

2.º JURISPRUDENCIA FISCAL

Por CARLOS MARÍN ALBORNOZ

PRESTAMOS A COOPERATIVAS PROTEGIDAS. *Está exento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales el préstamo hipotecario concedido a una Cooperativa inscrita en el Registro Oficial del Ministerio de Trabajo, de conformidad con el número 5, artículo 65, del Texto Refundido del Impuesto (SENTENCIA DE 5 DE JUNIO DE 1973).*

Hechos.—Mediante escritura pública, otorgada el 17 de febrero de 1971, la Cooperativa de Crédito Caja Rural «San Mateo» concedió a la Cooperativa del Campo «Nueva Alcohola» un préstamo con garantía hipotecaria. Presentada dicha escritura en la correspondiente oficina liquidadora, se giró una liquidación por el concepto de préstamos, número 12 de la tarifa, al tipo del 1,90 por 100, por estimar dicha oficina que el artículo 65, número 5, del Texto Refundido, al igual que el Estatuto Fiscal de Cooperativas, sólo exime los actos y contratos mediante los cuales las Cooperativas Protegidas adquieran bienes inmuebles o derechos, habiéndose suprimido la exención de los actos adquisitivos de bienes muebles; pronunciándose en análogos términos el Tribunal Provincial y Central ante las reclamaciones entabladas por las Cooperativas interesadas, por estimar que no concurren las circunstancias y requisitos prevenidos por la Ley para la aplicación de la citada exención.

Interpuesto recurso contencioso-administrativo ante el Tribunal Supremo, y siendo ponente el Magistrado excelentísimo señor don Enrique Amat Casado, se estima en base a la siguiente

Doctrina.—Considerando que la única cuestión debatida en el presente recurso consiste en determinar si, como la parte actora pretende, se halla exento del Impuesto General sobre Transmisiones Patrimoniales el préstamo dinerario con garantía hipotecaria, concertado en escritura pública de 17 de febrero de 1971, y concedido por la Cooperativa de Crédito Caja Rural «San Mateo» a la Cooperativa del Campo «Nueva Alcohola», inscrita en el Registro de Cooperativas con el carácter de protegida, basando esta parte su pretensión en lo dispuesto en el artículo 65, 1, número 5, del Texto Refundido del Impuesto de 6 de abril de 1967, a cuyo tenor: están exentos del pago del tributo los actos y contratos mediante los cuales las Cooperativas Protegidas, a que se refiere el apartado 2 y concordantes del Decreto de 9 de abril de 1954, llevan a cabo adquisiciones de bienes inmuebles o derechos, para sí o para sus asociados, siempre que tiendan directamente al cumplimiento de sus fines sociales y estatutarios y recaiga sobre ellas la obligación de satisfacer el Impuesto.

Considerando que la cuestión litigiosa en los anteriores términos expuestos ha sido ya decidida por la doctrina jurisprudencial de esta Sala, establecida en supuestos de evidente analogía con el actual, en los que habiéndose producido por las Cooperativas interesadas, al igual que ahora acaece, una adquisición de «derechos»—el derecho de propiedad de las cantidades prestadas, que se destinaban también, como ahora se destina, al cumplimiento directo de los fines comunitarios—, se dio lugar a la exención postulada en los respectivos recursos, habida cuenta, entre otras razones, que la palabra «derechos»—sin distinguir, como podía haberse

distinguido y como realmente se distingue en la tarifa del Impuesto—«permanece» inalterada en la dicción del número 5 del artículo 65, 1, del Texto Refundido de 5 de abril de 1967, y que las disposiciones fiscales, especialmente aquellas en que se conceden exenciones, deben ser aplicadas con rigurosa sujeción a sus términos literales, sin apreciaciones extensivas «ni restrictivas», que no estén taxativamente autorizadas en el texto legal en que se contiene la exención.

