

III. Resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Central

POR F. M. C.

6. *REPERCUSION DEL IMPUESTO: No es aplicable al Banco de Crédito a la Construcción el supuesto contemplado por el párrafo 2.º del artículo 59 del Reglamento de 15 de enero de 1959, pues la citada entidad no se halla comprendida, ni expresa ni tácitamente, entre las que mencionan los apartados B) y C) del artículo 6.º del propio Reglamento (RESOLUCIÓN DE 26 DE SEPTIEMBRE DE 1968).*

A) *Hechos.*—Las representaciones del Banco de Crédito a la Construcción y de «Naviera Aznar, S. A.», otorgaron una escritura en virtud de la cual el primero concedía un préstamo a la segunda de 36.284.000 pesetas para la construcción de un buque. Presentada la primera copia de la mencionada escritura en la Abogacía del Estado de Madrid, originó, a cargo del prestatario, una liquidación por el concepto de «Hipoteca», número 40, de la Tarifa al 1,20 por 100, sobre una base de 22.133.240 pesetas, que produjo un total a ingresar de 314.607 pesetas, figurando en la misma una nota que decía: «Bonificación: 50 por 100, artículo 4.º, número 2, apartado c)». Don L. P. S., como apoderado de la Sociedad, interpuso reclamación económico-administrativa mediante escrito, en el que alegaba que dicha liquidación se había girado equivocadamente al pretender dar cumplimiento al apartado 2) del artículo 59 del Reglamento del Impuesto de Derechos Reales, pues los supuestos que contempla el mencionado precepto reglamentario no son aplicables al caso, dado que la entidad prestamista no se encuentra comprendida, ni expresa ni tácitamente, entre las que mencionan los apartados B) y C) del artículo 6.º del propio Reglamento. En efecto, a partir del Decreto-Ley de 29 de noviembre de 1962 sobre creación y organización del Banco de Crédito a la Construcción, cambió radicalmente su naturaleza, desapareciendo por completo los motivos por los cuales venía considerándose al Instituto de Crédito para la Reconstrucción Nacional, al que el Banco venía a sustituir, como organismo equiparado al Estado, estando, además, excluido del régimen jurídico de Entidades estatales autónomas.

B) *Doctrina*.—El Banco de Crédito a la Construcción goza, a virtud de lo dispuesto en el artículo 1.º de su norma creadora de 29 de noviembre de 1962, de exención en toda clase de contribuciones e impuestos y demás gravámenes del Estado, Provincia y Municipio, siempre que sea el sujeto directo de la imposición. La cuestión que plantea el presente recurso se concreta, pues, a determinar si dicha circunstancia produce la traslación del sujeto pasivo del impuesto a la otra parte que interviene en el contrato constitutivo del hecho imponible, o, lo que es lo mismo, si es aplicable a la citada institución de crédito el párrafo 2.º del artículo 7.º de la Ley del Impuesto de Derechos Reales de 1958, cuando dispone que: «En toda convención en que sea parte, persona o entidad, que disfrute como tal de exención..., en virtud de lo establecido en los apartados B) y C del artículo 3.º de esta Ley, la obligación del pago del impuesto recaerá sobre la otra parte contratante, en los mismos supuestos en que corresponde a quien contrata con el Estado.» El T. E. A. C. resuelve el caso en sentido negativo, por estimar que: «La norma citada comprensiva de la totalidad de las exenciones subjetivas y mixtas se refiere, en primer, lugar, al Estado, del que en caso alguno forman parte las Entidades oficiales de crédito que, conforme a la Ley de 14 de abril de 1962, tienen plena personalidad jurídica, hallándose sometidas como organismos diferentes de la Administración pública a la alta dirección e inspección del Ministerio de Hacienda, que la ejerce a través del Instituto de Crédito a Medio y Largo Plazo. Dicho precepto añade, en segundo lugar, a los Organismos autónomos, comprendidos en la Ley de 26 de diciembre de 1958, de los que tampoco forma parte el Banco de Crédito a la Construcción, por hallarse excluido de su régimen jurídico, conforme a la propia Ley de su creación; y enumera seguidamente otra serie de entidades, establecimientos y personas jurídicas que subjetivamente gozan de exención del Impuesto, entre los que no aparece citado ni el Banco de Crédito a la Construcción, ni ninguna de sus operaciones. Por todo ello es necesario concluir que, establecido en el artículo 24 de la Ley General Tributaria que no se admitirá analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible o el de las exenciones, al no estar incluido dentro de los referidos apartados B) y C) del artículo 3.º de la Ley del mencionado Banco, no es posible aplicar las normas que, sobre la repercusión fiscal del Impuesto, se establecen en el artículo 7.º a que se refiere la resolución recurrida.»

