

III. Resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Central

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

POR FERNANDO MUÑOZ CARIÑANOS

10. *PRESTAMOS CON GARANTIA REAL: Han de estimarse, a efectos fiscales, como actos administrativos separados e independientes; la constitución del préstamo, gravada como préstamo simple, y la de garantía accesorio, liquidable como constitución de derecho real de hipoteca (RESOLUCIÓN DE 2 DE NOVIEMBRE DE 1972).*

A) *Hechos.*—Se trataba de una escritura de reconocimiento de deuda y constitución de hipoteca otorgada entre el Banco de Crédito a la Construcción y varias personas.

Se hizo valer la exención subjetiva prevista en la Ley de 26 de diciembre de 1958 sobre régimen jurídico de entidades estatales autónomas, y la objetiva, resultante del artículo 61, 1.º B), del Texto Refundido, razonando que en la escritura generadora de las liquidaciones impugnadas se procedió a la novación de las obligaciones contraídas con motivo de préstamos otorgados anteriormente y a la constitución, como consecuencia de tal novación, de un nuevo préstamo amortizable en el plazo que se indicaba en tal escritura, por lo que todas las garantías constituidas en la misma debían tributar por el concepto de préstamo y ser declaradas exentas del pago del impuesto, conforme a los preceptos anteriormente invocados:

El Tribunal Provincial acordó desestimar la reclamación en base a que «cuando la hipoteca se constituye para garantizar un préstamo existente con anterioridad, al producir efectos *ex nunc* y no *ex tunc* tributa como derecho real y no por el concepto de préstamo, y en tal caso, la entidad reclamante no disfruta de la exención del número 66 del artículo 65 del Texto Refundido, como tampoco goza de la exención subjetiva al no tener la consideración de organismo autónomo (1).

(1) El concepto legal de Organismo Autónomo resulta de los artículos 1.º, 2.º y 5.º de la Ley de 26 de diciembre de 1958 que los define como Entidades de Derecho Público creadas por la Ley, con personalidad jurídica y patrimonio propio, independientes de los del Estado, a quienes se encomienda expresamente en régimen de descentralización la organización y administración de algún servicio público y de los fondos adscritos al mismo, el cumplimiento de actividades económicas al servicio de fines diversos y la administración de determinados bienes del Estado, ya sean patrimoniales o de dominio público. En dicho concepto no puede estimarse incluido el Banco

B) *Doctrina*.—Que la Ley de Reforma del Sistema Tributario de 11 de junio de 1964, en el apartado 16 del artículo 155, ratificado por el artículo 58 del Texto Refundido del Impuesto General de Transmisiones Patrimoniales, al regular la tributación de los contratos de garantía, prenda, fianza, hipoteca y anticresis dispuso que «la constitución y prórroga expresa de las fianzas y de los derechos de hipoteca, prenda y anticresis en garantía de un préstamo, así como la modificación, extinción y cancelación de los derechos de hipoteca, prenda y anticresis, cuando estos actos se produzcan como consecuencia de la modificación o extinción del préstamo en cuya garantía fueron constituidos, tributarán exclusivamente por el concepto de préstamo».

Que de tal redacción claramente se infiere como primera consecuencia la modificación en orden a la práctica de la liquidación de los contratos de préstamo con garantía real, en los que rectificando acertadamente su calificación fiscal, conforme con su naturaleza jurídica, se ha estimado como único hecho imponible al del contrato de préstamo (2).

