

III. Resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Central

Por JOSÉ MANUEL GARCÍA GARCÍA

EXENCION DEL NUMERO 37 DEL ARTICULO 65 DEL TEXTO REFUNDIDO: NO ALCANZA A LA TRANSMISION DE LOCALES DE NEGOCIO. SOLO SE REFIERE A LA LEY DEL SUELO DE 12 DE MAYO DE 1956, NO A LOS PROYECTOS DE ORDENACION URBANA ELABORADOS CONFORME A LEYES ANTERIORES (RESOLUCIÓN DE 16 DE ENERO DE 1975).

Hechos.—Presentada en la Abogacía del Estado de Madrid escritura de compra de varios locales destinados a oficinas y otros pisos por la Congregación del Verbo Divino, solicitando las exenciones correspondientes por gozar la casa de los beneficios de la Ley Castellana de 3 de diciembre de 1953, dicha Abogacía giró la liquidación sobre la base de los locales de negocio, con un total a ingresar de 192.994 pesetas.

La Congregación Religiosa interpone reclamación económico-administrativa alegando que el inmueble, construido al amparo de la Ley de 3 de diciembre de 1953, disfruta de exención en la primera transmisión, conforme a lo dispuesto en el número 37 del artículo 65 del Texto Refundido, por estar situado en polígono de nueva urbanización.

El Tribunal Provincial estimó la reclamación ordenando la anulación de la liquidación practicada.

Remitido el fallo a la Dirección General de lo Contencioso del Estado, ésta interpuso recurso de alzada ante el Tribunal Central por entender que la transmisión de los locales no está exenta, por no estar ubicado el edificio en polígono de nueva urbanización regulado por la Ley del Suelo y por no referirse a los locales el número 37 del artículo 65 del Texto Refundido.

El Tribunal Central estima el recurso por la siguiente:

Doctrina.—«Considerando que el enunciado problema debe resolverse sustancialmente a la vista del citado artículo del Texto Refundido y del Decreto número 1051/1968, de 27 de mayo, que lo modificó, toda vez que a partir de la entrada en vigor de dicho Texto, y por mandato de su disposición transitoria segunda, quedaron sin efecto cuantas exenciones y reducciones no figuren mencionadas en el mismo, debiendo estarse exclusivamente a sus preceptos para determinar la extensión de las reco-

gidas en él, sin perjuicio del respeto a los derechos adquiridos, entendiéndose por tales aquellos que se acredite que hubieran comenzado efectivamente a ejercitarse antes de la entrada en vigor del Texto de referencia, deduciéndose de ello que por tratarse, en el caso actual, de una transmisión celebrada el día 11 de marzo de 1971, cuando ya no se hallaban vigentes las normas legales al principio citadas, no podrán invocarse derechos adquiridos nacidos de la legislación anterior, toda vez que esos derechos sólo pueden entenderse consolidados al verificarse la enajenación, según han declarado, entre otras, las sentencias del Tribunal Supremo de 3 de octubre de 1962; 3 de mayo de 1963; 10 de abril, 28 de junio y 22 de noviembre de 1967; 6 de febrero y 29 de mayo de 1969; 30 de junio de 1970; 8 de junio de 1971; 7 de junio y 13 de noviembre de 1972, y 16 de abril de 1973...»

«Considerando que el artículo 65-1-37 del Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales declaró—en su redacción primitiva—que quedaría exenta la primera transmisión de edificios, ya se haga por bloques o *separadamente por viviendas*, que se construyan en polígonos de nueva urbanización o de reforma interior, a que se refiere la Ley de 12 de mayo de 1956, cuando no se hubiere terminado la construcción o se efectuase dentro de los tres primeros años de la terminación del edificio, viniendo así a mantener sustancialmente la exención proclamada en el artículo 3-A-60-j) de la Ley del Impuesto de Derechos Reales, si bien precisando que el beneficio no sólo sería aplicable a la transmisión de edificios en bloque o en conjunto, *sino también a las que se verificasen separadamente por viviendas*, y asimismo condicionando la exención a que los citados edificios o viviendas estuvieran ubicados en alguno de los polígonos de nueva urbanización o de reforma interior, a que se refiere precisamente la Ley del Suelo de 12 de mayo de 1956, prescindiendo, en su consecuencia, de mencionar los proyectos de ordenación urbana elaborados con sujeción a las Leyes de 3 de diciembre de 1953, 26 de julio de 1892 y 18 de marzo de 1895, que se citaban expresamente en el número 60 del artículo 3-A) de la Ley de Derechos Reales antes nombrada.»