Dejando al margen la cuestión de fondo resuelta, la presente resolución, dictada antes de la entrada en vigor del Decreto de 6 de abril de 1967, que aprobó el Texto Refundido de los Impuestos de Sucesiones, Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, pone sobre el tapete una interesante cuestión: la actual subsistencia de la norma en ella invocada. En efecto, en el nuevo Texto Refundido no encontramos recogido un precepto similar o análogo al contenido en el párrafo 2.º del artículo 7.º de la Ley de 1958, sin vigor actualmente, a virtud de la norma derogatoria contenida en el artículo 2.º del Decreto antes citado. Sin embargo, el Reglamento de 1959, todavía vigente, conserva esta posibilidad de repercutir el impuesto en su artículo 59, número 2, y por ello, de no estimar que este último precepto se halla también derogado en base al último inciso del citado artículo 2.º, habrá que reconocer la subsistencia actual de los citados supuestos de repercusión o traslación del sujeto pasivo tributario.

7. COMPROBACION DE VALORES: *Aplicación de medios distintos a parcelas de una misma finca. Necesidad de unir certificación registral cuando se toma como valor el que resulte de la última inscripción. Parcelas clasificadas como improductivas. Aprovechamientos forestales (RESOLUCIÓN DE 3 DE OCTUBRE DE 1968).*

A) *Hechos.*—Por la Oficina liquidadora de Boltaña se confeccionó expediente de comprobación de valores de los bienes del Ayuntamiento de Laspuña, a efectos de exacción del Impuesto sobre los Bienes de las Personas Jurídicas, mediante la aplicación de los medios comprobatorios ordinarios a que se refieren los números 3, 8 y 9 del artículo 80 del Reglamento de 15 de enero de 1959 (precios medios, valor en el Registro y renta media líquida de los aprovechamientos forestales respectivamente). Notificada la base resultante se interpuso recurso que contenía en síntesis las alegaciones siguientes: a) que la comprobación por el número 3 se hace aplicando a unas parcelas los valores del índice y a otras la capitalización de sus respectivos líquidos imponibles; b) que no se une al expediente certificación del Registro de la Propiedad para acreditar el valor de las fincas a las que se aplica este medio de comprobación; c) que las parcelas clasificadas en el Catastro como improductivas se comprueban por los valores del índice, aplicándoles el correspondiente a pastos de 3ª, y d) que para la comprobación por el número 9 del artículo 80, se suman los ingresos de los aprovechamientos forestales correspondientes al último quinquenio, deduciendo de esta cantidad un 10 por 100 en concepto de mejoras y gastos de gestión técnica justificados, dividiendo por cinco la diferencia resultante, y capitalizando después el cociente para obtener el valor comprobado.

B) *Doctrina.*—El Tribunal Central acoge en parte los argumentos esgrimidos por el recurrente en base a los siguientes razonamientos: a) Que el procedimiento seguido por la Oficina gestora para la comprobación de valores por aplicación del índice de precios medios de venta adolece de infracciones reglamentarias que desvirtúan la finalidad de la propia comprobación, pues la Oficina la realiza parcela por parcela, aplicando el precio de venta del índice cuando excede de la capitalización del líquido imponible, y ésta en el caso contrario, hallando de tal modo un mayor valor aritmético por el empleo indiscriminado de métodos heterogéneos, y contrariando así la sistemática de la comprobación de valores, que no es otra que la utilización de varios métodos para averiguar, mediante cada uno de ellos resultados, homogéneos, que luego se contrastan con el valor declarado al efecto de fijar, según ordena el artículo 88, número 1, el valor liquidable, llevando tan vicioso procedimiento a la conclusión de que la cantidad que en el expediente figura obtenida por precios medios no es la resultante de tal medio de comprobación, y si la suma de cantidades halladas por procedimientos diferentes, cuando la unidad finca sólo podrá ser disgregada si no resulta posible la asimilación de los cultivos catastrados a las clases del índice». b) «Que el hecho de coincidir en el Registrador la condición de Liquidador del Impuesto, no le releva de la obligación de documentar en forma los expedientes que instruya como tal liquidador, de modo que los órganos jerárquicos superiores cuenten con los elementos de juicio precisos para fundar sus resoluciones y los propios sujetos pasivos de la deuda tributaria su defensa, por lo que es obvia la necesidad de unir certificación del Registro

para acreditar el valor comprobado por la última inscripción». c) «Que la comprobación de las parcelas calificadas de improductivas, en caso de tener valor, deberá hacerse por otros medios más idóneos que el empleado, entre los que figura el del número 12 del artículo 80 del Reglamento». No acepta, en cambio, la impugnación del procedimiento empleado para comprobar el valor de los aprovechamientos forestales, por considerarlo correcto y ajustado a Derecho.