Que a la vista de tal precepto, el primer problema que surge es el de concretar si tal principio de calificación exige como necesaria premisa la *unidad formal en un solo acto del contrato de préstamo y del accesorio de garantía o subsiste su aplicación en el supuesto de llevarse a cabo en forma separada o independiente la contratación del préstamo y de la garantía*, supuesto este último que debe rechazarse, ya que su admisión llevaría a la absurda consecuencia o de estimar liquidada la garantía real de prenda o hipoteca por el tipo del préstamo simple, con la consiguiente evasión fiscal, no autorizada por precepto alguno, o la de producir una duplicidad de imposición al liquidar la constitución posterior de la garantía como préstamo hipotecario, cuando ya había tributado por tal concepto como préstamo simple, imponiéndose como obligada conclusión para evitar tan contradictorias consecuencias, la de estimar en tal supuesto, a efectos de calificación, como actos administrativos separados e independientes, la constitución del préstamo, gravada como préstamo simple, y la de garantía accesoria, liquidable como constitución de derecho real de hipoteca, admitida la exención del contrato de préstamo, la no asimilación al mismo de la constitución de las garantías contenidas en la escritura presentada a liquidación y su respectiva calificación como constitución de fianza o hipoteca liquidable por tal concepto, al amparo de las razones que han quedado expresadas con anterioridad, llevan consigo la no aplicación de la exención que se invoca.

Que tampoco es de estimar la alegación del Banco recurrente en orden a una novación objetiva de los préstamos concertados con anterioridad, mediante la constitución de uno nuevo con las garantías que se comprenden en la escritura, ya que con arreglo a los propios y literales términos de la escritura, ésta tiene por objeto el reconocimiento del saldo deudor de unos préstamos concertados con anterioridad que se refieren de un modo expreso y en todo momento se estiman subsistentes en los mismos términos inicialmente concertados, y al mismo tiempo, la constitución por separado de dos hipotecas y una fianza para garantizar la devolución del expresado saldo, lo que patentiza la formal separación a efectos de calificación fiscal de la constitución del préstamo y la de las garantías para asegurar su devolución.

de Crédito a la Construcción, pues el artículo 1.º del Decreto-Ley de 29 de noviembre de 1962 lo considera incluido en el artículo 5.º de la Ley de 1958 antes citada, que enumera los Organismos a los que la misma no es aplicable. Bien es cierto que en esta enumeración no está comprendido el Banco citado, por la razón obvia de que en aquella fecha no existía, pero dicha omisión se subsana con la remisión que expresamente se hace por el artículo 1.º del Decreto de creación del Banco.

(2) Si bien es lo cierto que tal rectificación sin trascendencia en cuanto al tipo de tributación y determinación de base liquidable únicamente implica el cambio de sujeto pasivo, que en todas sus modalidades está representado por el prestatario.

Que si bien es cierto que el Decreto-Ley de nacionalización del Banco concede al mismo la exención subjetiva de toda clase de contribuciones, impuestos y demás gravámenes del Estado, provincia y municipio, siempre que sea el sujeto directo de la imposición, dicha exención no fue recogida en el vigente Texto Refundido de los Impuestos Generales de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, por lo que, con arreglo a los términos de la disposición transitoria cuarta de dicha Ley, se ha de estimar que quedaron sin efecto los mencionados beneficios dejando a salvo únicamente los derechos adquiridos.

11. *MODIFICACION DE SOCIEDAD: Existe este concepto liquidable cuando se amplía el objeto social o actividad principal asignada a la sociedad en los estatutos* (RESOLUCIÓN DE 9 DE NOVIEMBRE DE 1972).

A) *Hechos*.—Por el representante de una sociedad se otorgó escritura en la que se hacía constar el acuerdo de declarar expresamente incluidas dentro de lo que constituía el objeto social determinadas actividades y, concretamente, la de comprar y vender muebles e inmuebles y promover toda clase de edificaciones sobre terreno propio.

El problema a dilucidar era el de si en la escritura pública de referencia se formalizó un acuerdo social susceptible de ser calificado como una modificación de sociedad por ampliación de su objeto, teniendo presente que el artículo 2 de los estatutos sociales, en su redacción original, disponía que «el objeto social estará constituido por la fabricación de tejas, ladrillos y productos similares de todas clases y cualesquiera otra fabricación o explotación industrial o mercantil que acuerde la Junta General de Accionistas, con sujeción a los artículos 84 y 85 y concordantes de la Ley sobre Régimen Jurídico de Sociedades Anónimas o legislación entonces vigente», a cuya redacción, en virtud del acuerdo formalizado por la escritura pública mencionada, se adicionó un párrafo del siguiente tenor: «Tejas y ladrillos del Oria, S. A., tendrá, por tanto, dentro del amplio objeto social indicado, capacidad para comprar y vender toda clase de bienes muebles o inmuebles y promover toda clase de edificaciones sobre terreno propio.»

