

III. Resoluciones del Tribunal Económico Administrativo Central

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

Por FERNANDO MUÑOZ CARIÑANOS

1. *COMPROBACION DE VALORES.*—*Por renta catastral, a los efectos del artículo 118 del texto refundido, ha de entenderse el producto bruto del bien afectado y no la base imponible. Es facultad exclusiva de los liquidadores señalar el medio de comprobación que ha de utilizarse (RESOLUCIÓN DE 25 DE MAYO DE 1972).*

A) *Hechos.*—A efectos de comprobación de valores, en la transmisión de una finca urbana se utilizó el medio ordinario establecido en el número 2.º del artículo 117, 1, en relación con el 118, 1, ambos del Texto refundido de los impuestos generales sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, o sea, la capitalización al 4 por 100 de la renta asignada en el nuevo régimen catastral.

Según la tesis del recurrente, la comprobación practicada debería dejarse sin efecto, por ser muy superior la valoración obtenida al valor en venta asignado por el servicio del Catastro.

El Tribunal Provincial dictó resolución, en la que estimaba que el valor catastral fijado para una finca en el nuevo régimen de la contribución territorial urbana debe prevalecer, a los efectos de liquidación, por el impuesto de Transmisiones Patrimoniales, sobre el que se obtenga por la capitalización al 4 por 100 de la renta catastral ya que aquél representa el verdadero valor oficial de la finca objeto de la transmisión e incluso podría ser conceptuado como medio comprobatorio de aquellos a que se refiere el artículo 52, a), de la Ley General Tributaria, en relación con el artículo 112, número 15, del Texto refundido, sin que para ello obste lo que dispone el artículo 88 del Reglamento de Derechos Reales, y acordó: dejar sin efecto la valoración y que se sustituyera por el valor catastral fijado para dicha finca en el nuevo régimen de Contribución Territorial Urbana.

La Dirección General de lo Contencioso del Estado interpuso recurso de alzada contra la expresada resolución, por entender que el fallo recurrido estaba en contravención con los artículos 70, 1; 117, 1 y 2, y 118, 1, del

Texto refundido; que el expediente de comprobación de valores fue ins-truido con sujeción a lo dispuesto en los artículos 84 y siguientes del Reglamento de 15 de enero de 1959, pues la oficina liquidadora fijó la base liquidable en el valor resultante de la capitalización al 4 por 100 de la renta catastral, y el contribuyente sólo podía impugnar, en vía de reposición o en reclamación económico-administrativa, el resultado de la comprobación administrativa de valores promoviendo la tasación pericial contradictoria, al amparo de los artículos 52, 2, de la Ley General Tributaria, y 119, 4, del citado Texto refundido, y que los Tribunales Provinciales no pueden, según reiterado criterio del Central, señalar el medio de comprobación que ha de utilizarse por ser facultad exclusiva de los liquidadores. A ello contestaron los recurrentes «que lo procedente no es capitalizar la renta catastral bruta, como se ha hecho, sino la renta neta, que en el nuevo sistema es la base imponible de la Contribución Urbana, y que en el régimen anterior se llamaba líquido imponible».

B) *Doctrina*.—Que el artículo 118 del Texto refundido de la Ley del Impuesto de 6 de abril de 1967 preceptúa que la comprobación administrativa, cuando se practique con los datos de los trabajos catastrales o del Registro Fiscal, se verificará capitalizando al 4 por 100, respectivamente, la renta catastral o la total riqueza imponible que en ellos figure, por lo que implantado el nuevo régimen establecido en los artículos 29 a 36 de la Ley de 11 de junio de 1964 ha de emplearse la renta catastral, que es, según el artículo 17 del Texto refundido de la Contribución Territorial Urbana de 12 de mayo de 1966, el producto bruto del bien afectado, fijado conforme a las normas de los artículos 19 y 20, no pudiendo ser sustituida, como se pretende, por la base imponible, fijada con los descuentos que establece el artículo 22, porque tal base imponible no está mencionada en el invocado artículo 118, y las normas tributarias han de interpretarse entendiendo los términos empleados en ellas conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda, lo que obliga a concluir que si el precepto que se interpreta menciona la renta catastral y no la base imponible, es aquélla la que debe ser capitalizada para obtener el valor comprobado del bien transmitido (1).

