

III. Resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Central

Por JESÚS ALVAREZ BELTRÁN

*TRANSMISION MORTIS CAUSA DE VIVIENDAS DE RENTA LIMITADA.
ACUMULACION DE DONACIONES ANTERIORES A LA HERENCIA.
ADICION DE SALDOS BANCARIOS (RESOLUCIÓN DEL T. E. A. C. DE 15
DE MARZO DE 1973).*

Una señora falleció el 15 de junio de 1970 bajo testamento en el que legaba a su esposo el tercio de libre disposición, sin perjuicio de la cuota legal usufructuaria, y en el remanente de sus bienes instituyó herederos, por partes iguales, a sus tres hijos. Estos y el viudo otorgaron ante Notario escritura de liquidación de la sociedad conyugal y de partición, en la cual el viudo renunció a su mitad de gananciales y al legado del tercio, inventariándose los bienes por un total de 690.000 pesetas, integrados sustancialmente por participaciones indivisas en pisos de un edificio acogido a la Ley de Viviendas de Renta Limitada de 15 de julio de 1954, según cédula de calificación definitiva de 19 de febrero de 1965.

La Oficina Liquidadora instruyó el reglamentario expediente de comprobación, que arrojó un valor de 784.884 pesetas, adicionándose al caudal 3.915.000 pesetas, valor comprobado de los restantes pisos y locales del mismo edificio que la causante había donado a sus tres hijos en escritura de 20 de diciembre de 1967, por cuya donación ya se había dictado el correspondiente acto administrativo, y acumulándose también 108.743 pesetas, mitad del saldo que arrojaba, en la fecha del fallecimiento de la causante, una cuenta corriente abierta indistintamente a nombre del esposo de aquélla y de uno de sus hijos. En la certificación de la Entidad bancaria figuraba incluido el importe de un efecto descontado a su cargo por 125.000 pesetas, quedando un saldo de 92.485,80 pesetas.

La Oficina Liquidadora, partiendo de la base de 4.808.627 pesetas, giró a los tres hermanos herederos las liquidaciones números 95, 96 y 97, y al viudo la número 98, así como otras dos liquidaciones más a cargo de dos de los hijos por exceso de adjudicación.

El viudo y los hijos entablaron recurso ante el Tribunal Provincial Económico-Administrativo invocando como fundamentos legales los artículos 123-8, en relación con el número 30 del 146 de la Ley de Reforma Tributaria de 11 de junio de 1964; normas sobre exención de la primera transmisión por herencia o legado de viviendas de protección oficial incorporadas al Texto Refundido del Impuesto General de Sucesiones, así como

la Ley de 15 de julio de 1954 y su Reglamento, que establecían los beneficios y exenciones fiscales de las viviendas calificadas con posterioridad al 1 de enero de 1965 y antes del 1 de enero de 1969, fecha en que entró en vigor el nuevo régimen de viviendas, establecido en el Reglamento de 24 de julio de 1968, y arguyeron que existe un derecho adquirido, sin que pueda aplicarse retroactivamente el Decreto de 27 de mayo de 1968, que suprimió uno de los beneficios fiscales con los que había sido calificado el edificio de que se trata mediante una resolución firme, la cédula de calificación definitiva, y que por la misma razón es inconsecuente la Administración al acumular al caudal el valor de los bienes donados por la causante, locales y pisos del mismo edificio protegido.

Como el Tribunal Provincial desestimó íntegramente la reclamación, los interesados acudieron al Tribunal Central reiterando sus alegaciones; pero además, y con referencia a la adición al caudal de la cantidad de 108.743 pesetas, se opusieron, haciendo constar que de la certificación bancaria se deduce que el saldo al fallecimiento era de 92.485,80 pesetas, y como la cuenta era indistinta a nombre del viudo y de un hijo, a la sociedad de gananciales le correspondía sólo la mitad: 46.242,60 pesetas, de las cuales, a su vez, por dicha condición, sólo una mitad—23.121,30 pesetas—puede acumularse al caudal.

El Tribunal Central, resolviendo la reclamación, declaró, en síntesis, lo siguiente:

1.º Que la adquisición hereditaria se entiende verificada el día del fallecimiento del causante, por lo que en la fecha del óbito se devenga el impuesto, y habiendo muerto la causante el 15 de junio de 1970, no estaba vigente la exención por haber entrado en vigor la norma derogatoria de 28 de mayo de 1968, y por ello no se desconocen derechos adquiridos nacidos durante la vigencia de la exención suprimida, pues para que pueda hablarse de derecho adquirido es menester que hubiera comenzado a ejercitarse antes del 28 de mayo de 1968, fecha en la que comenzó a regir el Decreto que suprimió la exención a las primeras transmisiones por herencia o legado de las viviendas de protección oficial.

2.º El valor de las participaciones en inmuebles objeto de la escritura de donación es acumulable a la base liquidable, pero solamente a los efectos de determinar el tipo aplicable a las liquidaciones procedentes por la herencia. En consecuencia, procede rectificar las liquidaciones giradas objeto de la presente reclamación para que el valor de los inmuebles donados, acumulado a la base liquidable, sólo se tenga en cuenta a los efectos de determinar el tipo aplicable por la transmisión hereditaria.

3.º Que la adición de las 108.743 pesetas, mitad del saldo total en la cuenta indistinta, es incuestionable, habida cuenta de la renuncia del cónyuge superviviente a su haber de gananciales, sin que proceda deducir del saldo total de la cuenta el importe del efecto descontado de 125.000 pesetas, puesto que no es admisible, en perjuicio de la Administración, que es tercero, la escueta mención de que dicho saldo ha sido alterado adeudando un efecto en fecha que no se indica, como no se indica ninguno de sus datos, ni siquiera el del vencimiento.

COMENTARIO.—Argumentaban los recurrentes, en cuanto a la primera cuestión debatida en el recurso, que tenían un derecho adquirido a la exención por la transmisión hereditaria de las viviendas, reconocido tanto en la Ley del Impuesto—artículo 19-1-8.º—como en las disposiciones que regulan las viviendas de protección estatal, y si bien esa exención fue suprimida por el Decreto de 27 de mayo de 1968, como el edificio gozaba de calificación definitiva, en virtud de resolución de 19 de febrero de 1965, desde esa fecha se había adquirido el derecho a la exención en la primera transmisión hereditaria, sin que pueda aplicarse retroactivamente el citado Decreto de 1968, que suprimió uno de los beneficios fiscales con los que había sido calificado el edificio. Y la verdad es que este argumento se apo-

yaba en una doctrina reiteradamente declarada por el Tribunal Central en varias resoluciones anteriores a la Ley de Reforma Tributaria de 11 de junio de 1964, como son las de 21 de diciembre de 1958, 14 de abril y 17 de noviembre de 1959, 25 de octubre de 1960 y 3 de octubre de 1962. Especialmente, la de 17 de noviembre de 1959 estimó que «la adquisición del derecho al disfrute de la exención, creada por la calificación de Viviendas de Renta Limitada, conforme a la legislación vigente al hacer tal calificación, no puede entenderse modificada por disposiciones legales posteriores, tanto más cuanto que la Disposición Transitoria 4.ª de la vigente Ley del Impuesto de 21 de mayo de 1958, al derogar cuantas exenciones y bonificaciones no figuren mencionadas en sus artículos 3 y 4 de la misma, manda que se esté exclusivamente al contenido de los preceptos de estos artículos 3 y 4 para determinar la extensión de las en ella recogidas, salvo expresamente, como obligada excepción, los derechos ya consolidados individualmente al amparo de las disposiciones anteriormente en vigor, entre los que se entiende legalmente comprendido el derecho a la exención tributaria de la primera transmisión de las viviendas calificadas definitivamente como de Renta Limitada, con arreglo a la legislación vigente al tiempo de otorgarse tal calificación».

La interpretación de la frase «sin perjuicio de los derechos consolidados individualmente al amparo de las disposiciones anteriormente en vigor» era difícil, y en la doctrina científica se produjeron criterios discordantes, cuyo estudio no es de este lugar. Al elaborarse la reforma tributaria de 1964, se quiso dar un concepto fiscal de los derechos adquiridos para evitar con ello los frecuentes conflictos a que la citada Disposición Transitoria 4.ª de la Ley de 1959 había dado lugar. Y así se hizo en los términos que veremos luego.