«Considerando que el Decreto número 1051/1968, de 27 de mayo, derogó el número 37 del artículo 65-1 del Texto Refundido..., manteniendo para lo sucesivo la exención exclusivamente para las viviendas destinadas a domicilio habitual y permanente cuyo coste de ejecución material no exceda del límite señalado para las del grupo primero de las de protección oficial, añadiendo el propio Decreto que ello no obstante, la exención continuará aplicándose en sus primitivos términos cuando se trate de polígonos de nueva urbanización o de reforma interior contenidos en un plan parcial que hubiera obtenido así su definitiva aprobación por el órgano competente, siempre que hubiera sido presentado ante el mismo con anterioridad a la fecha de entrada en vigor del mencionado Decreto, que lo fue el mismo día de su publicación en el *Boletín Oficial del Estado*, o sea, el 28 de mayo de 1968; evolución legislativa certeramente subrayada por el recurso en apoyo de la interpretación que propugna.»

«Considerando que, en todo caso, la transmisión aislada de locales destinados a oficinas no podía ni puede, por tanto, incluirse en el concepto de 'viviendas', al que se refería ya, aludiendo a su posible transmisión separada, la redacción del artículo 65-1-37 del Texto Refundido de 6 de abril de 1967, y que, como razona la Dirección General de lo Contencioso del Estado en su escrito, no es aplicable la doctrina sentada por este Tribunal, a la vista de la Ley de 21 de marzo de 1958, sino la ya sustentada, en su acuerdo de 2 de diciembre de 1971, con apoyo en la innovación que, según se ha explicado, introdujo el Texto Refundido de 6 de abril de 1967, y cuya redacción no admite gramaticalmente, por su claridad, otra interpretación que la que se propugna en el recurso y se sigue en este fallo.»

COMENTARIO.—En esta resolución se plantean dos problemas relacionados con el número 37 del artículo 65 del Texto Refundido:

1.º Si los locales de negocio quedan comprendidos dentro de la exención regulada por dicho precepto.

2.º Si el mismo se refiere sólo a los edificios construidos al amparo de la Ley del Suelo o comprende también las edificaciones realizadas conforme a la Ley Castellana de 3 de diciembre de 1953.

La resolución contesta negativamente a ambos problemas. Comentemos uno y otro con separación:

1.º *Los locales de negocio y la exención del número 37 del artículo 65 del Texto Refundido.*—El Tribunal Central señala que es aplicable al caso la reforma realizada en el citado número por el Decreto de 27 de mayo de 1968, pues la transmisión se efectuó con posterioridad a la entrada en vigor del mismo.

Nosotros creemos que en el caso del Decreto de 27 de mayo de 1968 no debe ser tenida en cuenta la fecha de la transmisión, aunque sea la regla general a tener en cuenta en el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales, pues del propio Decreto se desprende, como regla especial, que hay que partir de la fecha de la aprobación del polígono en cuestión. El párrafo segundo del artículo 2 del mencionado Decreto es terminante: «No obstante, la exención establecida en el artículo 65-1-37 continuará aplicándose en sus propios términos cuando se trate de polígonos de nueva urbanización o de reforma interior contenidos en un plan parcial, que hayan obtenido así su definitiva aprobación por el Órgano competente, siempre que hubiese sido presentado ante el mismo con anterioridad a la entrada en vigor del presente Decreto.» A la vista de esta redacción, no comprendemos bien por qué la resolución se centra en la fecha de la transmisión para declarar aplicable la reforma realizada por dicho Decreto, a no ser que el polígono en cuestión hubiese sido presentado a aprobación con posterioridad a la entrada en vigor del mismo, cosa poco probable al ser un supuesto de la Ley del «53». Pero independientemente de la solución concreta del caso, creemos que el Tribunal Central debiera haber completado el «considerando» penúltimo haciendo esa referencia, en lugar de limitarse a aludir a la fecha de la transmisión.

Prescindiendo de este detalle, vamos a suponer que el caso se resuelve conforme al Decreto de 1968. Desde esta perspectiva parece evidente que los locales de negocio no entran ya en la exención del número 37, pues según el Decreto «queda derogado el número 37 del apartado 1 del artículo 65 de la Ley reguladora de los expresados Impuestos Generales, excepto cuando se trate de viviendas destinadas a domicilio habitual y permanente y cuyo coste de ejecución material no exceda de 576.000 pesetas o del límite que en lo sucesivo se establezca para las que se califiquen como del grupo primero de viviendas de protección oficial». Con esta nueva redacción del número 37 parece claro que los locales de negocio no entran en la exención regulada en el mismo, pues sólo se alude a viviendas destinadas a domicilio habitual y permanente.

Claro que en el supuesto de que el número 37 en la redacción anterior a 1968 comprendiese también los locales de negocio (de lo cual nos ocuparemos en seguida), no se explicaría bien la reforma efectuada, pues el repetido Decreto se dictó en base a la autorización concedida al Gobierno por Decreto-ley de 27 de noviembre de 1967, que en su artículo 20 facultó a aquél para revisar, dentro del plazo de seis meses, las exenciones y bonificaciones fiscales existentes, «con el fin de adecuarlas a los objetivos socioeconómicos», y resulta que, desde el punto de vista socioeconómico, no se ve la razón de esa diferenciación entre viviendas y locales de negocio. Obsérvese que en la exención del número 29 de viviendas de protec-

ción oficial, que al parecer ha sido tomada como modelo por la reforma del 68, están comprendidos también los locales de negocio, y tal exención sigue vigente en los mismos términos. Pero lo cierto es que a la vista de la terminante derogación parcial del número 37, ya no queda sitio para los locales de negocio, sin que quepa tampoco aplicar la analogía del número 29, pues no lo permite el artículo 24 de la Ley General Tributaria.

