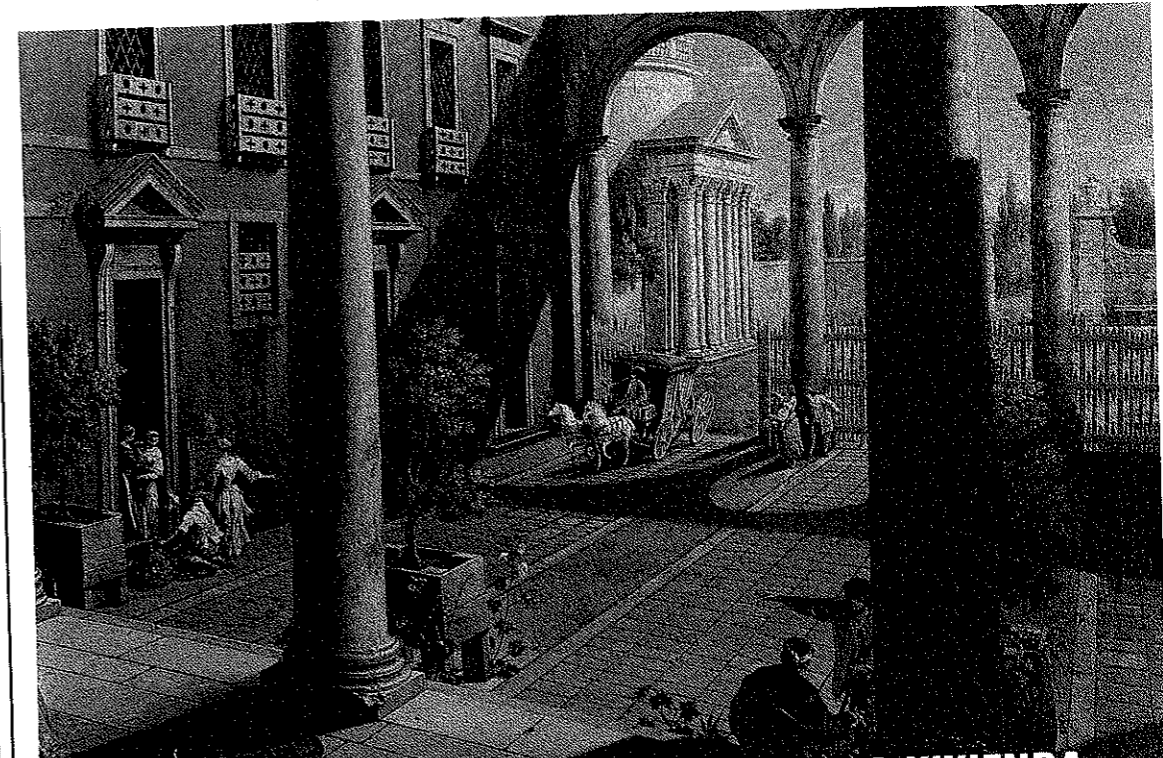


Gaceta Fiscal

REVISTA MENSUAL DE ORIENTACION JURIDICO-TRIBUTARIA

El sistema impositivo a través de lo que:

- 1. Las Cortes debaten
- 2. Las normas establecen
- 3. La Administración entiende
- 4. Los tribunales sentencian
 - Doctrina Legal Monográfica
- 5. Los profesionales comentan
- 6. La prensa ha dicho
- 7. Las finanzas ofrecen
 - Indices cronológicos



TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y LA VIVIENDA

□ Doctrina Legal Monográfica: Contribución Territorial Urbana

Vittorio Sgarbi. Fragmento...

Gaceta Fiscal



INFORMATICA CON SERIEDAD

PVP: 1.400 pts. (IVA incluido)