El que ahora el Tribunal Central, en la resolución presente, declare que no había lugar a la exención, por haber sido la misma suprimida en virtud del Decreto de 27 de mayo de 1968, no implica, a nuestro juicio, un cambio de criterio, sino más bien una aplicación correcta de la distinción entre derechos adquiridos y meras expectativas, que se formula en la Disposición Transitoria 2.ª de la vigente Ley del Impuesto. «Por derechos adquiridos se entenderá tan sólo los que se acredite que efectivamente han comenzado a ejercitarse antes de la entrada en vigor de esta ley, sin que la mera expectativa pueda reputarse derecho adquirido.» Y, por otra parte, la Disposición Transitoria 1.ª advierte que los preceptos de esta ley serán de aplicación a los actos y contratos causados o celebrados a partir de 1 de julio de 1964, sin perjuicio de lo establecido en la Disposición 2.ª, que respeta, como es sabido, los derechos adquiridos al amparo de disposiciones anteriormente en vigor, pero sin confundir el derecho adquirido con la mera expectativa. Con base en esto, el Tribunal Central declara ahora que «antes del 28 de mayo de 1968 tan sólo existía una mera expectativa del derecho a gozar de la exención que tal día desapareció»..., por lo cual ha de concluirse que el derecho al pretendido beneficio fiscal no pudo comenzar a ejercitarse antes de la fecha ya referida, puesto que los derechos a la sucesión de una persona se transmiten desde el momento de su muerte, y ésta le sobrevino a la señora causante el 15 de junio de 1970, de suerte que antes del 28 de mayo de 1968 sólo existió una mera expectativa, que dejó de tener posibilidad de convertirse en derecho cuando la legislación fue modificada antes de causarse la herencia.

La reclamación de los contribuyentes no fue, sin embargo, totalmente infructuosa para sus intereses, ya que la resolución del Tribunal Central, como era de esperar, estimó el recurso en cuanto a un aspecto—ciertamente interesante desde el punto de vista económico—de la acumulación de las donaciones a la herencia, de las donaciones que de pisos del edificio había realizado la causante en vida a favor de sus hijos herederos. En el caso objeto del recurso, la Oficina Liquidadora acumuló el valor de los pisos

donados en vida, al valor comprobado de los bienes hereditarios, y considerándolo todo como herencia junto con el saldo bancario adicionado, giró liquidaciones a cargo de los herederos, con olvido de que esa acumulación de donaciones sólo es posible a los efectos de determinar el tipo de gravamen aplicable a la adquisición hereditaria. Así resulta claramente del artículo 46 de la Ley del Impuesto.

La progresividad de los tipos de gravamen aplicables a las transmisiones lucrativas «invita» a fraccionar éstas, con el objeto de conseguir tipos más reducidos de tributación y, en definitiva, defraudar a la Hacienda. Comprendiéndolo así el legislador, ya por Ley de 23 de diciembre de 1961 se consideró como una sola donación, a los efectos de determinar los tipos aplicables, todas las que se hicieran por el mismo donante a favor del mismo donatario dentro del período de tres años, determinándose, en consecuencia, el tipo aplicable en función de la suma de todas las bases liquidables. Además, para garantizar la efectiva aplicación de la norma, se estableció una regla especial de competencia para la liquidación de las donaciones en favor de la Oficina de la vecindad del donante.

Con estos antecedentes, la Ley de Reforma Tributaria de 1964, y después el Texto Refundido del Impuesto de 1967, han dispuesto que las donaciones hechas en los tres años anteriores a la muerte del donante se acumulen a la herencia causada por éste en favor del donatario. Pero hay que advertir que la donación acumulada no forma parte del caudal hereditario, sino que el valor comprobado de los bienes anteriormente donados se suma al importe de la herencia al único objeto de determinar los tipos aplicables a la adquisición que se realiza por el heredero, con lo cual éste empezará a tributar no por la letra a) del número de la Tarifa que corresponda, sino por la letra que proceda. Si las cosas no fueran así, ello supondría una doble tributación en cuanto a la parte de valor correspondiente a los bienes anteriormente donados, con infracción de la norma fiscal que establece que a una sola convención no puede exigirse más que el pago de un solo derecho (art. 79 de la ley). Claro que en el caso del recurso, la transmisión de los pisos anteriormente donados, viviendas de Renta Limitada, había gozado de exención; pero entonces el proceder de la Oficina Liquidadora suponía dejar sin efecto una exención legalmente concedida en su día y en virtud de un acto administrativo firme.

La última cuestión debatida en el recurso hacía referencia a la adición de un saldo bancario al caudal hereditario, adición posible de conformidad con el artículo 27 de la Ley del Impuesto. Dos problemas se planteaban en este punto: a) A la sociedad de gananciales entre la causante y su esposo le correspondía la mitad de dicho saldo, pretendiendo los recurrentes que sólo se acumulara al caudal hereditario una mitad de dicha mitad, que es lo que pertenecía a la herencia dada la condición ganancial de la total mitad. b) El otro problema se centraba sobre la cuantía del saldo, que para los contribuyentes era de 92.485 pesetas, y para la Oficina gestora de 217.486 pesetas, por lo que ésta adicionó su mitad.

En cuanto al primer problema, de marcado carácter jurídico, nos parece inviable la pretensión de los recurrentes, pues habida cuenta de la renuncia que a los gananciales formuló el viudo, la acumulación del total de la mitad del saldo es indiscutible en base al acrecimiento que dicha renuncia produce. En cuanto al segundo problema, creemos que ante la oposición de los herederos a la cuantía del saldo acumulable, debió entrar en juego la regla 4.ª del artículo 27 de la Ley del Impuesto, con exclusión de la cantidad que aquéllos no aceptaban como integrante del caudal hereditario, hasta que el Jurado Tributario resolviera definitivamente la cuestión.

CANTIDAD ADEUDADA POR LOS ACCIONISTAS POR RAZON DE LA PARTE NO DESEMBOLSADA DE LAS ACCIONES SUSCRITAS. SU CONSIDERACION COMO PARTIDA DEL ACTIVO REAL (RESOLUCIÓN DE 29 DE MARZO DE 1973).

La Inmobiliaria «Zimen, S. A.», tenía por objeto social exclusivo, según el artículo 4 de sus Estatutos, la construcción de Viviendas de Renta Limitada, reguladas por la Ley de 15 de julio de 1954 y su Reglamento. En Junta General Extraordinaria de Accionistas se acordó la modificación de dicho artículo, y por escritura de 28 de agosto de 1970 quedó redactado el mismo en el sentido de que el objeto de la Sociedad sería la construcción de cualquier clase de edificaciones para viviendas, usos comerciales o industriales, así como de cualquier otra clase de construcción u obra de ingeniería civil, incluida la adquisición de terrenos para tales fines, su urbanización y parcelación y la adquisición de edificaciones ya construidas para su explotación en forma de arriendo o posterior venta.

Presentada la escritura a liquidación, la Oficina Liquidadora reclamó la presentación del balance social que hubiera surtido efectos en la Administración para la liquidación del Impuesto de Sociedades, presentándose dicho balance, que era del tenor siguiente: ACTIVO: Caja y Bancos, 10.755.702 pesetas; Accionistas, 1.750.000 pesetas; Mobiliario y Enseres, 16.481 pesetas; Fianzas, 7.160 pesetas; Adjudicatarios de pisos y locales, 8.628.595 pesetas; Proveedores, 102.013 pesetas; División Horizontal, 116.292 pesetas; Desembolsos Costo Préstamos, 448.760 pesetas; Desembolsos por Cuenta de Comunidades, 144.726 pesetas; Pérdidas y Ganancias, 301.786 pesetas; Obras en curso, 4.281.189 pesetas. Total Activo: 26.552.707 pesetas. PASIVO: Bancos, 6.000.000 de pesetas; Préstamos, 7.854.860 pesetas; Proveedores, 3.237.610 pesetas; Reservas, 710.237 pesetas; Capital social escriturado y suscrito, 8.750.000 pesetas. Total Pasivo: 26.552.707 pesetas.

En vista de dicho balance, la Oficina Liquidadora fijó la base imponible en 9.151.290 pesetas, practicando sobre la misma, y por el concepto «Modificación de Sociedades», liquidación por el número 6 de la Tarifa al 2,70 por 100. Contra dicha liquidación, la Sociedad interpuso reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Provincial, por estimar que no debía computarse para la determinación del haber líquido la partida del Activo denominada «Accionistas» por valor de 1.750.000 pesetas, y suplicaba la anulación de la liquidación reclamada, que debía ser sustituida por otra en la que se señalara como base imponible la de 7.401.290 pesetas, devolviéndose a la Sociedad las cantidades indebidamente ingresadas.

