

III. Resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Central

Por JESÚS ALVAREZ BELTRÁN

MODIFICACION DE LA LIQUIDACION CAUCIONAL MEDIANTE NUEVA FIJACION DE SU BASE IMPONIBLE, EN LOS CASOS EN QUE NO PROCEDA CONVERTIRSE EN DEFINITIVA LA EXENCION PROVISIONAL POR NO DEDICARSE AL FIN DE CONSTRUCCION DE VIVIENDAS DE PROTECCION OFICIAL LAS FINCAS TRANSMITIDAS (RESOLUCIÓN DEL T. E. A. C. DE 5 DE ABRIL DE 1973).

Con fecha 18 de noviembre de 1970 se presentó en la Oficina Liquidadora competente escritura de compraventa otorgada el 14 de noviembre de 1970, en virtud de la cual don Pedro Calderón de la Barca y su esposa, como nudos propietarios, y doña Asunción Pérez Calvo, como usufructuaria, transmitieron a «Luis Gutiérrez y Hermanos, S. L.», una finca urbana, manifestando la Sociedad compradora que iba a destinar la finca adquirida a la construcción de viviendas de protección oficial. Por la Oficina gestora se procedió a practicar liquidación caucional sobre una base imponible de 1.019.200 pesetas, consignándose en nota puesta en el documento que quedaba afecto el solar al pago de 77.964 pesetas, importe de la liquidación que pudiera practicarse, y girándose liquidación número 6.165 por el concepto de Transmisiones Patrimoniales.

Posteriormente, el 25 de octubre de 1972 se presentó de nuevo a liquidación la mencionada escritura, con el objeto de que se liquidara la transmisión realizada en su día, en razón de que no se iban a construir las viviendas de protección oficial. Entonces por la Oficina gestora se giró la liquidación número 6.032 sobre una base de 3.310.320 pesetas, valor asignado al solar por el Servicio de Valoración Urbana.

Contra dicha liquidación se interpuso por la Sociedad compradora reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Provincial, alegando que no habiéndose obtenido autorización del Ayuntamiento para la construcción de las viviendas reseñadas procedía girar la liquidación practicada en su día, pero no revisar la comprobación y fijar un nuevo valor para los bienes transmitidos, acompañando fotocopia de la denegación de la licencia de obras.

El Tribunal Provincial desestimó la reclamación y confirmó la liquidación impugnada, con fundamento en que la liquidación caucional tiene el carácter de documento de uso interno de la Oficina gestora y no supone que la base expresada sea la que responda al verdadero valor de

los bienes transmitidos, puesto que en tales casos, y en razón de que el impuesto no ha de girarse, indica que tal base imponible asignada en esa liquidación caucional no determina cuál sea el verdadero valor de los bienes en el momento de la transmisión.

Interpuesto recurso de alzada ante el Tribunal Central, éste acordó revocar la resolución impugnada con base en lo siguiente:

Considerando que, según lo preceptuado en los artículos 15, 2.º, del vigente Texto Refundido de la Ley del Impuesto y 74, 2.º, de la Ley General Tributaria, siempre que la ley conceda un beneficio de exención o bonificación, 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 de la liquidación caucional practicada—y reflejada ésta en la nota correspondiente—goza de la presunción de legalidad, conforme a lo preceptuado en el artículo 8 de la Ley General Tributaria, sin que la base de la liquidación practicada pueda ser modificada cuando se acredite que por no concurrir los requisitos a que se condiciona la exención anteriormente reconocida ésta deba quedar sin efecto... dado que la práctica de tal liquidación es imperativa... y, por tanto, la base imponible en ella consignada ha de respetarse, sin perjuicio, claro es, del ejercicio de revisión de aquélla o del expediente de comprobación por el que se determinó, pero siempre con estricta sujeción a los preceptos legales y reglamentarios que permiten el ejercicio de la acción revisora..., aunque pueda modificarse aquella liquidación respecto a la sanción por demora en la presentación del documento de nuevo para su liquidación si concurren los requisitos legales precisos para la imposición de aquélla y la exigencia del interés de demora correspondiente.

COMENTARIO.—El comentario que sugiere esta resolución debe poner de relieve, a nuestro juicio, los siguientes puntos: I. ¿Cabe comprobar de nuevo cuándo la exención provisional no llega a ser definitiva? II. ¿Es posible la revisión de la comprobación realizada en su día? III. La liquidación exigible y determinada en su día, ¿puede ser incrementada con otros conceptos?

