

III. Resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Central

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

Por FERNANDO MUÑOZ CARIÑANOS

6. *COMPETENCIA.*—*La revisión de los expedientes de comprobación aprobados y de las liquidaciones giradas por las Oficinas Liquidadoras de Partido corresponde exclusivamente al Director General de lo Contencioso, a propuesta, en su caso, de la Abogacía del Estado de la provincia respectiva (Resolución de 8 de febrero de 1973).*

A) *Hechos.*—Iniciado por la Abogacía del Estado expediente de revisión del de comprobación de valores instruidos por una Oficina Liquidadora de Distrito Hipotecario, se fijó por aquélla la nueva base resultante de la revisión. Contra el referido acuerdo se interpuso reclamación, alegando los interesados que desde la fecha de devengo del impuesto hasta aquella en que se acordó la revisión del expediente había transcurrido con exceso el plazo prescriptivo de cinco años establecido en el artículo 132 del Texto Refundido y, subsidiariamente, la inidoneidad del medio de comprobación empleado, con la consiguiente infracción de los artículos 117 y 119 del Texto Refundido.

El Tribunal Central, sin entrar a conocer de la cuestión de fondo planteada, declara la incompetencia de la Abogacía del Estado para acordar la revisión del expediente de comprobación instruido por la Oficina de Partido.

B) *Doctrina.*—Que la Ley General Tributaria asigna competencia a los órganos de gestión de la Administración para la liquidación y comprobación de las declaraciones tributarias, en sus artículos 90, 91 y 109, y para rectificar los errores materiales, aritméticos o de hecho, en el artículo 108, en relación con el 156 del mismo Cuerpo legal; pero para la revisión o anulación de los actos declarativos de derecho sólo la reconoce a favor del Ministerio de Hacienda o, en caso de delegación, al Director General del Ramo, y al referirse a la revisión preceptúa en su artículo 154 que serán revisables, en tanto no haya prescrito la acción administrativa, los actos dictados en vía de gestión tributaria, y según la Orden de 1 de junio de

1970 se delega en el Director General de lo Contencioso del Estado el ejercicio de la facultad revisora en relación a los Impuestos Generales sobre las Sucesiones y sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Que sentado lo que antecede, es indudable que la facultad de revisión de los expedientes de comprobación aprobados y de las liquidaciones giradas por las Oficinas Liquidadoras de Partido en que no exista Subdelegación de Hacienda, a que se refería el artículo 141, 2, del Reglamento del Impuesto de Derechos Reales de 15 de enero de 1959, y que era atribuida a la Abogacía del Estado de la provincia, ha quedado modificada en virtud de los preceptos que anteceden y, en su consecuencia, sólo corresponde al Director General de lo Contencioso del Estado la adopción del acuerdo de revisión de aquéllos, promovido, en su caso, por la Abogacía del Estado de la provincia, por lo que en el presente caso, en que la Abogacía del Estado acordó la revisión, es indudable que procedió con evidente incompetencia, lo que obliga a declararlo así y anular el acuerdo.

7. **COMPROBACION DE VALORES: VIVIENDAS DE PROTECCION OFICIAL.**—*La fijación por la legislación reguladora de este tipo de viviendas, de precios máximos de venta para las mismas, no excluye la comprobación administrativa del valor de los bienes transmitidos, que es obligada en todo caso, incluso en los supuestos en que consta fehacientemente el verdadero precio satisfecho por el adquirente* (Resolución de 15 de febrero de 1973).

A) *Hechos.*—El problema de fondo que planteó este recurso era el de si en el caso de compraventa de una vivienda sometida al régimen de las de protección oficial y que, a tenor de las normas reguladoras de dicho régimen, tenga señalado por la Administración un precio máximo de venta, el resultado de la comprobación de valores, a efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales no podrá exceder en ningún caso del importe del referido precio, y, consiguientemente, si ha de reducirse el valor obtenido por aplicación de los medios legales de comprobación autorizados por la Ley fiscal, para acomodarlo a los límites del mencionado precio de venta máximo, en el supuesto en que aquél fuera de cuantía superior a éste.

