

III. Resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Central

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

POR FERNANDO MUÑOZ CARIÑANOS

14. *VIVIENDAS DE PROTECCION OFICIAL: No están sujetas al Impuesto de Actos Juridicos Documentados las escrituras de declaracion de obra nueva relativas a esta clase de viviendas, cualquiera que sea la fecha de su calificación definitiva como tales* (RESOLUCIÓN DE 2 DE OCTUBRE DE 1969).

A) *Hechos.*—Escritura de declaración de obra nueva conforme a la cual, la Sociedad otorgante manifestaba ser dueña de una parcela de terreno, sobre la que había construido dos bloques o edificios de nueva planta para viviendas acogidas a la vigente legislación protectora, e interesaba que en el Registro de la Propiedad se hiciera constar la modificación física acaecida, para ponerlo de acuerdo con la realidad extrarregistral.

La Oficina gestora estimó aplicable el número 38 de la Tarifa, acuerdo recurrido en base a que: «Los beneficios fiscales establecidos en favor de la construcción de viviendas de Protección Oficial hacen referencia a todos los actos necesarios para que lleguen a terminarse, es decir, tanto los preparatorios para la construcción (adquisición de terrenos, derechos de superficie, primas, anticipos, préstamos, subvenciones, etc.), como los relacionados con la construcción misma (contratos de ejecución de obras, constitución, ampliación, modificación, posposición prórroga y cancelación de préstamos hipotecarios), o los posteriores en que se premia la construcción realizada (entre los que se encuentra la primera transmisión de dominio), y en general todos los declarados exentos del Impuesto de Transmisiones y Tráfico de Empresas, entre los que es preciso incluir la escritura de declaración de obra nueva».

El Tribunal Provincial correspondiente, desestimó la reclamación por entender que la exención pretendida no debía aplicarse a las declaraciones de obra nueva de edificios cuyo título de calificación definitiva tuviera fecha anterior a 1 de julio de 1964, dado que la legislación posterior omitió toda referencia a las mismas en los Impuestos de Transmisiones y Tráfico de Empresas.

La tesis del Tribunal Central convenientemente extractada es la siguiente:

B) *Doctrina*.—Que las declaraciones de obra nueva realizadas por los titulares del suelo en relación con la construcción verificada, no constituyen transmisión o tráfico alguno de bienes, sino puras manifestaciones de hechos que tienen como finalidad el que el Registro de la Propiedad se encuentra acorde con las circunstancias físicas que definen las fincas acogidas al mismo y, por consiguiente, en caso alguno, pueden estar sujetas al Impuesto General sobre Transmisiones Patrimoniales, ni al de Tráfico de las Empresas, y sí únicamente al de «Actos Jurídicos Documentados», por aplicación del Texto Refundido de 1967, por lo que en principio es evidente el nacimiento de la obligación fiscal de que se trata.

Que no obstante lo anterior, el número 14 del artículo 101 del propio Texto refundido antes citado, redactado de conformidad con lo preceptuado con carácter de norma aclaratoria por Decreto de 27 de mayo de 1968, establece que están exentos del referido Impuesto de Actos Jurídicos Documentados, «las escrituras públicas... que se otorguen para la segregación de viviendas y locales de negocios, edificios y servicios complementarios acogidos a dicha protección, la división material de edificios...», y, en general todas aquellas otorgadas para formalizar actos y contratos relacionados con «Viviendas de Protección Oficial» no sujetas al Título 1.º y 2.º de este Libro, o al Impuesto General sobre el «Tráfico de las Empresas», normativa que recoge lo establecido en la legislación de «Viviendas de Protección Oficial», de 24 de julio de 1963, adaptada al nuevo sistema tributario por Decreto de 3 de diciembre de 1964, y en la que indudablemente debe entenderse comprendida la simple declaración de obra nueva que en rigor es un requisito esencial dentro del procedimiento establecido para obtener la calificación definitiva. Por lo cual, ha de concluirse que la exención general a que hace referencia este precepto ampara lo relativo a las escrituras de declaración de obra nueva y que, por tanto, es procedente revocar el fallo apelado y la liquidación practicada.