I. A la primera pregunta nos dice la Resolución de 5 de abril de 1973, con apoyo en los artículos 15, 2.º, de la Ley del Impuesto y 8 y 74, 2.º, de la Ley General Tributaria, que no cabe realizar una nueva comprobación. Esta doctrina nos parece correcta teniendo en cuenta la serie de argumentos que se extraen de los preceptos legales que cita la resolución y de otros que se derivan de los principios que rigen el Impuesto de Transmisiones, pues cuando el documento comprensivo de la transmisión se presenta solicitando la exención, se inicia el proceso liquidatorio, dentro del cual, y como uno de sus trámites, habrá de procederse a determinar la base imponible mediante la oportuna comprobación de valores, cuyo resultado deberá ser notificado al interesado. Una vez firme la base impositiva, la aplicación a la misma del tipo de tributación correspondiente determina la cuota del Tesoro, de la cual se parte para la fijación de los conceptos suplementarios, que unidos a aquella cuota arrojan el total de la liquidación a ingresar por el contribuyente. Y es precisamente ese total de la liquidación el que, por imperativo de los artículos 15, 2.º, y 74, 2.º, antes citados, debe hacerse constar en el documento, cuando la liquidación no es inmediatamente exigible, por mediar una exención condicionada al cumplimiento de ulteriores requisitos, como sucede cuando se adquieren fincas con manifestación de que se van a destinar a construir viviendas de protección oficial (art. 65, 1.º y 28.º, de la Ley del Impuesto). Todo el proceso liquidatorio referido goza de la presunción de legalidad, que establece el artículo 8 de la Ley General Tributaria, presunción que

actúa tanto en favor de la Administración como del contribuyente. Por tanto, si debe hacerse constar el importe total de la liquidación que de no mediar la exención habría de ingresarse, ello presupone una comprobación de valores definitiva, comprobación que no puede diferirse para un momento ulterior.

Pero es que, además, es un principio fiscal, plasmado en el artículo 8 de la Ley del Impuesto, que éste recae sobre el verdadero valor que los bienes tuviesen el día en que se celebró el contrato sujeto, salvo lo dispuesto en el artículo 9, con referencia a condiciones suspensivas, pues en este último caso la adquisición se entiende realizada cuando la condición se cumple, y a esa fecha hay que atenderse para fijar el valor de los bienes. Sin embargo, en el caso de adquisición de terrenos para construir viviendas de protección oficial, lo normal no es que nos encontremos ante una adquisición bajo condición suspensiva, sino ante una adquisición en la que el adquirente manifiesta una intención simplemente. Por eso, la exención se concede con carácter provisional, y es la exención la que está condicionada, no la adquisición, que, como pura, debe sujetarse en un todo a lo dispuesto en el artículo 8 de la Ley del Impuesto y a las demás normas que rigen el proceso liquidatorio.

II. Todo lo anterior no es obstáculo para que la comprobación realizada pueda ser objeto de revisión o ampliación. Así lo confirma la resolución que nos ocupa. Pero, eso sí, el ejercicio de la acción revisora debe ajustarse a las normas que regulan la revisión de los expedientes de comprobación; revisión que exige acuerdo del órgano competente, hoy la Dirección de lo Contencioso en todo caso, según resulta de la Resolución del T. E. A. C. de 8 de febrero de 1973, cuyo acuerdo debe tomarse y notificarse en tanto no haya prescrito la acción de revisión, por el transcurso del plazo que señalan los artículos 117, 4.º, y 132 de la Ley del Impuesto, en relación con el artículo 64 de la Ley General Tributaria, que amplían a cinco o a diez años, según se trate de transmisiones o sucesiones, el plazo de dos años anteriormente establecido en los artículos 82 y 141 del Reglamento del Impuesto de 1959.

III. La exención en el caso de adquisición de terrenos queda sin efecto—según el artículo 65, 1.º y 28.º, de la Ley del Impuesto—si transcurren tres años a partir de su reconocimiento sin que se obtenga la calificación provisional. La consecuencia natural de ello es que debe pagarse la liquidación fijada en su día. Pero, además, como pone de relieve la resolución que comentamos, puede modificarse aquella liquidación respecto a la sanción por demora en la presentación del documento de nuevo para su liquidación si concurren los requisitos legales precisos para la imposición de aquélla y la exigencia del interés de demora correspondiente.

Con relación al concepto interés de demora parece que, en todo caso, debe ser abonado al pagar la liquidación correspondiente, computándose desde el día en que se declaró la exención provisional. Un apoyo legal para ello lo encontramos en los artículos 99 y 148 del Reglamento de Viviendas de Protección Oficial de 24 de julio de 1968, que, aunque se refieren a los supuestos de descalificación, creemos deben aplicarse al caso. Sin embargo, y con referencia de la anterior legislación a la ahora vigente, BAS Y RIVAS (1) opinaba que no procedía exigir multa ni intereses de demora siempre que el documento se presentase en la Oficina Liquidadora dentro de los treinta días siguientes a partir del acto que motiva la pérdida de la exención. En su criterio, ése es el espíritu del párrafo segundo de la novena disposición transitoria de la Ley del Impuesto de 21 de marzo de 1958 para casos análogos.