Los recurrentes alegaron que no debía confundirse el objeto de una sociedad y la capacidad de obrar de la misma y que la doctrina científica y la del Tribunal Económico-Administrativo Central requieren, para que proceda la liquidación del impuesto, que exista una ampliación del objeto social, mediante la adición señalada en los estatutos, de otras actividades distintas; pero en el caso contemplado sólo existió una aclaración del objeto que afectaba directamente a la capacidad de obrar de la sociedad, pero que no ampliaba el objeto estatutario de la misma.

El Tribunal Central dice:

B) *Doctrina*.—Que no cabe negar que la adición del párrafo antes reproducido se hizo por los accionistas de la sociedad con la exclusiva y evidente finalidad de ampliar el ámbito de las actividades que integraban el objeto social principal de la compañía, que en la redacción primitiva del artículo 2 de los estatutos era únicamente la fabricación de tejas, ladrillos y productos similares, demostrándolo así la exposición de la escritura pública que se analiza, en la que se dice que la Junta General de Accionistas había adoptado «el acuerdo de declarar expresamente, entre lo que constituye el actual objeto social, determinadas actividades que interesan al desenvolvimiento de la industria», reiterándose esa misma idea en el otorgamiento, al consignar que declara

comprendidas entre las actividades que incluye el actual objeto social, la de compra y venta de bienes y la promoción de edificaciones sobre suelo propio, de acuerdo todo ello con la certificación testimoniada en la propia escritura, según la cual el gerente había informado a la Junta General de la conveniencia de utilizar los materiales de construcción fabricados por la sociedad para promover edificaciones en terrenos propios de la misma, y que como quiera que la actividad de edificación no estaba explícitamente constatada en el objeto social, era procedente añadir a los estatutos un párrafo en que se declarase que dentro de dicho objeto social podrían estar las actividades de referencia.

Que no puede aceptarse la alegación de la sociedad interesada, al mantener que el acuerdo social a que se hace referencia trataba de delimitar o definir la capacidad jurídica de la entidad y no propiamente ampliar el objeto de la misma, ya que en nuestro Derecho la capacidad de la sociedad no se determina o limita en función del objeto señalado en los estatutos.

Que el vigente Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales sujeta a gravamen, en su artículo 54, apartado 3, la constitución, aumento y disminución de capital, prórroga, modificación, transformación y disolución de sociedades, añadiendo en el apartado 4 del propio artículo por transformación de sociedad se entenderá, a efectos del impuesto, el cambio de naturaleza o forma de la misma.

Que en la legislación reguladora del suprimido Impuesto de Derechos Reales se incluían, expresa y nominativamente, dentro del concepto de «transformación de sociedad», el cambio de naturaleza o forma, la variación del objeto y la ampliación del mismo, según aparece del artículo 19-15 del Reglamento de 15 de enero de 1959, reservando el concepto de «modificación» de sociedad para determinados cambios o alteraciones en la constitución personal de la misma y, concretamente, para la separación y la muerte de algún socio que no diera lugar a la disolución y para la admisión de nuevos socios, que se recogían en los apartados 7 a 9 del mencionado artículo 19 del Reglamento; pero como es visto, el vigente Texto Refundido de Transmisiones Patrimoniales restringe el concepto fiscal de transformación a las figuras previstas en el artículo 57-4, arriba citado, quedando las demás alteraciones que mencionaba el apartado 15 del artículo 19 del Reglamento de Derechos Reales, y entre ellos, la ampliación del objeto social, incluida dentro del amplio concepto de modificación de sociedad.

