

III. Resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Central

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

POR FERNANDO MUÑOZ CARIÑANOS.

19. *VIVIENDAS DE RENTA LIMITADA: Gozan de exención las escrituras de préstamo otorgadas incluso cuando el edificio se halla en avanzado estado de construcción y el crédito obtenido, se destina a realizar pagos pendientes o a consolidar en una operación a largo plazo, obligaciones ya contratadas* (RESOLUCIÓN DE 30 DE OCTUBRE DE 1969)

A) *Hechos*—Del expediente de gestión, se desprendían como probados los siguientes: a) Que los recurrentes obtuvieron la calificación provisional de viviendas de renta limitada, para la venta de las que proyectaban construir en un solar propio, sito en la ciudad de Vigo, cuyo presupuesto total ascendía según la cédula a 13 741.864 pesetas; b) Que en 1962 otorgaron escritura de declaración de obra nueva que no comprendía la totalidad del edificio sino únicamente los cinco primeros pisos de los diez proyectados, por un valor de 800.000 pesetas ya satisfechas, quedando pendiente de pago 12.941.864 pesetas, importe del resto de la estructura del edificio e instalaciones; c) Que en 1964 otorgaron escritura de préstamo hipotecario por plazo de diez años e interés del 5,50 por 100 anual, por un capital de 10.000.000 de pesetas, inferior al 80 por 100 de la cantidad que restaba del presupuesto de las obras, sin contar la obra nueva satisfecha; d) Que al otorgarse tal escritura de préstamo, no estaba aún terminada la construcción del edificio, según acreditaba la correspondiente certificación del arquitecto director; e) Que el préstamo se concedió precisamente para la construcción y remate del edificio en cuestión.

La reclamación se fundaba en que la Abogacía del Estado no aplicó al contrato de préstamo hipotecario los beneficios establecidos en la legislación de viviendas de renta limitada, por entender que el inmueble estaba ya totalmente construido al otorgarse la escritura de declaración de obra nueva, previa a la de hipoteca. El Tribunal Provincial de Vigo, aún dando, por supuesto, que

la edificación no estaba terminada rechazó asimismo el recurso porque el otorgamiento de la escritura de préstamo no acreditaba el ulterior y exclusivo destino del dinero que era sufragar la construcción del edificio, circunstancia que los reclamantes no habían acreditado.

El Tribunal Central revoca la Resolución del órgano inferior, en base a la siguiente doctrina:

B) *Doctrina.*—Que a tenor del epígrafe c) del número 59 del artículo 34 de la Ley del Impuesto de Derechos reales de 21 de marzo de 1958, que era la aplicable, gozarán de exención de dicho impuesto los «contratos de préstamo hipotecario que se destinen exclusivamente a la construcción de viviendas de renta limitada, siempre que el interés concertado no exceda del 5,50 por 100 y su plazo de amortización no sea inferior a diez años», circunstancias que concurren en el caso del recurso, ya que las viviendas se hallaban calificadas provisionalmente como de renta limitada, la cuantía del préstamo se ajustaba a lo previsto en el artículo 15 de la Ley de 15 de julio de 1954, y se obtuvo, según el mismo precepto exige, de una entidad de crédito.

Que al reconocimiento de la exención no se opone el hecho de que cuando el crédito fue otorgado, se hallase el edificio en avanzado estado de construcción, pues en la escritura se estipula expresamente que la totalidad del préstamo o la parte que sea precisa se destinará a la terminación de la obra, y no existe incompatibilidad sustancial entre el hecho de estar la edificación ya avanzada al constituirse la hipoteca, y la circunstancia de poder recibirse en tal momento parte del préstamo, o aún su totalidad, lo que bien puede efectuarse para realizar pagos pendientes por el importe de materiales y honorarios profesionales aún no satisfechos, o consolidar en una operación a largo plazo las obligaciones pendientes contraídas para satisfacer otros gastos, pues lo único que resulta acreditado como satisfecho es la cantidad de 800.000 pesetas, cuya liberación se confesó en la escritura de declaración de obra nueva.

