

III. Resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Central

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

Por FERNANDO MUÑOZ CARIÑANOS

1. *CONDICION SUSPENSIVA: El artículo 57, apartado 6, del Reglamento del Impuesto se refiere a la adquisición de bienes cuya efectividad esté suspendida «de derecho», sin que la simple demora en la toma de posesión de los bienes cedidos, debida tan sólo a circunstancias técnicas del contrato, pueda equipararse* (Resolución de 8 de marzo de 1973).

A) *Hechos.*—El Ayuntamiento de G. y «Tranvías Eléctricos de G., S. A.», suscribieron un contrato privado, en el que se convino que la Sociedad citada renunciaba a determinadas concesiones de líneas, pactando como compensación a la renuncia e indemnización que pudiera corresponder a la Empresa por la reversión anticipada que el Ayuntamiento renunciaba, a su vez, en favor de ella al material fijo y móvil y demás bienes o dependencias adscritos a las concesiones que pudieran corresponderle en el momento de su caducidad, estipulándose que la retirada del material fijo (vía, carriles, etc.) se haría cuando el Ayuntamiento efectuase la nueva pavimentación de calles.

Dicho documento fue liquidado en base a una certificación expedida por el Secretario del propio Ayuntamiento, que expresaba el valor material cedido, y con independencia de las cuestiones que planteó la citada valoración, vamos a centrar nuestra atención en el segundo de los problemas planteados en el recurso, por considerarlo de mayor interés y que se refiere a la alegación por el recurrente del artículo 57, párrafos 1 y 6, del Reglamento del Impuesto y a la consiguiente petición de suspensión de la liquidación girada, toda vez que la adquisición de parte de los bienes a que el contrato se refiere se hallaba suspendida de derecho en su efectividad por determinadas limitaciones técnicas, cual es la fecha en que por renovarse la pavimentación se pudiese recuperar parte del material cedido, por todo lo cual suplicaba se dejara sin efecto la liquidación procedente hasta que se hubiera consumado la efectiva disponibilidad de los referidos bienes.

El Tribunal Provincial estimó que la supuesta condición suspensiva para la cesión de determinado material a favor de «Tranvías Eléctricos de G., Sociedad Anónima», no podía aplicarse, toda vez que el artículo 57, apartado 6, del Reglamento del Impuesto de Derechos Reales, invocado por el reclamante, se refiere a las adquisiciones de bienes cuya efectividad se halle suspendida de derecho, siendo evidente que en el caso contemplado la

demora en la toma de posesión de los bienes cedidos se debía tan sólo a circunstancias técnicas, lo que en modo alguno puede equipararse a una condición suspensiva u otra limitación de derecho, y que el ulterior destino de los bienes transmitidos no influía en la calificación fiscal de la transmisión.

Contra dicha resolución se interpuso recurso de alzada en base a los mismos fundamentos de hecho y derecho expuestos en Primera Instancia, solicitando, además, práctica de prueba, al amparo de los números 1 y 3 del artículo 132 del Reglamento Procesal; y al haberse producido un hecho nuevo, cual era que el Ayuntamiento no preveía ya la posibilidad de las obras de pavimentación.

B) *Doctrina*.—Que la circunstancia de que, debido a razones de índole puramente técnica, una parte de los materiales cedidos a «Tranvías Eléctricos de G., S. A.», por la dificultad material que entrañan las obras necesarias al efecto, no hayan sido físicamente retirados por dicha Compañía, en modo alguno permite sostener que la transmisión patrimonial perfeccionada en el contrato se halle afecta a una condición suspensiva, según propugna el recurrente, con el consiguiente efecto de aplazar la liquidación del tributo, ya que tal supuesto sólo se produce, a tenor del artículo 57, apartado 6, del Reglamento del Impuesto de Derechos Reales, cuando la efectividad de la adquisición de los bienes se halle suspendida «de derecho» por una condición o término, lo que no ocurre en el caso contemplado, en que la transmisión del dominio de los bienes en cuestión no aparece condicionada en el contrato por el acaecimiento de un hecho futuro y objetivamente incierto ni sujeta al advenimiento de una fecha determinada, sino consumada desde el momento mismo de la suscripción del documento, siquiera, por las apuntadas circunstancias de hecho, la disponibilidad física de los repetidos bienes no tenga carácter inmediato.

Que de los razonamientos que anteceden se deduce que ni el Tribunal Provincial ni este Tribunal Central han estimado precisa la prueba del alegado hecho nuevo, de que el Ayuntamiento no prevé ya la posibilidad de obras de pavimentación determinantes del cumplimiento de la condición de la correspondiente entrega del material, por estimar que este último hecho no es determinante de condición alguna, según se razona precedentemente (1).

