

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

Por F. M. C.

1. *ACTOS SUJETOS: Está sujeta al Impuesto de Transmisiones Patrimoniales la adquisición de madera de un aprovechamiento forestal, mediante subasta celebrada al efecto por el Ayuntamiento propietario (RESOLUCIÓN DE 19 DE SEPTIEMBRE DE 1968).*

A) *Hechos.*—La Oficina liquidadora de Boltaña requirió a J. R. P. para que presentara ante la misma certificación del acta de adjudicación definitiva de la subasta de 7.069 metros cúbicos de madera, adjudicada a su favor por el Ayuntamiento de Gistain, en la cantidad de 3.181.900 pesetas, haciendo asimismo constar la fecha de adjudicación, el nombre y apellidos del rematante y el número de metros cúbicos adjudicados como consecuencia de la subasta. Caso de que el monte objeto del aprovechamiento estuviera ordenado, debería presentarse otra certificación de la Jefatura del Distrito Forestal de Huesca, acreditativa de tal extremo. Presentados los documentos reclamados, con excepción de la última certificación citada, se giró liquidación por el concepto de «Transmisiones», número 2, de la Tarifa al 4 por 100, sobre una base de 3.181.900 pesetas, que produjo un total a ingresar de 196.014 pesetas.

Interpuesto recurso, el reclamante alegó que era industrial maderista dedicado habitualmente a esta actividad, como acreditaba, y que, conforme al artículo 145 de la Ley de Reforma Tributaria de 11 de junio de 1964, no están sujetas al Impuesto de Transmisiones Patrimoniales las transmisiones a título oneroso cuando consisten en actos habituales de tráfico de las empresas o explotaciones mercantiles agrícolas o forestales, sin que pudiera arguirse la habitualidad en los actos de tráfico, que había de referirse solamente al vendedor y no al comprador, como ocurría en este caso, puesto que, si el sujeto era el adquirente, a éste era a quien debía referirse la Ley en el mencionado artículo 145; que, de otra parte, el propio artículo 145 de la Ley decía literalmente en su número dos, que «en ningún caso, un mismo acto u operación estará sujeto a este Impuesto y al que grave el Tráfico de Empresas», y su artículo 186, en el apartado f), sujetaba al Impuesto sobre Tráfico las transmisiones o entregas por precio de productos naturales a fabricantes, industriales o comer-

clantes mayoristas; y, a su vez, el artículo 188, 1, establecía en su apartado c), la misma obligación de pagar dicho Impuesto sobre Tráfico a los fabricantes, industriales y comerciantes mayoristas que adquirieran productos naturales a que se refería el apartado f), por lo que era imposible negar que la operación de compra de madera en rollo no estaba sujeta a este segundo Impuesto.

**B) Doctrina.**—El Tribunal Económico-administrativo Central (en lo sucesivo T. E. A. C.) ha estimado en el presente caso que si bien el número 1 del artículo 62 del Texto Refundido de la Ley y Tarifas del Impuesto General sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, establece que no estarán sujetas a este Impuesto las transmisiones a título oneroso «cuando constituyan actos habituales de tráfico de las empresas o explotaciones transmitentes», al no concurrir esta última circunstancia en la Corporación vendedora, ha de estimarse que no puede ser de aplicación para declarar la no sujeción al Impuesto en la forma en que fue postulada por el recurrente. A la misma conclusión se llega en relación con el número 2 del propio artículo 64 del mismo texto legal, en el que se establece: que, «en ningún caso, un mismo acto o contrato estará sujeto a este Impuesto y al general sobre Tráfico de Empresas», toda vez que el Ministerio de Hacienda, por Orden de 4 de abril de 1968 y con el fin de aclarar las dudas suscitadas sobre la aplicación de uno y otro Impuesto, ha determinado que: «estén sujetos al Impuesto General sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados por el número 20 de su tarifa los contratos de aprovechamientos forestales de todas clases, cuando tales aprovechamientos se realicen con sujeción a cualquiera de los planes previstos en la legislación de Montes, bien sean éstos de ordenación en sentido estricto o técnicos, facultativos o de explotación racional, y al número 21, cuando no estén sometidos a dichos planes», y que «están sujetos al Impuesto General sobre Tráfico de Empresas las operaciones de venta de productos naturales forestales, incluidos los árboles cortados u obtenidos por los propietarios del monte, que se realicen con carácter habitual, siempre que los adquirentes sean fabricantes, industriales o comerciantes mayoristas». De lo actuado se desprende que la relación jurídica establecida entre el recurrente y el Ayuntamiento de Gistain era la correspondiente a un aprovechamiento forestal no ordenado y no la venta de árboles cortados por el propietario del monte, lo que hace necesario declarar la procedencia de la liquidación practicada.