20. *VIVIENDAS DE PROTECCION OFICIAL: La interpretación del artículo 65, número 55, del vigente texto refundido, no puede ser otra que la de estimar que al hablar de construcción, promoción o explotación en arrendamiento, se comprenden tres actividades distintas e independientes, gozando cada una de ellas por separado del beneficio de exención que tal precepto concede* (RESOLUCIÓN DE 30 DE OCTUBRE DE 1969).

A) *Hechos.*—Se constituyó una Sociedad mercantil cuyo objeto, según Estatutos, era «la construcción de inmuebles de renta limitada, la adquisición de terrenos para este fin, agrupaciones, segregaciones, hipotecas, la posterior venta o explotación de los referidos inmuebles o de sus partes *in divisas* correspondientes y los demás negocios jurídicos o actos previstos por la legislación vigente en esta materia, Ley de 15 de julio de 1954 y disposiciones complementarias, u otras construcciones o negocios que en lo sucesivo por leyes posteriores a la indicada pudieran ser objeto de protección estatal».

Se otorgó posteriormente una escritura de ampliación de capital que presentada en la Abogacía del Estado correspondiente, fue liquidada por el número 6 de la Tarifa aplicable al Impuesto de Transmisiones Patrimoniales.

El Tribunal Provincial confirmó el criterio seguido por la oficina de gestión por entender que el artículo 65, número 55 del texto refundido de 6 de abril de 1967 (reproducción literal del artículo 146, número 78 de la Ley de 11 de junio de 1964), ha de estimarse referido a las sociedades inmobiliarias que construyan viviendas de protección oficial para cederlas en régimen de arrendamiento, negocio jurídico que cualifica a las tres actividades que el precepto enuncia, o sea, la construcción, la promoción y la explotación, y en el caso cuestionado la ampliación de capital se refería a una sociedad con objeto de mayor amplitud, al permitir además el régimen de venta.

El Tribunal Central reconoce la aplicación al caso, de la exención invocada por los recurrentes, en base a la siguiente interpretación del precepto cuestionado.

B) *Doctrina*.—Que en su acepción gramatical, si la norma quisiera exigir la concurrencia inexcusable de la finalidad de explotación en arrendamiento, llanamente diría «construcción, promoción y explotación», pero la conjunción «o» que emplea es disyuntiva y no copulativa, como el Tribunal Provincial entiende implícitamente. Y si la interpretación es teleológica, el fin de la Ley no es otro que el de promover la construcción de viviendas que no sean de lujo, con objeto de atender la creciente y constante demanda de ellas que producen de consuno, nuestro aumento demográfico y de nivel de vida, lo que no se lograría en las proporciones ordenadas si se obligase a las sociedades constructoras, para gozar del beneficio fiscal que se cuestiona, a retener la propiedad de los edificios construidos, en lugar de amortizar lo invertido en ellos para aplicarlo a nuevos proyectos de construcción.

21. *PRESCRIPCIÓN: Forma de computar el plazo para la exigencia del Impuesto. Determinación de la disposición aplicable al caso concreto debido* (RESOLUCIÓN DE 6 DE NOVIEMBRE DE 1969).

A) *Hechos*.—La Sociedad «Empresa Constructora Onubense, S. A.» suscribió con un Grupo Sindical de Colonización, un contrato de obras con suministro de materiales, mediante documento privado fechado en 1957. Presentado el documento en cuestión en la Oficina liquidadora competente, transcurridos ocho años desde su fecha, es decir, en 1965, dio lugar a una liquidación por el concepto de contrato mixto, número 22 de la Tarifa al tipo del 2,25 por 100. La representación de la Sociedad apoyó su reclamación en que no existiendo ocultación del hecho, pues en el mencionado contrato, firmó para dar el visto bueno el Delegado Provincial de Sindicatos y se remitieron copias a distintos organismos públicos, entre ellos el Instituto Nacional de Colonización, tal contrato tenía el carácter de público desde la misma fecha de haberse suscrito, debiendo, por tanto, entrar en juego la prescripción, de conformidad con los artículos 64, apartado a), 67 y Disposición final cuarta de la Ley General Tributaria.