Que según el artículo 70, 1, del citado texto legal no pudo el Tribunal Provincial sustituir el criterio del liquidador, en cuanto al medio de comprobación utilizado, conforme a reiterado criterio de este Tribunal (2).

En consecuencia, el Central estima el recurso y revoca la resolución recurrida.

2. COMPROBACION DE VALORES.—*La fijación de una renta o precio máximo de venta por la legislación reguladora de las denominadas viviendas de protección oficial no priva a la Administración fiscal de sus facultades de comprobación de valores a efectos de la exacción del*

(1) Reitera el criterio sostenido por la Resolución de 3 de febrero de 1972.

(2) En efecto, las Resoluciones de 24 de abril de 1951, 24 de noviembre de 1953 y 24 de abril de 1956 declaran que:

La actividad revisora de esta jurisdicción, en cuanto se refiere a la comprobación de valores, "se concreta al examen de la legalidad con que las Oficinas Liquidadoras procedan velando por su pureza, pero sin que pueda extenderse, salvo el caso de expresa determinación legal, a fijar cuál haya de ser el medio de comprobación a emplear...", porque es discrecional de la Administración el utilizar unos u otros, incluso la tasación pericial.

impuesto. Alcance de la enumeración de medios comprobatorios que contiene el artículo 117 del texto refundido (RESOLUCIÓN DE 25 DE MAYO DE 1972).

A) *Hechos*.—La comprobación se refería a un piso acogido a la legislación sobre viviendas protegidas, y el recurrente alegó que el valor fijado como consecuencia de la estimación hecha por el arquitecto al servicio de la Hacienda era superior al que correspondía conforme a la legislación especial aplicable a este tipo de viviendas, que establece un precio máximo y renta determinada, añadiendo, además, que el medio de comprobación empleado, aunque admitido por la Ley, lo era con carácter subsidiario, debiendo utilizarse antes la capitalización de los datos catastrales.

B) *Doctrina*.—Que el hecho de que el piso transmitido pueda estar sometido a la legislación reguladora de cualquiera de las modalidades de las denominadas viviendas de protección oficial, y de que esta legislación establezca—por razones de política social—unas rentas máximas a percibir por su propietario en caso de arrendamiento e incluso un precio máximo de venta para los inmuebles acogidos a sus preceptos, no puede privar a la Administración fiscal de sus facultades de comprobación de valores a efectos de la exacción del impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, en el supuesto de venta de la finca, por ser conceptos distintos el precio de venta y el valor comprobado de un bien, estando—por otra parte—reconocida la referida facultad administrativa de comprobación, en el último párrafo del artículo 70 y en el primero del artículo 117 del Texto refundido, con carácter general y sin reserva ni condicionamiento derivado de aquella circunstancia ni de ninguna otra (3).

Que el ya citado artículo 117 del Texto refundido del impuesto enumera los medios ordinarios de comprobación que la Administración está facultada a emplear, pero no establece ni permite entender que uno o más de ellos hayan de prevalecer sobre otro u otros ni desvirtuar sus resultados, sino que, por el contrario, el liquidador goza de una indiscutible discrecionalidad para aplicar en cada caso cualquiera de aquellos medios, como ha mantenido constantemente la doctrina de este Tribunal Central y ha reconocido el Tribunal Supremo (4), disponiendo claramente el artículo 80, 3, del Reglamento del Impuesto de Derechos Reales que la Administración empleará indistintamente los medios comprobatorios de referencia que sean aplicables a la naturaleza de los bienes de que se trate, sin que sea preciso valerse de todos cuando el resultado obtenido por uno de ellos se conceptúe justificativo del verdadero valor de aquéllos.

