

### III. Resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Central

#### V. IMPUESTOS DE SUCESIONES, TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURIDICOS DOCUMENTADOS

POR FERNANDO MUÑOZ CARIÑANOS

*PERSONAS JURIDICAS: Notificación de la base liquidable. Devengo del impuesto. Aplicación del índice de precios medios establecido por la Orden ministerial de 10 de julio de 1957. Comprobación de valores. (RESOLUCIÓN DE 12 DE MARZO DE 1970.)*

A) *Hechos*.—El reclamante en este caso era un Ayuntamiento, y su escrito de alegaciones contenía, en síntesis, las siguientes: a) Nulidad de la liquidación por no haberse notificado previamente la base. b) Impertinencia de aquélla porque, practicada en 1968, habría de referirse al impuesto que se devengaría en 31 de diciembre, anticipación no permitida por el ordenamiento vigente. c) Improcedencia de girar el impuesto sobre la base obtenida por aplicación del Índice de precios medios de venta, pues ha de entenderse que no se halla vigente, al no haber sido objeto de la revisión periódica prevista en la Orden ministerial de 1957. d) Necesidad de que el impuesto grave el efectivo rendimiento de los bienes de la Corporación, cuya cuantía anual es perfectamente conocida de las dependencias oficiales.

El Central rechaza los cuatro motivos del recurso, razonando en la forma que sigue:

B) *Doctrina*.—Respecto a la primera de las cuestiones acotadas, porque del examen conjunto de los preceptos del Reglamento de 15 de enero de 1959, que se refieren al Impuesto que grava los bienes de las Personas Jurídicas, fácilmente se deduce que no existe infracción de los mismos al girar la liquidación anual sin previa notificación de la base liquidable, y ello por las siguientes razones: 1) En la mecánica de este Impuesto, según claramente se infiere de los artículos 85-6, 287 y 288-1, existen dos actos de gestión perfectamente diferenciados, cuales son la aprobación del expediente de comprobación de valores, y el de liquidación del Impuesto, sin que pueda contemplarse otro distinto (fijación de base liquidable), porque la determinación de ésta corresponde, según reite-

radamente ha resuelto este Tribunal, al acto administrativo de liquidación. 2) La comprobación de valores en el Impuesto que grava los bienes de las Personas Jurídicas es obligatoria, y, naturalmente, la aprobación del expediente constituye acto administrativo independiente que, como tal, según el artículo 85-6, ha de notificarse a la entidad interesada; pero tal obligación existe, según claramente expresa el artículo 287-1, cuando la persona jurídica presente declaración de sus bienes, o adiciones a la misma, o la promueve si, a tenor de lo que autoriza el artículo 282-5, formula declaración de reducción de valores, pues si no la Administración puede hacer uso de la facultad que le concede el artículo 288-3, al preceptuar que «después de girada la primera liquidación, las sucesivas anuales que procedan se practicarán precisamente en el segundo mes de cada ejercicio económico, si no dieran lugar a una nueva comprobación de valores». 3) En el caso de que no sea obligatoria la comprobación de valores y la Administración haga uso de la facultad antes referida, se practica y se notifica la liquidación, sin necesidad de diligencia alguna que la preceda, pues también el ya citado número 3 del artículo 288 es claro al respecto, al decir que se girarán las liquidaciones en el mes expresado «notificándolas al representante de la persona jurídica».

En cuanto a la segunda de las cuestiones planteadas porque el artículo 52 del texto refundido de la Ley, reproduciendo el artículo 139 de la Ley de Reforma del Sistema Tributario de 11 de junio de 1964, preceptúa que el Impuesto que grava los bienes de las Personas Jurídicas «se devengará el 31 de diciembre de cada año», el cual, armonizado con lo dispuesto en el artículo 288 del Reglamento de 15 de enero de 1959 (de aplicación conforme a la sexta disposición transitoria de dicho texto refundido), de que las liquidaciones se practicarán precisamente en el segundo mes de cada ejercicio económico, demuestra que la girada en febrero de 1968 se refiere al tributo devengado en 31 de diciembre anterior.