El Tribunal Central, desestima la reclamación y confirma el fallo del Provincial respectivo utilizando argumentos análogos a éste, que en síntesis son, los siguientes:

B) *Doctrina*.—Que en orden al juego de la fecha de los documentos, a efectos de la prescripción, tanto el Reglamento de 1959, como la Ley General Tributaria de 1963 y el texto refundido de 1967 disponen que se considerará como tal, la de su presentación a liquidación, salvo que con anterioridad se justifique y pruebe cumplidamente que tales documentos habían sido incorporados o inscritos en un registro público o entregados a un funcionario público por razón de su oficio, en cuyos supuestos se estimará como fecha a tales efectos prescriptivos, la de tal incorporación o entrega.

Que el simple examen de las actuaciones, pone de manifiesto la falta de concurrencia de la salvedad antedicha, ya que ni el jefe de un Grupo de Colonización tiene el carácter de funcionario público, ni en forma alguna ha resultado probada la incorporación o inscripción del documento en un registro público, ni su entrega a funcionario de esta naturaleza, por razón de su oficio, por lo que en conclusión cabe afirmar que la fecha del contrato para la prescripción del Impuesto, no es la alegada por la Sociedad, sino la de 1965 en que se presentó a liquidación.

Que en orden a si el plazo de prescripción que debe tomarse en cuenta en este caso ha de ser el de cinco años (conforme a la Ley de 11 de junio de 1964 y texto refundido de 1967), o el de diez (conforme a la legislación de 1958) es de aplicación el artículo 18 de la Ley General Tributaria que se refiere a la facultad de dictar disposiciones interpretativas o aclaratorias, teniendo tal carácter la Orden de 24 de junio de 1964 dictada para aclarar las dudas que suscita la aplicación del artículo 64 de dicha Ley, en orden a la forma de computar los plazos de la prescripción iniciada antes de la entrada en vigor de aquélla. Con arreglo a dicha Orden, el plazo de prescripción es el de diez años, a contar de la fecha del documento, que al no estar vencidos en el presente caso, justifican igualmente la procedencia de la liquidación y la desestimación del recurso.

22. *VIVIENDAS DE RENTA LIMITADA: No gozan de exención los contratos de préstamo hipotecario, cuando el interés pactado es superior al 5,50 por 100 anual. Tampoco procede aplicar al caso concreto cuestionado, la bonificación del 75 por 100 en la base, prevista para los polígonos de nueva urbanización o reforma interior (RESOLUCIÓN DE 20 DE NOVIEMBRE DE 1969)*

A) *Hechos*.—Mediante escritura pública, fechada en 1966, la Caja de Ahorros de Valencia, concedió a determinadas personas un préstamo hipotecario de siete millones de pesetas, por término de diez años e interés del 7 por 100 anual, haciéndose constar que aquel capital se destinaba a la construcción de viviendas de renta limitada. Presentada copia en la Abogacía del Estado, se giró liquidación aplicando el tipo del 1,90 por 100, correspondiente al número 12 de la Tarifa, que fue impugnada con base en los siguientes motivos. 1.º No haberse tenido en cuenta la exención establecida en el número 62 del artículo 146 de la Ley de 11 de junio de 1964, cuyo último párrafo, al remitirse a la limitación establecida en el número 29, no puede referirse sino a los requisitos legales que de oficio exige el Ministerio de la Vivienda para conceder la calificación definitiva de viviendas de protección oficial; 2.º La redacción del expresado número 62, implica un nuevo criterio legislativo, abandonando el anterior que exigía para la exención de estos préstamos, un plazo mínimo

de diez años y un interés máximo del 5,50 por 100 anual; 3.º Subsidiariamente, el referido préstamo debe gozar de bonificación del 90 por 100, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 193 de la Ley del Suelo, al tener por destino, la construcción de dos edificios situados en una manzana de reforma interior. A este efecto se solicitó recibimiento a prueba y se aportó una certificación del Ayuntamiento de Valencia, que con referencia al solar descrito por los reclamantes, decía literalmente: «el Plano parcial de alineaciones número 10 se refiere a sector urbano comprendido en el casco de la población, y su objeto ha sido resolver problemas de circulación, estética, mejora de servicios públicos y otros fines semejantes...», ni durante su trámite, ni en la Orden de aprobación, figura calificación alguna del mismo en el sentido de que se trate de «proyecto de reforma interior» o de «plan de extensión».