Pero es el concepto de multa el que motiva mayores dificultades y ha dado lugar a diversidad de opiniones, ante la ausencia de un pre-

(1) BAS Y RIVAS: *Impuestos de Derechos reales y sobre transmisiones de bienes*, vol. I, pág. 175.

cepto claro que resuelva la cuestión. La resolución que comentamos habla de sanción por demora en la presentación del documento de nuevo para su liquidación si concurren los requisitos legales precisos para la imposición de aquélla. De ello deducimos que no siempre procede la imposición de multa, sino tan sólo cuando concurren los requisitos legales. Y cuando concurren el problema consiste en saber el *quantum* de la multa, como dice BENÍTEZ DE LUGO (2).

Lo que no se discute es que el documento debe presentarse de nuevo en la Oficina Liquidadora dentro del plazo de treinta días a partir del siguiente al momento en que se produce la pérdida de la exención. Si se cumple con dicha presentación estimamos que al contribuyente debe exigírsele únicamente la liquidación concretada en su día, incrementada con el interés de demora correspondiente. En cambio, si no se efectúa dentro de dicho plazo la nueva presentación, entonces concurren los requisitos legales para la imposición de la multa. Centrado así el problema, la cuestión ahora se reduce a determinar si esa falta de nueva presentación dentro del indicado plazo constituye una infracción del artículo 115, 2.º, o del artículo 115, 5.º, de la vigente Ley del Impuesto. En el primer supuesto, la multa sería del 20, 30 ó 50 por 100, según los casos; en el segundo supuesto, la multa sería del 10 por 100, por entender que hay simplemente un ingreso fuera de plazo.

Con BENÍTEZ DE LUGO entendemos que en estos casos no puede hablarse de ingreso fuera de plazo no sólo porque, como dice el citado autor, este tipo de multa exige como presupuesto básico la existencia de la obligación de ingreso, inexistente durante la vigencia de la exención provisional, sino porque antes de pagar hay que liquidar y notificar la liquidación, lo cual presupone el deber del contribuyente de presentar el documento.

La pérdida de la exención puede venir motivada por dos causas fundamentalmente: A) El adquirente no llega a obtener la calificación provisional. B) El adquirente transmite, a su vez, el terreno adquirido.

En el primer caso, el plazo de treinta días se cuenta desde el siguiente a aquel en que se cumplen los tres años de vigencia de la exención. En el segundo caso, desde el día siguiente al que se verificó la nueva transmisión. La presentación fuera de dicho plazo, sea voluntaria o a virtud de requerimiento de la Oficina Liquidadora, dará lugar a la imposición de la multa prevista en el artículo 115, 2.º, en las cuantías antes reseñadas. Puede suscitar dudas la aplicación de la multa del 100 por 100 en caso de negativa infundada del contribuyente a la presentación. BENÍTEZ DE LUGO estima que es procedente su imposición, lo cual, a nuestro modo de ver, va contra lo dicho por la Resolución de 18 de noviembre de 1941, según la cual no es procedente una multa del 100 por 100 cuando la Administración no obtiene por sí todos los datos necesarios para liquidar porque, en virtud de documentos anteriormente liquidados, tiene conocimiento de alguno de ellos. Y este es, en definitiva, el criterio que pudiéramos llamar oficial, plasmado en la Circular número 1 de 1972 de la Dirección General de lo Contencioso, apartado II c.

HIJO ADOPTIVO HEREDERO. FECHA DE LA ADOPCION. NUMERO DE LA TARIFA APLICABLE. DERECHO TRANSITORIO (RESOLUCIÓN DEL T. E. A. C. DE 12 DE ABRIL DE 1973).

El 4 de febrero de 1970 falleció doña Mercedes Villacampa y Aparicio, en estado de viuda de don César Vallejo Arangüena, sin descendencia,

(2) BENÍTEZ DE LUGO: «Beneficios en el Impuesto General sobre las Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados de las Urbanizaciones y Construcciones», *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, marzo-abril 1968, núm. 74, págs. 407 y sigs.

bajo testamento autorizado el 21 de mayo de 1953, en el cual instituyó por su único y universal heredero a su citado esposo—institución que quedó sin efecto por premoriencia—, y después de disponer que los bienes que procedentes de la testadora continúen en poder del heredero a su fallecimiento por no haber dispuesto de ellos por acto *inter vivos*—hipótesis que por el expresado motivo no ha podido realizarse—pasarían a su hijo adoptivo, don Antonio Vallejo Villacampa, nombró a éste heredero sustituto para el caso, que se ha producido, de premoriencia de su nombrado esposo.