El Tribunal Provincial desestimó la reclamación razonando que el crédito que la Sociedad tiene contra el socio por el importe de las acciones suscritas y no desembolsadas es un crédito exigible incluso por caminos procesales privilegiados, según la Ley de Sociedades Anónimas, debiendo figurar en el Activo de la Sociedad por mandato del artículo 103 de la misma ley.

Contra la anterior resolución, la Sociedad contribuyente interpuso recurso de alzada, manifestando que el Tribunal Provincial no había desvirtuado la argumentación del recurso, basada en la resolución del Tribunal Central de 30 de junio de 1954 y la Orden Ministerial de 9 de abril de 1945, por todo lo cual suplicaba se estimara la reclamación. Pero el Tribunal Central la desestima confirmando íntegramente la decisión del Provincial, por hallarse ajustada a derecho, declarando lo siguiente:

«Considerando que la Sociedad ostenta un crédito contra sus accionistas por el montante de las sumas pendientes de desembolso, siendo indudable la realidad de ese crédito y que el mismo forma parte del activo

social, ya que su integración en dicho activo asegura precisamente que, en el momento inicial, coincidan las cifras representativas del patrimonio y del capital de la sociedad de que se trata; y de ahí que el artículo 103 de la Ley de Sociedades Anónimas obligue a consignar, separada o individualizadamente, en el activo del balance los créditos contra accionistas por acciones suscritas y no desembolsadas.»

«Considerando que se deduce la evidente conclusión de que la partida o cuenta del balance que, bajo la rúbrica 'accionistas' u otra semejante, refleja el crédito de la Sociedad contra los accionistas... y que debe formar parte del activo de dicho balance por mandato del artículo 103 de la Ley de Sociedades Anónimas, es una cuenta del activo real, con innegable virtualidad y contenido económico y jurídico, no debiendo considerarse—por tanto—como activo meramente contable o formal, sino como un valor plenamente realizable...»

«Considerando que los razonamientos que, en contrario, se esgrimen por la Sociedad recurrente se fundan, de una parte, en la resolución de este Tribunal Central de 30 de junio de 1954, que no resulta aplicable al supuesto presente por versar sobre una hipótesis práctica sustancialmente distinta, ya que hace referencia exclusiva a un supuesto de disolución de Sociedad que aquí no concurre, y, en segundo lugar, en la Orden Ministerial de 9 de abril de 1945, dictada para reglamentar ciertos aspectos del extinguido Impuesto sobre Emisión y Negociación de Valores Mobiliarios que por su falta de vigencia y la patente diversidad de contenido, inspiración y propósitos, carece de toda aplicación para la determinación de la base imponible de la modificación de sociedades a efectos del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales.»

COMENTARIO. *Nos encontramos ante un caso clarísimo*—ya que no siempre lo son—de modificación de Sociedad por ampliación de su objeto social, acto sujeto al Impuesto de Transmisiones según el artículo 54-3 de la Ley reguladora, en el que la base imponible viene representada por el «haber líquido» que la Sociedad tenga el día en que se adopte el acuerdo de modificación (art. 70-13 de la propia Ley). Haber líquido que consiste en la diferencia entre el activo realizable y el pasivo exigible, acusados por el balance sobre el que se opere; balance que el Liquidador puede y debe reclamar al amparo del artículo 117-1-15 de la Ley del Impuesto, como medio o instrumento que posibilite la oportuna comprobación de valores.

La determinación del haber líquido presupone un conocimiento del activo realizable y del pasivo exigible, y una calificación de las partidas que integran ambos elementos del balance, estando facultado el Liquidador para comprobar las partidas del activo utilizando los medios legales de comprobación que sean adecuados a la naturaleza de los bienes que lo componen.

Activo Real será el conjunto de todas aquellas partidas representativas de los valores susceptibles de realización; pasivo exigible será, en cambio, el conjunto de todas aquellas partidas representativas de las deudas de la Sociedad para con terceros. Por ello, no todas las partidas del activo y pasivo de un balance, integrarán los llamados activos realizables o pasivos exigibles, ya que tanto en el activo como en el pasivo se contabilizan por disposición de la Ley—artículo 103 de la Ley de Sociedades Anónimas—partidas que no tienen un valor patrimonial real (activo ideal), ni constituyen deuda exigible a la Sociedad (pasivo ficticio o ideal). La doctrina, al estudiar el citado artículo 103, considera que constituyen activo puramente ideal, los gastos de primer establecimiento y de constitución de la Sociedad; el importe de las obligaciones amortizadas, si en el pasivo figurara el de las obligaciones emitidas y el importe de las acciones no suscritas procedentes de los aumentos de capital. A su vez, constituyen pasivo puramente ideal las siguientes partidas: el importe del capital social; las reservas de todas clases y los fondos de amortización del activo, si los bienes patrimoniales figuran en él por su valor de adquisición. Además, y según Resolución del

Tribunal Central de 30 de junio de 1954, el saldo de la cuenta de pérdidas y ganancias no responde a ninguna deuda a favor de tercero. Ese saldo se inscribirá según proceda, en el activo o en el pasivo, conforme dice el repetido artículo 103, y pone de relieve las ganancias y las pérdidas acusadas, durante un ejercicio, en la explotación. Como ha explicado BERGAMO en su obra, *Sociedades Anónimas (Las Acciones)*, Tomo II, si la explotación social ha registrado pérdidas, el pasivo excederá del activo. Y para equilibrar el balance, hay que anotar el *quantum* de la pérdida en el activo. El saldo de la cuenta de resultados figurará en la columna de valores que al final del ejercicio resulte ser numéricamente inferior. Y si la finalidad de aquel saldo es procurar el equilibrio entre activo y pasivo, existirá ganancia cuando luzca en el pasivo, y pérdida cuando luzca en el activo. Balance y cuenta de resultados son representaciones contables distintas. El balance refleja el estado del patrimonio social. La cuenta de resultados pone de relieve las ganancias y las pérdidas acusadas durante un ejercicio en la explotación; y la diferencia entre las pérdidas y las ganancias se traduce en un saldo, que tiene por función restablecer, en la medida necesaria, el equilibrio del balance.

En el caso objeto del recurso la única discrepancia entre la Sociedad contribuyente y la Oficina Liquidadora versaba sobre lo que debe entenderse por activo realizable. Partiendo de una Orden Ministerial de 9 de abril de 1945, consideraba la Sociedad que no debía computarse para la determinación del haber líquido la partida del activo denominada «Accionistas», por un valor de 1.750.000 pesetas. Fundamentaba esta consideración en el párrafo 2.º del artículo 7 de la citada Orden, conforme al cual—y a los efectos de determinar la base impositiva en el Impuesto de Emisión y Negociación de Valores Mobiliarios—no se computarán como Activo real las cuentas que representen el débito de los accionistas para con la Sociedad respectiva, por razón del título...»

El Tribunal Central, como antes el Provincial, no admiten el argumento, que se basaba en un precepto relativo a la regulación de un Impuesto distinto al de Transmisiones y extinguido o suprimido por los artículos 105 y 238 de la Ley de Reforma Tributaria de 11 de junio de 1964. La pretensión del recurrente era inviable ante la existencia de preceptos específicos de la Ley de Sociedades Anónimas y del Impuesto de Transmisiones, que imponían como única solución admisible el mantenimiento de la actuación de la Oficina gestora.

Supuesta la posibilidad del desembolso parcial del capital suscrito íntegramente (art. 8 de la Ley de Sociedades Anónimas), el accionista deberá aportar a la Sociedad la porción de capital no desembolsado, en la forma prevista por los Estatutos o, en su defecto, por acuerdo de la Junta General, según el artículo 44, conforme al cual la Sociedad podrá utilizar tres procedimientos, según la naturaleza de la aportación, para conseguir la efectividad de la misma; y todo cesionario de las acciones no liberadas responde solidariamente, con los cedentes, de la parte no desembolsada (art. 45). De todo lo anterior resulta indiscutible la existencia de un crédito de la Sociedad contra el accionista, de un crédito determinado y realizable, que debe inscribirse en el activo del balance (art. 103), como contrapartida de la cifra del capital social que necesariamente debe figurar en el pasivo.