15. *VIVIENDAS DE PROTECCION OFICIAL: El reconocimiento de las exenciones fiscales corresponde en cualquier caso al Departamento de Hacienda, y en consecuencia, el hecho de haberse obtenido la calificación definitiva, no impide practicar la liquidación que corresponda, si falta alguno de los requisitos a que dichas exenciones se hallan supeditadas* (RESOLUCIÓN DE 2 DE OCTUBRE DE 1969).

A) *Hechos*.—Venta de las plantas bajas o locales de un edificio acogido a la legislación sobre Viviendas de Renta Limitada, habiendo obtenido ya los vendedores la calificación definitiva, y cuya superficie era superior al 20 por 100 de la total construida.

Girada liquidación por el número 1.º de la Tarifa, se interpuso Recurso, alegando en síntesis los reclamantes que la concesión de los beneficios tributarios del carácter de los otorgados a los locales objeto de esta reclamación, era de la exclusiva competencia del Ministerio de la Vivienda, según se deducía claramente del Decreto de 15 de julio de 1954, y del 24 de julio de 1963, como asimismo del de 3 de diciembre de 1964, en el que se adaptaron las normas

sobre esta clase de viviendas a la Ley de Reforma Tributaria de 11 de Junio del mismo año, sin que pudiera una Oficina Liquidadora, anular una exención ya concedida con carácter firme por el Ministerio de la Vivienda, único competente para determinar si estaban o no cumplidos los requisitos para otorgar la calificación definitiva. Invocaban además los interesados, una Resolución de la Dirección General de la Vivienda de 19 de mayo de 1964, en la que se admitía la posibilidad de que los locales alcanzasen hasta el 30 por 100 de la superficie construida.

A todo ello responde el Tribunal Central del modo siguiente:

B) *Doctrina*.—Que conforme a la Sentencia de 29 de abril de 1966, no es óbice para la denegación de la exención del Impuesto y práctica de la liquidación correspondiente, que la Administración haya calificado definitivamente una vivienda como de Renta Limitada, puesto que el reconocimiento de las exenciones fiscales corresponde en cualquier caso al Departamento de Hacienda, cuando se trate de Impuestos estatales.

Que en el caso contemplado por las presentes actuaciones, si bien gozan de exención las primeras transmisiones de dominio que tengan lugar dentro de los seis años siguientes a la fecha de la calificación definitiva, esta exención únicamente se otorga con carácter temporal y condicionada al cumplimiento de los requisitos que en cada caso se exigen, entre los cuales se halla precisamente el de que la superficie destinada a local de negocio, no puede exceder del 20 por 100 del total.

Aclaremos que la Sentencia de 29 de abril de 1966, en que apoya su argumentación el Tribunal Central (como ya lo hiciera antes el Provincial que rechazó la reclamación en primera instancia), contemplaba un caso idéntico al de la presente Resolución. Se trataba de la renta de un local comercial en planta baja de un edificio calificado como de Renta Limitada. Grupo segundo. La Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia de Valladolid, había anulado la liquidación girada por la Oficina de Salamanca. El Abogado del Estado interpuso recurso extraordinario de apelación en interés de la Ley, que fue estimado por el Tribunal Supremo, de cuya Sentencia interesa especialmente destacar que "aunque corresponde al Ministerio de la Vivienda, por medio del Instituto Nacional, según el artículo 37 de la Ley de 15 de julio de 1954, la aprobación de los proyectos de construcción y su calificación, el reconocimiento de las exenciones del Impuesto de Derechos Reales y bonificaciones fiscales, corresponde a las Oficinas de Hacienda y a las Corporaciones locales en su caso, previa presentación de los documentos que acrediten estos derechos, conforme a lo dispuesto en el artículo 30 del Reglamento para la aplicación de dicha Ley de 24 de junio de 1955, y por otra parte, el artículo 1.º de la Ley de 21 de marzo de 1958, que regula el Impuesto, establece que se registrá por sus preceptos este tributo, lo que excluye toda fricción entre los distintos órganos de la Administración acerca de la gestión del Impuesto, pues se señalan claramente las atribuciones de los de Hacienda en orden a la liquidación y reconocimiento de exenciones y bonificaciones fiscales, a pesar de la calificación para otros efectos, asignada al Instituto Nacional de la Vivienda".