Que aun cuando el mencionado artículo 80 disponga que la Administración deberá acudir, en primer término, al empleo de la capitalización de los datos catastrales, ello hace referencia al orden puramente cronológico de la actuación de la oficina liquidadora, pero no implica reconocimiento de preeminencia alguna en favor de ese medio comprobatorio sobre los demás (5).

(3) Este mismo criterio ha sido mantenido por la reciente Resolución del 29 de enero del presente año (Circular núm. 1/73 de la Dirección General de lo Contencioso, dirigida a todas las Oficinas Liquidadoras), cuando dice: "que el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales recae sobre el verdadero valor que los bienes transmitidos tuvieron el día en que se causó el acto o se celebró el contrato gravado y no sobre el precio real que por los bienes satisfizo el adquirente, por lo cual la comprobación administrativa del valor de los bienes transmitidos es obligada incluso en los supuestos en que consta fehacientemente el verdadero precio satisfecho, porque la razón de ser de esa comprobación no radica en que se conjeture o presuma la falta de veracidad del precio declarado por los interesados, sino en la necesidad de determinar el verdadero valor de los bienes.

(4) Véase la Sentencia de 27 de mayo de 1970, entre otras.

(5) En el mismo sentido, la Resolución de 11 de octubre de 1972, cuando dice que la oficina gestora está facultada para utilizar indistinta y discrecionalmente cualquiera de los medios ordinarios de comprobación, "facultad discrecional que en ningún momento puede producir indefensión para el contribuyente, al quedarle a éste reservado en todo caso el derecho de acudir a la práctica de la tasación pericial extraordinaria".

Y, por lo expuesto, termina declarando plenamente ajustada a Derecho la actuación de la oficina liquidadora.

3. **VIVIENDAS BONIFICABLES.**—*No tienen la consideración legal de viviendas de protección oficial y el beneficio fiscal que le otorgaban sus disposiciones específicas quedó limitado a la fecha tope de 1 de mayo de 1964 (RESOLUCIONES DE 21, 28 DE SEPTIEMBRE Y 5 DE OCTUBRE DE 1972).*

A) *Hechos.*—En las fechas indicadas, el Tribunal Central ha dictado cuatro resoluciones referidas a un supuesto idéntico, que es el siguiente: acogida una finca de nueva construcción a los beneficios fiscales de los Decretos de 19 de noviembre de 1948 y 27 de noviembre de 1953, sobre viviendas bonificables, calificada como tal en junio de 1968 y operada la primera transmisión en octubre de 1969, el problema debatido se centraba en determinar si a dicha transmisión le era o no aplicable, a efectos fiscales, la legislación sobre Viviendas de Protección Oficial.

El Central resuelve así:

B) *Doctrina.*—Que, de conformidad con el artículo 3 del Decreto de 27 de noviembre de 1953, gozaba de bonificación del 90 por 100 la primera transmisión, a título oneroso, de las viviendas bonificables, efectuada dentro de los seis años siguientes a la fecha de concesión de la licencia municipal.

Que el régimen fiscal de tales viviendas sufrió transformación a partir de la entrada en vigor del Decreto de 21 de marzo de 1958, cuyo artículo 3, número 59, se refiere a las viviendas de renta limitada, en las que no tienen cabida las viviendas bonificables, incluidas, por el contrario, de una manera expresa, en la sexta Disposición Transitoria, cuyo párrafo quinto preceptúa que «la primera enajenación a título oneroso de edificios totalmente concluidos, al amparo de las disposiciones a que se refiere el párrafo primero (Decretos-Leyes de 29 de noviembre de 1948 y 27 de noviembre de 1953, entre otros), ya se haga por edificios o bloques completos o separadamente, por viviendas, gozará de las bonificaciones en aquéllos establecidas siempre que habiendo obtenido la calificación definitiva se efectúe antes de transcurrir seis años, contados a partir de la publicación de esta Ley».