LEGADO CONSISTENTE EN EL PRECIO QUE SE OBTENGA DE LA VENTA DE UNA FINCA DE LA HERENCIA. MOMENTO EN QUE LA ADQUISICION Y COMPUTO DEL PLAZO DE PRESCRIPCION DE LA ACCION PARA EXIGIR EL IMPUESTO (RESOLUCIÓN DE 5 DE ABRIL DE 1973 DEL T. E. A. C.).

Doña María Chinchilla Domínguez falleció en Madrid el 1 de enero de 1962. Su última voluntad se hallaba contenida en cuatro testamentos, en los cuales dispuso: En el primero legó en pleno dominio a sus sobrinos, doña

Carmen, don Rafael, don Joaquín, don José María y don Eduardo Chinchilla Roldán, en la proporción de 2/9 a cada uno de los dos primeros y 1/9 a cada uno de los cinco restantes, el precio de venta de la finca San Joaquín, del término de Marbella, debiendo efectuarse la venta en el plazo máximo de tres años a contar del fallecimiento de la testadora y necesariamente a persona que no sea vecino de Marbella; deduciéndose del precio de dicha venta, «en lo que verdaderamente consiste el legado», ciertos gastos que se especificaban; y en la cláusula 9.ª nombró comisario a don Alfonso Moreno Aguilar, con plenas facultades para proceder a la venta de la finca. En el segundo testamento dejó subsistente al anterior en todo lo que no modificaba o sustituía, y a este respecto dispuso que su sobrina doña Carmen recibiría sólo 1/9 del precio de la venta, y el sobrino don José María 2/9, añadiendo que la venta de la finca podrá efectuarse en parte o en su totalidad; y en la cláusula 7.ª legó, con cargo al precio de la venta de «San Joaquín» a su ahijada Ana Moreno Alcázar, la cantidad de 500.000 pesetas. En el tercer testamento deja subsistentes los dos anteriores, ya que el que otorga es ampliación del segundo, y lega a cada uno de sus ahijados don José Ortega Sptorno, don Eduardo Chinchilla Roldán, y don Pablo Ortega Rosales la cantidad de 500.000 pesetas, y a don Ramiro Triviño Chacón 200.000 pesetas, a doña Guadalupe Martín Gutiérrez, doña María Ortiz Mata, don Miguel Marín Aguas y don Antonio Carmona Salvador, a cada uno, 100.000 pesetas; a su hermano don Joaquín la cantidad de 250.000 pesetas, y a don Alfonso Moreno Aguilar 500.000 pesetas, disponiendo que tanto este legado como todos los anteriores sean con cargo al precio de venta de «San Joaquín», como todos los gastos e impuestos. En el cuarto testamento modificó el legado referente a la venta de la finca, en el sentido de que se divida en décimas partes, en lugar de novenas, y como sobra una décima parte la lega a la Parroquia de Nuestra Señora de la Encarnación de Marbella.

El comisario señor Moreno falleció el 24 de abril de 1964 sin haber dado cumplimiento a lo dispuesto sobre la venta de la finca y, como consecuencia, y a petición de parte, el Juzgado correspondiente dictó Auto nombrando Albacea dativo para ello, a don José Lacal Tehule, el cual, por escritura otorgada en Sevilla el 18-1-72, vendió a la compañía «Nagüeles, S. A.», dos trozos de terreno segregados de «San Joaquín», por el total precio de 8.000.000 pesetas confesadas recibidas. Y presentada copia de esa escritura en la Abogacía del Estado de Sevilla, ésta detrajo primero los legados de cantidad fija por un importe de 2.750.000 pesetas, y luego consideró adjudicado el resto por décimas partes, según las disposiciones testamentarias que antes se han citado. Como consecuencia de ello se giraron las liquidaciones números 833 al 841, ambos inclusive, correspondientes a los legados de cantidad fija; y las liquidaciones números 842 al 843, ambos inclusive, a cargo de los sobrinos que percibían el resto del precio de la venta.

Contra dichas liquidaciones se entabló reclamación económica-administrativa ante el Tribunal Provincial, alegándose con invocación del artículo 143 del Reglamento de 15 de enero de 1959, la prescripción del derecho a liquidar, por haber transcurrido diez años desde la muerte de la causante, sin que concurra la limitación o supuesto que contemplan el artículo 9 de la vigente Ley de 6 de abril de 1967 y el párrafo 6.º del artículo 57 del Reglamento antes citado, porque la efectividad de la adquisición no ha estado nunca suspendida de derecho por ninguno de los motivos que en los preceptos se enumeran ni, sobre todo, por condición alguna, pudiendo la Administración, desde el momento del fallecimiento, haber practicado la liquidación del impuesto, no obstante a ello el retraso en la ejecución o entrega.

El Tribunal Provincial acordó estimar parcialmente la reclamación, confirmando las liquidaciones 842 a 848 por estar ajustadas a derecho, y anular las liquidaciones 833 a 841, por estimarse la prescripción alegada. Pero contra esta resolución se entabló recurso de alzada, en el cual se reprodujeron los razonamientos aducidos en la 1.ª instancia, y se añadió, para el supuesto

de que no se hubiere producido la prescripción invocada, que se ha omitido en las detracciones a efectuar en el precio de la venta—lo cual era cierto—la de un legado de 500.000 pesetas ordenado a favor de Rosa Moreno Alcázar, y otro de 100.000 pesetas ordenado a favor de Miguel Marín Aguas; así como los gastos de enfermedad, entierro, sufragio y limosnas.

El Tribunal Central, estimando en parte la reclamación, acuerda: 1.º Rectificar las liquidaciones giradas 842 a 848 para que se detraigan de su base, de acuerdo con las disposiciones testamentarias, el importe de los legados de 500.000 y 100.000 pesetas antes referidos. 2.º Confirmar en lo restante la Resolución recurrida.

«Considerando que el presente recurso suscita fundamentalmente una cuestión de derecho, a saber si debe entenderse prescrita la acción de la Administración para liquidar el impuesto, teniendo en cuenta la fecha del fallecimiento de la señora causante, o si, por el contrario, seguía viva para liquidar, cuando se presentó el documento, dada la naturaleza y características de los legados que dieron lugar a las liquidaciones.»

«Considerando que para la debida solución del problema planteado conviene recordar una norma tradicional en el impuesto, sentada en el artículo 1.º de la Ley de 21 de marzo de 1958 y en el mismo artículo del texto refundido de 6 de abril de 1967, según el cual el Impuesto de Sucesiones se regirá por los preceptos de esta Ley, norma que, sin desconocer el carácter esencialmente jurídico de este Impuesto, reflejado en su frecuente paralitismo con el Derecho Privado y expresamente en varios de los preceptos que lo regulan, supone siempre la primacía de la Ley Fiscal.»

«Considerando que como ha hecho acertadamente el Tribunal Provincial de Sevilla en su resolución, hay que distinguir en este caso, de una parte los legados de cantidad fija en metálico, que habían de satisfacerse simplemente con cargo al precio de la venta de la finca, legados evidentemente no sujetos a ninguna limitación en los que no existía indeterminación de cuantía que impidiera en su día liquidar el impuesto desde luego, de suerte que, a lo sumo se suspendió en ellos tan solo la ejecución de la disposición testamentaria, conforme previene el artículo 799 de Código civil; y de otra, los legados de una parte del precio que se obtenga al vender el inmueble, en los que no cabía exigir el impuesto hasta que la venta se efectuase y se determinasen y cifrasen las partes en que las mandas consistían.»

«Considerando que a la primera clase de legados, el Tribunal Provincial ha aplicado con acierto la doctrina de este Tribunal Central en su resolución de 7 de abril de 1936, según la cual los legados cuyo pago ha de realizarse cuando se venda una finca no están sujetos a condición suspensiva, porque el derecho al legado está adquirido y realmente la entrega es la que está sujeta a condición; y por lo que respecta a los restantes, ha tenido en cuenta la existencia de un precepto—el apartado 6 del artículo 57 del Reglamento—tradicional ya en esta materia, reproducción del artículo 6 de la Ley de 21 de marzo de 1958 y que ha pasado con casi idénticas palabras al artículo 9 del actual. Texto refundido, que no se refiere tan solo a las condiciones y términos sino que alude explícitamente a 'cualquier otra manera de limitación', precepto que al amparo de la primacía antes puesta de manifiesto, de la Ley Fiscal, ha de prevalecer y permite en casos como el que ha de resolverse que queden a salvo los legítimos intereses de la Hacienda.»