16. **COMPROBACION DE VALORES:** *Procede admitir la tasación pericial como instrumento corrector de los demás procedimientos de comprobación empleados, aunque no se haya solicitado expresamente de la Oficina gestora, cuando la petición se formula después concretamente en vía jurisdiccional* (RESOLUCIÓN DE 2 DE OCTUBRE DE 1969).

A) *Hechos.*—Adquirida por escritura pública una finca a la que se asignaba una cabida de 218 hectáreas, y se la describía como integrada en un monte llamado «Morajón», cuya superficie total era de 810 hectáreas, se fijó como valor comprobado el resultante de aplicar los precios medios de venta, a razón de 6.000 pesetas, conforme arrojaba la certificación de este medio comprobatorio.

El Recurso tenía su base, en la presunta discordancia entre la cabida consignada y la que realmente tenía la finca objeto de liquidación, que era solamente de 197 hectáreas; y además, en que no se había utilizado para su avalúo el baremo correspondiente a los montes municipales análogos y colindantes, a los que correspondía una escala de tasación de dos, cuatro y seis mil pesetas, según la propia Hacienda Pública. Se unía como prueba de estas afirmaciones un recibo de Contribución Rústica de la totalidad de la finca «Monte Morejón», del que se desprendía que su superficie total era únicamente de 734 hectáreas.

El Tribunal Provincial respectivo, desestimó la reclamación con fundamento, en que el medio de comprobación empleado era reglamentario conforme a los artículos 174 y 181 de la Ley de Reforma Tributaria, pues teniendo el interesado recurrente la facultad, que no ejercitó de pedir tasación pericial, era procedente confirmar el acto administrativo recurrido.

Notificando este fallo, se interpuso contra el mismo, recurso de alzada ante el Tribunal Central en el que se hacía constar que en definitiva, la extensión real del lote adquirido era sólo de 124 hectáreas, y en prueba de ello se aportaba una certificación del Ingeniero Jefe del Catastro de Riqueza Rústica, de la Delegación de Hacienda, a la que, a juicio de los interesados, debía darse en todo caso el valor de una tasación pericial.

El Tribunal Central como vamos a ver seguidamente, considera correctamente obtenido el resultado de la valoración, pero reconoce al interesado el derecho a obtener su corrección mediante la tasación pericial de la finca.

B) *Doctrina.*—Que la certificación aportada por el interesado, en relación con la extensión superficial de la finca, para estimar que la Administración padeció error al determinar la base que había de servir para la liquidación del Impuesto, no justifica plenamente las aseveraciones del contribuyente, puesto que si bien se refiere a una finca de 124 hectáreas, situada en el pago «Monte Morejón», no sirve para estimar que concuerde plenamente con aquella, de cuya adquisición se trata.

Que, no obstante, lo anterior, el artículo 119 del Texto refundido de 6 de abril de 1967, establece que podrá acudir a la tasación pericial como medio extraordinario de comprobación cuando el interesado lo solicite y no acepte el valor que la Administración señale como resultado de la comprobación, e igualmente la Orden de 10 de julio de 1957, preceptúa que ante el resultado de la comprobación administrativa de valores, efectuada mediante los precios medios de venta, los interesados podrán pedir la práctica de la tasación

pericial, y será concedida, en todo caso, siempre que se solicite de la Oficina Liquidadora sin necesidad de previa reclamación económico-administrativa.

Que asimismo el artículo 52 de la Ley General Tributaria de 26 de diciembre de 1963 reconoce al sujeto pasivo la posibilidad de solicitar este medio extraordinario.