- 2 **DERECHO TRANSITORIO:** El nuevo plazo prescriptivo de cinco años establecido por el artículo 64 de la Ley General Tributaria no es aplicable a los casos en que su cómputo se inició con anterioridad a la entrada en vigor de aquella. Aplicación de la Disposición Transitoria 5ª del Texto Refundido de 6 de abril de 1967 (RESOLUCIÓN DE 19 DE SEPTIEMBRE DE 1968).

**A) Hechos.**—La Sociedad Anónima, «A. M. y Cía.», acordó, en escritura otorgada el 9 de octubre de 1957, la ampliación de su capital en 7.050.000 pesetas, mediante la emisión con fecha 13 de enero de 1965, de 14.100 acciones de la Serie C, de 500 pesetas cada una, habiéndose realizado el desembolso de las referidas acciones, en cuatro plazos, cada uno del 25 por 100 de su valor no-

minal. El primero, entre el 1 y el 31 de diciembre de 1957; el segundo, entre el 1 y el 15 de febrero de 1959, el tercero, entre el 1 y el 31 de agosto de 1962; y el cuarto, entre el 1 y el 31 de julio de 1963. Presentada en la Abogacía del Estado de Guipuzcoa, certificación del citado aumento se practicó una liquidación por el concepto de «Sociedades», número 6, de la Tarifa, al 2,70 por 100, sobre una base de 5.287.500 pesetas (valor nominal de los tres últimos desembolsos), que produjo un total a ingresar de 192.036 pesetas y en la que se impuso una multa del 50 por 100 de las cantidades liquidadas.

Impugnado el acto tributario, la representación de la Sociedad alegó que de la ampliación del capital a 7.050.000 pesetas, cuando fue presentada la primera copia de la escritura de 9 de octubre de 1957 en que se formalizó, se satisfizo el Impuesto en relación con el primer desembolso del 25 por 100, y que a la presentación del Certificado del Consejo de Administración de que se ha hecho mérito, fueron liquidados los tres últimos desembolsos, sin tener en cuenta que en la escritura pública de que se hace referencia se liquidó el Impuesto de Derechos reales, al tipo del 1,15 por 100, sobre el primer desembolso de 1.762.500 pesetas, y el Impuesto de Timbre complementario, al 0,50 por 100, sobre la total ampliación del capital de 7.050.000 pesetas, así como el Impuesto correspondiente a la sobreprima de emisión de 159,35 pesetas fijada por la Dirección General de Régimen Fiscal de Sociedades, para cada una de las 14.100 acciones de que se componía la emisión, que, por tanto, lo único que faltaba por pagar era el Impuesto de Derechos Reales correspondiente a los tres últimos desembolsos de que se ha hecho mérito, de los cuales, el primero, acaecido en 15 de febrero de 1959, está prescrito, y que, aparte de esto, la legislación que debe aplicarse a los otros dos desembolsos son la Ley y el Reglamento del Impuesto de Derechos Reales que se encontraba vigente cuando se satisfizo el gravamen correspondiente al primer desembolso del 25 por 100, sin que exista precepto alguno en la Ley de Reforma del Sistema Tributario de 11 de junio de 1964 que autorice la aplicación de sus propios preceptos, antes bien, en su artículo 184, al regular un régimen transitorio, permite todo lo contrario, o sea, que se siga aplicando el régimen anterior a los desembolsos que se realizaron con posterioridad al 1 de julio de 1964 por ampliaciones acordadas antes. Por todo ello terminaba suplicando que se anulase la liquidación impugnada, sustituyéndola por otra en la que sólo se grave por el Impuesto de Derechos reales, al tipo del 1,15 por 100, los dos últimos desembolsos.