8. *COMPROBACION DE VALORES: No es aplicable a los supuestos de hipoteca mobiliaria el medio de comprobación ordinario establecido en el apartado 11 del artículo 80 del Reglamento* (RESOLUCIÓN DE 9 DE OCTUBRE DE 1968).

A) *Hechos*.—Presentado a liquidación un mandamiento judicial ordenando la cancelación de una inscripción de hipoteca mobiliaria extinguida por confusión al haberse adjudicado los bienes objeto del procedimiento al acreedor hipotecario, la Oficina de Rdaño fijó como base liquidable el precio de adjudicación. La Abogacía del Estado ordenó practicar nueva comprobación de valores, tomando como base el valor asignado a los bienes, a efectos de subasta, en la escritura de constitución de la hipoteca (apartado 11 del art. 80 del Reglamento de 15 de enero de 1959). El interesado entabló recurso, alegando que la aplicación del medio utilizado y su consiguiente imposibilidad de impugnación (art. 85, número 7) está suspensivamente condicionada a que los bienes adjudicados en el procedimiento sumario sean exactamente los mismos que los relacionados en la escritura, circunstancia que no concurre en el caso presente, por cuanto las mercaderías adjudicadas al acreedor hipotecario son completamente distintas de las reseñadas en la escritura de hipoteca.

B) *Doctrina*.—El problema planteado en la presente reclamación se concreta a decidir si en una adjudicación por subasta de un establecimiento mercantil afecto a una hipoteca mobiliaria en unión de las mercaderías en el mismo existentes puede utilizarse como medio ordinario de comprobación el valor asignado a los bienes, a efectos de subasta en cualquier procedimiento, y la trascendencia que a estos efectos pueda tener el hecho de haberse sustituido por otros los bienes afectos a la hipoteca. El apartado 11 del artículo 80 del Reglamento establece claramente como supuestos de hecho necesarios para su aplicación, que se trate de transmisión de fincas (bienes inmuebles), y que se haya consignado su valor a efectos de subasta. «Y si bien en principio —dice el T. E. A. C.— cabe afirmar que las razones tenidas en cuenta por el legislador para la admisión de tal medio comprobatorio en la transmisión de fincas o bienes inmuebles hipotecados son análogas a las que podrían justificar igualmente su aplicación a la transmisión de bienes muebles afectos a hipoteca mobiliaria..., es lo cierto que de los literales términos del precepto fiscal que se invoca» no resulta tal equiparación, al haberse omitido toda referencia a bienes muebles «omisión legislativa que no cabe atribuir a olvido, ya que la Ley reguladora de la hipoteca mobiliaria es de 1954, o sea, notoriamente anterior a la de 21 de marzo de 1958 y Reglamento de 15 de enero de 1959, lo que confirma en conclusión el criterio de estimar excluido» en este caso el citado medio de comprobación.

Hemos de hacer constar que el criterio sustentado por la presente Resolución es aplicable por analogía bajo los textos legales, ahora vigentes.

pues, tanto la Ley de 11 de junio de 1964 en su artículo 174 como la más reciente de 6 de abril de 1967 en el 117, mantienen sin modificar la redacción del Reglamento de 1959.

No se pronuncia el Tribunal Central sobre el medio que debió utilizarse en la comprobación, limitándose a decir que deberá procederse a practicar una nueva «con sujeción a las normas legales y reglamentarias pertinentes». Pero ¿cuáles son las normas legales y reglamentarias pertinentes en este caso? La complejidad de elementos o valores económicos que pueden transmitirse bajo la rúbrica genérica de «establecimiento mercantil» (derecho de arrendamiento del local, instalaciones fijas, propiedad intelectual e industrial, instrumentos de producción y mercaderías en su caso), exigirían en purdad una comprobación individualizada, particularmente difícil, dadas las peculiaridades características del objeto. Así se deduce del número 15 del artículo 80 del Reglamento citado, cuando al hablar de la transmisión de empresas o «establecimientos mercantiles», después de referirse a los Balances y datos de que disponga la Administración a los efectos de los impuestos que graven las empresas o Sociedades respectivas, dice que «el liquidador tendrá facultad para comprobar los elementos del activo por los medios comprendidos en este capítulo, adecuados a la naturaleza de los bienes». Por ello, creemos que debió atenderse, en primer lugar, al procedimiento del citado número 15. Bien es verdad que el criterio seguido inicialmente por la Oficina gestora, consistente en tomar como base el precio de adjudicación, puede tener un apoyo legal en el número 6 del propio artículo 80, pero no parece ser el sistema más apto para dar adecuado cumplimiento a la exigencia fiscal de que el impuesto recaiga sobre el verdadero valor de los bienes, pues es notoria la depreciación que lleva aparejada este tipo de adjudicaciones.