Presentada en la Oficina Liquidadora competente la relación de bienes y documentación complementaria de dicha herencia, se giró la liquidación del Impuesto de Sucesiones por un total a ingresar de 1.791.104 pesetas, reclamada en vía económico-administrativa por el contribuyente ante el Tribunal Provincial, alegando que era adoptado en adopción plena por los difuntos esposos don César y doña Mercedes, con arreglo al artículo 178 del Código civil—la escritura de adopción fue autorizada el 21 de mayo de 1953—; que estimaba que es de aplicación el artículo 41 del Texto Refundido del Impuesto y no la disposición transitoria cuarta, y, por tanto, el número 2 de la Tarifa, invocando en apoyo de su pretensión la disposición transitoria primera por haber fallecido la causante después del 1 de julio de 1964. Desestimado el recurso acudió en alzada ante el Tribunal Central, insistiendo en que su adopción encaja en las características de la adopción plena, ya que ostenta los apellidos de los adoptantes y fue instituido por ellos único y universal heredero, y en que debe aplicarse el número 2 de la Tarifa en lugar del número 3.

El Tribunal Central confirma íntegramente la resolución impugnada diciendo:

Considerando que consta en el expediente, y no ha sido discutido, que la escritura pública de adopción se otorgó el 21 de mayo de 1953, y que la disposición transitoria cuarta del vigente Texto Refundido de la Ley y Tarifas del Impuesto sobre las Sucesiones de 6 de abril de 1967 dice literalmente: «Será de aplicación el número 3... a los ascendientes y descendientes por adopción, cualquiera que sea la edad que tuviesen estos últimos al tiempo de otorgarse la escritura pública de adopción, cuando la fecha de ésta sea anterior a 1 de abril de 1945... Los mismos números de la Tarifa serán de aplicación a las adopciones realizadas antes de la entrada en vigor de la Ley de 24 de abril de 1958, así como aquéllas en las que el adoptado fuese menor de treinta años al tiempo de otorgarse la escritura de adopción y la fecha de ésta anterior al 1 de julio de 1964.»

Considerando que no puede admitirse, como se ha argüido en este recurso, que no es aplicable la disposición transitoria cuarta, sino la primera del Texto Refundido vigente, por haberse causado la herencia a partir de 1 de julio de 1964, tesis que supondría desconocer el clarísimo alcance de una y otra disposición, general la primera, y especial la cuarta, cuyos términos, tajantes y concretos, no dejan resquicio a la duda en este punto...

COMENTARIO.—La adopción, como es sabido, origina un tipo de parentesco, que por lo mismo ha de tener una trascendencia en el Impuesto de Sucesiones, dado que en dicho impuesto los tipos de gravamen vienen determinados por el vínculo parental que une al causante con su sucesor. Pero ello, en las Tarifas que han regido los tipos impositivos de las sucesiones, la adopción ha tenido hasta tiempos recientes un número propio, que era el 32, y que se aplicaba sin ninguna exigencia especial por parte de la Hacienda hasta la Ley de 17 de marzo de 1945, que empezó a regir el 1 de abril siguiente, y conforme a la cual para que la adopción fuera apreciada fiscalmente era necesario que el adoptado al tiempo de

la adopción fuera menor de treinta años. Como fiscalmente la adopción puede ser el instrumento jurídico que sirva para burlar la aplicación de los altos tipos impositivos que gravan las transmisiones hereditarias entre colaterales y extraños, la Ley de 1945 introdujo esa exigencia, que venía a limitar el concepto fiscal de la adopción.

La evolución de la regulación civil de la adopción es muy conocida. En un principio, el Código civil reguló una adopción única, en la que el hijo adoptivo no tenía más derechos sucesorios que los que expresamente se hubieran estipulado en la escritura de adopción. La Ley de 24 de abril de 1958 introdujo en la regulación de la adopción importantes novedades, distinguiendo dos clases de adopción: la plena y la menos plena, y aclarando problemas que se suscitaban con la legalidad anterior vino a establecer que los derechos del adoptado en la herencia del adoptante y establecidos en la escritura de adopción son irrevocables y surtirán efectos aunque éste muera intestado, no pudiendo exceder el pacto sucesorio de los 2/3 de la herencia del adoptante y sin perjuicio de los derechos legítimos reservados por la ley a favor de otras personas. Pero aparte de ello, y con referencia a la adopción plena, la reforma de 1958 dispuso que el adoptado plenamente tiene en la sucesión del adoptante los mismos derechos que el hijo natural reconocido. Con posterioridad, la Ley de 4 de julio de 1970 retoca y modifica la regulación civil de la adopción, distinguiendo dos clases de ésta: la plena y la simple, que se corresponden con las anteriormente denominadas plena y menos plena, ocupando el adoptado plenamente en la sucesión del adoptante la misma posición que los hijos legítimos, con las particularidades que contiene el artículo 179, y el adoptado simplemente ocupa en la sucesión del adoptante la misma posición que los hijos naturales reconocidos, según el artículo 180.