A pesar de lo que acabamos de decir, se podría alegar que no hay por qué plantear la diferenciación de viviendas y locales a propósito de la reforma fiscal y monetaria realizada por el Decreto-ley de 27 de noviembre de 1967 y por el Decreto de 27 de mayo de 1968, si se entiende que desde la primitiva redacción del número 37 del Texto Refundido habían quedado excluidos de la exención los locales de negocio. Esto es lo que entiende la propia resolución que comentamos, diciendo que tampoco cabe incluir los locales dentro del concepto de «viviendas», al que se refería la redacción del Texto Refundido de 6 de abril de 1967. Según esta redacción, se consideraba exenta «la primera transmisión de edificios, ya se haga por bloques o separadamente por viviendas, que se construyan en polígonos de nueva urbanización o de reforma interior...». Con esta interpretación, la resolución queda a cubierto de cualquier crítica acerca de cuál es la normativa aplicable, pues de todos modos excluye a los locales de la redacción primitiva del Texto Refundido.

Pero la interpretación de la redacción primitiva no es tan clara y admite ciertas dudas. Es verdad que se refería a las «viviendas», pero también es verdad que se refería a la totalidad de los elementos de un edificio transmitido en bloque. Y en tal caso, si se hace la distinción entre transmisión separada de viviendas y de locales, se comete el contrasentido que apuntan los recurrentes: «Sería un contrasentido que los locales comerciales tributarán solamente en transmisiones por separado y quedasen exentos al efectuarse su compra conjuntamente con todas las viviendas del edificio». Realmente, es difícil salvar este contrasentido con la interpretación literalista que se aferra a la expresión «viviendas». Si a ello se añade que la finalidad de la exención del número 37 más bien obedecía a una razón urbanística que a fomentar el hogar familiar, «por lo menos en su redacción anterior al Decreto 1051/1968, de 27 de mayo», se comprenderá que no está tan claro que los locales quedasen fuera de la exención. El Tribunal Provincial, teniendo en cuenta estas razones, consideró procedente la exención. Y creemos que ésa debe ser la interpretación adecuada del número 37 primitivo, a pesar de su letra. Téngase en cuenta que en él se habla, en primer término, del «edificio», conforme a lo preceptuado en la Ley del Suelo, y tan edificio es la vivienda como el local de negocio. Hay que observar también que el número 37 no decía que estuviese exenta la primera transmisión de edificios «cuando se hiciese por bloques o separadamente por viviendas», con lo cual limitaría el concepto de edificio, a efectos de la exención, sino que aludía a una explicación, «ya se haga por bloques o separadamente por viviendas», que puede interpretarse en el sentido de ser una aclaración no limitativa, sino explicativa, que no llega a excluir la «transmisión separada de locales», aspecto éste que quedaría en silencio y susceptible de interpretación. Puestas así las cosas, como un caso no de exclusión, sino de silencio, lo más adecuado sería interpretar que el local es también «edificio» y, por tanto, incluirlo en la exención del número 37. En otro caso, se llegaría al contrasentido antes apuntado.

De todos modos, ya hemos dicho antes que en la redacción vigente no queda duda alguna de que los locales no están incluidos en el número 37, y en este sentido estamos conformes con la postura de la presente resolución.

2.º *La exención del número 37 del artículo 65 en relación con la Ley Castellana de 1953.*—En cualquier caso, la construcción del edificio se

había realizado en un polígono regulado por la Ley Castellana de 1953, no por la Ley del Suelo de 12 de mayo de 1956, y como el Texto Refundido no alude para nada a la Ley Castellana, sino sólo a la Ley del Suelo, no cabía posibilidad de aplicar la exención. Aquí sí que estamos plenamente conformes con la resolución, que limita el número 37 del artículo 65 a los polígonos a que se refiere la Ley del Suelo y no a los regulados por leyes anteriores.

Desde el punto de vista de la política legislativa cabrían estas dos soluciones: a) la de incluir dentro de la exención los polígonos regulados por la Ley de 3 de diciembre de 1953, que fue la adoptada por la Ley del Impuesto de Derechos Reales de 1958, seguida por su Reglamento; b) la de referir la exención únicamente a la Ley del Suelo, que fue la adoptada por el Texto Refundido publicado por Decreto de 6 de abril de 1967.