El Tribunal Central, resolviendo en segunda instancia, acuerda estimar el recurso de alzada ordinario interpuesto por la Dirección General de lo Contencioso, contra resolución del Tribunal Provincial correspondiente, que había anulado la liquidación girada por entender que fijados por la Ley de Viviendas de Protección Oficial (arts. 28 y 29) los precios máximos de venta para las acogidas a este régimen, no puede la Hacienda comprobar el valor a efectos fiscales y fijarlo en cantidad más elevada.

B) *Doctrina.*—Que el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales recae sobre el verdadero valor que los bienes transmitidos tuvieron el día en que se causó el acto o se celebró el contrato gravado y no sobre el precio real que por los bienes satisfizo el adquirente, estimando el legislador que el verdadero valor de los bienes es el que se obtiene mediante el empleo de los medios de comprobación que taxativamente enumera el artículo 117 del propio Texto, y de ahí que la comprobación constituya una obligación impuesta a la Administración por la ley, que sienta la regla general de que la base imponible se determina por el valor declarado

por los interesados, salvo que la comprobación administrativa arroje uno superior (1).

Que, por la razón expresada, la comprobación administrativa del valor de los bienes transmitidos es obligada, incluso en los supuestos en que consta fehacientemente el verdadero precio satisfecho por el adquirente, como ocurre en las subastas públicas, judiciales, administrativas o notariales, porque la razón de ser de esa comprobación no radica en que se conjeture o presuma la falta de veracidad del precio declarado por los interesados, sino en la necesidad de determinar el verdadero valor de los bienes, que, según se ha expuesto, es el resultante de la aplicación de los medios comprobatorios autorizados por la ley (2).

Que dada la inexistencia de normas que exceptúen de la comprobación de valores a la vivienda a que el expediente se refiere, no pueden dejar de aplicarse al caso los medios comprobatorios que el artículo 117 del Texto Refundido enumera, siendo de advertir igualmente: a) que entre esos medios comprobatorios no se halla el precio de venta señalado a la finca por la legislación protectora de viviendas, por lo que no puede serle atribuida dicha consideración dado que la determinación de la base y todos los demás elementos directamente determinantes de la cuantía de la deuda tributaria vienen afectados por el principio de reserva de ley, que consagra el artículo 10 de la Ley General Tributaria; b) que aun en la hipótesis de que el referido precio de venta fuese considerado como un medio de comprobación de valores, no podría considerarse tampoco como excluyente de los demás que enumera el artículo 117, repetidamente citado, y, por tanto, el Liquidador podría aplicar, en tal supuesto, cualquiera de los autorizados en el apartado 1.º de dicho artículo, pues es bien sabido que el Liquidador goza de indiscutible discrecionalidad para hacer uso, en cada caso, de uno u otro de tales medios (3).

Que a la luz de los razonamientos expuestos es preciso llegar a la conclusión de que, en el caso de transmisión de una vivienda sometida a la legislación reguladora de las de protección oficial, resulta obligada la comprobación administrativa del valor de la finca transmitida, no existiendo norma legal alguna que reconozca como tal medio de comprobación, y menos aún con carácter exclusivo y excluyente de los demás, al precio de venta resultante de las normas de aquella legislación especial, siendo, por tanto, plenamente ajustada a derecho la utilización de los medios ordinarios reconocidos en el artículo 117, 1, del Texto Refundido del Impuesto, sin perjuicio del derecho de los interesados a promover la tasación pericial.

A pesar de las varias resoluciones dictadas por el Central sobre el criterio a seguir en la determinación del valor fiscal cuando se trata de la transmisión de viviendas de protección oficial cuyo precio máximo de venta está taxativamente fijado por la Administración (4), el tema no deja de ser polémico y se inserta en otro más general, que es el de la necesidad de practicar la comprobación de valores cuando el verdadero precio de los bienes transmitidos consta en forma fehaciente e indiscutible.

Cita como ejemplo la resolución que comentamos el caso de las subastas públicas, judiciales, administrativas o notariales, y lo mismo ocurre en la venta de bienes enajenados por el Estado, en que éste fija y percibe el precio de la venta y, por tanto, conoce su exacta cuantía.

(1) Véase artículo 17-1.º).

(2) Véase Resolución de 22 de diciembre de 1971.

(3) Véase sentencia del Tribunal Supremo de 27 de mayo de 1970, entre otras.

(4) Artículos 28 y 29 de la Ley de Viviendas de Protección Oficial, y 112 y 127 de su Reglamento, cuyas normas, por virtud de la disposición transitoria 3.ª del citado Reglamento de 24 de julio de 1968, son de aplicación a las viviendas calificadas definitivamente con arreglo a la legislación anterior reguladora de las llamadas de renta limitada subvencionadas.