Igualmente, es inviable el tercer motivo del recurso, que supone la no vigencia del Índice de precios medios que en su día aplicó la Oficina gestora en la comprobación de valores, pues al enunciar el artículo 117-3 del repetido texto refundido de la Ley como uno de los medios ordinarios de comprobación «los precios medios de venta que se establezcan por Orden del Ministerio de Hacienda», claramente se refiere, ínterin no lo sustituyan otros, a los del Índice que dicho Ministerio mandó confeccionar por Orden de 10 de julio de 1957, por lo que, según el texto legal, no es necesaria revisión periódica del Índice para su vigencia y aplicación en tanto no se ordene su sustitución. A mayor abundamiento, aun acudiendo a la letra y al espíritu de dicha Orden ministerial, con simple afán especulativo, también carece de relevancia el argumento del recurso, porque si bien el artículo 9.º de aquélla se refiere a un revisión de los índices, quinquenal, o anticipada al vencimiento de los cinco años, tal revisión tendría por objeto su actualización «a fin de acomodarlos a la coyuntura de la nación en aquel momento», de lo cual se deduce que el hecho de no haberse revisado en 1963 no implica la caducidad de los repetidos Índices, y sí que se habrá estimado conveniente mantener sus precios medios, bien porque no hayan tenido alteración o porque la «coyuntura económica de la nación lo aconsejara», porque lo lógico, por el transcurso de doce años, es que esos precios hayan experimentado aumento, y si fuere lo contrario, el contribuyente siempre estará amparado ejercitando su derecho de solicitar en momento oportuno la tasación pericial contradictoria.

Finalmente, tampoco se acepta el cuarto motivo, porque el Impuesto que grava los bienes de las Personas Jurídicas no es de producto, sino

de capital, por lo que para comprobar el valor de un inmueble, si se utiliza el sistema de capitalización de rentas, según el artículo 117-9 del reiterado texto refundido de la Ley en relación con el artículo 80-9 del Reglamento, ha de estimarse como tal el promedio obtenido durante el quinquenio, siendo éste un medio ordinario de comprobación de facultativa aplicación por la Oficina gestora (1).

6. *COMPROBACION DE VALORES: Naturaleza de la finca. Aplicación del valor asignado a los solares a efectos del arbitrio municipal sobre plusvalía.* (RESOLUCIÓN DE 13 DE MARZO DE 1970.)

A) *Hechos*.—Según la escritura presentada a liquidación, la finca transmitida se describía así: «Parcela de tierra calma de regadío, al sitio de Cortijo del Castillo, término de Córdoba, de cinco fanegas de extensión, equivalentes a tres hectáreas, seis áreas y cinco centiáreas; que linda al norte y este con resto de la finca de que se segrega, etc.»

Por aplicación del artículo 117, número 4, del texto refundido del Impuesto, se hizo la valoración por metro cuadrado, y el interesado impugnó el expediente de comprobación alegando que, aun cuando el Ayuntamiento, a fines del arbitrio sobre plusvalía, había fijado valor al cortijo «El Castillo», no era procedente atribuirle por este solo hecho la condición de solar, pues las parcelas en que se hallaba dividido no estaban urbanizadas y carecían de los servicios municipales de alumbrado, enlucido de aceras o afirmado (según certificación de dos arquitectos que se acompañaba), y la finca tributaba por rústica y era explotada como tal (según certificaban, asimismo, la comunidad de regantes del pantano de Guadalmellato y la Hermandad de Labradores).

El Tribunal Central desestima la alzada, sentando la siguiente:

B) *Doctrina*.—Que para el enjuiciamiento de la cuestión planteada ha de partirse de un hecho, admitido por el propio recurrente, cual es el que los terrenos que integran la finca en cuestión estaban incluidos por el Ayuntamiento en el Índice confeccionado para la exacción del arbitrio municipal sobre plusvalía, y que, con base en tal circunstancia, se utilizó como medio ordinario adecuado a la naturaleza del bien, e idóneo para reflejar su verdadero valor, el enunciado con el número 4 en el artículo 117 del texto refundido de la Ley, que autoriza la comprobación por «los valores asignados a los solares a los efectos del arbitrio de plusvalía».

Que, en consecuencia, la Oficina gestora procedió correctamente al utilizar, en uso de la facultad que le concede el artículo 80-3 del Reglamento fiscal, uno de los medios ordinarios de comprobación previsto por la Ley, y adecuado a la naturaleza del bien transmitido, pues el dilema de si éste puede ser estimado o no como solar, ni debe plantearse, ni puede ser resuelto en la presente reclamación económico-administrativa (1), que versa sobre si procede o no utilizar para comprobar su valor a efectos del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales el que tiene asignado para el arbitrio municipal de plusvalía.

(1) Idéntica doctrina a la anteriormente expuesta se recoge en la Resolución de 16 de abril de 1970.

(1) El cauce adecuado para este tipo de reclamación hubiera sido el previsto en la Ley de Régimen Local, artículos 727 y 729, núm. 2.

7. **NATURALEZA DEL ACTO O CONTRATO. DEPOSITO EN GARANTIA DE SUMINISTRO:** *Constituye a efectos fiscales un derecho real de prenda cuya extinción está sujeta al Impuesto.* (RESOLUCIÓN DE 23 DE ABRIL DE 1970.)