Esta última es la solución adecuada. En principio, la Ley de Reforma Tributaria de 11 de junio de 1964 daba pie a una u otra interpretación, pues guardaba silencio en su artículo 146, número 38, sobre la ley referente a los polígonos de nueva urbanización o de reforma interior. Pero el Texto Refundido aclaró los términos de la exención sin oponerse a la Ley de 1964, que, como decimos, guardaba silencio, ni tampoco a la propia Ley del Suelo, que en su disposición transitoria 11 decía que «los beneficios que otorgan los artículos 189 y 190 serán de aplicación a los planes y proyectos de urbanización en curso que hubieren sido aprobados por los organismos competentes», entre cuyos beneficios no estaban las exenciones del Impuesto de Derechos Reales y Timbre, que se regulaban en el artículo 193, lo cual demuestra que la Ley del Suelo no pretendía extender las exenciones de esos impuestos a los polígonos regulados por la legislación anterior. Ante ese silencio de la Ley del Suelo procedió acertadamente el Decreto de 6 de abril de 1967, al aludir exclusivamente a la «Ley del Suelo» a efectos de exención.

Ante esta normativa no hay más remedio que aplicar la legislación de 1967, que es la vigente en el momento de la transmisión, siempre que la aprobación del polígono haya sido anterior a la entrada en vigor del Decreto de 27 de mayo de 1968. Pero aunque hubiese sido efectuada tal aprobación con posterioridad a éste, a estos efectos es lo mismo, pues el problema de la exclusión de los edificios construidos al amparo de la Ley de 1953 es idéntico en la redacción anterior a 1968 y en la resultante de dicho Decreto de 27 de mayo. Lo único que podría hacer dudar de un tratamiento diferente es la distinta redacción a propósito de los locales de negocio, según hemos visto antes, pero no el problema de la Ley Castellana, que queda excluida en todo caso del ámbito del número 37 del Texto Refundido, conforme establece la presente resolución.

COMPROBACION DE VALORES Y LIQUIDACION CAUCIONAL EN VIVIENDAS DE PROTECCION OFICIAL: SON VINCULANTES PARA LA ADMINISTRACION FISCAL. AUNQUE QUEDE SIN EFECTO LA EXENCION PROVISIONAL DECRETADA (RESOLUCIÓN DE 16 DE ENERO DE 1975).

Hechos.—En la Abogacía del Estado de Almería se presentó por la Compañía «Indepro, S. A.», un escrito exponiendo que por escritura de 1972 la Sociedad había adquirido un solar que se iba a destinar a la construcción de viviendas de protección oficial, por lo que la Administración había practicado liquidación caucional número 75/1972 por 18.517 pesetas, para el supuesto de no acreditarse antes de los tres años haber obtenido calificación provisional, habiéndose inscrito la finca en el Registro

de Almería con la nota de afección por dicho importe. Añadía que al no haberse destinado el repetido solar a la construcción de viviendas de protección oficial, por imposibilidad de realización de los proyectos previstos, solicitaba se dejase sin efecto la exención provisional para poder ingresar en el Tesoro la cantidad pendiente de 18.517 pesetas, importe de la liquidación caucional.

La Abogacía del Estado giró liquidación por importe muy superior (216.160 ptas.) debido a la nueva fijación de la base por un valor de 2.640.000 pesetas.

Después de un recurso interpuesto para obtener la notificación de la base, la Sociedad interesada interpuso reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Provincial, alegando que la tasación realizada por el Perito de la Administración debía ser razonada y referirse al momento en que se produjo la transmisión, cosa que no sucedía en el presente caso.

El Tribunal Provincial desestimó la reclamación, por lo que la Sociedad promueve recurso de alzada ante el Tribunal Central, el cual acuerda estimar el recurso, ordenando se anule la liquidación practicada para que se gire otra con arreglo a las normas legales, bases, tipo y cuota que resultan de la caucional reflejada en la nota estampada en la copia de la escritura, por la siguiente:

Doctrina.—«Considerando que, ante todo, ha de resolverse en este expediente si al quedar sin efecto una exención o reducción cuya definitiva aplicación dependía del ulterior cumplimiento por el contribuyente de cualquier requisito legal, conforme prevé el artículo 15 del Texto Refundido de la Ley de 6 de abril de 1967, puede la Administración automáticamente, y sin otro trámite, anular la liquidación caucional girada con arreglo a dicho precepto—como se ha hecho en este caso—que constaba en el documento, y a cuyo pago estaban afectos registralmente los bienes transmitidos; comprobar de nuevo los bienes atendiendo a su valor actual, y girar, como consecuencia, una nueva liquidación que sustituya a la inicial anulada, o si, por el contrario, para proceder en esa forma se requiere el ejercicio de la acción revisora, si todavía se encuentra en plazo legal para ello, cuestión que según se resuelva hará inútil el examen de las suscitadas por el recurrente sobre la forma en que se ha llevado a cabo la comprobación.»