2. *COMPROBACION DE VALORES: No es aplicable a la transmisión mortis causa de un local destinado a una actividad mercantil el medio previsto para los traspasos de locales de negocio por el número 19 del artículo 70 del Texto Refundido del Impuesto* (Resolución de 8 de marzo de 1973).

A) *Hechos*.—Para practicar el expediente de comprobación de una herencia, en la que figuraba como único bien transmitido un local destinado a almacén, en el que el causante ejercía una actividad mercantil o negocio industrial de limpieza y desinfección de locales comerciales, por el que figuraba dado de alta a efectos del Impuesto Industrial, se aplicó el número 1 del artículo 117 y el número 19 del artículo 70, ambos del Texto Refundido.

El problema estaba en determinar, en base a lo pedido por los recurrentes, si se habían aplicado en forma correcta y adecuada a la naturaleza de los bienes objeto de la transmisión *mortis causa* las disposiciones lega-

(1) No concurriendo, por tanto, a juicio del Tribunal, el requisito exigido para acordar el recibimiento a prueba por el artículo 132, núm. 3, del Reglamento procesal, esto es, la concurrencia de «algún hecho nuevo de influencia en la decisión del expediente con posterioridad al plazo concedido para el escrito de alegaciones».

les y reglamentarias que regulan la comprobación de valores. Y ésta es la tesis del Tribunal Central:

B) *Doctrina*.—Que en la expresada comprobación se valora el negocio capitalizando al 4 por 100 el importe de la cuota correspondiente a los beneficios del año anterior satisfecha por el Impuesto Industrial y referido al negocio antes indicado, es decir, en la forma expresamente prevenida para «los traspasos de locales de negocio» por el número 19 del artículo 70 del Texto Refundido del Impuesto de 6 de abril de 1967, y la determinación del citado valor del negocio no se ajusta a la verdadera naturaleza jurídica de la transmisión *mortis causa* operada, que en modo alguno puede considerarse ni tratarse fiscalmente como un traspaso de local de negocio, figura típica y singular del derecho arrendaticio urbano, que, conforme a su legal definición, consiste en la cesión mediante precio de dicho local sin existencias hecha por el arrendatario a un tercero; supuesto totalmente distinto del contemplado en el caso presente, en el que los herederos, a título lucrativo y como parte del caudal hereditario, reciben no de un arrendatario, sino del dueño extinto del local, una alicuota parte del valor de dicho local, como tal inmueble, y una parte, también alicuota, del activo patrimonial que pueda significar el negocio o industria en él instalado.

Que el sistema de fijación de bases imponibles que se recoge en el citado número 19 del artículo 70 del Texto Refundido, para los casos de traspasos de locales de negocio propiamente dichos, no puede extenderse o aplicarse por analogía a supuestos de transmisión notoriamente diferentes en sus características jurídicas, y ello es así no sólo por la naturaleza especial de la citada declaración, que ha de interpretarse restrictivamente, dado su carácter de excepción, por imperativo de los principios y criterios que para la interpretación de las normas fiscales contienen los artículos 23, 24 y 25 de la Ley General Tributaria, sino también porque la propia legislación de los Impuestos Generales sobre las Sucesiones y Transmisiones Patrimoniales abonan esa interpretación estricta del precepto arriba citado, como lo prueba el hecho de que al ser configurado el traspaso de local de negocio como hecho imponible, el artículo 55, número 9, del Texto Refundido vigente lo engloba dentro de la categoría de las transmisiones onerosas, y los artículos 16, 3, 1.º, y 24, 10.º, del Reglamento del Impuesto de Derechos Reales de 15 de enero de 1959, asimismo contemplan el traspaso de locales de negocio como una transmisión onerosa específica y propia del derecho arrendaticio.

Que por todo lo anteriormente expuesto es forzoso declarar la improcedencia de haber fijado el valor comprobado del citado negocio con arreglo a lo dispuesto en el repetido artículo 70, número 19, del Texto Refundido, debiendo, en consecuencia, dejarse sin efecto el resultado de la comprobación, y proceder a comprobar de nuevo el valor del citado negocio usando cualquiera de los medios ordinarios de comprobación e incluso el extraordinario de la tasación pericial que sean adecuados a la naturaleza de los bienes transmitidos y al título de la transmisión.

3. *PRESCRIPCION: En el Impuesto sobre Bienes de las Personas Jurídicas es aplicable el plazo general de cinco años previsto en el artículo 64 de la Ley General Tributaria, y no el específico de diez aplicable a las transmisiones por causa de muerte* (Resolución de 8 de marzo de 1973).

