcción de edificios en polígonos de reforma interior o de nueva urbanización, de acuerdo con la Ley del Suelo, y no nos parece bien defender una interpretación que está haciendo esa discriminación entre copropietarios y extraños, siendo que aquéllos fueron los que realizaron la edificación. Sobre todo, si tenemos a mano argumentos concluyentes en pro de una interpretación amplia.

2.º Que no cabe desconocer que en el fondo de la extinción de comunidad hay, en alguna medida, transmisión de los pisos a cada copropietario. Se está confundiendo el problema de si la división tiene o no naturaleza traslativa entre copropietarios, con el problema de que la división de comunidad unida a un título anterior supone adquisición derivativa, transmisión no originaria. Vamos a conceder, a efectos dialécticos, que la extinción de comunidad no es un negocio traslativo, sino declarativo o especificativo de otro anterior. Aun así, los copropietarios tienen que ostentar un título atributivo de propiedad de los pisos, aunque no sea exclusivamente el título de extinción de comunidad. Vayamos por partes: los copropietarios no realizan una adquisición originaria, sino derivativa. Todo empezó con el primer eslabón del fenómeno traslativo: la adquisición del solar en proindiviso; no se negará que esto supuso una transmisión. Ahora bien, ésta no es para ellos la primera transmisión de los pisos, pues se

refirió únicamente al solar; por ello, tal transmisión tiene que devengar el correspondiente impuesto al 7,40 por 100, ya que no está en el número 37, que se refiere al edificio y a las viviendas, no al solar. El segundo eslabón del fenómeno transmisivo lo constituye la declaración de obra nueva, con la consiguiente formalización de la accesión; pero es evidente que con ella no se completa la primera transmisión del piso, pues sigue habiendo proindivisión, y además, la declaración de obra nueva no cabe dentro del número 37 del artículo 65 porque es un concepto de actos jurídicos documentados, no de transmisiones. Y llegamos al tercer eslabón del fenómeno transmisivo: la adjudicación de cada piso por extinción de comunidad, con la que queda completada lo que para cada copropietario supone la primera transmisión del piso en cuestión. Desde esta perspectiva, no se negará que la extinción de comunidad participa en el fenómeno transmisivo total y representa una parte de la «primera transmisión», que debe quedar incluida en el número 37, al no poder estarlo los anteriores eslabones de la transmisión del piso. Gráfica, aunque incorrectamente, podríamos decir que la extinción de comunidad supone un porcentaje en el fenómeno «primera transmisión del piso»: aunque sólo suponga un diez o un veinte por ciento, por poner unos porcentajes convencionales a título de ejemplo, participa en la primera transmisión y es lógico que quede comprendida en el repetido número 37, con independencia de si entre copropietarios supone o no traslación de derechos, pues éste es otro problema.

Frente a esta interpretación, no supone ningún obstáculo la diferencia de tipo impositivo de la transmisión (7,40 por 100) y de la extinción de comunidad (1,70 por 100), pues ello es algo meramente accidental, que no puede romper el concepto unitario a efectos de exención. Que no hay ninguna incompatibilidad en este punto lo demuestra el repetido número 29 del artículo 65 y la variada tributación de las concesiones administrativas, que no por ello dejan de pertenecer al concepto amplio de «concesión» a diferentes efectos (sujeto pasivo, competencia, exenciones, etc.).

En cuanto a la posible alegación de que si se concede exención a la adjudicación por extinción de comunidad, ya no gozará de exención la primera venta, con el consiguiente perjuicio para el contribuyente, por tener que pagar en el futuro por un tipo más alto, esto no supone ninguna argumentación en contra de la tesis mantenida, sino la consecuencia lógica y normal de haber incluido dentro del concepto de «primera transmisión» dos conceptos de tributación diferente. Además, cuando se pretende la exención de la adjudicación es que las viviendas se van a destinar a domicilio habitual y permanente, por lo que no será frecuente una venta inmediata dentro de los tres años. Y en el supuesto de que los copropietarios pretendieran vender los pisos, bastaría para gozar de exención por la primera venta, con prescindir de una adjudicación intermedia a cada copropietario, que carece de objeto si los pisos van a ser destinados a la venta por todos los constructores. Y si todo ello no es posible, ya decimos que el hecho de que esté exenta la adjudicación y no la primera venta, no supone ninguna razón o argumento para desviarse de la solución mantenida por el Tribunal Central, que hemos defendido en este comentario, aunque con distintos argumentos.