«Considerando que, aparte de que, como recuerda el propio Tribunal, la señora testadora fijaba un plazo de tres años para la venta y entrega del legado, éste, según las palabras de aquélla, consistía precisamente en el precio de la venta; y no sería justo que si la herencia cualesquiera que fueren los motivos, fue remisa en vender la finca, y como consecuencia, en determinar y entregar el precio, que era lo legado, y a su vez los legatarios no ejercitaron las acciones que pudieran ostentar para reclamar el puntual cumplimiento, tal retraso repercutiera en injustificado perjuicio de un tercero—la Hacienda Pública—declarando prescrito un derecho—el de li-

quidar el impuesto—que no podía ejercitar hasta que, con la perfección del contrato, se conociera el precio y, por consiguiente, la participación en el mismo que correspondía a cada legatario; criterio tan justo como razonable que en cierto modo encuentra también apoyo en el apartado 5 del mismo artículo 57 del citado Reglamento que contempla al supuesto de que no pueda determinarse de una manera cierta quién sea el adquirente o la cuantía de la participación hereditaria y dispone el aplazamiento de la liquidación.»

«Considerando que la acción de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación prescribe por el transcurso de 10 años en el Impuesto de Sucesiones, según lo preceptuado en el artículo 132 del texto refundido del citado Impuesto, y artículo 64 de la Ley General Tributaria, contados desde el día del devengo del impuesto, que es el del fallecimiento de la causante, artículos 29 y 65, respectivamente, de las expresadas leyes, acaecido el 1 de enero de 1962, pero que en los casos, como en el presente, en que no podía determinarse la cuantía de los bienes legados, hasta que se produjera la venta de la finca 'San Joaquín', cuyo importe constituía por expresa voluntad de la causante la base para determinar—previas ciertas deducciones—la de los legados por aquélla ordenados, no podía ejercitarse tal acción por la Administración y, por tanto, sólo a partir de la fecha de la venta, es decir, la de 18 de enero de 1972, empezó a correr el citado plazo de prescripción, por lo que es indudable que cuando se practicaron las liquidaciones impugnadas, no había prescrito el derecho a liquidar el impuesto por los citados legados consistentes en partes alicuotas del precio, deducidas ciertas cantidades, que se obtuviera en la venta de la expresada finca 'San Joaquín'.»

«Considerando que es interesante recordar el criterio seguido y razonado por el Tribunal Supremo en su sentencia de 6 de noviembre de 1956 en el caso de una herencia en la que el causante encargó a los ejecutores testamentarios que vendieran sus bienes—en buena parte inmuebles sitos en el extranjero—convirtiéndolos en dinero con cargo al cual pagarían deudas y legados, dividiendo el sobrante por partes iguales entre las hermanas del testador, residentes en España, y la Abogacía del Estado competente para liquidar el impuesto no aplicó la exención invocada de que disfrutaba la transmisión de inmuebles sitos fuera del territorio nacional, lo cual fue confirmado por el Tribunal Provincial y luego por el que dicta esta resolución; criterio, el de la sentencia, que vino a ratificar tanto el de la Jurisdicción Económico Administrativa como el de la Oficina gestora, al afirmar que es 'incuestionable que lo real y únicamente transmitido mediante esa disposición testamentaria a las hoy recurrentes fue el dinero obtenido por la enajenación ordenada expresa y claramente por el causante de los bienes hereditarios a los que la misma alude, careciendo, consiguientemente de aplicación en este pleito los artículos 3.º de la Ley y 6.º del Reglamento del Impuesto, ambos en su número primero, en los que ha sido apoyada su petición de exención, porque limitado en ellos este beneficio tributario a los actos y contratos relativos a bienes inmuebles y derechos reales situados en el extranjero o en territorio exento, es por lo que queda expuesto, visto que, al haberse ordenado por... en su citado testamento la venta y realización de todos sus bienes y derechos por sus Albaceas para la distribución de su importe entre sus hermanas, las ahora demandantes, no les transmitió esos bienes y derechos y sí, tan sólo, su valor dinerario, a adquirir por las mismas en la forma prevista por el artículo 1.069 del Código civil'.»

La resolución que antecede es a nuestro juicio tan justa y tan plena de razonamiento, contenido y acierto interpretativo desde el punto de vista del Derecho Fiscal, que no creemos procedente añadir nada a lo dicho en la misma por el Tribunal Central.

DERECHO DE LEVANTE. PROPIEDAD HORIZONTAL Y ADJUDICACIONES DE PISOS Y LOCALES. DISOLUCION DE SOCIEDAD (RESOLUCIÓN DEL T. E. A. C. DE 24 DE OCTUBRE DE 1974).

Mediante escritura pública otorgada en Barcelona el 10 de julio de 1972, la Entidad mercantil «Inmobiliaria Azul, S. A.», las señoras doña Rosa, doña Margarita Ferrer Giménez y don Eduardo Vives Romagosa, declararon que la primera era dueña de un solar sito en Barcelona, con una superficie de 693,65 metros cuadrados y determinada edificación; y que los restantes señores eran titulares de unos derechos de vuelo que les autorizaban a construir sobre el edificio existente en el solar indicado; que en ejercicio de sus respectivos derechos los comparecientes estaban construyendo un edificio, cuya declaración de obra nueva hicieron a continuación valorándolo en 11.100.000 pesetas; procediendo, por último, a constituir el inmueble en régimen de propiedad horizontal, describiendo y adjudicando a los distintos copartícipes los diferentes pisos o departamentos independientes que lo integraban.

Presentada la escritura en la Oficina Liquidadora de Barcelona, se giraron dos liquidaciones a cargo de «Inmobiliaria Azul, S. A.», la primera por el concepto Actos Jurídicos Documentados, y la segunda—que es la única reclamada—por el concepto Sociedades, número 8 de la Tarifa al 1,70 por 100, sobre la base de 20.000.000 pesetas. Contra esta liquidación se interpuso reclamación ante el Tribunal Provincial, razonándose que la liquidación se giraba sobre un supuesto acto jurídico de disolución de Sociedad que jamás había existido, porque los distintos partícipes habían construido el edificio con entera separación de sus intereses respectivos, encargando directamente la obra a una tercera persona sin que existiera comunicación de bienes ni fondo común, por todo lo cual la entidad recurrente suplicaba se declarase la nulidad de dicha liquidación, acompañando como prueba los diversos contratos suscritos, en documentos privados separados, por cada uno de los partícipes con el constructor del inmueble.

El Tribunal Provincial dictó resolución argumentando que era imposible material y económicamente la construcción con entera independencia de los diversos pisos y locales de un solo edificio, por cuya razón era absolutamente precisa la puesta de bienes y dinero en común por los distintos titulares, siendo indudable la vinculación creada entre ellos; y que por otra parte los preceptos legales imponían la práctica de la liquidación por disolución de Sociedad, debiendo en consecuencia confirmarse el acto administrativo reclamado.

Con reproducción de las alegaciones de la primera instancia se entabló recurso de alzada, que fue desestimado por el Tribunal Central en base a la siguiente doctrina:

«Considerando que, en el caso de que se trata, se está en presencia de una escritura pública otorgada entre los comuneros o copropietarios de un inmueble y de la edificación construida sobre el mismo, por la que—después de declarar la obra nueva expresada—procedieron a ordenar o constituir el nuevo edificio en régimen de propiedad horizontal, describiendo los distintos pisos o locales susceptibles de aprovechamiento independiente en que aquél quedaba dividido y adjudicándose tales pisos o locales con sus elementos comunes anejos e inseparables en proporción a sus respectivas participaciones dominicales y derechos; y como el solar y la edificación de referencia fueron adquiridos por dichos interesados por sendos títulos onerosos, es visto que el supuesto planteado no puede por menos de estimarse incluido en el artículo 57-2 de la Ley del Impuesto y en sus indeclinables consecuencias tributarias;»

«Considerando que, frente a tal inclusión, razona virtualmente la Socie-

dad recurrente que, en virtud de lo convenido por los interesados, el nuevo edificio nació *ab initio* en régimen de propiedad horizontal, por lo que, en realidad, ese régimen no fue creado por la escritura pública liquidada sino que esta se limitó a ejecutar lo que anteriormente se había estipulado, describiendo más concretamente los pisos o locales que a cada interesado pertenecían, pero sin que contuviera en realidad adjudicaciones de los mismos, que estaban ya convenidas o definidas antes de comenzar la construcción;»