BANCO HIPOTECARIO DE ESPAÑA. *La exención del Impuesto de Transmisiones contemplada en el apartado 1, 1.º, b), del artículo 65 del Texto Refundido alcanza a aquellas entidades autónomas que se rijan por las normas de la Ley de 26 de diciembre de 1958, mas no a las que siéndoles aplicables la definición de su artículo 2 quedan excluidas del ámbito de la Ley, por virtud de la declaración en su artículo 5, supuesto en que se encuentra el Banco Hipotecario* (SENTENCIA DE 23 DE JUNIO DE 1973).

Hechos.—En la Abogacía del Estado de la Delegación de Hacienda de Madrid tiene entrada un testimonio de auto de adjudicación, seguido ante uno de los Juzgados de dicha capital, a favor del Banco Hipotecario de España. A la vista del mencionado documento, la citada dependencia giró a cargo del Banco Hipotecario de España liquidación por Impuesto General sobre Transmisiones Patrimoniales, concepto transmisiones, número 1 de la tarifa, al 7,40 por 100.

Interpuesta reclamación económico-administrativa contra dicha liquidación ante el Tribunal Provincial de Madrid, el representante de la indicada entidad alegó que el Banco Hipotecario de España, por disposición expresa del Decreto-Ley de 19 de julio de 1962, había quedado incluido, de acuerdo con su naturaleza jurídica, en la Ley de 26 de diciembre de 1958, de Régimen Jurídico de las Entidades Estatales Autónomas y, en su consecuencia, «exento de toda clase de contribuciones, impuestos y demás gravámenes del Estado, provincia y municipio, siempre que sea el sujeto directo de la imposición», exención subjetiva recogida en la Ley de Reforma del Sistema Tributario y en el propio Texto Refundido del Impuesto; aparte de que la adjudicación al Banco de los bienes hipotecados en garantía de un crédito por él concedido tenía el carácter de extinción de su obligación y, en consecuencia, era acto exento, por aplicación del artículo 65, número 66, del Texto Refundido del Impuesto.

El Tribunal Provincial desestimó la reclamación en base a que el Banco Hipotecario de España no se encontraba—de acuerdo con sus leyes de nacionalización y reorganización—sujeto al régimen jurídico de la Ley de 1958, por lo que al referirse la exención establecida en el artículo 65, 1, 1.º, b), del Texto Refundido exclusivamente a los organismos autónomos, a que se refería dicha Ley, no podía serle de aplicación la misma si tampoco la contemplaba en el Decreto-Ley de 19 de julio de 1962, puesto que los términos generales de dicha exención no fueron recogidos en la Ley de Reforma Tributaria de 11 de junio de 1964 ni en el Texto Refundido de 1967, que al establecer en su disposición transitoria segunda que quedarían sin efecto cuantas exenciones y reducciones fiscales no figurasen mencionadas en la misma, tal disposición suponía una derogación expresa de dicha exención fiscal, y respecto de la segunda cuestión planteada se liquidaba la adjudicación como transmisión onerosa, de acuerdo con el artículo 55 del Texto Refundido.

Interpuesto recurso ante el Tribunal Económico-Administrativo Central se desestima, confirmando, por tanto, la liquidación practicada por la Abogacía del Estado.

Entablado recurso contencioso-administrativo, el Tribunal Supremo, siendo ponente el Magistrado excelentísimo señor don Nicolás Gómez de Enterría, lo desestima en base a la siguiente

Doctrina.—La exención del Impuesto de Transmisiones alcanza a aquellas entidades estatales autónomas que se rijan por las normas de la Ley de 26 de diciembre de 1958, más no a las que siéndoles aplicable la definición de su artículo 2 quedan excluidas del ámbito de la Ley, por virtud de la declaración de su artículo 5, supuesto en que se encuentra el Banco Hipotecario, porque si bien es verdad que en la redacción del artículo 5 no quedó comprendido, sí se incluyó más tarde en el mismo, con el efecto de excluirle de los demás preceptos de la Ley, por el artículo 1 del Decreto-Ley de 20 de julio de 1962, que llevó a cabo su nacionalización, y como la exención de impuestos que concedió el propio Decreto-Ley ha sido sustituida, en materia de Impuesto de Transmisiones, por el artículo 146, 1, b), de la Ley de 11 de junio de 1964, y por el artículo 65, 1, b), del Texto Refundido, y falta el requisito de la regulación del Banco, en el año 1970, por las normas de la Ley de Entidades Estatales Autónomas, es obligado concluir en el sentido de desestimar el presente recurso, reiterando con ello el criterio de las anteriores sentencias de esta Sala, que se refería a los Bancos de Crédito Industrial y de Crédito Agrícola.