Que, en consecuencia de todo ello, y por principio de economía procesal, es procedente estimar que, no admitido por el interesado el medio ordinario de comprobación empleado debe acudir en forma inmediata a la tasación pericial, puesto que si bien no fue solicitado por el recurrente de la Oficina gestora de manera expresa, ni en su reclamación en primera instancia, tal falta de mención expresa no puede privarle del ejercicio de un derecho reconocido a su favor cuando la petición se ha formulado concretamente en vía jurisdiccional.

17. *NATURALEZA DEL ACTO O CONTRATO: El depósito constituido en garantía de determinadas obligaciones debe calificarse como contrato de prenda, de los definidos por los artículos 1.857 y 1.863 del Código civil y, en consecuencia, su cancelación está sujeta al Impuesto (RESOLUCIÓN DE 2 DE OCTUBRE DE 1969).*

A) *Hechos.*—El documento que dio origen a la liquidación impugnada, consistía, en este caso, en una comunicación de la Dirección General de Seguros, a la Compañía Hispania, en la que le indicaba que con la misma fecha había puesto en conocimiento del Banco de España que por parte de dicho Centro Directivo no había inconveniente en que el citado Banco procediera a la liberación de los valores afectos a la cobertura de reservas técnicas, que la entidad aseguradora tenía depositados a disposición del Ministerio de Hacienda, los cuales se detallaban a continuación, expresándose asimismo su valor nominal.

A la vista del mencionado documento, la Abogacía del Estado practicó una liquidación por el concepto de «Derechos reales», número 5 de la Tarifa, al 1,90 por 100, sobre el valor nominal consignado.

La representación de la Compañía interesada apoyó su reclamación en que «la propia Oficina Liquidadora en la constitución de esta clase de depósitos, se había ya pronunciado declarándolos exentos, y si estaba exenta la constitución, debía estarlo igualmente la cancelación, pues en definitiva ambos negocios jurídicos tenían la misma causa, sin que pudiera decirse que no era el Estado el obligado al pago en la cancelación, pues el negocio se había constituido para garantía del propio Estado», y en que «independientemente de ello, esta cancelación debía estimarse no sujeta al Impuesto de Transmisiones, por cuanto constituía un acto habitual del Tráfico de las Empresas, y las fianzas en tales casos están exentas del Impuesto, conforme al artículo 62 del Texto refundido».

Rechazada la reclamación por el Tribunal Provincial, el Central confirma el fallo de aquél, y empieza diciendo que siendo principio general de nuestra legislación fiscal, el de que el impuesto se exigirá con arreglo a la verdadera naturaleza jurídica del acto o contrato, resulta imprescindible fijar ésta para resolver la cuestión planteada, y en este sentido declara lo siguiente.

B) *Doctrina*.—Que el depósito en cuestión, constituye un contrato de prenda de los definidos por los artículos 1.857 y 1.863 del Código civil, y por tanto, la liberación a que se hace referencia, implica, en definitiva, la extinción de un Derecho real.

Que conforme al artículo 54 del Texto refundido de 1967 está sujeta al Impuesto de Transmisiones, la extinción por contrato de toda clase de Derechos reales, siendo sujeto pasivo y responsable del tributo, conforme al artículo 67 del propio Texto, aquél a cuyo favor se realice este acto, esto es, quien como consecuencia de la extinción del Derecho real recibe los títulos-valor de que se trata, libres de la carga que éste último representaba.

Que la cancelación de un depósito constituido en garantía de determinadas obligaciones, constituye un contrato de prenda de los definidos por los artículos 1.857 y 1.863 del Código civil.

Que la constitución de un depósito y su restitución cuando tienen como causa la necesidad de existencia de un derecho real de garantía, son dos negocios jurídicos perfectamente diferenciados, originadores de dos hechos imponderables diferentes, y que la exención del Impuesto de que pueda ser susceptible el primero en razón de la persona obligada al pago, no es posible aplicarle al segundo cuando ésta es diferente.