B) *Doctrina.*—El fondo del asunto se limita a dos cuestiones: la primera, relativa a la posible prescripción del derecho de la Hacienda pública, para exigir el Impuesto correspondiente al segundo desembolso del 25 por 100, que tuvo lugar el 15 de febrero de 1959, habida cuenta de que el documento en que se declaraba esta obligación fue presentado el 18 de enero de 1965; y la segunda, concerniente a la procedencia de que a los posteriores desembolsos realizados se aplique la antigua legislación del Impuesto de Derechos Reales y no las nuevas normas de la Ley de 11 de junio de 1964. El Tribunal Central resuelve ambas de la siguiente forma. a) En orden a la prescripción estima que, si bien el artículo 64 de la Ley General Tributaria de 28 de diciembre de 1963, establece que prescribirá a los cinco años el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación, cuando la prescripción hubiese comenzado antes de la entrada en vigor de esta Ley, es

evidente que ha de regularse por la legislación anterior a la misma, salvo en el caso de que desde 1 de marzo de 1964, en que, efectivamente, comenzó a regir, hubiese transcurrido el referido plazo de cinco años, puesto que, en definitiva, esta norma prescriptiva no puede tener efectos retroactivos para extenderse más allá del ámbito de su aplicación en cuanto al tiempo, como reconoció con carácter interpretativo la Orden del Ministerio de Hacienda de 24 de junio de 1964, circunstancia que no concurre en el supuesto examinado. b) En cuanto a la segunda cuestión debatida, ha de tenerse en cuenta la Disposición Transitoria 5.<sup>a</sup> del Texto Refundido del Impuesto General sobre Transmisiones Patrimoniales de 6 de abril de 1967, la cual establece que en los aumentos de capital de las sociedades se tributará conforme a la legislación precedente, «siempre que la suscripción y primer desembolso de los títulos hubiese tenido lugar con anterioridad a 1 de julio de 1964 y se hubiesen cumplido por los interesados, las obligaciones tributarias derivadas de dicha legislación», entre las cuales se encontraba el artículo 107 del Reglamento de 15 de enero de 1959, que establecía que los documentos referentes a actos inter vivos de todas clases se presentarían a liquidación del Impuesto, dentro del plazo de treinta días hábiles, contados desde el siguiente al de su otorgamiento y aprobación. Habiéndose incumplido esta norma, hay que entender, conforme a la disposición transitoria mencionada, que era procedente la liquidación de estos desembolsos de capital social por el nuevo Impuesto de Transmisiones Patrimoniales.

3. **COMPROBACION DE VALORES:** Su aprobación constituye acto administrativo independiente de la liquidación y debe notificarse al contribuyente por separado.—**INDICE DE PRECIOS MEDIOS:** Procedencia de su aplicación. Necesidad de unir certificación al expediente.—**CLASE DE CULTIVO:** Datos para su apreciación (RESOLUCIÓN DE 3 DE OCTUBRE DE 1968).

A) **Hechos.**—Fallecido A. M. A. y solicitada liquidación provisional de su herencia, la Abogacía del Estado de Zamora giró las correspondientes liquidaciones, promoviéndose reclamación económico-administrativa contra las mismas con base en los siguientes motivos: a) que la aprobación del expediente de comprobación de valores constituye un acto administrativo independiente previo al de la liquidación del impuesto, y que debe ser objeto de notificación separada, lo que se ha infringido por la Oficina de gestión al notificar conjuntamente la base comprobada y las liquidaciones que sobre la misma se practicaron; b) que, habiéndose fijado el valor de los bienes por el medio previsto en el número 3 del párrafo 2.º del artículo 80 del Reglamento del Impuesto, no aparece en el expediente la oportuna certificación del índice de los precios medios correspondientes al término municipal en que aquéllos radican; c) que tal índice es inaplicable al caso del recurso, pues las fincas del caudal relicto tienen en el Catastro varias clasificaciones que no se corresponden con las clases únicas de aquél; d) que la finca número 10 del inventario, catastrada como cereal de secano y realmente de tal cultivo, ha sido valorada como de regadío; solicitándose, por último, con carácter subsidiario la tasación pericial de los bienes.