Sin entrar a conocer de la petición subsidiaria, el Tribunal Provincial denegó la exención invocada por entender que la remisión del número 62 al 29 párrafo último, del artículo 146, establece entre ambos preceptos una rigurosa conexión y confirma unos condicionamientos ya existentes al promulgarse la Ley de 11 de junio de 1964, no procediendo conceder el beneficio en el caso cuestionado, al ser el interés del préstamo, superior al 5,50 por 100 anual.

El Tribunal Central aborda las dos cuestiones planteadas, del siguiente modo:

B) *Doctrina.*—En primer lugar, y en cuanto a la solicitud de exención, declarando que no puede prevalecer la interpretación del recurrente en el sentido de que el condicionamiento contenido en el número 29 citado, se refiere únicamente a los requisitos que en cada caso exigen las disposiciones vigentes para la calificación definitiva, entre los cuales no debe comprenderse el relativo a la cuantía del interés del préstamo, pues nada tiene que ver con la obtención de dicha calificación. En efecto, dicha interpretación es errónea porque la Ley de 15 de julio de 1954 sobre viviendas de renta limitada, sólo concedía exención a los contratos de préstamo hipotecario con destino a la construcción de dichas viviendas, si el interés del préstamo no excedía del 4,50 por 100 (posteriormente elevado al 5,50 por 100), lo que significa que el beneficio fiscal está condicionado al cumplimiento de los requisitos que para cada negocio jurídico exigen las disposiciones vigentes para esta clase de viviendas y uno de tales requisitos es el de la cuantía del interés.

En cuanto a la bonificación solicitada con carácter subsidiario, estimando improcedente la invocación del artículo 193 de la Ley del Suelo, pues en el momento de la concesión del préstamo, regían en cuanto a exenciones y reducciones en la base liquidable, los artículos 146 y 147 de la Ley de 11 de junio de 1964, y si bien este último concede una reducción del 75 por 100, tal beneficio es aplicable solamente a polígonos de nueva urbanización o reforma interior, circunstancia que no concurre en este caso, pues en la certificación municipal aportada se dice únicamente que el solar a edificar está afectado por un plan parcial de alineaciones de un sector comprendido en el casco urbano.

23. *NATURALEZA DEL ACTO: Es contrato perfecto y no sujeto a condición suspensiva, el de compraventa en documento privado en que, si bien se dice que los vendedores conservarán en todo momento el dominio de los inmuebles, se concede de otra parte una clara facultad dominical a los compradores y se establece un efecto resolutorio automático para caso de impago* (RESOLUCIÓN DE 4 DE DICIEMBRE DE 1969)

A) *Hechos*.—A requerimiento de la Oficina correspondiente, fue presentado a liquidación, un documento privado de compraventa en el que se decía entre otras cosas, que el precio de trece millones de pesetas sería satisfecho en la siguiente forma: 200.000 pesetas al momento de la firma del documento, de las que los vendedores daban total carta de pago; un millón de pesetas, el 1 de octubre de 1965; 800.000 pesetas el 31 de diciembre siguiente, y once millones de pesetas dentro del año 1966, estableciéndose un posible aplazamiento de esta última cantidad. Se añadía además que el otorgamiento de escritura no tendría lugar hasta el pago total del precio, pero los compradores podrían enajenar parcelas de a lo menos un millón de metros cuadrados de extensión, participándolo a los vendedores, que vendrían obligados a otorgar la correspondiente escritura de segregación a los adquirentes, siempre que los citados vendedores percibieran al menos el 90 por 100 del precio de la enajenación que no podría ser nunca inferior a seis pesetas por metro cuadrado. Se disponía asimismo que el incumplimiento de cualquiera de las condiciones establecidas traería aparejada la rescisión de pleno derecho del contrato, y en tal caso, los vendedores «que conservarán en todo momento el dominio de los inmuebles, se harán cargo de estos, en el estado en que se encuentren sin necesidad de previo requerimiento a los compradores, y guardarán para sí, en concepto de pena o indemnización de daños y perjuicios, las cantidades que hubieran percibido por cualquier concepto. No obstante, quedan autorizados los adquirentes a verificar, por su cuenta y riesgo, las obras y mejoras que estimen convenientes en las fincas, las que quedarán en beneficio de los vendedores, en caso de rescisión, sin derecho alguno a indemnización».