La cuestión gira, a nuestro juicio, en torno a dos aspectos, uno de fondo: la distinción entre los conceptos «valor» y «precio», y otro de forma: la inexistencia en la legislación fiscal de normas que exceptúen la necesidad de efectuar la comprobación de valores aun en estos casos.

En cuanto al primer aspecto, aunque «las normas legales y reglamentarias señalen un precio máximo de venta de las viviendas de protección oficial, como contraprestación impuesta al promotor por las facilidades y ayudas recibidas para la construcción de las mismas, no puede apreciarse relación de exacta identidad entre este supuesto y el de señalamiento de un verdadero precio de tasa ni tiene la misma trascendencia práctica que el que, en situaciones económicas ya superadas y en interés de la sociedad, fijaba el poder público en nuestro país para evitar el acaparamiento de productos vitales para la subsistencia y contener el agio de los mismos a precios abusivos, bastando señalar, a los fines de que se trata, que la jurisprudencia del Tribunal Supremo había declarado reiteradamente que el contrato cuyo precio se estableciera con infracción de la legislación de tasas era nulo de pleno derecho, por aplicación del artículo 4º del Código civil» (5), mientras que, por el contrario, ha proclamado recientemente que el celebrado sobre viviendas de protección oficial no respetando los límites legales respecto a los precios de alquiler o venta es perfectamente válido desde el punto de vista civil, aunque la violación de los preceptos administrativos cometida por ese acto civil válido ponga en marcha el mecanismo corrector señalado en los preceptos de referencia (6), deduciéndose de ello en el ámbito fiscal que si el precio estipulado por los interesados fuera superior al señalado en la cédula de calificación de la vivienda, es evidente que habría de tomarse dicho precio como base liquidable en el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales, en calidad de valor declarado, no sólo en virtud de lo prevenido en el artículo 7, 1, del Texto Refundido del Impuesto, sino por ser un precio civilmente válido y eficaz. Y no supone ir contra los propios actos el hecho de que el Estado fije con antelación el precio de venta de los bienes y después compruebe su valor a efectos fiscales, pues no hay incompatibilidad alguna, a juicio del Central, entre la fijación de un precio con trascendencia contractual y la comprobación ulterior de valores con trascendencia exclusivamente fiscal.

En cuanto al aspecto de la necesaria comprobación, los considerandos transcritos son suficientemente expresivos, pues la tan repetida facultad administrativa está reconocida en el Texto Refundido con carácter general y sin reserva ni condicionamiento alguno derivado de la calificación de los inmuebles como viviendas de protección oficial, no pudiendo invocarse ningún precepto legal o reglamentario que excluya de la comprobación a los bienes de referencia o que imponga obligadamente la utilización, a tal efecto, del precio de venta señalado por la legislación protectora, e idéntico ha de ser el criterio en los demás supuestos antes citados, aunque sea conocido el verdadero precio de los bienes transmitidos.

(5) Sentencias de 27 de mayo de 1949, 27 de octubre de 1956, 9 de enero de 1968 y 21 de junio de 1963.

(6) Sentencia de 20 de marzo de 1972.

8. **NATURALEZA DEL ACTO.**—*La sustitución ejemplar, más que una simple sustitución, constituye un modo de testar, por lo que, conforme dispone el Texto Refundido, el impuesto se exigirá al sustituto atendiendo a su grado de parentesco con el descendiente sustituido (Resolución de 1 de marzo de 1973).*

A) *Hechos.*—El recurso contemplado se refiere a un supuesto de sustitución ejemplar, en el que fallecido el causante bajo testamento legó a un hijo lo que por derecho de legítima hubiera de corresponderle e instituyó por única y universal heredera en el resto de sus bienes a su otra hija, sustituyéndola para el caso de que falleciera sin haber recobrado la razón, el citado hijo del testador o sus descendientes legítimos.