SISTEMA DE NÓMINAS DESPACHOS ADMINISTRATIVOS SISTEMA DE GESTIÓN DE FALTAS

AULA **club** **EDIL**

SISTEMA DE GESTIÓN DE COLEGIOS SISTEMA DE GESTIÓN DE CLUBS SISTEMA DE PORTERIAS

**EL IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES
PATRIMONIALES Y LAS VIVIENDAS
DE PROTECCION OFICIAL**

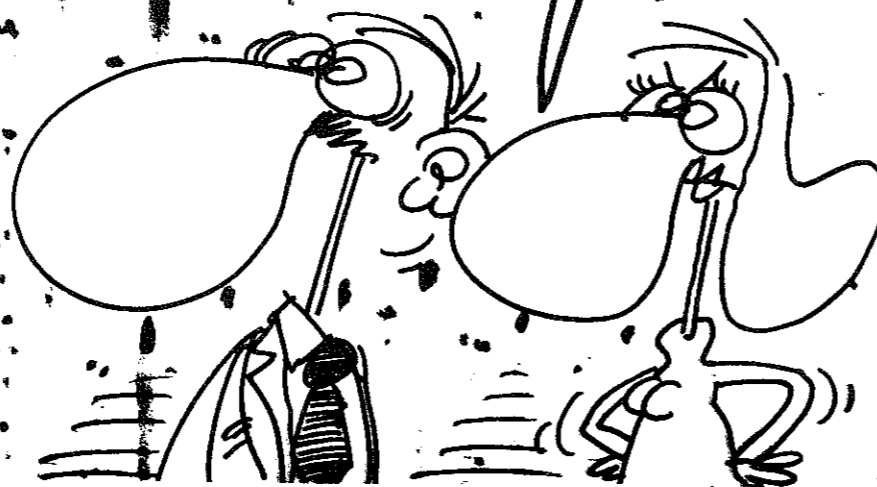
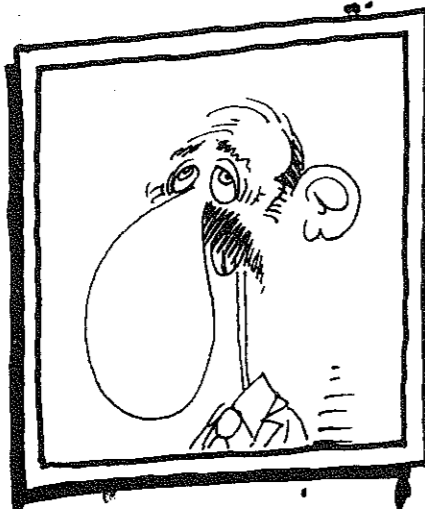
Por Antonio-Francisco Delgado González
Inspector de Finanzas del Estado

SUMARIO

- I. Introducción.
- II. Sentencia del T.S. de 26-3-83.
- III. Sentencia del T.S. de 22-4-85.
- IV. Consideración crítica de las sentencias reseñadas.
- V. Aplicación de los criterios jurisprudenciales de las viviendas de protección oficial.
- VI. La nueva regulación del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales.

¡Y DALE...!

QUE EL HECHO
DE QUE SEA
UNA VIVIENDA DE
PROTECCION OFICIAL
NO NOS OBLIGA
A TENER EN EL
COMEDOR LA
FOTO DE COSEU-
LLELA...



I. Introducción

La reciente *Sentencia del Tribunal Supremo de 22-4-1985* ha venido a establecer que la Administración Tributaria no puede determinar un valor, a efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, superior a los "precios máximos de venta" fijados para las Viviendas de Protección Oficial por su normativa reguladora.

La misma viene a adoptar el mismo pronunciamiento que la *Sentencia anterior*, del mismo Tribunal, de 26-3-1983.

Por consiguiente, estamos ante una doctrina jurisprudencial que vamos a examinar seguidamente.

II. Sentencia del Tribunal Supremo de 26-3-1983

Conocida ya la resolución de la sentencia, vamos a señalar lo más relevante de sus considerandos.

a) El Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, recae, no sobre el precio o valor declarado, sino sobre el verdadero valor de los bienes, o lo que es lo mismo, sobre el valor comprobado de los mismos, conforme al artículo 8 de su Texto Refundido.

b) El valor verdadero, es identificable con el valor de mercado.

c) En las viviendas de protección oficial el valor o precio de mercado no puede ser otro que el precio legal máximo de venta fijado al efecto.

d) Que por consiguiente este valor es el que ha de ser considerado, sin que sea preciso practicar la comprobación de valores por la Administración.

III. Sentencia del Tribunal Supremo de 22-4-1985

Entre los considerandos de la sentencia, citada, cabe resaltar.

a) Que el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales conforme al artículo 8 de su Texto Refundido recae sobre el verdadero valor de los bienes y éste, para las Viviendas de Protección Oficial, no puede ser otro que el precio máximo de venta, fijado al efecto.

b) Que por aplicación de la presunción de inocencia, no puede imputarse una actuación ilícita a los contratantes.

c) Que el precio de mercado o el precio satisfecho en una transmisión

concreta de una vivienda de protección oficial, puede ser de por sí, superior al "precio máximo legal de venta", pero la Administración Tributaria no puede considerar uno superior a él, en virtud del principio de personalidad jurídica única de la Administración establecida en el artº 1 de la Ley de Régimen Jurídico de la Administración del Estado.