Que, por tanto, la entrada en vigor del referido Texto refundido de 21 de marzo de 1958 produce, respecto a las viviendas acogidas al régimen de bonificables, las siguientes consecuencias: a) Al no figurar enunciada en los artículos 3.º y 4.º exención o bonificación alguna para las primeras transmisiones *inter vivos* de ellas, quedan sin efecto los beneficios relativos al impuesto de Derechos Reales que concedían los citados Decretos-Leyes. b) Se respeta la bonificación del 90 por 100 en la primera transmisión onerosa, pero condicionada a que se haya obtenido la calificación definitiva y se efectúe dentro de los seis años siguientes a la publicación de la Ley, término vencido en 1 de mayo de 1964, y transcurrido este día queda liquidado el régimen transitorio de las viviendas bonificables (6). No pueden gozar de la exención del artículo 3.º, número 59, ni de la bonificación del 90 por 100, por la razón obvia de que no se aprovechó el plazo concedido en régimen de derecho transitorio, ni, por último, de los bene-

(6) Como reconoce la sentencia del Tribunal Supremo de 10 de diciembre de 1965, "no cabe duda que el deseo del legislador al establecer la disposición transitoria sexta es precisamente para resolver y liquidar de una manera definitiva las situaciones creadas por la legislación anterior".

ficios fiscales derivados de la legislación sobre viviendas de protección oficial.

Resta por examinar la influencia que en la situación legal de estas viviendas se pudo producir como consecuencia de la publicación de la Ley de Viviendas de Protección Oficial, aprobada por Decreto de 24 de julio de 1963, que empezó a regir el día 1 de enero de 1969, fecha de la entrada en vigor de su Reglamento de 24 de julio de 1968.

Según el criterio de esta resolución, dicha Ley, en su disposición final, derogó expresamente, sin perjuicio del régimen de derecho transitorio en la misma establecido, los citados Decretos de 1948 y 1953. Tal derogación lleva consigo el que para resolver las dudas anteriormente suscitadas haya de acudirse al texto de sus disposiciones transitorias y, concretamente, a la tercera y cuarta, que son las que de un modo directo se relacionan con el supuesto de hecho debatido en el recurso.

Para poder precisar cuál de tales disposiciones sea aplicable al presente caso conviene tener en cuenta que la calificación definitiva, equivalente al trámite de resolución definitiva del expediente de concesión de los beneficios de la vivienda objeto de la reclamación, lleva fecha de 21 de junio de 1968, o sea, anterior a la de 1 de enero de 1969, en que entró en vigor la Ley de Viviendas de Protección Oficial.

Las disposiciones transitorias citadas, en cuanto al extremo referente a la aplicación de sus preceptos y, consecuentemente, de sus beneficios fiscales, a las viviendas bonificables acogidas a los anteriores Decretos de 1948 y 1953, distinguen según que en los expedientes hubiere o no recaído resolución definitiva, es decir, que hubieren sido o no calificadas definitivamente como viviendas bonificables antes de la fecha de su entrada en vigor.

Con respecto a las primeras, entre las que figura la que constituye el objeto de la reclamación, dispone textualmente que las mismas «gozarán de los beneficios tributarios que les correspondan con arreglo a su calificación», y de los términos de ésta, según ha quedado razonado, resulta que la bonificación del impuesto de Derechos Reales, y hoy de Transmisiones Patrimoniales, en la primera transmisión a título oneroso de tales viviendas se limita a seis años, contados desde la fecha de concesión de la licencia municipal o tira de cuerdas y, en todo caso, a la fecha tope de 1 de mayo de 1964.

4. COMPROBACION DE VALORES.—La falta de notificación de su resultado determina la unidad del expediente (RESOLUCIONES DE 21, 28 DE SEPTIEMBRE Y 5 DE OCTUBRE DE 1972).

El Tribunal Central ha dictado en las fechas indicadas seis resoluciones anulando las liquidaciones giradas, dado que por la Abogacía del Estado no se notificó previamente el resultado de la comprobación de valores, en la que se había aumentado el precio señalado en la compra efectuada, ratificando el criterio ya sentado por el Tribunal Provincial, que acordó estimar parcialmente la reclamación y anular la liquidación impugnada, así como el expediente de comprobación de valores, por estimar que el mismo no se ajustaba a lo dispuesto en el artículo 117 del Texto refundido del impuesto, y ordenó incoar nuevo expediente de comprobación de valores ajustado a los preceptos legales, con notificación expresa de su resultado.