PRESTAMOS HIPOTECARIOS PARA VIVIENDAS DE PROTECCION OFICIAL. *Gozan de exención total del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales los contratos de préstamo hipotecario que se soliciten antes de obtener la calificación definitiva de viviendas de protección oficial, cualquiera que fuese la fecha de su concesión, no siendo lícita la interpretación que condiciona el otorgamiento de la exención a la concurrencia de los dos requisitos que establecía la legislación de viviendas de renta limitada derogada (SENTENCIA DE 29 DE SEPTIEMBRE DE 1973).*

Hechos.—Mediante escritura otorgada el 23 de diciembre de 1970, la Caja Provincial de Ahorros de Logroño concedió a los demandantes un préstamo de 15.000.000 de pesetas, a devolver en cinco anualidades iguales, entregándose 6.600.000 pesetas, y el resto, de 8.400.000 pesetas, habría de entregarse por la Caja contra certificaciones de obras. El préstamo devengaría el 7,50 por 100 anual, más una comisión de 0,40 por 100. En garantía del capital más intereses, costas y gastos, se constituyó hipoteca sobre un edificio a construir en Logroño, que habría de estar compuesto de siete casas, edificio que había obtenido la calificación provisional de Viviendas de Renta Limitada, según cédula de 16 de noviembre de 1968; describiéndose al pormenor la edificación de referencia; manifestando, finalmente, los comparecientes que el destino del préstamo hipotecario era únicamente financiar la construcción del edificio, indicando que habría de ser destinado a Viviendas de Protección Oficial y solicitándose de la oficina liquidadora la exención prevenida en el artículo 65, número 63, del Texto Refundido del Impuesto.

Presentada la mencionada escritura en la Abogacía del Estado, se practicó la liquidación por Impuesto de Transmisiones, concepto préstamos, al 1,90 por 100, sobre la base de 9.484.200 pesetas, previniéndose a los interesados la obligación de presentar de nuevo el documento dentro de los treinta días siguientes a la fecha de la expedición de cada una de las certificaciones de obras, contra las cuales habría de entregarse a los prestatarios el resto de la cantidad prestada.

Contra dicha liquidación se interpuso recurso de reposición, alegándose que el préstamo estaba exento, según el número 63, artículo 65, del Texto

Refundido, en relación con el artículo 43 del Reglamento de Viviendas de Protección Oficial; recayendo resolución denegatoria razonando que el préstamo no se acomodaba a las prevenciones de la Ley de Viviendas de Renta Limitada de 15 de julio de 1954 y Reglamento de 24 de junio de 1955, sobre tipo de interés y plazo de amortización, no pudiendo aplicarle los beneficios finales que la Ley establece precisamente en favor de los préstamos regulados por la legislación específica.

Idéntico criterio mantuvieron el Tribunal Provincial y el Central; pero interpuesto recurso contencioso-administrativo ante el Tribunal Supremo, y siendo ponente el Magistrado excelentísimo señor don César Contreras Dueñas, se dicta sentencia estimando el recurso en base a la siguiente