IV. Consideración crítica de las sentencias reseñadas

a) *¿Es posible determinar un valor superior al precio máximo legal de venta, mediante la oportuna comprobación, en las viviendas de protección oficial?*

Es esta, la cuestión más relevante que es objeto de las sentencias antes reseñadas.

Particularmente, consideramos que no. Estamos pues de acuerdo con las sentencias citadas, sin perjuicio de que no lo sea con todos sus fundamentos.

En este sentido, la razón fundamental, creemos que es la personalidad jurídica única de la Administración, señalada en la Sentencia de 22-4-1985, de la que se ha de derivar una coherencia en su actuación.

Aunque en virtud, y a mayor abundamiento, entendemos que son principios de orden superior los que aquí han de ser considerados, por más que tengan un contenido análogo.

Así la coherencia ha de predicarse, no ya de la Administración, sino del propio Estado, en tanto en cuanto estamos ante normas jurídicas y no, ante meras actuaciones administrativas. Y además, con rango de ley formal (1).

El principio de "personalidad jurídica única de la Administración" entronca más con éstas, por tener él mismo un carácter básicamente instrumental.

En relación a él se inserta el tan debatido "principio de estanqueidad" (2).

(1) Así, fundamentalmente, por lo que a la normativa sobre Viviendas de Protección Oficial se refiere:

— Texto Refundido de la legislación de Viviendas de Protección Oficial aprobado por R.D. 2960/76 de 12 de noviembre.

— Reglamento de Viviendas de Protección Oficial, aprobado por Decreto 2114/68 de 24 de julio.

— R.D.-ley 31/78 de 31 de octubre, sobre política de viviendas.

— R.D. 3148/78 de 10 de noviembre, modificado por R.D. 1707/81 de 3 de agosto, desarrollo de la norma anterior.

(2) Sobre el "principio de estanqueidad tributaria", ver, especialmente: *A. Mantero Sáenz*: "El principio de estanqueidad tributaria".

Hacienda Pública Española nº 65.

Igualmente pueden verse las sentencias del Tribunal Supremo de 8-7-83 y de 23-4-85, y la más reciente de 31-10-85, de la Audiencia Provincial de Santa Cruz de Tenerife.

Pronunciamientos que vienen a negar el principio de estanqueidad al amparo de la personalidad jurídica única de la Administración.

No entramos, a considerar el mismo porque insistimos, no creemos necesario ni oportuno traerlo a colación en este caso, por haber principios de orden superior aplicables.

Por el contrario no podemos estar de acuerdo, con la identificación entre valor de mercado y precio máximo legal de venta, que efectúa la Sentencia de 26-3-1983, ya que el valor de mercado puede ser superior o inferior a dichos precios.

Es realmente, lo que viene a reconocer la Sentencia de 22-4-85.

Por lo demás la identificación, que una y otra hacen de valor y precio de mercado, es correcta puesto que, aunque valor sea distinto de precio, no hay obstáculo en admitir tal equivalencia, a nuestro juicio, para los mismos.

b) *¿La aplicación de los precios máximos legales de venta, no exige efectuar la comprobación de valor?*

De la sentencia de 26-3-1983, especialmente, parece desprenderse que el Tribunal Supremo, considera "los precios máximos de venta de las Viviendas de Protección Oficial" como un "criterio de determinación de la base imponible", de carácter específico.

Entendemos que esta consideración no es correcta.

Y no lo es, porque el Texto Refundido del Impuesto no lo considera como tal, como cabe deducir, fundamentalmente, de su artículo 70.

Alternativamente, podría ser considerado "el precio máximo de venta", como un medio de comprobación más.

Si ello fuera así, la comprobación de valor siempre sería precisa y además, dada la libertad en la elección de medios de valoración, por la Administración Tributaria, ésta, podría no considerar el mismo (3).

Sin embargo, entendemos, que tampoco los precios de los que nos venimos ocupando, pueden ser considerados como medios de valoración.

Estos, han de ser establecidos por ley. Así se desprende del artículo 52 de la Ley General Tributaria, en plena conformidad con el artículo 10 a) del mismo texto legal, en el que se establece el principio de reserva de ley, en relación con la base imponible.

El artículo 52 de la Ley General Tributaria se remite, a las leyes de los distintos tributos, en cuanto éstas pueden establecer medios específicos de valoración.