«Considerando que las alegaciones aludidas no pueden ser estimadas: 1.º Porque la nueva edificación, hasta el momento del otorgamiento de la escritura de cuya liquidación se trata, pertenecía evidentemente a los dueños del suelo o titulares de derechos sobre el mismo, en la misma forma y proporción que aquél, puesto que, en primer lugar, ello resulta de los principios de la accesión recogidos en el artículo 359 del Código civil y, en segundo término, porque no cabe pensar que, sin la previa existencia de un acto o negocio jurídico susceptible de originar tales efectos, pudiera una situación jurídica tan anómala como la que, sobre un suelo y edificio poseído en una forma determinada, existiera una nueva construcción perteneciente a sus mismos titulares en una modalidad jurídica o régimen de propiedad diferente. 2.º No cabe tampoco sostener que el edificio naciera *ab initio* en régimen de propiedad horizontal, aun antes de otorgarse la escritura pública liquidada, porque, aparte otras obvias razones, la existencia de este régimen singular requiere inexcusablemente el previo otorgamiento del título constitutivo del mismo (art. 5 de la Ley de Propiedad Horizontal), que es el que lo ordena, constituye y regula (sentencia de 9 de junio de 1967); y, por tanto, antes de dicho otorgamiento, podrían existir entre las partes pactos o vínculos obligacionales, de mayor o menor eficacia o efectividad, dirigidos a la constitución futura de la repetida figura, pero en modo alguno un régimen de propiedad horizontal de la edificación comenzada o terminada, que no pudo darse hasta que el título constitutivo la originó. 3.º Carecería también de sentido suponer que la construcción del edificio se hizo ya en régimen de propiedad horizontal, porque esa figura jurídica no es un procedimiento o sistema regulador de la construcción de edificaciones entre varios interesados sino un régimen de goce de la propiedad de tales edificaciones, con especiales derechos y obligaciones atinantes a las facultades dominicales ejercitables sobre ellas;»

«Considerando que, precisamente el otorgamiento por los interesados de la escritura o título constitutivo de la propiedad horizontal con los requisitos señalados en el artículo 5 de la Ley de 21 de julio de 1960, hizo nacer ese régimen especial establecido en el artículo 396 del Código civil y regulado en la citada Ley, de carácter marcadamente imperativo (resolución de la Dirección General de Registro y Notariado de 16 de septiembre de 1967), al que—a partir de la fecha de aquel título—quedó sometida la edificación y el suelo por ella ocupado, pertenecientes hasta entonces a las partes interesadas en régimen jurídico distinto; y de ahí que dicho título jurídico operó una verdadera división material entre los copropietarios consolidando en locales y pisos concretos y determinados, adjudicados a cada uno de aquellos en calidad de dueños singulares y exclusivos, el derecho abstracto e indeterminado que anteriormente tenían sobre la totalidad, convirtiéndolos así en propietarios plenos y excluyentes de su nueva parte material; por cuyas razones el Tribunal Supremo tiene proclamado, en sentencia de 9 de julio de 1951, que la constitución de un edificio en régimen de propiedad horizontal y la adjudicación de sus pisos entre sus copropietarios, es un medio de salir de la indivisión, y que esa división es de efecto traslativo;»

«Considerando que, por los fundamentos que anteceden y la inequívoca redacción del artículo 57-2 del texto refundido del Impuesto de Transmisiones, se impone la desestimación del recurso de alzada que se estudia y la

confirmación de la Resolución recurrida, reiterándose así el criterio mantenido por este Tribunal Central en su Resolución de 2 de marzo de 1972, declarada de interés general, y en la de 28 de mayo de 1973.»

COMENTARIO.—El concepto fiscal de disolución de Sociedad en el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales, aplicado a las adjudicaciones de locales y viviendas de edificios construidos por una pluralidad de titulares, es quizá uno de los más debatidos en los últimos tiempos, no solo en la doctrina, sino también a nivel de reclamaciones ante la jurisdicción económico-administrativa.

La constitución de un edificio en régimen de propiedad horizontal es, en la técnica fiscal, un acto jurídico documentado que tributa por el número 38 de la Tarifa. Si ese edificio ha sido construido por una pluralidad de propietarios, que adquirieron pro indiviso el solar, normalmente la constitución en régimen de propiedad horizontal va seguida de una cesación de comunidad, mediante realizar la adjudicación a cada uno de los comuneros de una o varias viviendas o locales en pago de su cuota en aquella comunidad que se disuelve. Entonces fiscalmente nos encontramos con una disolución de Sociedad que tributa por el número 8 de la Tarifa al 1,70 por 100, estando recogido el acto tributable en el artículo 57-2 de la Ley del Impuesto.

No obstante, la cuestión que tratamos no siempre ha sido clara, pues todavía un acuerdo del T. E. A. C. de 3 de abril de 1968, resolviendo recurso extraordinario interpuesto por la Dirección de lo Contencioso, declaró que la división en forma de propiedad horizontal de un edificio, mediante adjudicación de pisos o locales del mismo susceptibles de aprovechamiento independiente, «manteniendo el régimen de comunidad respecto de los elementos indivisibles del mismo inmueble», no constituye la división material de bienes poseídos en proindivisión definido como acto sujeto por el artículo 57-2. Pero esta doctrina legal tuvo poca vigencia, pues en seguida, concretamente por la Ley de 30 de junio de 1969, se amplió el texto del artículo 57-2 de la Ley, con esta declaración que echaba por tierra la doctrina del citado acuerdo del Tribunal Central: «A los efectos de este artículo se considerará como división material de bienes poseídos pro indiviso la adjudicación realizada entre los comuneros de los pisos o locales de un edificio o parte de ellos, susceptibles de aprovechamiento independiente, con sus elementos comunes anejos.» Lo cual quiere significar, como ya dijo el Tribunal Supremo en sentencia de 9 de julio de 1951, que la constitución de un edificio en régimen de propiedad horizontal y la adjudicación de sus pisos entre sus copropietarios, es un medio de salir de la indivisión. Y en el mismo sentido el párrafo segundo del artículo 401 del Código civil añadido por la Ley de 21 de julio de 1960. Por tanto hoy, en los casos normales de copropietarios de solar que en régimen de comunidad construyen y luego se adjudican—previa constitución del edificio en régimen de propiedad horizontal—los diversos pisos y locales, no cabe la menor duda de la procedencia de la tributación por el concepto de disolución de Sociedad.

Pero la cuestión se complica al ofrecernos la práctica diaria, cada vez con mayor frecuencia, ciertas fórmulas de construcción y obtención de viviendas que se salen del cuadro típico de la comunidad, aunque intervengan una pluralidad de personas, negándose la aplicación a esas fórmulas de construcción del concepto fiscal de disolución de Sociedad. Se trata de aquellos casos en que una pluralidad de personas, desde el momento que adquieren el suelo o solar, determinan los pisos, locales o departamentos que a cada uno corresponden, de modo que cada uno de ellos es dueño *ab initio* de cada piso o local sin que se interfiera entre ellos una situación de pro indiviso. Cuando el edificio está concluido no hay adjudicación de sus diferentes departamentos a los distintos titulares de los mismos, pues se dice que cada uno de ellos ha construido su propio departamento y,

entre todos, el bloque o edificio. O sea, que no se sigue el proceso clásico de compra del solar, construcción en común, constitución de la propiedad horizontal y cesación de comunidad, sino que a la compra del solar sigue la «construcción en propiedad horizontal» del edificio; cada uno construye su propio piso o local, cuya adquisición se efectúa, no por una disolución de comunidad que no ha existido, sino por el juego propio de la accesión.

Llegado este punto es preciso preguntarse si en el supuesto referido es aplicable o no el concepto fiscal de disolución de Sociedad. MANUEL DE LA CÁMARA, en *Insuficiencia normativa de la Ley de Propiedad Horizontal*, considera que no es aplicable, ya que el artículo 57-2 sólo contempla el supuesto de comunidades que se constituyen en proindivisión ordinaria, y que después de terminado el edificio se acogen al régimen de propiedad horizontal con adjudicaciones de los pisos a los diferentes condueños. Pero en el supuesto que estudiamos no hay tales adjudicaciones, pues el edificio se «construye en régimen de propiedad horizontal», cuyo título constitutivo puede y debe otorgarse al mismo tiempo de la adquisición del solar, siempre que el edificio en ese momento esté definido, aunque la construcción material del mismo ni siquiera se haya iniciado. Para este autor, si bien la propiedad horizontal sólo cabe constituirla respecto de edificios cuya construcción esté concluida o por lo menos comenzada (art. 8-4 de la Ley Hipotecaria), técnicamente cabe sostener que la construcción ha comenzado una vez que el edificio ha quedado «definido» mediante la confección y consiguiente aprobación del proyecto correspondiente, con base al cual se describirá el edificio, los pisos que vayan a integrarlo, las personas a quienes corresponda cada uno, las cuotas de los departamentos que han de coincidir con los coeficientes de participación en el solar, etc. Los efectos que se derivan de esta fórmula son dos, como dice el indicado autor: **En primer lugar, el solar deviene elemento común;** y en segundo lugar, el juego de la accesión queda modalizado, de forma que a medida que la construcción avanza cada comunero va consolidando los derechos que han de corresponderle, tanto sobre las partes privativas como sobre los elementos comunes.