El tratamiento fiscal de la adopción ha tenido también una evolución, que esquemáticamente expuesta es como sigue: Hasta la entrada en vigor de la citada Ley de 1945—1 de abril de 1945—, la sucesión a favor del hijo adoptivo no tenía en el impuesto ninguna limitación. Se le aplicaba el número 32 de la Tarifa vigente en cada momento. A partir del 1 de abril de 1945, sólo se tomaba en consideración la adopción cuando el adoptado, al tiempo de la misma, tenía menos de treinta años, en cuyo caso se le aplicaba el número 32, pues en otro caso la adopción era ineficaz fiscalmente y no procedía estimarla. Vino luego la reforma tributaria de 11 de junio de 1964, la cual, en el artículo 133, 13.º y 14.º, tuvo en cuenta, como era natural, las dos clases de adopción que regulaba el Código civil a partir de la reforma de 1958. Y estableció para los hijos adoptados plenamente la aplicación del número 2 de la Tarifa sin exigencia de edad especial, y para los adoptados menos plenamente, cuando éstos tuvieran menos de veintiún años al tiempo de otorgarse la escritura de adopción, la aplicación del número 3. Es decir, los adoptados plenamente se equipararon fiscalmente a los ascendientes legítimos, con lo que resultaron mejorados. En cambio, los adoptados menos plenamente fueron equiparados a los ascendientes y descendientes por afinidad, con lo que resultaban peor tratados que con anterioridad. Las cuestiones de Derecho transitorio fueron tratadas por la Ley de Reforma Tributaria en su artículo 184, regla 5.ª, distinguiendo entre adopciones de fecha anterior a 1 de abril de 1945—a las que se aplica el número 3 cualquiera que fuese la edad que tuviera el adoptado—y adopciones de fecha anterior al 1 de julio de 1964—a las que, según la norma transitoria, se les aplica también el número 3 cuando el adoptado fuese menor de treinta años al tiempo de la adopción—. Esto es lo que dice la norma 5.ª del citado artículo 184, que, a nuestro juicio, debe concordarse con el artículo 133, 13.º, pues si se trata de una adopción plena anterior al 1 de julio de 1964 y con sucesión causada después de esa fecha no procede aplicar el número 3, como dice la repetida norma 5.ª, sino el número 2, como dice el artículo 133, 13.º

La regulación de la adopción en el Texto Refundido de la Ley del Impuesto se contiene en los artículos 41 y 42, concordantes con las normas del artículo 133, 13.º y 14.º, y en disposición transitoria 4.ª, que siendo el equivalente de la norma 5.ª del artículo 184 de la de Reforma, no expresa exactamente lo mismo.

Como resumen de todo lo anterior, y con referencia a sucesiones causadas *a partir del 1 de julio de 1964* a favor de hijos adoptivos, creemos que puede formularse el siguiente cuadro:

- | | |
|--|--------|
| A) Hijo adoptivo cualquiera que fuera su edad al tiempo de la adopción y la fecha de ésta anterior a 1 de abril de 1945. | núm. 3 |
| B) Hijo adoptivo menor de treinta años al tiempo de la adopción y la fecha de ésta posterior a 1 de abril de 1945 y anterior a la entrada en vigor de la Ley de 24 de abril de 1958 ... | núm. 3 |
| C) Adopciones posteriores a la entrada en vigor de la Ley de 24 de abril de 1958 y anteriores a 1 de julio de 1964: | |
| a) Hijos adoptados plenamente | núm. 2 |
| b) Hijos adoptados menos plenamente y que sean menores de treinta años al tiempo de la adopción | núm. 3 |
| D) Adopciones posteriores a 1 de julio de 1964: | |
| a) Hijos adoptados plenamente | núm. 2 |
| b) Hijos adoptados menos plenamente o simplemente, en la terminología de la Ley de 4 de julio de 1970, cuando tuvieran menos de veintiún años al tiempo de la escritura de adopción | núm. 3 |

En el caso de la resolución que ha motivado estas reflexiones, la adopción era de fecha 21 de mayo de 1953, por lo que su tratamiento fiscal debía ser el que hemos comprendido bajo la anterior letra B).

TRANSMISION DE SOLAR A CAMBIO DE LOCAL EN EDIFICIO A CONSTRUIR EN AQUEL BASE LIQUIDABLE. IMPOSIBILIDAD DE LA PRESTACION POR PARTE DEL ADQUIRENTE DEL SOLAR. LEGITIMACION PARA RECURRIR (RESOLUCIÓN DEL T. E. A. C. DE 12 DE ABRIL DE 1973).