Pues bien, en el artículo 117 del Texto Refundido del Impuesto tampoco cabe encontrar este medio de valoración, sin que pueda ser asimilado a "los precios medios de venta que se establezcan por Orden del Ministerio de Hacienda", porque ni son precios medios, ni son fijados, tal como allí se determina.

Desde nuestro punto de vista el sentido de las sentencias comentadas nos hace situar los precios máximos legales de venta de las Viviendas de Protección Oficial en el ámbito del medio de comprobación de valores previsto, tanto en la Ley General Tributaria, como en el Texto Refundido del Impuesto, como dictamen de peritos de la Administración.

(3) La libertad en la elección de medios de valoración por parte de la Administración, goza de un amplio respaldo jurisprudencial. Libertad limitada, porque el medio elegido sea adecuado a la naturaleza del bien. Ver Antonio Martínez Lafuente: "Manual del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. Escuela de Inspección Financiera y Tributaria. 3ª edición, Pág. 139 y 140".

Así será, en principio, necesaria la comprobación de valores, y cuando sea elegido este medio de valoración, la Administración no puede considerar como valor real, verdadero o de mercado, un valor superior a los precios máximos legales de venta.

Lo que no quiere decir, por el contrario, que pueda ser considerado un valor inferior, aunque ello no será frecuente que suceda en la realidad.

Evidentemente, los sujetos pasivos siempre podrán promover la tasación pericial contradictoria, en contra del valor considerado por la Administración. E igualmente, impugnar la comprobación de valor efectuada, tanto por motivos de forma como de fondo. Si bien, en este último supuesto, tan sólo en vía contenciosa-administrativa (4). Por supuesto, paralelamente la Administración puede utilizar un medio de comprobación distinto al dictamen de peritos.

c) *¿Es posible considerar un valor superior al precio máximo legal de venta, cuando la Administración Tributaria tenga conocimiento del precio de la transmisión, siendo el mismo, superior a aquél?*

No se trata en este caso de un valor determinado por la Administración mediante la oportuna comprobación de valor, sino del precio de la transmisión.

Por distintas vías, la Administración puede llegar a tener un conocimiento del mismo.

En primer lugar, porque el sujeto pasivo lo declare.

En segundo lugar, porque la Administración determine un precio superior, a través de la correspondiente actuación de investigación del hecho imponible o de la comprobación de la base imponible.

En tercer lugar, porque la Administración, después de haber practicado la correspondiente liquidación definitiva, llega a tener conocimiento del mismo y proceda a su revisión conforme al artículo 154 b) de la Ley General Tributaria.

El primer supuesto entendemos que no ofrece dudas, ya que el valor declarado por los interesados, y en contra de lo que afirma la Sentencia de 26-3-1983, siempre tiene el carácter de "mínimo" (Artículo 70 del Texto Refundido, aprobado por Decreto 1.018/1967 de 6 de abril).

En el caso de actuación investigadora, puede ser identificado el precio descubierto por la Administración, normalmente en el correspondiente documento privado, con el valor declarado, con el consiguiente carácter de "mínimo".

(4) Sobre las limitaciones de la "vía económico-administrativa". Ver A. Martínez Lafuente: "Manual op. cit. Pág. 139.

Por lo que se refiere a la jurisdicción contencioso administrativo, entendemos que no hay limitación alguna.

Ver, en este punto: E. García de Enterra. Curso de Derecho Administrativo II. 2ª edición. 1981. Edit. Civitas. Pág. 282.

Referida a la expropiación forzosa, podemos considerar aplicable a este caso, la doctrina jurisprudencial, allí reseñada, que en síntesis viene a considerar aplicable el artículo 632 de la Ley de Enjuiciamiento Civil, sobre la prueba pericial.

En los demás casos las dudas derivan, de si la Administración tributaria puede efectuar una comprobación que implique una determinación directa de la base imponible en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales.

En este punto, hay que recordar, como bien señalan las Sentencias reseñadas, que la base imponible en el Impuesto que nos ocupa, se configura objetivamente, al considerarse el valor y no el precio.

Esta configuración determina, sin duda, su régimen de determinación/estimación que ha de ser objetivo, igualmente, y conducir a una "estimación" de la base imponible. Bien a través de criterios de determinación de la misma, de carácter específico o bien a través de la comprobación de valores (5).