Que el cambio de objeto social puede producirse mediante la sustitución de la actividad señalada en los estatutos por otra diferente o mediante ampliación de esa actividad, y en ambos casos, cuando el cambio afecta a la actividad principal o primordial asignada a la sociedad en sus propios estatutos, implica, tanto para la legislación sustantiva cuanto para la fiscal, una modificación de evidente trascendencia, puesto que el objeto es un elemento esencial, aunque mediato, del contrato de sociedad determinante y cohesivo entre el elemento personal y el patrimonio de la misma.

Que el análisis de la modificación estatutaria operada en el caso que se estudia obliga a concluir que se está en presencia de una ampliación del objeto social y, consiguientemente, en un supuesto de modificación de sociedad a efectos fiscales, toda vez que, mediante la adición verificada, la sociedad recurrente, cuyo objeto primordial era puramente fabril, vio extendidos sus objetivos hacia las actividades de promoción y edificación inmobiliaria.

Esta tesis del Tribunal Central concuerda con la doctrina sentada por la resolución de la Dirección General de Registros de 16 de octubre

de 1964, por él mismo invocada. Según precisa el Centro Directivo, existen ordenamientos, como el alemán, que reconocen expresamente la capacidad jurídica ilimitada de la sociedad en el campo patrimonial; otros, como el inglés, que declaran limitada la capacidad de la sociedad en función de su objeto y, por tanto, para ampliar aquélla sería preciso modificar los estatutos y ampliar éste, y, finalmente, existe una posición intermedia, propia de los países latinos, en los que los problemas de la validez de los actos sociales que no se coordinan directamente con el objeto señalado en los estatutos se enfocan no desde el punto de vista de la capacidad de la sociedad, que, en principio, es ilimitada o completa, sino del ámbito del poder de los administradores, que son los que tienen prohibida la realización de actos no comprendidos en aquél, y de ahí que nuestra doctrina científica se inclina a reconocer la plenitud de capacidad de la sociedad para la realización de todos los actos lícitos y permitidos por la Ley, a fin de proteger adecuadamente los intereses de terceros de buena fe, si bien los administradores contraerán las responsabilidades correspondientes si actuaran fuera del objeto definido en los estatutos. Este criterio es compartido por la sentencia del Tribunal Supremo de 5 de noviembre de 1959, al sostener que en nuestro Derecho las personas jurídicas gozan de una capacidad plena y general y, por tanto, el fin u objeto de ellos no constituye por sí un límite de su capacidad, pues, por el contrario, son capaces, aunque no se extralimiten de su fin, sin perjuicio de las reacciones de la autoridad administrativa o de la responsabilidad de sus órganos. Ello le lleva a concluir, como hemos visto, que la adición hecha en los estatutos amplía el objeto social, pero no la capacidad de la sociedad, que desde un principio era plena e ilimitada.

12. *ANOTACION PREVENTIVA DE DEMANDA: El valor de la garantía no puede ser otro que el de la cantidad realmente garantizada con las fincas objeto de la anotación (RESOLUCIÓN DE 9 DE NOVIEMBRE DE 1972).*

A) *Hechos.*—El documento objeto de la liquidación impugnada era un mandamiento judicial por el que se decretaba la anotación preventiva de la demanda origen del procedimiento, y en la nota puesta por el Registrador se hacía constar que la anotación se tomaba sólo en cuanto a la cuarta parte indivisa de una finca, y se suspendía en cuanto a las dos cuartas partes indivisas de otra por faltar la inscripción de transmisión intermedia, tomándose en su lugar, a solicitud del presentante, anotación de suspensión por término de sesenta días desde esta fecha.

Los recurrentes alegaron que la anotación preventiva de demanda había sido efectuada solamente en cuanto a la cuarta parte indivisa de una de las fincas, cuya valoración es de 5.000.000 de pesetas, siendo, por tanto, improcedente el haberse tomado como base la cantidad de 26.627.087 pesetas, que era la cuantía total de la demanda.