«Considerando que, como se razona en la reciente resolución de este mismo Tribunal de 9 de mayo de 1974, según lo preceptuado en el artículo 56 del Reglamento del Impuesto de Derechos Reales, reproducido después en el artículo 74, 2.º, de la Ley General Tributaria, y artículo 15, 2.º, del hoy vigente Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, la Oficina Liquidadora hará figurar en la nota en que el beneficio fiscal se haga constar, el total importe de la liquidación que hubiera debido girarse de no mediar la exención o reducción concedida, por lo que la base imponible correspondiente a la cuota consignada en la nota correspondiente goza de la presunción de legalidad, conforme a lo preceptuado en el artículo 8 de la Ley General Tributaria, a falta de prueba en contrario, no practicada en el expediente, de que dicha base no fue determinada mediante la oportuna comprobación administrativa, como preceptúa el artículo 61, 1.º, del Reglamento del Impuesto de Derechos Reales, y hoy el 70, 1.º, del Texto Refundido antes citado, y si bien es cierto que la exención concedida en su día tenía carácter provisional y condicionada, en todo caso, al cumplimiento posterior por parte del contribuyente de los requisitos legales pertinentes, esa provisionalidad no puede, en cambio, predicarse de la base tributaria fijada a la sazón por la Oficina Liquidadora, ya que su objeto es la constancia permanente frente a terceros, a través de la correspondiente afección registral, de la eventual deuda tributaria a que quedan sujetos los bienes transmitidos de no cumplirse aquellos requisitos condicionantes de la exención; afección real que

pugna con la idea de provisionalidad de tal deuda y de su posible modificación posterior, debiendo, por tanto, entenderse, como este Tribunal Central tiene declarado, entre otras, en las resoluciones de 27 de noviembre de 1969 y 3 de junio y 9 de mayo de 1971, que las bases tributarias y cuotas correspondientes fijadas por las Oficinas Liquidadoras, a los efectos indicados, con ocasión de declarar una exención o reducción provisional del impuesto de un acto o contrato determinado, constituyen declaraciones de Derecho que vinculan a la Administración fiscal y le impiden, al quedar incumplidos los requisitos y condiciones de aquel beneficio provisionalmente concedido, fijar una base tributaria diferente para la ulterior liquidación del impuesto.»

«Considerando que con esta doctrina coincide sustancialmente la resolución de este mismo Tribunal de 25 de junio de 1970, en la que se puntualiza, con referencia a un caso de viviendas de protección oficial, de cuya construcción se desiste, con pérdida de los beneficios fiscales provisionalmente concedidos, que la liquidación exigible—de no mediar la revisión de la comprobación de valores o de la liquidación misma—es la que debió girarse en la primera oportunidad.»

COMENTARIO.—En esta resolución se deciden importantes cuestiones relacionadas con el número 28 del artículo 65 del Texto Refundido y con el alcance y firmeza de la comprobación de valores y de la llamada liquidación caucional verificadas por la Oficina Liquidadora al conceder la exención provisional. Si no se llegan a construir viviendas de protección oficial en el plazo de tres años sobre el terreno en cuestión, ¿qué alcance tiene la comprobación de valores y la liquidación caucional? ¿Son actos administrativos firmes y definitivos o pueden rectificarse al girar la liquidación que ha de sustituir a la anterior declaración de exención provisional?

La resolución del Tribunal Central de 25 de junio de 1970 (núm. 1.045, página 1968, del tomo I de *Resoluciones*, publicado por el Ministerio de Hacienda, Servicio de Publicaciones) ya advirtió que «la liquidación exigible—de no mediar la revisión de la comprobación de valores o de la liquidación misma—es la que debió girarse en la primera oportunidad» (*).

Esta misma dirección, pero completada con varios razonamientos, sigue la presente resolución, destacando que tanto la comprobación de valores como la liquidación caucional son actos definitivos de la Administración que no pueden modificarse por el hecho de quedar sin efecto la exención, es decir, que aunque la exención sea provisional, no lo son ni la comprobación de valores ni la liquidación caucional.

He aquí, en resumen, los dos argumentos que señala el Tribunal Central: 1.º La declaración de la Administración referente a la base tributaria y a la cantidad a pagar consignada en la nota goza de presunción de legalidad, conforme a lo preceptuado por el artículo 8 de la Ley General Tributaria. 2.º La afección real registral al pago de la deuda tributaria pugna con la provisionalidad de la misma y con su posible modificación posterior.

Estos argumentos no nos llegan a convencer, por lo menos en relación con la pretendida fijeza de la llamada liquidación caucional.

Debería distinguirse, en nuestra opinión, el problema de la firmeza de la comprobación de valores y el de la provisionalidad de la liquidación caucional, sin que proceda equiparar la comprobación y la declaración caucional, a efectos de firmeza, como hace la presente resolución, entremezclando ambas cuestiones.