COMPROBACION DE VALORES: *no puede impugnarse aportando en la reclamación económico-administrativa un dictamen emitido por un profesional particular a instancia del contribuyente sin las formalidades y garantías de la tasación pericial contradictoria (RESOLUCIÓN DE 9 DE ENERO DE 1975).*

Hechos.—En la Abogacía del Estado de Avila se presentó primera copia de escritura de compra de un trozo de terreno de 10.957 metros cuadrados

por el precio declarado de 25.000 pesetas. La Abogacía procedió a practicar la comprobación reglamentaria utilizando el medio ordinario de valoración por funcionario técnico (Arquitecto del Catastro de Urbana), que emitió el dictamen respectivo valorando el terreno en 1.095.000 pesetas, sin expresar las razones tenidas en cuenta para ello.

La interesada promueve reclamación económico-administrativa contra la liquidación practicada (se notificó conjuntamente la comprobación de valores y la liquidación), fundándose en el evidente error sufrido al practicar la comprobación, pues se estimó como finca urbana la que está conceptuada como rústica por el propio Catastro, aportando como argumento la tasación realizada por un Arquitecto perteneciente al Colegio de Madrid, solicitando la rectificación del valor comprobado por el que resultaba de la prueba que acompañaba, aunque sin solicitar la práctica de la tasación pericial contradictoria.

Desestimada por el Tribunal Provincial la reclamación, se recurrió en alzada ante el Tribunal Central, que desestima igualmente el recurso, confirmando la liquidación ya practicada por la siguiente:

Doctrina.—«Considerando que el problema planteado en la reclamación consiste en determinar la procedencia o improcedencia de la comprobación de valores utilizada para fijar la base de la liquidación practicada por el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales a cargo de la hoy recurrente, siendo de señalar que la impugnación de dicho acto administrativo se funda sustancialmente en que la valoración asignada a los bienes transmitidos es, a juicio de la interesada, realmente desmesurada y carente de suficiente motivación.»

«Considerando que el vigente Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales aplicable al caso, en virtud de lo prevenido en la primera de sus disposiciones transitorias, faculta a la Administración, en su artículo 117, para comprobar el valor de los bienes transmitidos y considera como uno de los medios ordinarios de comprobación 'la valoración que a requerimiento del Liquidador formule un funcionario técnico al servicio de la Administración con título adecuado a la naturaleza de los bienes (núm. 12)', y en el caso de que se trata, se ha empleado dicho medio habiendo formulado la valoración un funcionario en quien concurren las características que el texto legal señala, quien la emitió con los detalles esenciales suficientes para conocer la valoración que a los bienes asignaba.»

«Considerando que la valoración del funcionario técnico al servicio de la Administración utilizada como medio de comprobación de valores, no puede quedar enervada por la emitida por un profesional privado a requerimiento de la parte interesada y sin las formalidades y garantías procesales propias de la tasación pericial contradictoria, pues si bien es cierto que el número 12 del artículo 117 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto proclama que el dictamen del primero no prejuzga los resultados de la tasación pericial, es evidente que la norma se refiere exclusivamente a aquella tasación que el interesado puede solicitar ante el correspondiente órgano administrativo gestor o ante los Tribunales de esta Jurisdicción, y que ha de practicarse a tenor de los artículos 90 al 95 del Reglamento del Impuesto de Derechos Reales, aplicable por mandato de la disposición transitoria 6.ª del texto primeramente citado; siendo de señalar que en el caso presente no se ha solicitado en ningún momento ni de la Oficina gestora, ni del Tribunal Provincial, ni de este Central, la práctica de dicha tasación, como pudiera haberse hecho, al amparo de los artículos 119 del Texto Refundido y 85-6 del Reglamento arriba invocados, en armonía con el de Procedimiento de estas reclamaciones.»

COMENTARIO.—Dentro de la tramitación de la reclamación económico-administrativa no parece adecuado plantear directamente un problema de

pura valoración de la finca, si no se ha solicitado tasación pericial contradictoria, pues para discutir ese aspecto el medio adecuado es la tasación de este tipo. Por esto es acertada la tesis de la presente resolución al no tener en cuenta la prueba aportada por la interesada, consistente en una tasación de un Arquitecto particular, que de ningún modo puede vincular a la Administración.

Lo que sí hubiera podido plantearse en la reclamación es que el dictamen valorativo del Arquitecto de Hacienda no era completo, por no expresar las razones y criterios de valoración, según reiterada jurisprudencia del Tribunal Central. En la presente resolución, se dice de pasada que el dictamen se «emitió con los detalles esenciales suficientes para conocer la valoración que a los bienes asignaba». Esto es discutible dentro de la doctrina jurisprudencial del propio Tribunal, ya que en los «resultandos» (concretamente, en el segundo) se dice que se emitió «sin expresar las razones tenidas en cuenta». Quizá es que, como se ve claramente comparando la superficie con el valor dado, el criterio fue de 100 pesetas metro cuadrado, y esto se estima suficiente. De todos modos, no hay necesidad de entrar en esta declaración del Tribunal Central, pues lo cierto es que la recurrente no impugnó el dictamen por esa razón.