Doctrina.—Considerando que si bien la Ley de Viviendas de Renta Limitada de 15 de julio de 1954, sobre protección de «Viviendas de Renta Limitada», condiciona, en su artículo 10, la exención del Impuesto de Derechos Reales de los contratos de préstamo hipotecario destinados a la construcción de aquéllas al cumplimiento de dos requisitos: interés que no exceda del 4,5 por 100 y plazo no inferior a diez años, tal disposición, así como la del artículo 3, 59, c), del Texto Refundido de 21 de marzo de 1958, no son aplicables al caso que se decide en el presente recurso, toda vez que la escritura pública sometida a liquidación fue otorgada el 23 de diciembre de 1970, en cuya fecha regía ya la Ley de Viviendas de Protección Oficial de 24 de junio de 1963, adaptada a la Ley de Reforma Tributaria de 11 de junio de 1964, por Decreto de 3 de diciembre de 1964, y aunque se pretendiera argumentar sobre la fecha de la iniciación del expediente determinante de la calificación provisional, habría que tener en cuenta lo dispuesto en la disposición transitoria tercera de aquella Ley, según la cual «los expedientes iniciados al amparo de cualquiera de los regímenes que por esta Ley se derogan, y en los cuales no hubiese recaído resolución definitiva, continuarán rigiéndose por las disposiciones de su legislación respectiva en cuanto se refiere al régimen de construcción y auxilios económicos, sometiéndose a las disposiciones de esta Ley en todo lo demás, incluso en los beneficios fiscales».

Considerando que a la vista del articulado de la referida Ley de Viviendas de Protección Oficial, y especialmente de sus artículos 8 y 10, no cabe confundir entre estos dos preceptos: a) Exenciones y bonificaciones tributarias. b) Préstamos con interés, y al establecer el artículo 10, A), 5.º, que gozarán de exención total del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales «los contratos de préstamo hipotecario que se soliciten antes de obtener la calificación definitiva de Viviendas de Protección Oficial, cualquiera que fuese la fecha de su concesión...», no es lícita la interpretación que condiciona el otorgamiento de la exención a la concurrencia de los dos requisitos que establecía la legislación ya derogada, ni tampoco aquella otra que pretende limitar el beneficio tributario exclusivamente a los préstamos comprendidos en el apartado b) del artículo 8 y artículo 18 de la citada Ley, quedando excluidos los llamados «préstamos libres».

Considerando que a la misma conclusión se llega a la vista del artículo 65/63 del Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales de 6 de abril de 1967, ya que no recoge aquellas dos limitaciones de la legislación derogada, y la remisión que hace al último párrafo del número 28 del mismo artículo, según el cual, «la exención se entenderá concedida con carácter provisional y condicionada al cumplimiento de los requisitos que en cada caso exigen las disposiciones vigentes para esta clase de viviendas», no tiene otro alcance que el de proclamar la pérdida de exención en el caso de no llegar a obtener la calificación definitiva o de incurrir en omisiones o defraudaciones determinantes de la descalificación.

PRESCRIPCION DE LA ACCION COMPROBATORIA. *La inactividad comprobadora frente al sujeto pasivo puede dar lugar a que entre en juego la prescripción de la acción administrativa de comprobación, determinando la imposibilidad de exigir el impuesto, por haber dejado transcurrir el plazo fijado por la Ley (SENTENCIA DE 15 DE OCTUBRE DE 1973).*

Hechos.—Una escritura de compra de fincas, en la que se declara un valor de 500.000 pesetas, se presenta a liquidación en la Abogacía del Estado correspondiente el 23 de julio de 1963, aportándose por el interesado, a efectos de comprobación, el 9 de septiembre siguiente, las certificaciones catastrales que no obraban en su poder al tiempo de presentar el documento. Girada directamente liquidación sobre la base de 6.074.196 pesetas, fue recurrido el acto liquidatorio, en reposición ante la propia Abogacía del Estado, la que acordó, al acoger una de las peticiones ante ella deducidas, el medio extraordinario de comprobación de la tasación pericial contradictoria, a cuyo fin se comisionó, con fecha 27 de noviembre de 1963, a la Abogacía del Estado en que radicaban los bienes, para que se redactara la hoja de aprecio del perito de la Administración, sin que al interesado se le hiciera saber el contenido de dicha hoja ni se le practicara más notificación, que hiciera referencia a la comprobación de valores, hasta el 23 de mayo de 1966.