En cuanto a la comprobación de valores y a la base imponible resultante, tiene razón el Tribunal Central al señalar su carácter definitivo, no

(*) Véase también la Resolución de 5 de abril de 1973 y el comentario de JESÚS ALVAREZ BELTRÁN en esta Revista, núm. 510, pág. 1291, publicados cuando estaba en pruebas de imprenta mi comentario.

susceptible de modificación si no es por revisión. Pero preferimos matizar el argumento a través de la idea de *preclusión* de las fases del procedimiento del impuesto. El procedimiento consta de varias fases, cuya tramitación ha de respetarse siguiendo el orden reglamentariamente previsto, sin que pueda volverse hacia atrás una vez que se haya superado la fase correspondiente. Para declarar la exención provisional del número 28 del artículo 65 ha habido que consumir con anterioridad las dos primeras fases del procedimiento: la de presentación del documento y la de comprobación de valores. De aquí resulta que la comprobación es irrepetible, pues con la declaración de exención se ha pasado ya a la fase de liquidación en sentido estricto, fase ésta que es la única que tiene carácter provisional y que queda todavía en suspenso hasta saber si se han construido o no viviendas de protección oficial. Por tanto, todo intento de repetir o realizar la comprobación de valores después de la declaración de exención **no es reglamentario**, pues se produce una actuación extemporánea y se atenta contra el principio del orden y de preclusión de las fases del procedimiento administrativo. Si la comprobación de valores se realizó efectivamente, no cabe repetirla, no sólo por ser extemporánea, sino porque, como dice la presente resolución, la declaración de la Administración sobre la base imponible en la comprobación goza de la presunción de legalidad y no puede ser rectificadasino por el procedimiento correspondiente de revisión. Y si la comprobación de valores no se realizó, sino que se concedió la exención provisional sobre la base del valor declarado, tampoco procede **realizar** posteriormente la comprobación alegando que ésta no se efectuó en su día, pues, como hemos dicho, esta actuación es totalmente extemporánea, siendo la única forma de subsanar la omisión del trámite la revisión del procedimiento de determinación de la base. Naturalmente, si se produce la revisión de la valoración a través del procedimiento reglamentario, siempre habrá que tener en cuenta que el valor que se asigne a la finca ha de referirse al momento en que se efectuó la transmisión, conforme al artículo 8 del Texto Refundido de 1967, por lo que si en la revisión se utiliza el medio de comprobación de la valoración técnica (núm. 12 del art. 117), el dictamen del Perito habrá de aludir expresamente a que el valor de la finca está dado en relación con la fecha de la transmisión o expresar que se reduce el valor que actualmente tendría la finca utilizando el índice corrector oportuno teniendo en cuenta el tiempo transcurrido.

Pero esta firmeza que tiene la comprobación de valores y la base imponible, apreciada al declarar la exención provisional, no creemos pueda predicarse de la declaración caucional, pues no nos llegan a convencer los dos argumentos que señala el Tribunal Central si los referimos a la liquidación a girar.

El primer argumento de la resolución hace referencia a la presunción de legalidad de la declaración de la Administración sobre la cantidad a pagar en su día si la exención quedara sin efecto. A esto se puede contestar diciendo que esa declaración de la Administración no es una liquidación, por lo que mal puede hablarse del carácter definitivo de la impropriamente llamada «liquidación caucional», al no ser todavía liquidación en sentido técnico. Efectivamente: el artículo 124 del Texto Refundido no incluye la «liquidación caucional» entre las clases de liquidación; el artículo 15 tampoco habla de «liquidación caucional», sino que hace referencia a «la liquidación que *hubiera debido girarse*», términos bien expresivos de que no existe todavía liquidación. Además, dicha declaración no se extiende en el Libro de Liquidaciones, ni se notifica a los interesados para que recurran, ni se detallan cantidades desglosadas, sino que sólo se expresa el total importe. Se trata simplemente de un proyecto de liquidación para determinar el total importe por el que queda afecta la finca respecto a terceros. Luego la presunción de legalidad de las declaraciones tributarias, señalada

por el artículo 8 de la L. G. T., sólo podrá referirse al acto administrativo de fijación de un importe como afección real de la finca a efectos registrales, no al acto administrativo de liquidación en sentido técnico, ya que éste todavía no se ha producido.

Pero el Tribunal Central añade un segundo argumento: que si se produce esa concreta afección registral, ello pugna con la idea de provisionalidad de la deuda tributaria y con su posible modificación posterior. Esto tampoco es convincente, pues se confunde la cuestión de la responsabilidad personal del contribuyente como consecuencia de una liquidación y la cuestión de la responsabilidad real de la finca respecto a terceros por el importe total que se prevé de antemano a través de un proyecto de liquidación. Esta diferenciación de cuestiones se ve muy clara en un supuesto distinto, pero de cierto parecido: el de la declaración caucional por extinción de usufructo. En este supuesto, la nota de afección se refiere a un importe que puede no coincidir con el que tendrá la futura liquidación, pues el tipo y base de la extinción de usufructo no se conocen de antemano (artículos 15 y 76, núm. 2.º, del Texto Refundido). Se dirá que este supuesto es muy diferente al de la liquidación caucional en viviendas de protección oficial, pues en éstas se puede saber de antemano el importe a pagar en su día, al tener que referirse la base y los tipos al momento de la transmisión (art. 8). Pero frente a esta posible alegación, nosotros diríamos que lo que queríamos demostrar es que la idea de afección real registral no pugna en esencia con la provisionalidad de la deuda tributaria, y el supuesto de extinción de usufructo, aunque ofrezca distintas perspectivas, revela la compatibilidad de ambas cuestiones.