Con independencia de si la comprobación de valores se había realizado utilizando el medio adecuado (se trataba de una finca rústica, según se acreditó, y se había tomado el valor aplicado a los solares a efectos del arbitrio de plusvalía) y de otras cuestiones de puro hecho relativas a la cabida real de una de las fincas transmitidas y a la existencia o no dentro de su perímetro de una construcción tipo chalet, la que ofrece mayor interés es la del tratamiento fiscal de la sustitución ejemplar contenida en el testamento y, en definitiva, si el parentesco había de graduarse entre el incapaz y el sustituto, en este caso hermanos, o si, por el contrario, como pretendía el recurrente, entre el sustituto y el ascendiente testador, esto es, si el número de la tarifa de sucesiones aplicable era el cuarto o el primero.

El Tribunal acuerda reponer las actuaciones al trámite de comprobación, pero por economía procesal resuelve sobre la cuestión de fondo en la forma siguiente:

B) *Doctrina.*—Que constando en el expediente que la hija del causante falleció habiendo sido incapacitada con arreglo a derecho mediante auto judicial, sin que posteriormente hubiere recobrado la razón, y dados los términos inequívocos de la cláusula cuarta del testamento otorgado por su fallecido padre, por virtud de la cual la instituyó heredera de todos sus bienes, «sustituyéndola para el caso de que la misma fallezca sin haber recobrado la razón, el otro hijo del testador», resulta evidente que la sustitución establecida en dicho testamento, y que origina la transmisión hereditaria sujeta a liquidación, no es otra que la sustitución ejemplar, que contempla y define el artículo 776 del Código civil (7), y esta calificación jurídica de la sustitución contemplada obliga a aplicar, desde el punto de vista del Impuesto sobre Sucesiones, la norma contenida en el número 2 del artículo 34 del vigente Texto Refundido de dicho Impuesto, que, de conformidad, a su vez, con lo establecido en el artículo 33, número 3, párrafo 2, de la Ley de Reforma del Sistema Tributario, establece que en la sustitución ejemplar el impuesto se exigirá al sustituto, cuando aquélla se realice atendiendo a su grado de parentesco con el descendiente sustituido y sin perjuicio de lo satisfecho por éste al fallecimiento del testador, ya que, como tiene reiteradamente declarado este Tribunal, y recoge la resolución de Instancia, la sustitución ejemplar tiene el carácter de testamento, que realiza el ascendiente en nombre del descendiente incapaz, de donde resulta ser, más que una simple sustitución, un modo de testar, y habiéndolo entendido así el Tribunal Provincial cuya resolución se recurre, es procedente en este punto confirmarla, como asimismo la aplicación del número 4 de la Tarifa del Impuesto por parte de la Oficina Liquidadora en la liquidación que ha de practicarse.

(7) A cuyo tenor “el ascendiente podrá nombrar sustituto al descendiente mayor de catorce años que, conforme a Derecho, haya sido declarado incapaz por enajenación mental”.

9. *CUESTION DE PROCEDIMIENTO. INTERRUPCION DE PLAZO PROCESAL.*—No interrumpe el plazo hábil para promover reclamación económico-administrativa la presentación del escrito ante oficina incompetente, si la previa notificación del acto reclamado especifica claramente la clase de recurso, su plazo y autoridad ante la que debe interponerse (Resolución de 1 de marzo de 1973).

A) *Hechos.*—El problema planteado en la presente reclamación consistía en determinar la eficacia que pueda merecer, a efectos de interrupción del plazo para promover una reclamación económico-administrativa, la presentación en una Delegación de Hacienda de un escrito dirigido a la Oficina Liquidadora, y en el que el interesado manifiesta su oposición al acto administrativo objeto de la reclamación.

La tesis del Central es la siguiente:

B) *Doctrina.*—Que el examen de las actuaciones pone de manifiesto que en la diligencia de notificación del acto reclamado se hizo constar el recurso a utilizar contra el mismo, autoridad a la que había de dirigirse y plazo en el que había de presentarse; que el interesado en sus escritos se dio por notificado de dicha comprobación sin tratar de justificar la pertinencia del plazo de presentación, y que la prueba presentada posteriormente carece de los requisitos de autenticidad y eficacia necesarios para su admisibilidad, por lo que, en definitiva, cabe sentar como conclusión la interposición de la reclamación transcurrido con exceso el plazo de quince días hábiles contados desde el siguiente a la notificación del acto impugnado, señalado con carácter improrrogable en el artículo 91, 2, del Reglamento procesal, lo que obliga a confirmar expresamente el fallo recurrido en cuanto declaró la extemporaneidad de la reclamación.