En escritura pública denominada de compraventa, la Sociedad «Auto Res» vendía a don Felipe Serrador Alfageme y otro una finca en el término de Tordesillas, de 2.444 metros cuadrados, en precio de 25.000 pesetas, en pago de las cuales los compradores se obligaban a edificar y entregar a la Sociedad vendedora, en propiedad y libre de cargas, un local en la planta baja del edificio que se proponían construir en la finca transmitida, con determinadas características propias de una estación de autobuses y con una superficie mínima útil de 264 metros cuadrados, especificándose en la citada escritura los distintos servicios, dependencias y alturas correspondientes a la nueva planta, comprometiéndose los compradores a terminar y entregar el local en el plazo de un año.

La Oficina Liquidadora procedió a practicar con carácter provisional la liquidación número 67.332 por el concepto de transmisiones, número 1 de la Tarifa, al 7,40 por 100 sobre la base de 25.000 pesetas, a cargo de los dos compradores, y posteriormente, previo expediente de comprobación de valores, en el que se señaló como valor comprobado el de 528.000 pesetas para el local que había de recibir «Auto Res», la citada Oficina giró las liquidaciones siguientes: 1) la número 87.121, a cargo de los compra-

dores, por título de permuta, al 7,40 por 100 sobre una base de 503.000 pesetas, y 2) la número 87.122, por el mismo título de permuta y tipo, sobre la base de 528.000 pesetas, a cargo de «Auto Res». Ambas liquidaciones fueron notificadas a los interesados.

«Auto Res» entabló ante el Tribunal Provincial la oportuna reclamación contra las dos últimas liquidaciones, alegando que los compradores de la finca, para dar cumplimiento a lo estipulado en la escritura, habían solicitado la autorización para construir la edificación pactada, y el organismo competente, la Jefatura Provincial de Carreteras de Valladolid, en escrito que se acompañaba, denegó la autorización fundándose en la proximidad del terreno en cuestión con el cruce de las carreteras... Por lo cual, la Entidad recurrente estimaba que siendo imposible el cumplimiento de la contraprestación de entrega del local, esta circunstancia, no imputable a las partes, constituía causa de fuerza mayor que justificaba la anulación de las liquidaciones impugnadas. Pero, además, consideraba excesivo el valor asignado al terreno teniendo en cuenta los aprecioes que a efectos de expropiación se habían atribuido al mismo, y suplicaba, en definitiva, se ordenara la anulación de las dos liquidaciones impugnadas.

El Tribunal Provincial dictó resolución desestimando íntegramente las pretensiones del reclamante por estimar que siendo el contrato de permuta un contrato consensual, perfeccionado en la fecha del otorgamiento de la escritura, a este momento hay que referir la procedencia del gravamen, sin que para ello sea obstáculo la circunstancia producida con posterioridad de la denegación administrativa invocada, y todo ello con independencia de que los contratantes puedan acudir al procedimiento señalado en el artículo 17 de la Ley del Impuesto; razonando asimismo la resolución que en orden a la base de la liquidación, la argumentación del recurrente se dirige a desvirtuar el valor comprobado señalado a la finca, a cargo no de «Auto Res», sino al de los compradores, por todo lo cual procedía desestimar sus pretensiones.

Entablado recurso de alzada por «Auto Res», el Tribunal Central lo desestima, confirmando íntegramente la resolución impugnada y declarando: 1) Que «Auto Res» no está legitimado para impugnar la liquidación número 87.121, girada a cargo de los adquirentes del terreno, ni el resultado de la comprobación de la que trae su origen, pues no es ni sujeto pasivo ni responsable del pago de dicha liquidación, ni está acreditado que sus legítimos y directos intereses resulten afectados por el citado acto administrativo. 2) Que el contrato celebrado entre «Auto Res» y los compradores no puede menos de entenderse que es un contrato de permuta perfecto, existente y eficaz, sin que la circunstancia del carácter futuro de la contraprestación, consistente en entregar una obra ejecutada, fuerce a variar la naturaleza del contrato, según tiene declarado el Tribunal Supremo en Sentencia de 6 de julio de 1962, por lo que tal negocio jurídico, desde el punto de vista fiscal, constituye el hecho imponible definido en el número 1 del artículo 54 de la Ley del Impuesto, liquidable conforme a la norma contenida en el artículo 86 de la misma. 3) Que la denegación de la autorización para edificar no puede, en términos jurídicos, entenderse como determinante de la inexistencia o nulidad radical del contrato celebrado, debiendo entenderse que aquella denegación, producida después de perfeccionado el contrato, no es sino una vicisitud surgida en la ejecución del mismo..., que en ningún caso genera *per se* y retroactivamente el efecto invocado de destruir la realidad del hecho imponible derivado de la perfección del repetido contrato. 4) Que la nulidad, rescisión o resolución de un acto o contrato sólo da lugar a la devolución de las cuotas satisfechas cuando aquéllas se declaran o reconocen judicial o administrativamente por resolución firme y se cumplan los demás requisitos del artículo 17 de la Ley del Impuesto.