En último término, desde el punto de vista práctico resulta aconsejable considerar como provisional el importe fijado en la declaración caucional. Así, si se producen errores aritméticos o errores evidentes de concepto (aplicación de tipo distinto al que corresponde) en perjuicio del interesado, la consideración de la provisionalidad de la liquidación caucional permitirá su rectificación al practicar la definitiva, sin que dicho interesado tenga que interponer un recurso o instar el procedimiento de devolución de ingresos indebidos. Y si tales errores son en perjuicio del Tesoro, nuestra tesis permite una rectificación que da economía al procedimiento, sin necesidad de recurrir al trámite de revisión en cuestiones tan claras como son los errores aritméticos o de Tarifa. Y estas rectificaciones no serían obstáculo a la fijeza de la afección registral, pues, como hemos dicho, la responsabilidad real de la finca no podría modificarse.

Por todo lo expuesto, comentamos favorablemente la postura de la presente resolución en cuanto a la firmeza de la comprobación de valores, pero la criticamos en cuanto a la firmeza de las cuotas a ingresar, máxime teniendo en cuenta que en el caso planteado no se discutía el problema de la liquidación, sino sólo el de la comprobación de valores, por lo que la resolución se excede en sus declaraciones en relación con la cuestión discutida. Claro que esto significa que la postura de la resolución acerca del carácter definitivo de la liquidación caucional se produce bajo el tono de los *obiter dicta*.

COMPROBACION DE VALORES: BALANCE APORTADO POR EL INTERESADO A REQUERIMIENTO DE LA OFICINA LIQUIDADORA (RESOLUCIÓN DE 6 DE FEBRERO DE 1975).

Hechos.—En la Oficina Liquidadora de Elche se presentó escritura de herencia inventariándose, entre otros bienes, un taller de carpintería mecánica. Dicha Oficina requirió a las herederas interesadas para que aportasen, entre otros datos, copia del balance del negocio de carpintería, con

referencia al 31 de diciembre de 1969, que hubiese sido presentado a Hacienda a efectos del Impuesto Industrial o de cualquier otro impuesto. En cumplimiento de dicho requerimiento, se aportó por las requeridas un balance-inventario del año 1969 sin firmar, pero con un sello en su portada que dice «Pedro Macía Lafuente. Carpintería. Avenida del Ferrocarril, 90. Elche (Alicante)». Con arreglo a ese balance, la Oficina fijó un valor comprobado de dicho negocio en 2.124.964 pesetas, arrojando el expediente como total valor 7.674.654 pesetas, aprobado por la Abogacía del Estado y debidamente notificado a las interesadas. Estas interponen reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Provincial contra el resultado de la comprobación.

El Tribunal Provincial desestima la reclamación, confirmando el acto administrativo impugnado.

Interpuesto recurso de alzada ante el Tribunal Central, éste lo desestima igualmente por la siguiente:

Doctrina.—«Considerando que la única cuestión que se suscita en el presente recurso es si la Administración podía determinar el valor del negocio de que se trata utilizando el balance presentado por las propias interesadas o debía acudir necesariamente al presentado a efectos fiscales en la Delegación de Hacienda.»

«Considerando que el artículo 117-1-15 del vigente Texto Refundido de la Ley de los Impuestos de Sucesiones y Transmisiones de 6 de abril de 1967 enumera, entre los medios ordinarios de comprobación, los balances, datos y valoraciones de que disponga la Administración y *que hubiesen sido aceptados* por el contribuyente a efectos de otros impuestos, sin perjuicio de que pueda exigirse el balance correspondiente a la fecha de la transmisión; ahora bien, requeridas las interesadas, como consta que lo fueron, a la presentación del balance, el que éstas presentaron tiene el carácter de un acto propio y de una declaración que, como la del valor declarado, puede ser utilizada por la Hacienda, y no cabe argüir en contra del mismo que no es auténtico, cuando ellos mismos lo hicieron suyo al aportarlo, ni mucho menos invocar como razón para que no se aplique la que se da en el escrito de alegaciones en el párrafo que antes se ha transcrito, alusivo a una supervaloración del activo con otras finalidades, que no corresponde calificar a este Tribunal, mas sí rechazarlo como inadmisibles a los efectos que ahora se persiguen.»