A) *Hechos.*—Como consecuencia de concurso convocado por un organismo oficial para el suministro de determinadas materias primas, y en cumplimiento de lo previsto en el pliego de condiciones, el adjudicatario venía obligado a constituir en la Caja General de Depósitos una garantía en metálico cuya devolución motivó una liquidación por el número 5 de la Tarifa al 1,90 por 100. La petición formulada en el recurso era sencillamente que el acto debía declararse exento por tratarse de una extinción o devolución de depósito necesario sin interés, no incluido entre los que la legislación fiscal enumera como sujetos.

He aquí la tesis del Tribunal Central:

B) *Doctrina.*—Que aun cuando la prestación de la garantía se formalizara administrativamente mediante un depósito, tal documentación no desvirtúa la naturaleza jurídica del acto, consistente en la constitución de un derecho real de garantía prendaria, como así se desprende en forma inequívoca de los términos contenidos tanto en el resguardo como en el impreso de constitución del depósito, en el que se indica que el motivo del mismo es asegurar la prestación del suministro contratado.

Que sentado lo anterior y admitido que el mandamiento de pago expedido en su día por decisión de una autoridad administrativa es la expresión formal de la extinción o cancelación de un derecho real de prenda, sujeta expresamente al pago del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales con arreglo a los términos del artículo 54, apartado 2.º, del texto refundido vigente, viene obligado a su pago conforme al artículo 67, apartado c), del mismo texto legal, aquel a cuyo favor se realice la cancelación, o sea, el reclamante en el presente caso.

8. **VIVIENDAS DE PROTECCION OFICIAL:** *A efectos de las exenciones previstas en la ley, deben considerarse como tales, cualquiera que sea su denominación específica, todas aquellas acogidas a los diversos regímenes a que se refiere la disposición derogatoria del texto refundido de 24 de julio de 1963 (casas baratas, económicas, viviendas protegidas, bonificables, de renta limitada, etc.), y cualesquiera otras que reúnan las condiciones establecidas por el artículo 2.º del aludido texto refundido.* (RESOLUCIÓN DE 6 DE MAYO DE 1970.)

A) *Hechos.*—La única cuestión planteada en el recurso consistía en decidir si una compraventa (efectuada en noviembre de 1963) de unos locales de negocio integrantes de un edificio calificado como de «Viviendas de renta limitada subvencionadas», construido al amparo del Decreto de 22 de noviembre de 1957, debían gozar de exención, a pesar de que el precio se pagó al contado.

El Tribunal Provincial entendió no aplicable al caso el número 30 del artículo 146 de la Ley de Reforma Tributaria de 1964, en base a una interpretación de la Disposición Transitoria primera de la Ley de 24 de julio de 1963; y en cuanto a la legislación anterior (Decreto de 22 de noviembre de 1957, modificado por el de 5 de marzo de 1959), por no obligar a distinguir entre viviendas y locales de negocio, gozando de exención sólo las primeras.

El Tribunal Central, en su fallo, comienza fijando la legislación aplicable; delimita después el concepto «Viviendas de protección oficial», bajo cuya genérica denominación debe entenderse comprendida toda la amplia gama de viviendas protegidas, y, finalmente, glosa los requisitos exigidos por la norma citada.

B) *Doctrina*.—Que para enjuiciar este caso es procedente acudir, en primer término, a la Ley de 11 de junio de 1964, cuyo artículo 146 número 30 declara exentas las primeras transmisiones *inter vivos* del dominio de las «Viviendas de protección oficial», ya se haga por edificios, bloques completos o separadamente de viviendas o locales, así como la de los servicios de urbanización, siempre que tengan lugar dentro de los seis años siguientes a su calificación definitiva, entendiéndose concedida la exención con carácter provisional y condicionada al cumplimiento de los requisitos que en cada caso exijan las disposiciones vigentes para esta clase de viviendas.

Que aun cuando ese texto legal hace referencia exclusivamente a las «Viviendas de protección oficial», ello no es obstáculo para reconocer la exención a la transmisión de las «Viviendas de renta limitada», toda vez que si bien la primera denominación sólo podrá aplicarse conforme a la disposición adicional primera del texto refundido de Viviendas de Protección Oficial aprobado por Decreto de 24 de julio de 1963, cuando entrase en vigor su Reglamento; tal disposición adicional considera como «Viviendas de protección oficial», cualquiera que sea su denominación específica, todas aquellas acogidas a los diversos regímenes a que se refiere la disposición derogatoria del texto refundido de 24 de julio de 1963 (casas baratas, económicas, viviendas protegidas, bonificables, de renta limitada, etc.) y cualesquiera otras que reúnan las condiciones establecidas por el artículo 2.º del aludido texto refundido.