El interesado promueve reclamación económico-administrativa por entender que había prescrito la acción administrativa para la comprobación de valores, conforme al artículo 82 del Reglamento de 15 de enero de 1959, pues el plazo de dos años, computado desde el 3 de enero de 1964, en que se notificó la liquidación provisional, había transcurrido en 23 de mayo de 1966, fecha de la notificación de la hoja de aprecio del perito de la Administración, y aun en el supuesto de que los actos de comprobación, de que no hubiere tenido conocimiento y no se hubieran notificado al interesado, pudiesen interrumpir la prescripción, desde 10 de abril de 1964, fecha de la remisión del expediente a la Delegación de Hacienda de Jaén, igualmente había expirado ya el plazo de dos años en 23 de mayo de 1966.

El Tribunal Económico Administrativo Provincial desestima la reclamación basándose en que interrumpida la prescripción el 10 de abril de 1964, según reconoce el reclamante, en tal fecha se hallaba vigente la Ley General Tributaria, cuyo artículo 64 establece un nuevo régimen de prescripción con plazo de cinco años para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación, debiendo entenderse el precepto especial del artículo 82 del Reglamento derogado según la cuarta disposición transitoria de la citada Ley General.

Igual criterio mantiene el Tribunal Económico Administrativo Central cuando estima aplicable al caso controvertido la legislación anterior a la Ley General Tributaria.

Interpuesto recurso contencioso-administrativo contra dicha resolución, el Tribunal Supremo, siendo ponente el Magistrado excelentísimo señor don Nicolás Gómez de Enterría y Gutiérrez, lo estima en base a la siguiente

Doctrina.—Considerando que la legislación aplicable al caso no puede ser otra que la anterior a la Ley General Tributaria, como acertadamente razona el Tribunal Central, con fundamento en la Orden del Ministerio de Hacienda de 24 de julio de 1964, porque el plazo se inició antes de 1 de marzo de dicho año, en que la Ley General Tributaria empezó a regir, sin que sea correcto sostener, como se hace en la contestación a la demanda, al reproducir un argumento empleado por el Tribunal Provincial, que la interrupción de la prescripción, que el interesado reconoce haberse pro-

ducido el 10 de abril de 1964, deja ya totalmente desplazada la legislación anterior, porque bien clara está la postura principal del recurrente, al sostener que los actos de comprobación de que él no hubiera tenido conocimiento, no pueden perjudicarlo, y esto impide hablar de reconocimiento de la interrupción de la prescripción.

Considerando que la acción administrativa para comprobar los valores declarados, en relación con el Impuesto de Derechos Reales, prescribía a los dos años de presentados los documentos a liquidación, a tenor del párrafo tercero del artículo 12 de la Ley de 21 de marzo de 1958, precepto completado por el artículo 82 del Reglamento de 15 de enero de 1959, en el sentido de que el plazo no empezaba a correr mientras no se presentaran los documentos necesarios para la liquidación definitiva, que fueron presentados por el ahora recurrente el 9 de septiembre de 1963, y aunque se tratara del supuesto de comprobación anterior, declarada nula, a que alude el apartado 2 del citado precepto reglamentario, siempre tal declaración de nulidad tendría que ir referida al mes de noviembre de 1963, en que se interpuso recurso de reposición contra la liquidación girada sobre la base de 6.074.196 pesetas, con la consiguiente pérdida del tiempo útil para la prescripción, transcurrido entre la aportación de los documentos necesarios para la liquidación definitiva y la estimación del recurso de reposición frente a dicha liquidación, por lo que el 27 de noviembre de 1963, en que, estimada la reposición, la Delegación de Hacienda de Madrid comisionó a la de Jaén para la designación de perito, empezó a correr de nuevo el plazo de prescripción de la acción comprobadora, que seguía siendo el de dos años, al estar señalado en el artículo 12 de la Ley, y nunca el de diez, que se refería a la acción para exigir el impuesto, porque cualquier otra interpretación haría ceder a la Ley frente al Reglamento sobre este particular de la acción comprobadora, no de la liquidatoria, y como la interrupción del plazo legal de los dos años, después de 26 de noviembre de 1963, sólo podía producirse mediante la actuación o el conocimiento del sujeto pasivo del impuesto, en virtud del principio subyacente en el artículo 1.973 del Código civil, como norma subsidiaria, y ninguna de tales circunstancias se reprodujo en la pretendida fecha de 10 de abril de 1964, en que la Delegación de Hacienda de Jaén remitió a la de Madrid la hoja de aprecio del perito de la Administración, es obligado concluir en el sentido de que la inactividad comprobadora frente al sujeto pasivo, desde el 27 de noviembre de 1963 hasta el 23 de mayo de 1966, dio lugar a que se consumara la prescripción de la acción administrativa de comprobación, lo que determina la imposibilidad de exigir el impuesto sobre base superior a 500.000 pesetas declaradas, por cuanto que la utilización de la fecha de 10 de abril de 1964, en las argumentaciones del interesado, no puede tener más consecuencia que la de impedirle agotar su razonamiento, para el supuesto de que los actos de comprobación de que no hubiera tenido conocimiento y no se la hubieran notificado pudieran interrumpir la prescripción, pero sin que sea lícito sostener que, por citar tal fecha, al haberla conocido más tarde, cuando el expediente de gestión se le puso de manifiesto, conoció también, en 10 de abril de 1964, que el expediente de comprobación proseguía o que el expediente de comprobación proseguía o que hizo dejación voluntaria de su derecho a invocar el tiempo útil de prescripción hasta entonces transcurrido.