El contrato se liquidó por el número 1 de la Tarifa al 7,40 por 100 sobre la base comprobada.

Formalizada reclamación económico-administrativa se alegó que el acto objeto de la reclamación era una compraventa con reserva de dominio, sin que los actos de los contratantes posteriores al otorgamiento del contrato hubiesen variado en nada las condiciones estipuladas, pues si bien se habían pagado dos millones de pesetas del precio, faltaban por pagar los once restantes, sin que se hubiese otorgado escritura pública de venta, manteniéndose invariables en el Registro de la Propiedad las inscripciones a favor de los vendedores, concluyendo que el pacto de reserva de dominio es siempre una condición suspensiva típica. En base a todo ello se invocó la aplicación del artículo 173, 3 de la Ley de Reforma Tributaria de 11 de junio de 1965, con la consiguiente anulación de la liquidación practicada hasta que, pagado el total precio, tuviera realidad fáctica legal la transmisión de bienes de que se trataba.

La cuestión se concretaba, pues en decidir si el contrato implicaba una transmisión sujeta a condición suspensiva y, por tanto, no consumada, o simplemente, como garantía de pago del precio, se pactó una condición resolutoria

en un contrato de compraventa perfecto; todo ello con el fin de determinar el momento de nacimiento del hecho imponible conforme al artículo 7.º del texto refundido vigente.

El Tribunal Central sienta la doctrina siguiente:

B) *Doctrina*.—Invoca en primer lugar los artículos 1.281 y 1.450 del Código civil. El primero por cuanto la interpretación literal del contrato pone de manifiesto la calificación de éste como compraventa, en cuanto las partes hablan de comprar y vender. El segundo para invalidar la argumentación del aplazamiento de pago, dado que en nuestro sistema, la venta se perfecciona simplemente con que comprador y vendedor convengan sobre cosa y precio «aunque ni la una ni el otro se hayan entregado».

Precisa asimismo el Central, que si bien el contrato contiene la estipulación de que no se otorgará escritura hasta el pago total, autoriza de otra parte a los compradores para disponer de las fincas, lo que implica la posibilidad de ejercitar una clara facultad dominical; y que si bien atribuye a los vendedores en todo momento el dominio de los inmuebles, sanciona de otra parte con la resolución el posible incumplimiento de las condiciones de pago establecidas «lo que, sin duda alguna, lleva aparejada la existencia de una condición resolutoria con pacto comisorio expreso, de una transmisión evidentemente llevada a cabo» que permitiría en su caso a los vendedores, hacer uso del artículo 1.504 del Código civil.

De todo ello se deriva que el contrato «no es por sí mismo condicional, sino que fue puro y perfecto desde el principio, si bien está amenazado de rescisión si se verifica el hecho previsto por las partes» (transcribimos literalmente); y añade en el Considerando final, «que a la misma conclusión se llega mediante la observación de la cláusula contenida en el contrato referente a la estipulación de que *hasta tanto no se haya satisfecho totalmente el precio, no se otorgará la escritura de venta de las fincas*, pues para que tal cláusula tuviera la interpretación que los contribuyentes pretenden sería necesario que de la misma resultara clara la intención de no vincularse más que mediante un documento auténtico público, de tal forma que su consentimiento quedara en suspenso hasta que tal requisito fuera cumplido, y que cada una de las partes pudiera separarse de la convención, lo que evidentemente no se deriva del resto de sus estipulaciones».

- 24 *COMPROBACION DE VALORES: Aplicación del atribuido a bienes de naturaleza y circunstancias análogas, situados en la misma zona o distrito (artículo 117, 1.º del texto refundido). No procede cuando los volúmenes de edificación aprobados por Ordenanzas municipales son distintos (RESOLUCIÓN DE 4 DE DICIEMBRE DE 1969)*

A) *Hechos*.—Una Compañía religiosa vendió a dos Sociedades mercantiles sendos solares colindantes, con una cabida de 3.624 y 2.460 metros cuadrados respectivamente, por precios de 1.500.000 y 14.000.000 de pesetas.