El Tribunal Provincial acordó desestimar la reclamación en base fundamentalmente a lo dispuesto en el artículo 105, 1, c), del Texto Refundido del Impuesto y a que en certificación expedida por el Registrador se consigna que la anotación ha sido practicada respecto a determinadas participaciones indivisas de los inmuebles que sanciona, sin ninguna discriminación respecto a su valor (3).

(3) A nuestro juicio, y en este caso, la finalidad principal que se perseguía con la certificación aportada no era acreditar la responsabilidad a que quedaba afectada la finca, ni menos aún el valor de ésta, sino el hecho de que la anotación se había tomado exclusivamente sobre una cuarta parte indivisa. Dicho valor resultaría del propio mandamiento y, en todo caso, del expediente de comprobación.

Los recurrentes contestaron que en la demanda aparecía perfectamente determinada la valoración de cada uno de los bienes y pretensiones articulados, con especificación de los de carácter inmobiliario y los que no lo tienen, por lo que si, efectivamente, la base liquidable en las anotaciones preventivas es el valor del derecho o interés que se garantice, publique o constituya, y según la certificación expedida por el Registrador, la única anotación que ha podido realizarse de la demanda, con eficacia de acto sujeto al impuesto, ha sido la referente a la cuarta parte indivisa de la casa citada, cuyo valor está precisado y discriminado en 5.000.000 de pesetas, es obvio que dicho valor deberá constituir la base sobre la que gira la liquidación correspondiente.

B) *Doctrina*.—Que si bien es cierto que, por lo que respecta a las anotaciones preventivas, la base liquidable viene determinada por el importe o valor total de las obligaciones que con tales anotaciones se garantice (4), este Tribunal tiene reiterado (5) que el valor de la garantía no puede ser otro que el de la cantidad realmente garantizada con las fincas embargadas, la cual no puede en ningún caso exceder del valor real de esta última, pues en otro supuesto se vendría a hacer tributar por el concepto de anotación de embargo la diferencia entre el valor real de la finca y el importe de la obligación garantizada, dando lugar a la exigencia del gravamen basada en la inexistencia de los hechos imponderables determinantes de la exacción, conclusión ésta que por principio de ética fiscal debe rechazarse (6).

Que aplicado tal principio a la cuestión de hecho discutida en la reclamación y admitida la desproporción de valor existente entre la finca objeto de la anotación y el de la cuantía de la demanda, es procedente, sin necesidad de entrar en el estudio de cuál sea realmente la obligación garantizada, anular la liquidación y que se practique de nuevo tomando como base el valor comprobado de la finca objeto de la anotación (7).

13. *VIVIENDAS DE PROTECCION OFICIAL: Caso de quedar sin efecto la exención provisional de que gozan no procede incoar nuevo expediente de comprobación de valores y, consiguientemente, girar nueva liquidación, sino hacer efectiva la que con este mismo carácter provisional se giró al presentar por primera vez el documento* (RESOLUCIÓN DE 7 DE DICIEMBRE DE 1972).

A) *Hechos*.—Presentada escritura de compraventa de un solar por el precio de 90.000 pesetas, haciéndose constar en el documento que la finca adquirida se destinaría a la construcción de viviendas de renta limitada o de protección oficial; la oficina gestora declaró la exención provisional del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, al amparo de lo prevenido en el número 28 del artículo 65 del Texto Refundido, indicando por nota en la misma escritura que de no mediar dicho beneficio, el total importe de la liquidación que hubiera debido girarse, sobre la base de 90.000 pesetas, ascendía a la suma de 7.200 pesetas.

Transcurridos tres años, y a requerimiento previo del servicio de in-

(4) Artículo 105, número 1, apartado c), del Texto refundido de 6 de abril de 1967, que ratifica el contenido del artículo 68 del Reglamento del Impuesto de Derechos Reales.

(5) Resoluciones de 17 de abril de 1956 y 17 de noviembre de 1959.

(6) Criterio idéntico se sostiene en la resolución de 2 de noviembre de 1972 (véase en esta misma Revista, núm. 496, mayo-junio, pág. 744), si bien referida a una anotación de embargo y no de demanda, como en este caso.