9. BIENES INTEGRANTES DEL CAUDAL HEREDITARIO: A efectos fiscales deben estimarse incluidas en el mismo varias fincas rústicas vendidas en documento privado de fecha anterior a la muerte del causante, máxime cuando las citadas fincas se inventariaron como de su propiedad.—DEUDAS Y GASTOS DEDUCIBLES (RESOLUCIÓN DE 31 DE OCTUBRE DE 1968).

A) Hechos.—Don P. V. F. falleció en estado de soltero, siendo herederos testamentarios por iguales partes sus dos hermanos, quienes otorgaron escritura de aceptación y adjudicación de su herencia, en la que fueron inventariadas como propiedad del causante entre otros bienes muebles la tercera parte indivisa de nueve fincas rústicas y el pleno dominio de 68 más. La Oficina liquidadora de Olmedo instruyó el oportuno expediente de comprobación de valores en base a las certificaciones catastrales aportadas por los interesados, en las que aparecían las fincas al exclusivo nombre del causante, por lo que se fijó la base tomando el valor íntegro de las que en el instrumento figuraban como propias de aquél, resultando un total de 825.707 pesetas. Los herederos promovieron reclamación postulando una importante rebaja de la base comprobada, en atención a los siguientes argumentos:

a) Que los recurrentes y el causante vivieron siempre juntos, disfrutando en comunidad los bienes heredados de sus padres y los adquiridos después, que fueron comprados por todos, aunque figuraban a nombre del fallecido, quien para regularizar la situación de tal patrimonio suscribió un documento privado de venta de las dos terceras partes indivisas de tales bienes a favor

de sus hermanos. (Este documento, que se acompañaba al escrito de alegaciones, fue presentado en la Oficina liquidadora, a efectos de satisfacer el impuesto, después de fallecer el supuesto vendedor y causante.) b) Que por pertenecer a éste solamente una tercera parte indivisa de tales bienes, la base liquidable se había obtenido con error, pues la fecha del documento privado de venta hace fe contra terceros desde el fallecimiento, con lo que queda sin efecto la presunción del artículo 75 del Reglamento del Impuesto. c) Que la totalidad de los bienes fue incluida en el inventario por error de la persona encargada de confeccionarlo, que no tuvo en cuenta el documento privado. d) Que, conforme al artículo 101 del aludido Reglamento, son deducibles las siguientes deudas: el importe de varias letras de cambio aceptadas por el causante para responder del precio aplazado de un camión que figuraba en el inventario, el de un préstamo pendiente con el Servicio Nacional del Trigo, y 23.823 pesetas por gastos de entierro y funeral. Es de destacar, a efectos de prueba, que en el expediente no figuraba justificante del préstamo, pero sí aparecen 13 letras de cambio, con vencimiento posterior al óbito del causante y recibos diversos para acreditar los gastos de entierro y funeral alegados.