ANOTACIONES PREVENTIVAS DE DEMANDA. Están sujetas al impuesto de actos jurídicos documentados todas las anotaciones preventivas de demanda, excepto las que se declaren exentas por la Ley cuando no pueda determinarse la cuantía de las mismas, o sea, que sólo están

exentas aquellas en que no sea posible especificar el valor de las acciones ejercitadas en el procedimiento judicial del que dimanen (SENTENCIA DE 13 DE NOVIEMBRE DE 1973).

Hechos.—Interpuesta demanda en juicio declarativo de mayor cuantía ante la jurisdicción ordinaria contra el Ayuntamiento de Madrid, para que se declare el derecho preferente de dominio de los actores sobre una parcela que se hallaba inscrita doblemente en el Registro de la Propiedad, se suplica por los recurrentes que se reconozca que la finca de su propiedad se superponía sobre la de la Administración, que el folio registral donde se hallaba inscrita es el legítimo y que se procediese a cancelar la doble inscripción, declarándose que dicha finca pertenece al libre dominio de los demandantes, y como en ella se solicitase su anotación preventiva, fue despachado el oportuno mandamiento judicial, sobre el que se giró liquidación sobre el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, tomando como base el valor del edificio, según los índices trienales del arbitrio de plusvalía, número 36 de la tarifa, y al tipo del 1 por 100, contra cuya liquidación formularon reclamación económico-administrativa, que fue desestimada, tanto por el Tribunal Económico Provincial como por el Central, dando lugar al correspondiente recurso contencioso-administrativo, en el que se plantean dos cuestiones, relativas, respectivamente, a la exención de las anotaciones preventivas de demanda, en las que se ejercita una acción como la que formularon los interesados ante la jurisdicción civil y en la determinación de la base imponible.

El Tribunal Supremo, siendo ponente el Magistrado excelentísimo señor don Adolfo Carretero Pérez, estima parcialmente el recurso en base a la siguiente