COMENTARIO.—El primer punto a resaltar en el caso objeto de la presente resolución es el relativo a la calificación jurídico-fiscal del contrato celebrado entre las partes. Para ellas se trataba de una compraventa, en la que el precio iba a hacerse efectivo mediante la entrega de una nave o local, criterio que en un principio parece ser fue compartido por la Oficina gestora, al girar una sola liquidación, y a cargo de los adquirentes del terreno, sobre el valor declarado en el documento. Liquidación que, según consta en el resumen de hechos, tenía el carácter de provisional. Posteriormente, al practicarse la liquidación definitiva, la Oficina gestora modificó su calificación del hecho imponible, considerándolo como una permuta y girando las dos liquidaciones anteriormente referidas, cada una de las cuales sobre la base de un valor comprobado para la nave o local de 528.000 pesetas.

Todo esto nos plantea tres interesantes problemas, que pudieran enunciarse así: 1) Naturaleza del negocio concertado entre las partes contribuyentes. 2) Posibilidad de variar la calificación originaria hecha por el liquidador. 3) Base para liquidar las recíprocas prestaciones en las permutas.

En cuanto a lo primero, además de la Sentencia del Tribunal Supremo de 1962 que se cita en la resolución, otra Sentencia del mismo Tribunal Supremo de 2 de diciembre de 1969, relativa a un caso de transmisión de solar a cambio de tres locales y tres viviendas en el edificio que acogido a la protección oficial debía construir el adquirente, confirmó la calificación de permuta que al acto le había dado la Oficina Liquidadora. Por otra parte, en la doctrina (1) se ha estudiado el fenómeno del cambio de suelo por vuelo, habiéndose ensayado en la práctica varias fórmulas jurídicas para su consecución, y fundamentalmente la siguiente: El dueño del terreno se desprende del dominio, que se transfiere desde un principio al constructor, a cambio de los pisos y locales que al concluir la edificación, a cuya ejecución se obliga éste, le ha de entregar dicho constructor. En tal caso nos encontramos ante una permuta de solar por cosa futura, sin que esta circunstancia, dice la Sentencia de 2 de diciembre de 1969, haga variar la naturaleza del contrato, ya que el objeto de la permuta existe sin necesidad de un nuevo convenio, y como no se trata, dice la misma sentencia, de una cosa futura de la que sólo se tenga la esperanza de que pueda llegar a existir, sino de una edificación cuya obligación de construir se asume en forma bien precisa y determinada, el contrato es válido, y «la transmisión de la propiedad es efectiva» desde la fecha del contrato; sólo él queda pendiente de su cumplimiento. Para nosotros se trata indudablemente de una permuta, pero no de una permuta pura. Aparte, claro está, de supeditarse la transmisión a una condición suspensiva o sujetarse ésta a una condición resolutoria, cuyas posibilidades son indiscutibles. MANUEL DE LA CÁMARA, EMILIO GARRIDO y ANTONIO SOTO han fijado con precisión la esencia de la figura que estudiamos y dicen que no se trata de una permuta pura, como no es una compraventa pura la que lleva a cabo el vendedor de un piso en proyecto o en construcción. En esta permuta, la contraprestación del constructor no es sólo entregar los pisos prometidos cuando estén contruidos, sino también hacerlos. Por ello se trata de una permuta de solar por cosa futura con prestación subordinada de obra, y el problema fundamental a resolver consiste en determinar cuándo se produce la adquisición de los pisos por el transmitente del solar. Para los autores antes citados, y creo que su opinión es acertada, en tanto el piso es solamente un piso proyectado, el contrato surtirá únicamente efectos obligacionales. Según esto no cabe pensar en

(1) MANUEL DE LA CÁMARA, EMILIO GARRIDO y ANTONIO SOTO: «Modalidades en la constitución de los regímenes de indivisión de la Propiedad Urbana», *Revista de Derecho Notarial*, tomo 64, páginas 145 y sigs.