B) *Doctrina*.—Esta reclamación plantea dos cuestiones perfectamente delimitadas: una, relativa a si deben excluirse de la base comprobada dos terceras partes indivisas de unos bienes que, como pertenecientes en su integridad al causante, se inventariaron en la escritura de partición y adjudicaron a sus herederos otorgantes del instrumento, y otra, referente a si deben deducirse las referidas deudas y gastos. El Tribunal Central resuelve de esta forma cada una de las dos reclamaciones: a) En cuanto a la primera, estimándola improcedente, tanto desde el punto de vista civil como fiscal. En orden al Derecho civil, por aplicación del párrafo 2º del artículo 1.218 del Código, cuando prescribe que los documentos públicos harán prueba contra los contratantes en cuanto a las declaraciones que en ellos hubiesen hecho, sin que a esto pueda oponerse el documento privado de compraventa esgrimido, porque carece de legitimidad en la firma, pudo dejarse sin efecto por mutuo disenso u otra causa, y porque aún prescindiendo de las razones anteriores no era suficiente por sí mismo para transmitir la propiedad, ya que, conforme al artículo 609 del citado Código sustantivo, es necesaria la tradición, no habiéndose operado la *ficta* del artículo 1.462, ni justificado la real o simbólica. En orden al Derecho fiscal, por aplicación del artículo 75 del Reglamento de 1959, que considera como prueba bastante de que los bienes pertenecían al causante, «la circunstancia de figurar a su nombre en los amillaramientos, catastros, Registros fiscales o de la Propiedad u otros de carácter público, contra cuyo medio de prueba sólo podrá prevalecer la demostración fundada en documento público de que con anterioridad al expresado periodo de dos meses habían dejado de pertenecerle». b) En cuanto a la segunda cuestión, estima improcedente la deducción del préstamo que se dice adeudado al Servicio Nacional del Trigo, porque no se ofrece justificación alguna de él, y la deuda representada por las letras de cambio, porque al tener vencimiento posterior a la muerte del causante, no era ejecutiva en tal fecha; en cambio, admite la deducción de 12.348 pesetas por gastos de entierro y funeral, en cuanto los considera suficientemente acreditados y en proporción con la cuantía del caudal.

10. *COMPROBACION DE VALORES: Tratándose de acciones no admitidas a cotización en Bolsa, es medio idóneo para fijar la base liquidable, a efectos del Impuesto de Sucesiones, la capitalización de beneficios, por adaptación de lo establecido para el de Negociación de Títulos* (RESOLUCIÓN DE 14 DE NOVIEMBRE DE 1968).

A) *Hechos*.—Se presentó en la Oficina liquidadora de Manresa, documento privado suscrito por doña M. P. G., en el que se solicitaba la liquidación del Impuesto de Derechos Reales correspondiente a la extinción del usufructo de su madre doña M. G. P. sobre ciertos bienes de la herencia de don F. P. S., constituidos por determinado número de acciones de la Compañía Mercantil «Metalúrgica Textil, S. A.», no admitidas a cotización en Bolsa. La comprobación de valores se realizó en base a los siguientes datos: a) Certificación expedida por el Secretario de la Sociedad acreditativa del valor de las acciones, según Balance, arrojando tal medio de comprobación una base de 1.260.307 pesetas. b) Certificación de la Administración de Rentas Públicas de la Delegación de Hacienda de Barcelona, acreditativa del valor efectivo asignado a las referidas acciones a los efectos del Impuesto de Negociación, que, aplicado a los títulos sujetos al usufructo extinguido, produjo un resultado total de 3.591.844 pesetas, tomándose como base liquidable la resultante, a virtud de este segundo procedimiento. Los motivos legados en el recurso interpuesto fueron sintéticamente que, si bien el procedimiento de comprobación utilizado no deja de ser reglamentariamente idóneo, dado el texto del artículo 64, apartado 2.º, en relación con el 80, número 15, apartado 2.º, ambos del Reglamento del Impuesto, ello no implica que los medios de valoración seguidos en otros impuestos hayan de aplicarse al de sucesiones, pues gravando éste la propiedad no resulta adecuado ni moral adoptar uno de los tres procedimientos que la Ley admite en el Impuesto de Negociación (capitalización de beneficios) y sí, por el contrario, operar con el haber líquido, según el último Balance, como representativo del verdadero valor actual del capital suscrito.

B) *Doctrina*.—A tenor del artículo 8.º de la Ley de 1958 y de la vigente de 1967, el impuesto recae sobre el verdadero valor que los bienes y derechos tengan el día en que se causó el acto sujeto al mismo. Para la averiguación de dicho valor se establecen reglamentariamente diversos medios de comprobación que la administración puede utilizar indistintamente, siempre que sean aplicables a la naturaleza de los bienes de cuya transmisión se trate. Es evidente en este caso la idoneidad del medio empleado, como se deduce claramente del artículo 64 del texto reglamentario, cuando dispone que, en el supuesto de transmisión de acciones sin cotización en Bolsa, la Oficina gestora fijará la base liquidable por los medios de valoración que la Administración tenga señalados, a los efectos de cualquier otro impuesto que grave tales títulos o que deba satisfacer la entidad emisora de los mismos. De ello se sigue que, fijada la base para la exacción del Impuesto de Negociación por capitalización de los beneficios, la adopción de la misma base para el Impuesto sucesorio no sólo es correcta desde el punto de vista legal, sino también adecuada para averiguar el verdadero valor de las acciones.

F. M. C.