«Considerando que esto establecido, y ostentando la administración la facultad de utilizar indistintamente los medios de comprobación reglamentarios, como reconoce el artículo 80, 3.º, del Reglamento todavía vigente de 15 de enero de 1959, es evidente que puede conformarse con el valor del negocio, como así lo ha hecho, según el balance presentado por los propios contribuyentes o continuar la comprobación, y habiendo optado por lo primero, al actuar así lo ha hecho con arreglo a Derecho, sin que exista fundamento para una reclamación que se contradice en todo, como ya se ha dicho, con los anteriores actos de las reclamantes y, en definitiva, con sus propias declaraciones.»

COMENTARIO.—El Tribunal Central considera que puede aceptarse, para determinar el valor de un negocio de carpintería, el balance aportado por las propias interesadas a requerimiento de la Oficina Liquidadora, aunque dicho balance no sea el presentado en la Delegación de Hacienda a efectos de otros impuestos.

En mi opinión, la solución del Tribunal Central, confirmando la actuación de la Oficina Liquidadora de Elche, es acertada, pero no nos convence el razonamiento utilizado por la resolución, pues consiste en equiparar dicho balance a un «valor declarado», y esto nos parece inadmisibles.

La *solución* del Tribunal Central resulta confirmada por el apartado 15 del artículo 117 del Texto Refundido, pues no sólo incluye entre los medios de comprobación los balances aceptados por el contribuyente a efectos de

otros impuestos, sino también «el balance correspondiente a la fecha de la transmisión», que si ésta es reciente, lógicamente puede ser un balance no aceptado todavía a efectos de otros impuestos. Lo cual demuestra que dentro del citado precepto caben ambos tipos de balances.

Bastaba este razonamiento para desestimar el recurso, sin necesidad de equiparar el balance sin firma, aunque con sello, a un valor declarado por las herederas interesadas.

Para que pueda hablarse de «valor declarado por los interesados» a efectos del Impuesto de Sucesiones, creemos que ha de tratarse de un valor *declarado* por los herederos en el documento de herencia, o si en éste no constare, en una «declaración firmada» en que los interesados lo consignen (art. 62 del Reglamento). Es decir, la declaración del valor ha de ser realizada por los propios interesados y referirse al impuesto en cuestión. Por tanto, no puede valer como «declarado» un valor resultante de un balance que no consta haya sido realizado por los interesados, sino que es copia del realizado en vida del causante, cuando los herederos todavía no tenían que ver con el negocio. El hecho de que después lo aporten no es suficiente para que pueda ser tenido como «valor declarado» en el sentido del Impuesto de Sucesiones. Y es que los herederos aportaron ese balance cumpliendo un requerimiento de la Oficina Liquidadora que les conminaba a aportarlo, y en tales condiciones no puede hablarse de aceptación libre del valor que resultase del balance ni tampoco sustituirse de ese modo el valor que figuraba como declarado en la escritura, ya que también sería ir contra los propios actos.

La cuestión tiene importancia práctica, como se deduce de las dos siguientes consecuencias: 1.ª Si se entiende que el referido balance es «valor declarado» por los interesados, ya no cabe recurrir a la tasación pericial contradictoria, pues el artículo 119 del Texto Refundido no permite que dicha tasación sustituya el «valor declarado», sino sólo a los medios ordinarios de comprobación. 2.ª Si se entendiera que el balance es «valor declarado», el Liquidador tendría que admitirlo necesariamente, si arroja un valor superior al de los medios de comprobación, sin posibilidad de aplicar su criterio discrecional para averiguar el «verdadero valor» del inmueble, pues las facultades discrecionales del Liquidador sólo se refieren a los medios de comprobación, no a los «valores declarados». Claro que normalmente el Liquidador elegirá, entre tales medios de comprobación, el que dé lugar a una base superior; pero no debe proceder así por el hecho de que el valor sea mayor, sino por entender que es el más adecuado. Por eso puede darse el caso (aunque no sea frecuente) que el valor resultante de un determinado medio de comprobación sobrepase al valor real de la finca, en cuyo caso la postura procedente sería prescindir de ese medio de comprobación y utilizar otro más adecuado. Nos basamos en que el artículo 8 alude al «verdadero valor», y éste no tiene por qué ser el «mayor valor». Pues bien, desde esta perspectiva se comprende la importancia de distinguir lo que es «valor declarado» de lo que es «valor comprobado», pues aquél no admite atenuaciones, a diferencia del valor resultante de un medio de comprobación. Precisamente en la valoración de negocios o talleres es donde con más frecuencia surgen exageraciones en la valoración, por lo que el Liquidador debe tener especial cuidado en la apreciación del resultado de los balances.

En conclusión, nosotros creemos que el balance en cuestión debe ser considerado como medio ordinario de comprobación incluido en el número 15 del artículo 117 del Texto Refundido, sin que sea procedente equipararlo al «valor declarado», como hace la presente resolución, pues entonces se llegaría a la consecuencia de que no cabría acudir a la tasación pericial contradictoria ni podría el Liquidador atenuar su resultado cuando fuere exagerado, todo lo cual es inadmisibile.

J. M. G. G.