una transmisión efectiva de la propiedad desde el momento de la celebración del contrato, criterio que, como hemos visto, sostiene la repetida Sentencia de 2 de diciembre de 1969. El contrato de permuta, como el de compraventa, no opera por sí solo la transmisión de la propiedad, ya que hace falta el requisito de la tradición (art. 609 del Código civil), tradición que en el contrato que motivó el recurso no existe ni siquiera en su forma instrumental (art. 1.462 del Código civil). Sin embargo, todo esto no debe llevarnos a la conclusión de que respecto de «Auto Res» no había surgido el hecho imponible ante la ausencia de una efectiva transmisión patrimonial, que constituye el presupuesto ineludible para sujetar algo al llamado Impuesto de Transmisiones. Fiscalmente, la transmisión en este impuesto, como en su antecedente de Derechos Reales, se aprecia prescindiendo de la tradición; la existencia de la convención expresa basta para exigir el tributo. Por ello, en el caso de la resolución era procedente la calificación de permuta—que no fue impugnada en el recurso—y la liquidación inmediata sobre la base del valor que en ese momento tuvieran el solar transmitido y el local a entregar en su día en ejecución de lo convenido. Esto último da lugar a la circunstancia curiosa de que debe fijarse un valor a lo que de momento no existe, el local, pero cuya valoración puede realizarse por los Servicios Técnicos de Hacienda, con vista del proyecto de construcción y características fijadas al local a entregar, en la correspondiente escritura.

El segundo problema que apuntábamos se refiere a la posibilidad de cambiar la calificación originaria hecha por el liquidador, como sucedió en el caso que contemplamos. En liquidación provisional se practica una sola liquidación, que luego, al pasar a definitiva, por considerar la existencia de una permuta, da lugar a dos liquidaciones. Proceder que, a nuestro juicio, es correcto, dado que, según el artículo 118 del Reglamento del Impuesto de 1959, la liquidación provisional es revisable de oficio, «en cuanto a todos sus elementos integrantes», al practicar la liquidación definitiva. Como dice BAS Y RIVAS (2), al ser revisables todos los elementos integrantes de una liquidación puede el liquidador, como trámite previo para girar la liquidación definitiva, calificar, comprobar y fijar la base liquidable nuevamente. Lo cual no implica en realidad ningún derecho de revisión, sino ejercicio del que pudiera llamarse derecho de rectificación, que tiene su apoyo precisamente en la provisionalidad de la liquidación practicada, y es el propio órgano de gestión el que rectifica sus mismos acuerdos mientras no prescriba, eso sí, la acción administrativa para exigir el impuesto, pues una vez prescrita no habría posibilidad de nada.

El tercer problema, antes apuntado, también merece cierta atención. En un principio, para la transmisión del solar a los adquirentes, se tomó como base en la liquidación provisional el valor declarado de 25.000 pesetas. Posteriormente, en la definitiva, y tras la comprobación del valor de la nave o local, que se fijó en 528.000 pesetas, se asigna ese mismo valor al solar, teniendo en cuenta quizá la presunción en toda permuta de que las cosas permutadas tienen un valor igual—salvo que de las declaraciones de los interesados resulte lo contrario—, y el mayor valor de una de ellas se estima como valor de la otra. Lo cierto, sin embargo, es que en la permuta cada permutante pagará el 7,40 por 100 del valor de lo que adquiera, valor que sólo a través de uno de los medios legales y reglamentarios de comprobación puede determinarse, sin que sea admisible, a nuestro juicio, esa presunción a que hemos aludido. Claro que en el caso objeto del recurso se da la circunstancia de que el valor asignado al solar se impugna por «Auto Res», que no estaba legitimado para ello. Los interesados en la impugnación eran los adquirentes constructores, pero

(2) BAS Y RIVAS: *Impuestos de Derechos reales y sobre transmisión de bienes*, vol. II, pág. 315.

éstos no intervinieron en el recurso ni por sí ni representados por «Auto Res»; por ello, el mantenimiento en la resolución de esa base imponible es totalmente justificado. Como lo es el no acceder a la petición del recurrente de anular las liquidaciones, porque siendo imposible el cumplimiento de la obligación de entrega del edificio por causa no imputable a las partes—la denegación de la licencia de construcción—, ello implica la nulidad del contrato y de las liquidaciones giradas en razón del mismo. A esta argumentación responde el Tribunal Central diciendo que la denegación de la autorización para construir, producida después de perfeccionado válidamente el contrato, no es sino una vicisitud surgida en la ejecución del mismo, cuyos efectos, alcance y consecuencias entre las partes no corresponde a esta jurisdicción definir.

Y es que, efectivamente, el cauce fiscal para conseguir lo que pretendía «Auto Res» no es plantear cuestiones de nulidad, rescisión o resolución ante la jurisdicción económico-administrativa, la cual no es competente para conocer de estas cuestiones, según ya declaró una Resolución de 8 de mayo de 1955.

En definitiva, lo procedente era pagar por un contrato de permuta válido y perfecto y demandar después su resolución ante la jurisdicción ordinaria, en base al incumplimiento de la obligación de los adquirentes del terreno, y una vez obtenida sentencia firme se estaría en la posibilidad de promover la devolución, que regula el artículo 17 de la Ley del Impuesto.

J. A. B.