B) *Doctrina.*—Plantea este recurso varias cuestiones, unas de forma y otras de fondo, que requieren tratamiento separado, y que pueden resumirse así. a) Si implica nulidad de las actuaciones el hecho de no haberse notificado la base comprobada con independencia y previamente a las liquidaciones. b) Si es válido el expediente de comprobación de valores en el que se utilizó el medio del número 3 del artículo 80 del Reglamento sin unir a él certificación del índice de precios medios correspondientes al término municipal en que radican los bienes comprobados. c) Si es idóneo en el presente caso el aludido medio comprobatorio. d) Si la finca número 10 del inventario puede ser estimada como de regadío. e) Si procede la tasación pericial que con carácter subsidiario se solicita por la recurrente. El Tribunal Central resuelve así cada una de ellas. La primera reconociendo que a tenor del artículo 85-5 del Reglamento del Impuesto, la aprobación de las comprobaciones de valores por las Abogacías del Estado constituyen actos administrativos reclamables en esta jurisdicción, lo que determina que tal aprobación y la fijación de bases y liquidaciones consiguientes implican actos administrativos diferentes, que han de ser objeto de notificaciones separadas y sucesivas. La segunda de las cuestiones que se han acotado, declarando que como el índice de precios medios no fue objeto de publicación oficial, el debido conocimiento del sujeto pasivo de la deuda tributaria y digna defensa de sus intereses exige la constancia de una certificación de dicho índice, referida al término municipal en que radiquen los bienes afectados en el expediente y que la omisión de tal documento constituye causa de indefensión que determina la declaración de nulidad de todo lo actuado a partir de la apuntada infracción. En cuanto al tercer motivo del recurso, afirmando que no es inexcusable para el empleo del índice de precios medios, que las clasificaciones de cultivo que las fincas tengan asignadas en el Catastro coincidan exactamente con las de aquél, pues hay que acomodar aquéllas a éstas procurando la mayor analogía posible, a no ser que cultivos tan caracterizados como regadío, frutales, praderas u otros semejantes no se hallen previstos en el índice y, consiguientemente, el aludido criterio de analogía resulta de imposible aplicación (sentencia del Tribunal Supremo de 30 de octubre de 1965 y Resolución del T. E. A. C. de 6 de abril de 1967). En orden a la clase de cultivo de la finca número 10 del inventario, que ni en la relación de bienes ni en el Catastro figura como de regadío, el hecho de que en el testamento del causante se diga que tiene un pozo artesiano, no es suficiente para darle tal calificación, y si únicamente para promover, en su caso, la diligencia del liquidador a utilizar otro medio de comprobación adecuado, como el del número 12 del artículo 80. Por último, y en cuanto a la tasación pericial que subsidiariamente se solicita, es aplicable el artículo 8.º de la Orden ministerial de 10 de julio de 1957, cuando dispone que si la comprobación de valores se realiza por el procedimiento de los precios medios de venta, los interesados podrán solicitar la práctica de la tasación pericial ante la Oficina Liquidadora, sin necesidad de previa reclamación económico-administrativa, al manifestar su disconformidad con el resultado de la comprobación dentro de los quince días siguientes al de haberse notificado éste al presentador del documento. Si en el caso examinado dicha tasación no fue promovida oportunamente, ello es imputable a que se omitió la notificación separada de aquel acto administrativo.

4. *COMPROBACION DE VALORES.* Es aplicable para fijar la base en el impuesto sobre los bienes de las personas jurídicas, el medio que establece el número 9 del artículo 80 del Reglamento de 15 de enero de 1959 (RESOLUCIÓN DE 3 DE OCTUBRE DE 1968).