Doctrina.—Considerando que respecto al primer problema, el artículo 101, número 2, apartado 12, del Texto Refundido de 1967 establece que estarán exentas las anotaciones preventivas de demanda cuando no tengan por objeto un derecho o interés evaluable y susceptible de ser determinado, versando el litigio, en primer lugar, sobre la interpretación de este precepto, pues mientras, para los contribuyentes, el objeto de las anotaciones preventivas, cuando se ejercitan acciones declarativas, no ofrece un contenido económico evaluable, ya que lo que se pretende con ellas es evitar que surja la figura del tercero hipotecario, conservando intactos a la fecha de la ejecución de la sentencia los derechos garantizados, impidiendo al tercer adquirente el juego de la fe pública registral, medida cautelar que no es susceptible de determinarse económicamente, para la Administración, la conclusión es la opuesta y la anotación se halla comprendida entre las sujetas al tributo por el artículo 100, apartado F, que grava a las que se practiquen en los Registros públicos, sirviendo de base, según el artículo 105, número 1, apartado C, el valor del derecho o interés que se garantice, circunstancia que efectivamente se produce en este caso, supuesto que la demanda anotada pretende que se declare el mejor derecho dominical de una finca inscrita y, como consecuencia de ello, se solicita la nulidad de la inscripción contradictoria, por lo que al versar el derecho discutido sobre la plena titularidad de una finca, identificable en el Registro de la Propiedad e incluso en la realidad extrarregistral, porque se halla delimitada por los correspondientes planes de urbanismo que le afectan, tales elementos evidencian que el valor del inmueble sobre el que recae la contienda judicial es el de la anotación, como lo demuestra el hecho de que los mismos recurrentes, al interponer la demanda de mayor cuantía a la que se ha hecho referencia, no la consideraron de cuantía indeterminada, sino que señalan la de 5.500.000 pesetas.

Considerando que de estas interpretaciones, la de la Administración es la que mejor se acomoda al principio general del artículo 101, Texto Refundido, en virtud del cual están sujetas al Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados todas las anotaciones preventivas de demanda, excepto las que se declaren exentas por la Ley, cuando no pueda determinarse la cuantía de las mismas, pues llevando el argumento de los demandantes a sus últimas y lógicas consecuencias, ninguna de las anotaciones en cuestión vendría gravada por el tributo, porque todas tienen la misma finalidad de asegurar los resultados de un juicio anterior; mas lo que pretende la Ley es que sólo una clase de ellas queden exentas, aquellas en que no sea posible especificar el valor de las acciones ejercitadas en el procedimiento judicial del que dimanen, y en el caso de autos, los recurrentes, como se deduce de la configuración de su demanda, han ejercitado una acción meramente declarativa del dominio, de la que se deriva otra de modificación del Registro de la Propiedad, que si bien no exige que el demandado sea poseedor de una cosa determinada, como sucede con la acción reivindicatoria, sí que presuponen que recaen sobre un inmueble concreto e identificable registralmente y en la realidad jurídica extrarregistral, que tiene un valor económico determinable y concreto, lo que hace que no pueda ser incluida entre las exenciones establecidas por la Ley.

Considerando que, por lo que respecta a la base liquidable, hallándose la finca doblemente inscrita, por una primera inscripción, la número 2.907, a favor de los recurrentes, con una cabida de 5.918 metros cuadrados de superficie, y por otra inscripción a favor de la Administración, la número 5.523, con una extensión de 7.658 metros cuadrados, al tomar la liquidación, la última de las superficies, como base del tributo, no ha obrado conforme a derecho, ya que si la base es el contenido económico de la anotación, el pleito civil que la originó solamente existía sobre los 5.918 metros cuadrados en que la primera inscripción amparaba a los titulares, de conformidad con el artículo 38 de la Ley Hipotecaria, y sobre el exceso de superficie los demandantes ni ejercitaban acción alguna ni estaban protegidos por la presunción de la conformidad del Registro con la realidad y de posesión por los titulares inscritos, que son los elementos integrantes de la base en las acciones declarativas, como la articulada por los contribuyentes, y, en consecuencia, ha de accederse al segundo de los pedimentos de la demanda ordenando que se practique una nueva liquidación, en la que se fije como base imponible la solicitada por los actores.

ANOTACION PREVENTIVA DE EMBARGO DE BIENES DE UNA COOPERATIVA DE CREDITO. *La anotación preventiva de embargo de bienes de una Cooperativa de Crédito, al no tener carácter de adquisición de un derecho distinto del mismo que antes de la anotación tuviese el embargante, no está exenta del impuesto* (SENTENCIA DE 4 DE DICIEMBRE DE 1973).