Que admitido que la norma aplicable es la contenida en el número 30 del artículo 146 de la Ley de Reforma Tributaria de 11 de junio de 1964, se precisa examinar el alcance del condicionamiento a que, en la propia norma, se somete la exención, a saber: «el cumplimiento de los requisitos que en cada caso exijan las disposiciones vigentes para esta clase de viviendas, lo cual puede ser entendido de dos maneras contrapuestas: a) como referente a los requisitos que las disposiciones vigentes exigen para obtener la exención del impuesto, y b) como referente a los requisitos que las disposiciones vigentes exigen para que las viviendas (y locales) sean calificados definitivamente como «Viviendas de protección oficial».

La primera interpretación es la acogida en la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Provincial objeto del recurso; pero ese entendimiento de la norma contemplada no resulta aceptable, primero, porque si el legislador hubiese querido referirse a los requisitos para obtener la exención (en cuanto pudieran diferir de los requisitos para obtener la calificación) no parece lógico que se remitiera a «las disposiciones vigentes», sino que en el propio texto los habría establecido y precisado; segundo, porque el artículo 184 de la mencionada Ley de Reforma Tributaria estatuye, como régimen transitorio, la ineffectividad de «cuantas exenciones y reducciones no figuren mencionadas en este capítulo, a cuyos preceptos habrá de estarse exclusivamente, para determinar la exención de las en ella recogidas, todo ello sin perjuicio de los derechos adquiridos al amparo de las disposiciones anteriormente en vigor», debiendo notarse que en dicho capítulo se insertan los números 29 y 30 del artículo 146; tercero, porque aunque se entendiera que se trata de las disposiciones tributarias vigentes cuando se otorgó la calificación de viviendas de renta limitada subvencionadas habría de te-

nerse en cuenta que, si bien la Ley de 21 de marzo de 1958, en su artículo 3.º, A), número 59, párrafo penúltimo, preceptuaba que no gozarán de estas exenciones las viviendas clasificadas en el primer grupo establecido en el artículo 2.º de la Ley de 15 de julio de 1954, a las que se refiere el artículo 30 de la misma Ley, que se destinen a la venta, salvo que reúnan los requisitos de que la superficie construida por vivienda no exceda de 200 metros, y de que el pago del precio quede aplazado por cinco años como mínimo, la exigencia de estos requisitos sólo podría afectar a la venta de viviendas destinadas a hogar, pero no a los locales de negocio establecidos en los mismos edificios, toda vez que la cita del artículo 30 de la Ley de 15 de julio de 1954 no tendría sentido referida a los locales de negocio, respecto de los cuales nunca ha habido normas reguladoras de precio de venta ni restrictivas de fijación de ventas.

Si atendemos a la otra interpretación del condicionamiento de la exención (es decir, como requisitos que las disposiciones vigentes exijan para que sean calificadas definitivamente como viviendas de protección oficial, o como viviendas de renta limitada subvencionadas), ya se atienda a la legislación refundida en el Decreto de 24 de julio de 1963, ya se consideren las disposiciones aplicables a inmuebles destinados a viviendas de renta limitada subvencionadas (1), es lo cierto que no puede citarse otra norma de condicionamiento de la protección de los locales de negocio, sino la de que las plantas y sótanos destinados a usos comerciales y similares no rebasen del 30 por 100 de la superficie total construida, si se trata de viviendas del grupo primero, ni del 20 por 100 cuando se trata de las viviendas del segundo grupo.

Que la coordinación de todas estas normas: regla denegatoria de las exenciones no comprendidas en la Ley de Reforma Tributaria; aplicabilidad del número 30 del artículo 146 de esta última; remisión a los requisitos que en cada caso exijan las disposiciones vigentes para esta clase de viviendas, y libertad de venta de locales comerciales en cuanto a superficie (que no exceda del 30 por 100 en el primer grupo y del 20 por 100 en el segundo; precio y pago; hace llegar a la conclusión de la exención de la primera transmisión por haber sido efectuada en los seis años siguientes a la calificación definitiva (2).

F. M. C.

---

(1) Tales disposiciones son: la Ley de 15 de julio de 1954, Reglamento de 24 de junio de 1955, Ley de 13 de noviembre de 1957, Decreto de 22 de noviembre del mismo año, Decreto de 24 de enero y Orden de 1.º de febrero, ambos de 1958, y Decreto de 5 de marzo de 1959.

(2) La doctrina extractada tiene plena actualidad, pues el artículo 146, núm. 30, de la Ley de Reforma de 1964, invocado por los recurrentes, ha pasado a ser el 65, núm. 29, del texto refundido vigente.