A) *Hechos.*—Por la Oficina Liquidadora de Arenas de San Pedro se practicó la comprobación de valores a efectos de la exacción del Impuesto sobre los Bienes de las Personas Jurídicas por la anualidad de 1966 del único bien inmueble sujeto a gravamen perteneciente al Ayuntamiento de Piedralaves (el monte número 20 del Catálogo de los de Utilidad Pública), realizándose dicha comprobación exclusivamente por el medio previsto en el número 9 del artículo 80 del Reglamento de 15 de enero de 1959, con base en certificación expedida por la Jefatura del Distrito Forestal de Avila, acreditativa de los ingresos obtenidos por los aprovechamientos normales de carácter permanente de dicho monte, excluidos los extraordinarios y de carácter eventual, en el quinquenio 1961-62 a 1965-66, y que ascendían a 10.493.861 pesetas, importando, pues, la renta media en dicho espacio de tiempo 2.098.877 pesetas, de cuya cantidad, restado el 10 por 100 que se retuvo para mejoras del monte, resultó una renta líquida de 1.888.895 pesetas, que capitalizada al 4 por 100 produjo la base comprobada de 47.222.375 pesetas, notificada a la Corporación contribuyente. Interpuesto recurso por ésta, se alegaron los siguientes motivos: a) Que con olvido total de los medios ordinarios que, con carácter preferente, enuncia el artículo 80 del Reglamento fiscal, adopta la Oficina como más adecuado el del número 9. b) Que deben emplearse los aludidos medios preferentes—capitalización de líquidos imponibles, e índice de precios medios—y tan sólo si su resultado no es representativo del verdadero valor de los bienes, acudir a otros de los medios ordinarios del propio artículo 80. c) Que la capitalización de la renta media de los aprovechamientos forestales en el quinquenio precedente no es actualmente el procedimiento más idóneo, por la baja constante de los productos forestales. d) Que la política fiscal respecto a las Corporaciones locales no debe ser la de mayor presión, dados los fines de interés público que atienden con sus rentas y patrimonio.

B) *Doctrina.*—El párrafo 2.º del artículo 80 del Reglamento del Impuesto de 15 de enero de 1959 (aplicable al que grava los bienes de las personas jurídicas conforme al artículo 294) enuncia hasta 16 medios ordinarios de comprobación, respecto a cuyo empleo el párrafo 3.º contiene normas precisas a tenor de las cuales la Oficina de gestión debe utilizar, en primer lugar, algunos de los comprendidos bajo los números 1, 2 y 3 (padrón o amillaramiento de riqueza territorial, registros fiscales o trabajos catastrales debidamente aprobados y precios medios de venta de las cartillas evaluatorias a que se refiere la Orden de 10 de junio de 1957), y después, indistintamente, los demás enumerados que sean aplicables a la naturaleza de los bienes de que se trate. Entre estos últimos, el enunciado en el número 9 del artículo 80 es aplicable a los bienes de las personas jurídicas, pues la remisión del artículo 294 a todas las disposiciones del Reglamento en cuanto no se hallen en oposición con las especiales del título III (en el que no existe precepto alguno que contraiga tal aplicación) es desde el punto de vista legal, suficiente para ello, si bien la idoneidad de tal

*medio no implica su inexcusable utilización si se estima que su resultado no revela el verdadero valor tanto por defecto como por exceso (juicio que corresponde a la Administración), ni que en todo caso haya de prevalecer, pues frente al juicio de aquélla el contribuyente puede acudir al medio extraordinario de la tasación pericial al amparo del número 4 del artículo 81 del texto reglamentario (sentencia del Tribunal Supremo de 22 de junio de 1957). El hecho de que el resultado de cualquiera de los medios ordinarios no figure en el expediente no autoriza, de otra parte, a sentar que no fuesen tenidos en cuenta al practicar la comprobación, ni que dicha ausencia sea causa de indefensión para el sujeto pasivo de la deuda tributaria, pues la nulidad de lo actuado «sólo implicaría llenar una formalidad y demorar innecesariamente la resolución definitiva, en vía administrativa, del asunto de fondo» (Resoluciones del T. E. A. C. de 18 de febrero, 15 de abril y 1 de julio de 1966).*