Que no obsta a la anterior conclusión el hecho de que este Tribunal, amparado en el criterio unitario de la Administración Económica, haya admitido con eficacia sustantiva la presentación de escritos ante oficina incompetente, pues tales declaraciones, fundadas en la posible indefensión que el criterio contrario pudiera llevar consigo, no se han admitido en el supuesto en que la previa notificación del acto reclamado contuviera, en términos de absoluta claridad, la designación de la clase de recurso, autoridad ante la que hubiera de presentarse y plazo de presentación del escrito, circunstancias que por concurrir en el presente caso impiden la aplicación de tal criterio y llevan asimismo a la desestimación del recurso.

10. *COMPROBACION DE VALORES.*—El impuesto recae sobre el verdadero valor de los bienes y no sobre el precio satisfecho por el adquirente, por lo que la comprobación es legalmente obligatoria e ineludible aun en los bienes enajenados por el propio Estado, cuando éste fija y percibe el precio de la venta y, por tanto, conoce su exacta cuantía (Resolución de 8 de marzo de 1973).

A) *Hechos.*—El tema objeto del recurso radicaba en si procede practicar comprobación, en los casos en que el Estado o un Organismo autónomo de la Administración estatal es parte en el contrato transmisivo, constando plenamente la certeza del precio declarado.

Se trataba en este caso de la venta de un solar hecha por el Patrimonio Forestal del Estado a un particular, quien expuso, en trámite de alegaciones, que los bienes habían sido comprados al Estado por un precio fijado por la misma Administración pública y, por tanto, no había lugar

a comprobar el valor de aquéllos, debiendo aceptar la Administración el valor fijado por ella, pues aunque tenga diversos órganos o estamentos, debe tener un solo criterio valorativo, por lo cual suplicaba que se aceptara como base liquidable el precio de venta fijado por la Administración y consignado en la correspondiente escritura.

B) *Doctrina*.—Que tal alegación quiebra si se tiene en cuenta que el Impuesto sobre Transmisiones recae sobre el verdadero valor que los bienes tuvieran el día en que se causó el acto o se celebró el contrato gravado, y no sobre el precio que por esos bienes satisficiera el adquirente, estimando el Legislador que el verdadero valor de los bienes es el que se obtiene mediante el empleo de los medios de comprobación, que taxativamente enumera el artículo 117 del propio Texto Refundido, y de ahí que la comprobación constituya una obligación impuesta a la Administración por la ley con carácter general, estableciéndose la regla de que la base imponible se determina por el valor declarado por los interesados, salvo que la comprobación administrativa arroje uno superior (8).

Que por la razón expresada, la comprobación administrativa del valor de los bienes transmitidos es procedente y obligada, incluso en los supuestos en que consta fehacientemente el verdadero precio satisfecho por el adquirente (9), porque la razón de ser de esa comprobación no radica en que se conjeture o presuma la falta de veracidad del precio declarado por los interesados, sino en la necesidad de determinar el verdadero valor de los bienes, que, según se ha expuesto, es el resultante de la aplicación de los medios comprobatorios autorizados por la ley, y lo mismo ocurre en el caso de compraventa de bienes enajenados por el Estado, en el que éste fija y percibe el precio de la venta y, por tanto, conoce su exacta cuantía, no obstante lo cual, la comprobación de valores resulta legalmente obligatoria, sin que ello suponga contradicción alguna con los actos propios anteriores del mismo Estado, por ser evidente que al fijar el Estado, contratante, en un caso concreto, el precio de la venta de los bienes que enajena (dependiente a veces de factores ajenos a los puramente económicos o de mercado), no pretende determinar el verdadero valor que, con arreglo a las leyes fiscales, corresponda a aquéllos, no existiendo, por tanto, ninguna incompatibilidad entre la fijación de un precio con trascendencia contractual y la comprobación ulterior de valores con trascendencia exclusivamente fiscal, que los órganos competentes de la Administración están obligados a practicar en todo caso, en obediencia de los preceptos legales y a efectos jurídicos totalmente diferentes.

F. M. C.

(8) Artículo 70-1.º).

(9) Como ocurre en las subastas públicas, judiciales, administrativas o notariales. Véase a estos efectos Resolución de 15 de febrero de 1973 y Resolución de 22 de diciembre de 1971 (la primera de ellas recogida en esta misma sección con el número siete).