Otro aspecto cuya discusión cabe dentro de la reclamación económico-administrativa es el de si el funcionario que emitió el dictamen tiene o no título adecuado a la naturaleza de los bienes, como exige el número 12 del artículo 117. En el presente caso, la interesada estima que la finca no es urbana, sino rústica, pero no alega directamente la incompetencia del Arquitecto de Hacienda, sino que aporta el dictamen de un Arquitecto particular, con lo que, en definitiva, acepta la competencia de Arquitecto en la valoración de la finca. Este problema podría plantearse en otros casos, si una finca urbana es valorada por el Ingeniero de Catastro de Rústica o una rústica por el Arquitecto de Urbana; claro es que habría que plantear al mismo tiempo el tema de la distinción entre lo rústico y lo urbano. Si la delimitación de la zona no es muy clara, creemos que tan competente es uno como otro funcionario, siendo lo importante en tales casos expresar las razones y criterios valorativos que permitan impugnar la tasación. Como acabamos de decir, en esta ocasión no se planteaba nada de esto, pero el Tribunal Central advierte que se ha formulado la valoración por «un funcionario en quien concurren las características que el texto legal señala».

En realidad, la doctrina de la resolución se refiere únicamente a que no cabe impugnar la comprobación de valores aportando simplemente un dictamen de profesional privado emitido a requerimiento de parte interesada, por no tener las formalidades y garantías procesales de la tasación pericial contradictoria, que es el procedimiento adecuado para discutir la valoración asignada.

Esta doctrina es acertada por la razón dicha al principio. Debe recordarse, a propósito del presente caso, que en la notificación de la comprobación de valores se debe expresar la posibilidad de solicitar la tasación pericial contradictoria como un recurso más del interesado, pues en otro caso podría existir indefensión para el mismo. En el fallo de esta resolución no se dice nada sobre la notificación de la tasación pericial, pero suponemos que será porque en la notificación de la valoración ya se expresó la posibilidad de acudir a la misma, pues si no fuera así, lo procedente hubiera sido dar la oportunidad de solicitar la tasación repitiendo la notificación.

COMPROBACION DE VALORES: *el dictamen valorativo del funcionario, a que se refiere el número 12 del artículo 117 del Texto Refundido, ha de ser fundado o razonado, no bastando expresar escuetamente el valor dado a la parcela transmitida (RESOLUCIÓN DE 9 DE ENERO DE 1975).*

Hechos.—En la Oficina Liquidadora de San Feliú de Llobregat se presentó primera copia de una escritura de compra de una pieza de terreno arenoso de 49 áreas y 20 centiáreas, por precio de 1.277.000 pesetas. Por la Oficina Liquidadora, previa instrucción de expediente, se procedió a la práctica de la comprobación de valores, utilizando el medio ordinario establecido por el número 12 del artículo 117 del Texto Refundido, enviando al Ingeniero-Jefe del Catastro de Rústica la pertinente documentación, quien tasó la finca vendida, sin expresar en su informe las razones tenidas en cuenta para llegar a tal resultado, en la cantidad alzada de 3.000.000 de pesetas, que aceptada por la Oficina de gestión fue notificada expresamente al interesado.

Este promueve reclamación económico-administrativa, alegando en síntesis la improcedencia de dicha valoración, puesta, a su juicio, de manifiesto con una tasación particular de un Perito Agrícola, que acompañó como prueba documental.

El Tribunal Provincial de Barcelona acordó desestimar la reclamación, por lo que el interesado recurre en alzada ante el Tribunal Central, rechazando la valoración del Ingeniero-Jefe del Catastro y pidiendo su nulidad por no expresarse en la misma, según es preceptivo y el Tribunal lo tiene declarado con reiteración, las razones o fundamentos determinantes de tal valoración, por lo que, en conclusión, pide la nulidad de la comprobación efectuada.

El Tribunal Central estima el recurso por lo siguiente:

Doctrina.—«Considerando que el artículo 117 del Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales de 6 de abril de 1967 enumera los distintos medios ordinarios de comprobación que la Administración fiscal está facultada para emplear, gozando el liquidador de una indiscutible discrecionalidad para aplicar en cada caso cualquiera de aquellos medios ordinarios, según ha reconocido el Tribunal Supremo en sentencia de 27 de mayo de 1970, y figurando entre los medios consignados en el citado artículo legal, el señalado con el número 12, consistente en la valoración que, a requerimiento del liquidador, formule un funcionario al servicio de la Administración, con título adecuado a la naturaleza de los bienes transmitidos, y habiendo sido éste el medio de comprobación utilizado por la Oficina Liquidadora de San Feliú de Llobregat, resulta incuestionable la legalidad del medio utilizado, contra cuyo resultado no pueden oponerse las estimaciones personales del propio contribuyente, faltando únicamente por analizar que la valoración técnica practicada por el servicio de Catastro de Rústica reúne los requisitos que deben estimarse necesarios para producir los efectos previstos por las leyes.»