(7) Creemos que en este caso la base a tener en cuenta debió de ser la cuarta parte del valor comprobado de la finca.

vestigación, nuevamente fue presentada dicha escritura en atención a que el anunciado propósito de construir viviendas de protección oficial sobre la finca adquirida no se había llevado a efecto en los términos y condiciones legales; se instruyó el expediente, en el que la Abogacía del Estado, utilizando el medio de comprobación ordinario, señalado en el número 12 del artículo 117 del Texto Refundido de la Ley antes citada, asignó a la finca transmitida un valor de 418.500 pesetas, sobre cuya base se practicó liquidación por concepto de «transmisiones», número 1 de la tarifa al 7,4 por 100.

El Tribunal Provincial confirmó la liquidación impugnada, por entender que la base tributaria fijada al tiempo de concederse la exención provisional tenía ese mismo carácter, y que al coincidir con el valor declarado por los interesados no había sido consecuencia de un expediente de comprobación de valores, por lo que, a tenor de lo prevenido en el artículo 118 del Reglamento del Impuesto de 15 de enero de 1959, la exención provisional concedida, al igual que el resto de las liquidaciones provisionales, era revisable de oficio en cuanto se refiere a la base tributaria.

B) *Doctrina.*—Que según lo preceptuado en los artículos 15-2 del vigente Texto Refundido del Impuesto y del 74-2 de la Ley General Tributaria, la oficina liquidadora hará figurar en la nota en que el beneficio fiscal se haga constar, el total importe de la liquidación que hubiera debido girarse de no mediar la exención o reducción concedida, por lo que la base imponible consignada en la nota correspondiente goza de la presunción de legalidad, conforme a lo preceptuado en el artículo 8 de la Ley General Tributaria, a falta de prueba en contrario de que fue determinada mediante la oportuna comprobación administrativa, sin que pueda admitirse el razonamiento de la resolución impugnada de que «al ser coincidente con el valor declarado evidentemente no es resultado de un expediente de comprobación de valores», puesto que la base imponible en las transmisiones será el valor de los bienes y derechos declarados por los interesados, a menos que la comprobación administrativa arrojase una superior (8), de lo que se deduce que la base imponible puede ser el valor declarado cuando éste fuese superior al que arrojase la comprobación administrativa, correspondiendo la prueba de los hechos normalmente constitutivos del derecho que se haga valer a quien alega éste (9), y en tal sentido correspondía a la oficina liquidadora aportar la prueba—necesariamente obrante en la misma—de que la expresada base imponible no había sido determinada en virtud de comprobación administrativa, lo que obliga a revocar el acuerdo impugnado, sin que ello prejuzgue que la Abogacía del Estado pueda, al amparo de los preceptos de pertinente aplicación, ejercitar la acción de comprobación administrativa, si fuera procedente, en relación a la primera presentación en la mencionada oficina de la escritura otorgada o instar la revisión de la practicada o de aquella liquidación reflejada en la nota.

Que no obsta a la conclusión que antecede al carácter de provisional de la exención reconocida, conforme a lo preceptuado en el número 28 del artículo 65 del citado Texto Refundido, ya que precisamente tal carácter y el de condicional es lo que permitió que se girase la liquidación una vez que resultó acreditado que el hecho condicionante de la exención no se había producido, pero sin que tal carácter provisional pueda admitirse respecto a la liquidación que, también condicionada, se estimó era la que hubiera debido girarse de no mediar la exención.

(8) Artículo 70 del Texto Refundido.

(9) Artículo 114-1 de la Ley General Tributaria

14. *ACCION REVISORA. PRESCRIPCION: No tienen virtualidad para interrumpirla aquellos actos administrativos que constituyen nuevos trámites preceptivos y propios del expediente de revisión* (RESOLUCIÓN DE 14 DE DICIEMBRE DE 1972).

A) *Hechos*.—Iniciado expediente de expropiación forzosa de unos terrenos y no existiendo acuerdo entre las partes, el Jurado Provincial de Expropiación Forzosa fijó el correspondiente justiprecio.