La mayor parte de la doctrina, sin embargo, con apoyo en el citado precepto de la Ley Hipotecaria, considera o entiende que no es posible hoy por hoy la constitución del régimen de propiedad horizontal respecto de un edificio simplemente proyectado o definido. Como dice JOSÉ LUIS ALVAREZ en *Título constitutivo de la Propiedad Horizontal*, no hay inconveniente en que al describir el solar, el propietario—o la pluralidad de propietarios añadimos nosotros—manifieste que se propone construir una casa de tales características, en la que están proyectados tantos pisos, pero, naturalmente, esa manifestación no tiene trascendencia registral, no es declaración de obra nueva ni siquiera en construcción y, no cabe por tanto, establecer un régimen de propiedad horizontal.

Por otra parte, el Tribunal Supremo en sentencia de 2 de abril de 1971—que combate MANUEL DE LA CÁMARA—ha declarado que en presencia de una comunidad de constructores hay que distinguir dos comunidades distintas: la comunidad para la construcción y la comunidad en régimen de propiedad horizontal, que sólo nace cuando el título constitutivo de la misma se otorga, lo cual sólo es posible, según la mayor parte de la doctrina, cuando el edificio está construido o en construcción.

Por su parte el Tribunal Central, en esta resolución que comentamos, manifiesta su pensamiento de que mientras no se otorgue el título constitutivo de la propiedad horizontal, el edificio con todos sus componentes pertenece a los dueños del suelo en la misma forma y proporción que éste, cualesquiera que sean los pactos que medien entre los titulares sobre la construcción de los distintos departamentos, declarando asimismo la imposibilidad de «construir un edificio en régimen de propiedad horizontal», porque esta figura jurídica no es un procedimiento o sistema regulador de

la construcción de edificaciones entre varios interesados, sino un régimen del goce de la propiedad de tales edificaciones, con especiales derechos y obligaciones atinentes a las facultades dominicales ejercitables sobre ellos. Para el Tribunal Central, pues, y esto es lo que queremos destacar, no es posible ni jurídica ni físicamente asignar a cada uno de los constructores un piso o local, sin que medie una división materializadora del derecho que cada uno ostenta en la comunidad de construcción.

No hay que olvidar que la propiedad horizontal puede surgir también con base en un derecho de vuelo o de levante sobre un edificio o construcción preexistente, figura jurídica que regula, como es bien sabido, el artículo 16-2 del Reglamento Hipotecario. El dueño de un edificio puede reservarse para sí, al enajenarlo o transmitirlo a otra persona, el derecho de elevar una o más plantas, haciendo suyas, es decir propias, las nuevas plantas que se construyan. El ejercicio por su titular del derecho de levantar nuevas plantas desemboca ineludiblemente en un régimen de propiedad horizontal, y es por ello por lo que el artículo 16-2 del Reglamento Hipotecario exige que se determinen en el título correspondiente, para que luego consten, en la inscripción, ciertos requisitos como son: a) Especificación del número de plantas que pueden elevarse; b) las cuotas que a las mismas hayan de corresponder en los elementos y gastos comunes, o por lo menos, las normas que se establezcan para su determinación; c) las normas de régimen de comunidad, si se establecieren, para el caso de hacerse la construcción.

En el caso objeto de la resolución que comentamos parece que se operaba sobre la base de unos derechos de vuelo que sobre el solar y edificación preexistente de «Inmobiliaria Azul, S. A.», tenían los otros interesados. Sin embargo, los hechos no están nada claros, pues en el resumen de los mismos parece que tanto la inmobiliaria como los demás interesados, declaran una obra totalmente nueva, que constituyen en régimen de propiedad horizontal adjudicándose seguidamente los diferentes departamentos que integraban aquélla. No sabemos nada más.

Pero no queremos terminar este comentario sin hacer unas breves consideraciones sobre el tratamiento fiscal del derecho de levante y su ejercicio. Partimos del supuesto de un derecho de levante que se transmite por el propietario del edificio, sobre el cual, el titular de aquel derecho, en ejercicio del mismo, levanta las plantas autorizadas. Es claro que existe un primer acto liquidable, la constitución del derecho real de levante, sujeto al Impuesto de Transmisiones por el artículo 54-2 de su Ley reguladora, y gravado por el número 3 de la Tarifa al 7,40 por 100, o por el número correspondiente de la Tarifa de Sucesiones si el título constitutivo del derecho es la donación. El problema pudiera surgir en cuanto a la determinación de la base imponible, pero a nuestro juicio el problema es de fácil solución, pues conociendo la cuota o cuotas que en los elementos y gastos comunes se haya asignado a las nuevas plantas a construir, basta con que el Servicio de Valoración Urbana de Hacienda determine el valor del solar, elemento común, para que aplicando aquellas cuotas a dicho valor, conozcamos la base imponible del derecho de levante. El ejercicio de tal derecho, es decir, la construcción de las nuevas plantas, debe motivar una declaración de obra nueva, acto jurídico documentado, que tributa por el número 38 de la Tarifa al 0,50 por 100, sobre el valor comprobado de las nuevas plantas edificadas. Y como el ejercicio del derecho de levante desemboca en un régimen de propiedad horizontal, la constitución de este régimen es otro acto jurídico documentado que cae bajo el gravamen de dicho número 38 de la Tarifa, sobre la base del valor comprobado del total edificio, y esto—aunque reconocemos que es discutible—aunque la edificación preexistente sobre la cual se han levantado las nuevas plantas estuviera anteriormente constituida en régimen de propiedad horizontal, pues la ampliación de la misma encierra en cierto modo un modificación de aquel régimen.

Y con todo ello se agota la incidencia del Impuesto de Transmisiones

en el supuesto examinado, pues aquí no creemos que se pueda aplicar el concepto fiscal de disolución de Sociedad, porque real y jurídicamente, a nuestro entender, no ha existido una comunidad de construcción; el dueño de la edificación preexistente y el titular del derecho de levante que lo ejercita, no se encuentran en una situación de proindiviso sobre el total edificio antes de constituir éste en régimen de propiedad horizontal. El primero ya es dueño de un objeto perfectamente delimitado y existente, y es dueño con carácter exclusivo; el segundo lo será a su vez cuando concluya la elevación, sin necesidad de específicas adjudicaciones a uno ni otro de los diferentes departamentos que integran el edificio.

Claro que puede suceder que la titularidad del derecho de levante corresponda a una pluralidad de sujetos en régimen de comunidad la cual ha de resolverse en su día—si no quieren continuar en comunidad respecto de lo que edifiquen—mediante las oportunas adjudicaciones, a las que sí sería aplicable el artículo 57-2 de la Ley del Impuesto. Como también puede suceder que la contraprestación del concesionario del derecho de levante al concedente consista en la transmisión de algún piso o local de nueva planta, en cuyo caso el supuesto haría tránsito a una permuta.

DECLARACION DE OBRA NUEVA, CONSTITUCION EN REGIMEN DE PROPIEDAD HORIZONTAL Y CESACION DE COMUNIDAD MEDIANTE ADJUDICACION DE LAS FINCAS INDEPENDIENTES (RESOLUCIÓN DEL T. E. A. C. DE 26 DE SEPTIEMBRE DE 1974).

En escritura autorizada el 12 de agosto de 1971, «Construcciones Alcalá, S. A.» y el «Banco de Santander», declaran la obra nueva de la estructura descrita en el antecedente 3.º de la exposición de la misma escritura, construida en un solar que les pertenecía en cuanto al 75 por 100 a la primera de dichas Sociedades, y en cuanto al 25 por 100 a la otra Sociedad; en la misma escritura dividieron la estructura objeto de la declaración de obra nueva y también el proindiviso, mediante la adjudicación de cada una de las tres partes de dicha estructura, que se describieron como fincas A, B y C en el exponente 4.º de la escritura, cuya titularidad dominical se atribuyeron: en propiedad exclusiva del «Banco de Santander, S. A.», la finca A, y en propiedad exclusiva de la otra Sociedad la finca B; y en copropiedad, la finca C, con la cuota de 1/7 y 6/7 respectivamente.