Que no existe posibilidad alguna de aplicar al caso el artículo 62 del Texto refundido, Invocado por los interesados, puesto que éste únicamente se refiere a la no sujeción del Impuesto de las transmisiones a título oneroso, de los préstamos, fianzas, arrendamientos y pensiones que constituyan actos habituales para el Tráfico de las Empresas, pero en caso alguno a la cancelación de un derecho real de prenda que, como se ha establecido, constituye la verdadera naturaleza jurídica del negocio llevado a cabo como consecuencia del documento presentado a liquidación;

18. *FECHA DE DOCUMENTOS PRIVADOS: Es a efectos de su liquidación, la que aparece consignada en los mismos por sus firmantes. La adquisición de fehaciencia por el documento, no tiene otra efectividad con relación al Impuesto, que la referente a la prescripción de la acción administrativa para su formal exigencia* (RESOLUCIÓN DE 17 DE DICIEMBRE DE 1969).

A) *Hechos*.—Mediante documento privado, fechado en 1962, se vendió una finca rústica denominada «La Palmosa», interesando los compradores de la Oficina Liquidadora competente, la aplicación de los beneficios fiscales reconocidos por la Disposición Transitoria 6.ª de la Ley de Reforma Tributaria de 11 de junio de 1964, según la cual: «Las personas naturales o jurídicas que con anterioridad a la fecha de publicación de la presente Ley, hubieren adquirido por título *inter vivos* o *mortis causa*, bienes o derechos de cualquier clase, que no hayan sido objeto de declaración a los efectos de los aludidos impuestos, habiendo vencido en la indicada fecha los plazos de presentación y las prórrogas para efectuarla, podrán presentar ante las Oficinas Liquidadoras de los Impuestos de Derechos reales y sobre Transmisión de bienes, hasta el próximo día 31 de octubre, inclusive, una instancia solicitando la aplicación de los beneficios fiscales establecidos en la presente disposición transitoria...».

Este recurso ofrece escaso interés en cuanto al supuesto concreto que le dio motivo, pues se trataba, como vemos, de un problema de derecho transitorio que ya no podrá reproducirse en lo sucesivo; sin embargo, contiene interesantes puntualizaciones en cuanto al valor que, a efectos fiscales, debe darse a la fecha consignada en los documentos privados.

El Tribunal Provincial estimó no aplicable el precepto transcrito, pues habiendo sido presentado el documento en la Oficina liquidadora el 9 de junio de 1964, había que entender en base al artículo 1.227 del Código civil, que ésa era su verdadera fecha, resultando evidente que entre la misma y la de publicación de la Ley en el Boletín Oficial del Estado (día 13 del mismo mes y año), no transcurrió el plazo de treinta días hábiles a que hacía referencia la norma transitoria citada.

El Tribunal Central reduce a sus justos límites el ámbito fiscal del artículo 1.227 del Código civil, interpretado quizá con excesiva literalidad por el órgano inferior, y nos dice lo siguiente.

B) *Doctrina*.—Que conforme al artículo 180 de la Ley de Reforma del Sistema Tributario (reiterado en el texto refundido de 1967), «a los efectos de la prescripción de los documentos que deban presentarse a liquidación, se presumirá que la fecha de los documentos privados, es la de su presentación, a menos que con anterioridad hubiesen sido incorporados o inscritos en un Registro Público o entregados a un funcionario público por razón de su oficio, en cuyo caso se computará la fecha de la incorporación, inscripción o entrega».

Que de tal disposición claramente se deduce *a sensu contrario*, que la fecha de los documentos privados, a efectos de su liquidación por el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales, es la consignada en los mismos por sus firmantes, y por consiguiente, la que ha de tenerse en cuenta, tanto para el cómputo del plazo de presentación a liquidación del Impuesto, como para la práctica de esta última, sin que la adquisición de fehaciente o autenticidad del documento en los distintos supuestos legales que han quedado expresados, tenga otra efectividad con relación al Impuesto, que la referente a la prescripción de la acción administrativa para su formal exigencia, dualidad de fechas y alcance de su eficacia en los expresados límites.

F. M. C.