La Oficina gestora, señaló al primero de ellos un valor comprobado de 5.475.600 pesetas, obtenido por el medio ordinario consistente en el precio que, según la última enajenación, fueron vendidos bienes de naturaleza y circuns-

tancias análogas, en la misma zona o distrito, (el segundo solar a que se ha hecho referencia).

Interpuesta reclamación se alegó que el valor de las superficies adquiridas por una y otra sociedad era muy diverso, dado que el solar de la recurrente sólo era edificable en un 10 por 100 y en volumen de un metro cúbico por metro cuadrado, mientras que el utilizado como elemento comparativo, era edificable en un 50 por 100 y en volumen equivalente a una altura de 14 metros, debido a que, aún siendo colindantes, estaban regulados por distinta Ordenanza municipal, lo que determinaba el diferente destino urbanístico que en realidad tenían ambas fincas.

El Tribunal Provincial entendió correcta la comprobación «puesto que la valoración se había hecho en función del precio satisfecho por la venta en la propia escritura y que las argumentaciones del reclamante no demostraban otra cosa que la no absoluta identidad de valores entre unos y otros bienes, pero no que no fuesen análogos en su naturaleza y circunstancias».

B) *Doctrina*.—El Tribunal Central, distingue entre la situación de las fincas y su naturaleza, y nos dice en concreto:

Que de las actuaciones se desprende que efectivamente las fincas estaban situadas en la misma zona o distrito por cuanto el hecho de que una vez enajenadas hubieran de ser atravesadas por una calle, en nada modificaba aquella realidad, dado que el término «zona o distrito» es lo suficientemente amplio para que se entiendan comprendidos en el mismo los inmuebles situados dentro de una área determinada, aún cuando materialmente estén separados por vías públicas.

Que no ocurre otro tanto en relación con la naturaleza y circunstancias de las fincas, pues dado su diferente volumen de edificabilidad, no cabe establecer entre ellas la analogía que el precepto fiscal exige, siendo improcedente el argumento del Tribunal inferior cuando señala que la referida norma no exige que las fincas sean de la misma naturaleza y circunstancias, sino simplemente «análogas», olvidando que no podía establecer cosa distinta de lo que dispone, pues dos cosas perfectamente iguales situadas en distinto lugar, no es fácil que existan, y únicamente para comparar ha de partirse de la base de que sean «análogas» o «diferentes» en cuanto al uso de que son susceptibles.

25 *NATURALEZA DEL ACTO. DISOLUCION DE COMUNIDAD: Admite a efectos fiscales dos hipótesis: la que se realiza por división material de los bienes poseídos «pro indiviso», y la que tiene lugar cuando constituida para la explotación de un negocio, se cesa en él. En la primera, la liquidación se girará sobre el valor de las adjudicaciones «in natura»; la segunda se asimila a todos los efectos a la extinción de sociedades (Resolución de 11 DE DICIEMBRE DE 1969).*

A) *Hechos*.—La Abogacía del Estado de Segovia liquidó por el concepto «Sociedades» núm. 8 de la Tarifa al 1,70 por 100 varias escrituras de venta de pisos integrantes de un edificio de protección oficial, cuya propiedad indivisa pertenecía a los dos constructores recurrentes, que impugnaron la liquidación en base, entre otras, a las siguientes alegaciones: 1.º Que la venta de

los pisos no podía entenderse como extinción de una comunidad de bienes adquiridos a título oneroso porque la Ley exige la división material, que en este caso no se había producido; 2.º Que tampoco podía subsumirse en el supuesto fiscal del núm. 20 del artículo 155 de la Ley de Reforma del Sistema Tributario (hoy artículo 57 del Texto Refundido), que verifica una cierta equiparación entre comunidad y sociedad, pues aun en la hipótesis de que la copropiedad de los reclamantes sobre los pisos tuviera la dinámica mercantil o industrial que la citada norma exige, la comunidad no se extingue porque se enajene un bien de su pertenencia, pues ello es simplemente una operación del giro o tráfico de la comunidad, que no puede entrañar su perecimiento.