Presentado con posterioridad por la compañía expropiante escrito en el Gobierno civil de la provincia desistiendo de la expropiación, acompañando escritos de conformidad de diferentes expropiados, con fecha 29 de enero de 1965 se otorgó una escritura de compraventa y el 7 de junio del mismo año se ingresó el importe de la liquidación girada sobre una base comprobada de 20.000 pesetas.

El 4 de febrero de 1967 se inició por la Abogacía del Estado expediente de revisión del de comprobación de valores, que motivó la liquidación antes referida, habiendo recaído en 18 de octubre de 1971 acuerdo de la mencionada dependencia por el que se fijaba el valor comprobado en su día por el Jurado de Expropiación (318.502,70 pesetas).

Los recurrentes alegaron, en síntesis, que desde la fecha en que la escritura se otorgó (fecha de devengo del impuesto, conforme al artículo 106 del Texto Refundido de 6 de abril de 1967) hasta la del acuerdo de la Abogacía del Estado sobre revisión del expediente de comprobación de valores en 18 de octubre de 1971 había transcurrido con exceso el plazo prescriptivo de cinco años, establecido en el artículo 132 del propio Texto Refundido, señalándose, además, que la valoración del Jurado de Expropiación no constituye medio ordinario de comprobación de valores de los establecidos reglamentariamente.

Y el Tribunal Central resuelve así:

B) *Doctrina*.—Que conforme al artículo 132 del Texto Refundido, la acción de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación, prescribirá en los plazos señalados por el apartado a) del artículo 64 de la Ley General Tributaria, y que esos mismos plazos regirán para el ejercicio de la acción revisora de las liquidaciones y de todos los demás actos dictados en vía de gestión tributaria, y el citado artículo 64 señala para tales supuestos el plazo de cinco años, añadiendo el artículo 66 que dichos plazos se interrumpen por cualquier acción administrativa realizada con conocimiento formal del sujeto pasivo conducente al reconocimiento, regulación, inspección, aseguramiento, comprobación, liquidación y recaudación del impuesto devengado por cada hecho imponible.

Que a la vista de tales disposiciones es clara consecuencia que la aplicación de la prescripción (que, según el artículo 67 de la Ley General Tributaria, se hace de oficio sin necesidad de que la invoque el sujeto pasivo) exige únicamente el transcurso de cinco años, sin que durante el mismo se realicen por la Administración con conocimiento formal del sujeto pasivo obligado, es decir, con previa notificación en forma reglamentaria, cualquiera de los actos comprendidos en el artículo 66 de la Ley General Tributaria, a que se ha hecho referencia anteriormente, o se lleve a efecto cualquier actuación del sujeto pasivo conducente al pago o liquidación de la deuda, y claro es que tratándose de la acción de revisión se ha de entender los actos dirigidos al ejercicio de dicha acción.

Que con arreglo a las actuaciones del expediente queda fehacientemente acreditado que desde el día 29 de enero de 1965, día del devengo del impuesto, o incluso desde el día 7 de junio de 1965, fecha del pago de la

liquidación revisada, hasta el 23 de julio de 1971, en que se dio traslado al interesado de las actuaciones del expediente de revisión para formular alegaciones, transcurrió con exceso el plazo de cinco años computable para declarar la prescripción, sin que durante el transcurso del mismo se llevaran a cabo, tanto por la oficina de gestión como por el interesado, ninguno de los actos, formalmente admitidos como interruptivos de la prescripción, por lo que resulta evidente que al llegar, en último término, la fecha de 7 de junio de 1970 y cumplirse el citado plazo, prescribió, con arreglo a los términos del artículo 132 del Texto Refundido de 1967, el derecho al ejercicio de la acción revisora, tanto de liquidación como de la comprobación de valores que son objeto del acuerdo motivador de la reclamación, conclusión que lleva aparejada la estimación del recurso con la consiguiente declaración de nulidad del expresado acuerdo.

F. M. C.