En vista de dicha escritura la Oficina Liquidadora correspondiente giró las siguientes liquidaciones: la número 113, por el concepto de Actos Jurídicos Documentados, Título Obra Nueva y División, número 38 de la Tarifa, base imponible 43.953.770 pesetas; y la número 114, concepto Sociedades, Título Extinción de Comunidad, número 8 de la Tarifa, al 1,70 por 100 sobre una base imponible de 26.975.840 pesetas.

«Construcciones Alcalá, S. A.» reclamó en vía económico-administrativa ante el Tribunal Provincial, aceptando la liquidación número 114 por Extinción de Comunidad y la número 113 en cuanto al concepto de Obra Nueva, pero impugnando dicha liquidación número 113 en la parte relativa al concepto, digamos de División Horizontal, fundando su discrepancia en que estando sujeta, como es el caso, la división al Impuesto de Transmisiones, no debe tributar por Actos Jurídicos Documentados de conformidad con el artículo 100-2 de la Ley.

El Tribunal Provincial acordó desestimar la reclamación confirmando íntegramente las liquidaciones practicadas, basándose en que el Impuesto de Actos Jurídicos Documentados vino a someter a imposición la declaración de obra nueva y la constitución del régimen de propiedad horizontal, sin que exista duplicidad impositiva.

Entablado recurso de alzada ante el Tribunal Central se decretó por

éste la anulación de la liquidación número 113 referente a Actos Jurídicos Documentados, que «se sustituirá por otra en la que la base imponible tenga en cuenta exclusivamente el valor de la obra nueva»;

Considerando que la distribución y atribución individualizada de los pisos, es precisamente el modo o instrumento de llevar a efecto o consumir la división de lo poseído en común, la división de la casa en pisos no puede conceptuarse como un acto o contrato autónomo, con sustantividad propia y distinta del acto de casación de comunidad, sino como uno de los modos o formas, de los varios previstos en los artículos 400 y siguientes del Código civil, de materializar la división de bienes poseídos en comunidad; de donde se infiere que si la cesación de tal comunidad constituye un hecho imponible, equiparado fiscalmente a la disolución de Sociedad y sujeto al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, la división de la casa en pisos o locales independientes, no puede sujetarse, como acto o contrato diferente de aquél, al Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados, pues ello equivaldría a descomponer un negocio jurídico único y tipificado como tal en el Derecho sustantivo, en otros distintos atípicos, integrantes de aquél, para gravarlos separadamente, lo que además de constituir una contravención del principio general contenido en el artículo 79 del texto refundido del Impuesto, a cuyo tenor, a una sola convención no puede exigirse más que el pago de un solo derecho, vulneraría la norma general de sujeción contenida, respecto al Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados, en los apartados 2 y 4 del artículo 100 del citado texto legal, que declara no sujetos al número 38 de la Tarifa los actos y contratos practicados en escritura pública que tengan por objeto cantidad o cosa valuable, si tales actos o contratos aparecen sujetos al Impuesto de Transmisiones Patrimoniales.

COMENTARIO.—El régimen de comunidad en la construcción de edificios tiende a ser temporal, a extinguirse una vez concluida la edificación, mediante la adjudicación a los copropietarios constructores, de pisos y locales en pago de sus respectivas participaciones en la comunidad. Tales constructores, dueños en la proporción que sea del solar, han de manifestar o declarar la obra nueva por ellos realizada sobre dicho solar, y ya se destinen los pisos y locales a la venta o ya quieran, sin enajenación, materializar su participación en el proindiviso mediante adjudicarse las correspondientes partes separadas del edificio, han de proceder, como acto previo a la disolución de la comunidad, a constituir el edificio en régimen de propiedad horizontal, dividiéndolo en tantas cuantas sean las fincas susceptibles de aprovechamiento independiente. Si todo ello, como en el caso objeto de la Resolución, se formaliza en una sola escritura pública, parece que el contenido jurídico de ésta es triple: a) Declaración de obra nueva; b) constitución del edificio en régimen de propiedad horizontal con especificación de los locales y pisos que lo integran y sus elementos comunes; c) extinción de la proindivisión en cuanto a dichos pisos y locales, la cual extinción se produce como consecuencia de las adjudicaciones que a cada uno de los interesados se haga.

No es propio de estas notas llevar a cabo un estudio de la naturaleza jurídica de dichos tres actos, pero sí conviene perfilar someramente sus características. El primer acto jurídico que documenta la escritura de referencia es la declaración de obra nueva, tendente a constatar registralmente el hecho de la construcción o modificación física de la finca solar existente, para que en lo sucesivo el Registro de la Propiedad publique la realidad material o física de la finca.

El segundo acto jurídico que se documenta es el relativo a la constitución del edificio en régimen de propiedad horizontal, que como dice ROCA SASTRE en su *Derecho Hipotecario*, tomo III, 6.ª edición de 1968, pág. 620, no implica división material de la finca edificada, sino sujeción o sometimiento de la misma al régimen específico de propiedad horizontal,

cuya característica esencial es la de atribuir por cada piso o local dos derechos: un derecho de propiedad separada privativa para cada uno de ellos, y otro derecho de copropiedad sobre los demás elementos de la finca-edificio necesarios para su adecuado uso y disfrute, como anejo inseparable de aquel derecho de propiedad principal privativa.

Constituido en régimen de propiedad horizontal el edificio, si éste pertenece a varias personas en común, cada uno de los pisos y locales que integran el dicho edificio continúa perteneciéndoles en común y en la misma proporción, no obstante la constitución del régimen de propiedad horizontal. Ahora bien, una vez establecido dicho régimen se está en la posibilidad de cesar en la proindivisión, mediante la adjudicación a cada interesado de los locales y pisos que con arreglo a su participación en el proindiviso que cesa, le correspondan.

Si todo lo expuesto es cierto, y creemos que lo es, hay que distinguir como dice ROCA SASTRE, la constitución del régimen de propiedad horizontal, y la división propiamente dicha como cese de la comunidad. Por eso, en la escritura que motivó la liquidación impugnada se contenían varias convenciones utilizando la terminología del artículo 79 de la Ley del Impuesto, y lo que procede ahora es ver si tales convenciones están sujetas al Impuesto separadamente en la Tarifa, como sostenía la Oficina Liquidadora y el Tribunal Provincial, o si no es así, como sostenía el recurrente a quien da la razón el Tribunal Central.

Nuestro criterio queda anticipado con todo lo dicho antes. En el campo fiscal la constitución del régimen de propiedad horizontal es algo no sujeto al Impuesto de Transmisiones, como también, es acto no sujeto la mera declaración de obra nueva. Y es que la «división material de bienes poseídos proindiviso» de que nos habla el artículo 57 de la Ley del Impuesto, no puede referirse a la división horizontal ni a ningún otro tipo de pura división física de fincas. Se refiere a las divisiones de comunidad como cese o extinción de las mismas mediante adjudicaciones a los comuneros de bienes de la comunidad, que muchas veces no requieren una división física de los mismos. En cambio la adjudicación a los comuneros de las partes individualizadas del inmueble, es acto claramente sujeto al Impuesto de Transmisiones, por el concepto de disolución de Sociedad, según resulta del artículo 57-2 de la Ley del Impuesto.

Entonces si los dos primeros actos, obra nueva y propiedad horizontal, no están sujetos a Transmisiones, deberán estarlo al de Actos Jurídicos Documentados, y esto aunque en la enumeración de los actos sujetos al Impuesto en su vertiente de Actos Jurídicos Documentados, no se comprendan nominalmente ni la obra nueva ni la propiedad horizontal.

De la combinación de los apartados 1-g, 2 y 4 del artículo 100 de la Ley, resulta evidente a nuestro modo de ver, que la obra nueva y la propiedad horizontal son actos jurídicos que tienen por objeto directo cantidad o «cosa valuable» susceptible de ser determinada, y no están sujetos al Impuesto de Transmisiones, con lo que se cumplen los presupuestos necesarios para que fuera exigible el tributo por Actos Jurídicos Documentados como entendieron tanto la Oficina Liquidadora como el Tribunal Provincial.

J. A. B.