El Tribunal Provincial estimó que la comunidad constituida por los reclamantes debía considerarse como sociedad a efectos del tributo, y la enajenación de un bien de su patrimonio como disolución de la misma en la cuantía que representa aquélla, por lo que confirmó el acto impugnado.

El Tribunal Central resuelve la alzada del modo siguiente:

B) *Doctrina*.—Constituye antecedente fáctico de la cuestión planteada, que los recurrentes, albañiles de profesión, habían construido un edificio de viviendas de renta limitada subvencionadas, para, previa su división horizontal, enajenarlas a terceros, sin haber constituido para el ejercicio de tal actividad, incluida en las Tarifas de licencia industrial, Compañía mercantil o Sociedad civil de clase alguna.

Sobre esta base y a la luz de los textos legales antes citados, la cuestión planteada se centraba en decidir si entre los recurrentes existía una comunidad de bienes, constituida por acto «inter vivos» para la explotación de negocios mercantiles o industriales, y en caso afirmativo, si la enajenación de un bien común suponía una disolución parcial, por el importe del precio obtenido.

La exégesis de la norma fiscal contenida en el artículo 57 del Texto Refundido, conduce a la conclusión de que en ella deben incluirse los siguientes supuestos: a) Cuando bienes poseídos en el condominio del artículo 392 del Código civil, se dedican por un acto «inter vivos» a la explotación de los negocios a que se refiere la Ley; b) Si los bienes de una comunidad hereditaria, también por acto «inter vivos», se destinan a la indicada explotación, habida cuenta de que si se explota el negocio del causante, tendría idéntica consideración de Sociedad, pero por aplicación del número 3, párrafo 1.º del artículo 57 citado; c) Cuando las Sociedades, por permanecer secretos sus pactos, carezcan de personalidad jurídica, y según el artículo 1.669 del Código civil, hayan de regirse por las disposiciones relativas a la comunidad de bienes.

El caso de los recurrentes puede incluirse en el tercer supuesto, pues pusieron en común dinero, bienes o industria para la erección de un edificio y la enajenación de sus viviendas, con ánimo de partir entre sí las ganancias. Obtenida esta conclusión, lo que resta es determinar si tal enajenación implica necesariamente la disolución total o parcial de la sociedad para efectos fiscales es la comunidad de bienes. Y sobre esta cuestión, dice textualmente el Central: «Si una comunidad de bienes o una sociedad se constituye para la explotación de negocios mercantiles o industriales no puede afirmarse que la realización de cada uno de los actos de su tráfico, dé lugar a la finalización del hecho comunitario o del ente social, porque la sociedad vivirá interin no se extinga conforme al artículo 1.700 del Código civil y 218 del de Comercio, y la comunidad de bienes para la explotación de negocios, hasta que no cese

en esta actividad, por la baja en la matrícula del Impuesto Industrial o por el efectivo abandono de los mismos; y por ello si se trata de comunidad de bienes para la construcción de viviendas, si se persiste en la explotación del negocio, el precio obtenido para la enajenación de un edificio, servirá para iniciar la erección de otros, por lo que será necesario partir del supuesto de la cesación, para que proceda considerar finalmente su disolución».

Por añadidura, en la disolución de una comunidad es preciso distinguir dos hipótesis, conforme a la mecánica general del Impuesto de Transmisiones: una cuando se realiza por la división material de los bienes poseídos «pro indiviso» y en la que la liquidación se girará sobre el valor de su adjudicación *in natura* a tenor del artículo 61 del Reglamento; y otra, cuando la comunidad se constituyó para la explotación de un negocio y se extingue por la cesación de éste, supuesto análogo al de la sociedad, porque no existiendo adjudicación de bienes, lo que realmente adquieren los comuneros es su participación en el haber social líquido, o en el capital nominal en su caso, comprobados por el medio ordinario del número 15, o en su defecto por el número 12, ambos del artículo 117 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto.

F. M. C.