Presentada en la oficina liquidadora correspondiente un mandamiento judicial de embargo de bienes de una Cooperativa de Crédito «Caja Rural Provincial» por un principal de 3.000.000 de pesetas, más otras 900.000 pesetas por costas e intereses, se practica a cargo de la entidad recurrente una liquidación por el concepto de anotaciones número 36 de la tarifa, al 1 por 100, sobre la base de 3.900.000 pesetas, contra la cual, la citada entidad entabla reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Provincial, por entender que el acto que la motiva había de reputarse exento, al amparo del artículo 65, 1, y artículo 102, 1, 18, del Texto Refundido del Impuesto.

Dicho Tribunal acordó desestimar la reclamación. Contra dicho acuerdo, la representación de la citada Cooperativa interpone recurso ante la Sala de Jurisdicción de la Audiencia Territorial de Valencia, que lo estima.

Interpuesto por el señor Abogado del Estado recurso extraordinario de apelación, el Tribunal Supremo, siendo ponente el Magistrado excelentísimo señor don Diego Espín Cánovas, lo estima en base a la siguiente

Doctrina.—Considerando que la exención discutida es la contemplada en el artículo 11, 1, *b)*, del Estatuto Fiscal de las Cooperativas, aprobado por Decreto de 9 de mayo de 1969, en relación con el artículo 101, 2, 18, del Texto Refundido del Impuesto, que concede «exención total en el Impuesto de Actos Jurídicos Documentados para los actos y contratos mediante los cuales llevan a cabo adquisiciones de bienes inmuebles o derechos, para sí o para sus asociados, siempre que tiendan directamente al cumplimiento de sus fines sociales y estatutarios y recaiga sobre las Cooperativas la obligación de satisfacer el Impuesto»; exención para este Impuesto coincidente con la que para el de Transmisiones Patrimoniales concede el Texto Refundido en su artículo 65, 1, 5; exención que, como se desprende de su propio tenor literal, exige diversos requisitos para que proceda y, en primer término, el de que se trate de una adquisición de bienes inmuebles o derechos, requisito que ha de examinarse en relación con la anotación preventiva del mandamiento de embargo que originó la liquidación impugnada por la Cooperativa.

Considerando que para resolver la cuestión planteada hay que partir de la naturaleza de la anotación preventiva de embargo, regulada principalmente en los artículos 42, 2; 43, 2, y 44 de la vigente Ley Hipotecaria, y 140 de su Reglamento, de los que se deduce que la anotación carece de valor constitutivo del embargo, pues si bien el artículo 43, 2, de la citada ley la considera obligatoria, su remisión al artículo 1.453 de la Ley Procesal Civil pone de manifiesto que carece de ese significado, al limitarse el precepto procesal a un reenvío a la legislación hipotecaria, en cuanto al modo de practicarse la anotación, previo el mandamiento judicial, por lo que cabe afirmar con autorizada doctrina que el embargo puede surtir eficacia sin la anotación, si bien la falta de publicidad registral al privarle de la protección frente al tercero amparado por el Registro puede ocasionarle un perjuicio al embargante, pero no le impide ejercitar su derecho de persecución de los bienes embargados, conclusión que conduce a negar a la anotación preventiva carácter de adquisición de un derecho distinto del mismo que antes de la anotación tuviere el embargante, pues la mayor protección que la anotación le otorga no llega a configurarle como adquisición de nuevo derecho.

Considerando que el examen de la naturaleza de la anotación preventiva de embargo obliga a rechazar la existencia del primer requisito, que el artículo 11, 1, *b)*, del Estatuto Fiscal de las Cooperativas citado exige para que proceda la exención discutida, al no poderse afirmar que la Cooperativa impugnadora de la liquidación haya realizado una adquisición de derechos por virtud de la anotación preventiva del embargo de bienes inmuebles, y al faltar este primer requisito es ya intrascendente el examen de los restantes, debiendo afirmarse la improcedencia de la exención discutida.

C. M. A.