*De otra parte, el argumento relativo a la baja actual de los productos forestales, no puede, en términos generales, afectar a la idoneidad del medio comprobatorio utilizado, pues tal curva descendente, registrada por el valor de cada aprovechamiento anual, se refleja en la renta media que es objeto de la capitalización.*

**5 ACTOS SUJETOS PRESCRIPCION. MULTA POR FALTA DE PRESENTACION:** *Su improcedencia en liquidaciones sucesivas sobre el mismo objeto (RESOLUCIÓN DE 3 DE OCTUBRE DE 1968).*

**A) Hechos.**—A requerimiento de la Oficina Liquidadora (de Padrón, el Ayuntamiento de dicha ciudad presentó relación valorada de su bienes a efectos de la exacción del impuesto de personas jurídicas, e instruido el oportuno expediente, se declararon sujetas entre otras fincas un campo de deportes con 50.000 pesetas, valor declarado; quince montes, catalogados de 1.285 hectáreas con 3.212.500 pesetas de valor comprobado por precios medios, conforme al artículo 80-2 del Reglamento de 7 de noviembre de 1947; y otras seis fincas declaradas como bienes de propios y comprobadas por el mismo medio con un valor total de 19.992 pesetas, lo que determinó una total base liquidable a 3.284.592 pesetas.

Contra tal acto administrativo se promovió reclamación, fundada en que el campo de deportes es un bien de servicio público que, conforme al artículo 673 de la Ley de Régimen Local, está exento de tributación; y en cuanto a los montes por darse la circunstancia de que se hallan consorciados para la repoblación forestal y, en consecuencia, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 55 de la vigente Ley de Montes y 286 de su Reglamento, las Corporaciones y demás entidades que realicen las repoblaciones están exentas a partir de su iniciación del pago de la contribución territorial y demás impuestos del Estado hasta que el monte empieza a producir, plazo que en cada caso fija la Administración según las especies repobladas.

**B) Doctrina.**—*El Tribunal Central empieza por negar relevancia a los argumentos de impugnación esgrimidos, por estimar que los bienes objeto del recurso son susceptibles de producir renta (art. 274 del Reglamento), y, por tanto, la vía adecuada para modificar su situación sólo puede ser, solicitar la*

correspondiente exención por haber incidido en alguno de los supuestos del epígrafe B) del artículo 276, o promover la reducción a que se refiere el número 5 del artículo 282, lo que en cualquier caso sólo produciría efectos en las liquidaciones posteriores. Pero plantea además este recurso otras dos interesantes cuestiones, cuales son: posibilidad legal de girar liquidación por siete anualidades (1957 a 1964), y procedencia de girar multa en las liquidaciones de 1958 a 1964, ambas inclusive. En cuanto a la primera cuestión, si bien el artículo 64 de la Ley General Tributaria preceptúa que el derecho de la Administración para liquidar la deuda tributaria prescribe a los cinco años, salvo en el Impuesto de Sucesiones, y aquel plazo es aplicable al impuesto que grava los bienes de las personas jurídicas ha de tenerse en cuenta lo dispuesto en la Orden ministerial de 24 de junio de 1964 de que la prescripción comenzada antes de la entrada en vigor de aquella Ley se regirá por la legislación anterior a la misma, a no ser que desde el 1 de marzo de 1964 hubiese transcurrido el plazo general de cinco años. Circunstancia que no concurre en el presente caso. En cuanto a la procedencia de girar la multa en todas las liquidaciones practicadas, hay que tener en cuenta que esta sanción procede, según el número 3 del artículo 228 del Reglamento de 15 de enero de 1959 «si los documentos se hubieren presentado por los interesados, previo requerimiento de la Administración», por lo que habiendo formulado la relación de sus bienes el Ayuntamiento de Padrón a virtud de tal requerimiento, la sanción está bien impuesta en la liquidación inmediata, mas es improcedente en todas las posteriores, que se practicaron sobre la misma relación aplicando lo previsto en el artículo 288-3 del mismo Reglamento, pues tales liquidaciones, una vez sancionadas reglamentariamente el incumplimiento de la obligación que impone el artículo 280 con la multa del 50 por 100 en la liquidación primera, deben ser giradas sin ninguna penalidad.