5. *DOBLE TRANSMISION.*—*Existe en una escritura de compraventa de bienes subastados otorgada a favor de persona distinta de la definitivamente adjudicataria de la licitación (RESOLUCIÓN DE 26 DE OCTUBRE DE 1972).*

A) *Hechos.*—El problema de fondo planteado por la reclamación consistía en decidir si otorgada en favor de persona determinada la adjudicación definitiva de la venta de un inmueble, como consecuencia de una subasta pública de naturaleza administrativa, la posterior formalización de la escritura de venta a favor del adjudicatario y cuatro hermanos implica fiscalmente una cesión parcial de los derechos del primitivo adjudicatario, liquidable como transmisión onerosa o, por el contrario, no constituye acto sujeto al pago del impuesto, no procediendo más liquidación que la girada a cargo del adjudicatario de la subasta por la adquisición de la finca a su favor adjudicada.

B) *Doctrina.*—Que según doctrina científica y jurisprudencial reiterada, en las enajenaciones que se llevan a cabo en virtud de subastas de naturaleza administrativa existen una serie de actos y formalidades, que integran la fase de preparación y generación del contrato (acuerdo de enajenación, anuncios y convocatorias, presentación de proposiciones, apertura de las mismas, licitación y adjudicación provisional), que no pueden ser confundidos con la fase de perfeccionamiento del vínculo contractual, siendo característica común de tales contratos el que su perfección se produce únicamente por la adjudicación definitiva, y de ahí que sólo cuando tiene lugar tal adjudicación se considera nacido el vínculo contractual, que obliga, tanto a los licitadores cuanto al organismo administrativo de que se trate, a su cumplimiento y ejecución (7).

Que constituyendo la escritura pública de compraventa de los bienes subastados título plenamente eficaz para la transmisión de los mismos, es evidente que el otorgamiento de ella a favor de personas distintas de la definitiva adjudicataria de la licitación, supone una novación subjetiva del contrato que se formaliza, generadora de una doble transmisión: la operada a favor de dicho adjudicatario, y la derivada de la cesión parcial del mismo a favor de los restantes adquirentes en la escritura; lo que implica fiscalmente una doble liquidación en la forma y términos girada por la oficina gestora, que debe ser mantenida en todas sus partes.

F. M. C.

(7) Véase en este sentido el artículo 45 del Reglamento de Contratación de las Corporaciones locales de 9 de enero de 1953, en cuanto atañe al ámbito de la contratación de tales entidades, y los artículos 31 y 32 de la Ley de 8 de abril de 1965 y 109 del Reglamento General de Contratación de 28 de diciembre de 1967 en lo que hace referencia a los contratos que celebra la Administración del Estado.

La Sentencia del Tribunal Supremo de 28 de diciembre de 1933 proclamó que la circunstancia de acudir como licitador a una subasta, e incluso la de obtener en ella la adjudicación provisional, sólo crea a favor del interesado una especie de esperanza o expectativa de derecho, y que, en cambio, cuando se alcanza u obtiene la adjudicación definitiva, surge el vínculo contractual perfecto y se originan derechos y obligaciones propiamente dichos a favor del adjudicatario. También la Sentencia de 19 de febrero de 1935 mantuvo que como el contrato no se perfecciona hasta que se produce la adjudicación definitiva, toda cesión de derechos anterior al mencionado evento a favor de un tercero no entraña nueva enajenación del bien subastado, sino a lo sumo la transmisión o cesión de una mera expectativa de derechos, siendo, en cambio, de apreciar la existencia de dos transmisiones en la novación subjetiva producida por la subrogación total o parcial de un tercero en los derechos derivados de tal adjudicación definitiva.