«Considerando que es doctrina reiterada de este Tribunal Central, proclamada—entre otras muchas—en sus resoluciones de 16 de diciembre de 1966, 24 de noviembre de 1967, 20 de noviembre de 1968, 19 de noviembre de 1970 y 17 de febrero y 22 de abril de 1971, que la recta inteligencia de la norma contenida hoy en el número 12 del apartado 1 del artículo 117 del Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones, y antes en el número 12 del apartado 2 del artículo 80 del Reglamento de Derechos Reales, lleva a la conclusión de calificar como pericial la valoración que, a requerimiento del liquidador, formula el funcionario al servicio de la Administración a que tales preceptos se refieren, y así lo demuestra la doble circunstancia de que se exija que el expresado funcionario sea ‘téc-

nico' y que tenga un título adecuado a la naturaleza de los bienes transmitidos, y de ello se deduce que el dictamen valorativo del mismo emanado no debe limitarse a consignar simple y escuetamente el valor que el repetido funcionario asigne a los bienes, sino que ha de estar suficientemente razonado o fundado, toda vez que esa motivación no sólo permitirá conocer, con la necesaria certeza y exactitud, el criterio técnico aplicado y garantizar la justa actuación de los órganos gestores llamados a tomarlo en consideración, sino que resulta absolutamente indispensable para que el evalúo pueda ser luego analizado y fiscalizado, si llegara el caso, por los órganos administrativos y jurisdiccionales encargados de la resolución de ulteriores reclamaciones o recursos, que—en otro supuesto—se verían privados de elementos de juicio para poder apreciar el valor y la fuerza de convicción del informe valorativo de referencia, a tenor de las reglas de la sana crítica, que señala el artículo 632 de la Ley de Enjuiciamiento Civil, y de ahí que la jurisprudencia del Tribunal Supremo haya insistido en la trascendencia de la motivación de los actos administrativos, que es la que hace posible el control o fiscalización jurisdiccional de los mismos y evita que el interesado se vea colocado prácticamente en situaciones de indefensión (sentencias de 21 de marzo de 1968, 23 de diciembre de 1969, 7 de octubre de 1970 y 13 de marzo de 1971, entre otras).»

«Considerando que en el caso concreto que se estudia, el informe valorativo en que se apoya la comprobación de valores carece de antecedentes, datos y razonamientos suficientes para poder conocer, siquiera sea sumariamente, cuáles fueran las circunstancias de hecho y los criterios técnicos o económicos tenidos en cuenta por el Arquitecto (*) informante para establecer su valoración, faltando toda referencia a la situación y circunstancias de la parcela transmitida, al valor unitario del terreno y a cualquier otro índice o criterio estimativo, no pudiendo, en consecuencia, apreciarse la fuerza de convicción de los fundamentos de tal dictamen en relación con las alegaciones del recurrente.»

«Considerando que por las razones que anteceden, resulta imperativo decretar la anulación del acuerdo aprobatorio de la comprobación de valores y fijación de la base liquidable, debiendo reponerse las actuaciones administrativas al período de práctica de la comprobación, a fin de que por la Oficina Liquidadora de San Feliú de Llobregat se requiera al funcionario técnico actuario la correspondiente ampliación de su informe, en el que manifieste sucintamente las razones o los criterios técnicos o económicos o de cualquier otra índole tenidos en cuenta para la valoración de la parcela transmitida, en la forma y cuantía en que lo hizo, y para que, a la vista del referido informe valorativo así completado y de los medios de valoración que considere convenientes emplear, sea dictado por la Oficina Liquidadora de San Feliú de Llobregat, en el sentido que estime procedente, el acuerdo resolutorio del expediente de comprobación, según reiterado criterio de este Tribunal Central, en cuantos casos análogos al presente ha conocido, entre otras, en su resolución de 2 de marzo de 1972, en el expediente de la Sección Quinta, número 270, de 1971, cumpliéndose en lo demás el requisito de notificación de dicho resultado y de la liquidación que en su día se practique, conforme a los preceptos reglamentarios de aplicación.»

COMENTARIO.—Una vez más, con una reiteración que quizá llegue ya hasta la saciedad, el Tribunal Central estima la reclamación contra la comprobación de valores por tratarse de un dictamen del número 12 del artículo 117, que expresó escuetamente la valoración dada, sin indicar motivación alguna ni datos y razonamientos suficientes para poder cono-

(*) Pero en los Resultandos se habla del Ingeniero del Catastro, no del Arquitecto, por lo que debe de tratarse de un «lapsus».