A) *Hechos*.—Con independencia de otras cuestiones poco interesantes a efectos doctrinales, la de mayor interés que plantea este recurso se refiere a la determinación del plazo de prescripción aplicable en el Im-

puesto sobre los Bienes de las Personas Jurídicas, en relación con las normas que rigen el General sobre las Sucesiones.

En el caso concreto contemplado, la liquidación impugnada abarcaba tres anualidades (1959 a 1961), y el Ayuntamiento recurrente alegó la prescripción de la acción para comprobar, en cuanto a los años 1959 a 1969, de conformidad con los artículos 82 y siguientes del Reglamento del Impuesto, y la de la acción para liquidar, en cuanto a los años 1959, 1960 y 1961, de conformidad con el artículo 143 del mismo Reglamento.

B) *Doctrina*.—Que el recurso plantea un problema de interpretación del artículo 64 de la Ley General Tributaria al preceptuar que la acción para exigir el Impuesto prescribirá a los cinco años, salvo en el Impuesto de Sucesiones, que el plazo será de diez años, en relación con el artículo 120 de la Ley de Reforma Fiscal de 11 de junio de 1964, que integró en el Impuesto General de Sucesiones a los que gravan las adquisiciones patrimoniales *mortis causa* y los Bienes de las Personas Jurídicas, interpretación que situando la *mens legis* en 28 de diciembre de 1963, en cuyo momento regía la Ley de 21 de marzo de 1958, comprendiendo tres tributos diferentes—Derechos Reales, Caudal Relicto y sobre los Bienes de las Personas Jurídicas—, lleva a la conclusión de que al mencionar dicho artículo 64 del Impuesto de Sucesiones tan sólo se refería a las transmisiones de tal naturaleza originadas por la muerte de las personas físicas, según se desprende del epígrafe XXI del artículo 2 y artículo 62, ambos de dicha Ley de 1958, y de los artículos 637 y 658 del Código civil, dado que el Impuesto sobre los Bienes de las Personas Jurídicas se creó, según razonaba la Exposición de Motivos de la Ley de 29 de diciembre de 1910, para gravar los de las personas morales que, al margen de las leyes biológicas, no los podían transmitir por herencia.

Que la posterior integración por el artículo 120 de la Ley de 11 de junio de 1964 del Impuesto sobre Transmisiones *mortis causa* y sobre los Bienes de las Personas Jurídicas, siquiera con regulación diferente, en el Impuesto General de Sucesiones, no puede afectar al alcance del artículo 64 de la Ley General Tributaria en el momento de su promulgación, pues tal modo de entenderlo resulta concorde con el constante criterio legislativo en materia de prescripción de los tributos, que sometida al plazo general de los quince años en el artículo 29 de la Ley de Administración y Contabilidad de 1911, fue reduciéndose a cinco años, entre otras, para la antigua Contribución de Utilidades, por el Texto Refundido de 22 de septiembre de 1922; para la Territorial de Rústica, por la de 20 de octubre de 1952, y para la General sobre la Renta, por la de 16 de diciembre de 1954, revelándose así dicho criterio en el sentido de reducir al término prescriptivo para los tributos de devengo periódico hasta generalizarlo en el tan repetido artículo 64 de la General Tributaria, con la obligada excepción del Impuesto sobre las Sucesiones, que se devenga de una vez por la muerte de la persona física.

Que tal interpretación, lejos de ser contrariada por el artículo 132 del Texto Refundido aprobado por Decreto de 6 de abril de 1967, resulta confirmada por él, pues al preceptuar que «la acción de la Administración para determinar la deuda tributaria, en los impuestos regulados por esta ley, prescribirá en el plazo señalado por el apartado a) del artículo 64 de la Ley General Tributaria», se remite a la literalidad de esta norma y, por ende, a la independencia o diferenciación de los tres impuestos regulados por la Ley de 21 de marzo de 1958, ya que para integrar en el de Sucesiones el que grava los Bienes de las Personas Jurídicas fue necesario posteriormente, en la Ley de 11 de junio de 1964, crear una denominación específica con el adjetivo de General, para así sumar al de las Sucesiones *mortis causa* el Impuesto que le sustituye cuando biológicamente no puede

producirse la herencia, razonamientos que llevan a la conclusión de que si efectivamente el plazo prescriptivo de los diez años se refería también al repetido Impuesto de Personas Jurídicas, el Texto Refundido, acomodándose a la nomenclatura actual, que es la que le comprende, hubiera nítidamente expresado que prescribe el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria en los impuestos regulados por esta ley a los cinco años, excepto en el General sobre las Sucesiones, en el que prescribirá a los diez años.

F. M. C.