Por todo ello, creemos que no cabe una comprobación de la base imponible que conduzca a su determinación directa y que las liquidaciones, no puedan ser revisadas, en base al artículo 154 b) de la Ley General Tributaria, por llegar a tener conocimiento la Administración del correspondiente documento privado.

Creemos que ello, no contradice lo indicado en el supuesto de investigación, pues en ausencia del valor declarado ha de considerarse el precio descubierto por la Administración. Sí que podría plantearse si en estos casos es preciso, la comprobación de valores.

En puridad, dado el carácter obligatorio de la misma, conforme al art. 117 del Texto Refundido y de la función del valor declarado, podría pensarse que es necesaria.

Sin embargo, si consideramos que la comprobación de valor tiende a determinar el valor verdadero y si identificamos éste con el valor de mercado, salvo que la Administración pueda considerar que el precio de la transmisión difiere del valor de mercado, creemos que no es necesario efectuar la correspondiente comprobación.

Al amparo, además, del principio constitucional de eficacia, en la actuación de la Administración (Art. 103 Constitución) y del principio de celeridad, aplicable al procedimiento administrativo en general (artículo 29 de la Ley de Procedimiento Administrativo), además del principio jurisprudencial de "economía procesal".

En conclusión, la Administración puede llegar a considerar el precio real de la transmisión bien a través del valor declarado, o bien a través de la investigación del hecho imponible.

¿Puede considerar este precio, la Administración, siendo superior al máximo legal de venta?

(5) En el mismo sentido, se manifiesta, A. Mantero Sáenz: "Pues bien, tenemos que entrar a distinguir entre la función comprobadora relativa a las bases imponibles y función comprobadora relativa a valores que integran la base imponible. Entiendo... que la comprobación de bases reconstruye la base, mientras que la comprobación de valores construye una base. Desde el punto de vista de la criteriología, en el primer caso se obtiene una evidencia, en el segundo una opinión, y ello es lógico, porque los valores son siempre *estimables* que no *determinables*, puesto que la determinación exige certeza; cuando la base imponible está constituida por un valor siempre se estima éste a menos que coincida la estimación (comprobación) administrativa con la declaración del sujeto pasivo, caso en que puede existir determinación..."

"La Función Inspectora Tributaria" Civitas. Rev. Española de Dº Financiero. 41. enero/marzo 1984. Pág. 42 y 43.

Entendemos que sí, sobre todo a la luz de las sanciones de carácter puramente administrativo; que son de aplicación.

Y sin perjuicio de que como consecuencia de la aplicación de dichas sanciones, las liquidaciones correspondientes hayan de ser rectificadas. De ello vamos a ocuparnos en el apartado siguiente.

d) Repercusión de las sanciones administrativas en el orden tributario.

El Reglamento de Viviendas de Protección Oficial, aprobado por Decreto 2.114/1986 de 24 de julio, establece en su artículo 153, como infracción muy grave: "la percepción de cualquier sobre precio, prima o cantidad, prohibida en el arrendamiento o venta de la vivienda".

Por otra parte, el artículo 57 del R.D. 3.148/1978 de 10 de noviembre, por el que se desarrolla el R.D. Ley 31/1978 de 31 de octubre sobre Política de Vivienda, establece que las infracciones muy graves serán sancionadas con multa de 250.000 a 1.000.000 ptas., añadiendo: "Cuando la infracción cometida consista en la percepción de precio superior al legalmente autorizado, podrá reducirse la cuantía de la sanción a imponer, sin que en ningún caso sea inferior al quíntuplo de la diferencia, entre el precio percibido y el precio legal, cuando se trate de arrendamiento, o al duplo de dicha diferencia en caso de compraventa".

Igualmente, el artículo 155 del Reglamento de las Viviendas de Protección Oficial, referido a las sanciones complementarias, establece: "Sin perjuicio de aplicar las sanciones procedentes en las resoluciones de los expedientes sancionadores, podrá imponerse, en su caso, a los infractores la obligación de reintegrar a los adquirentes, arrendatarios o beneficiarios de las viviendas las cantidades indebidamente percibidas..."

A la hora de contemplar la incidencia de estas sanciones en la esfera tributaria, es preciso deslindar las sanciones propiamente dichas del reintegro de cantidades al que nos hemos referido en último término.

Por lo que se refiere a las consecuencias del reintegro de cantidades indebidamente percibidas, entendemos que es de aplicación el artículo 171 del Texto Refundido del Impuesto, y que, en base a la resolución administrativa, firme, que determine el reintegro (6) debe procederse a la devolución de la parte correspondiente de la cuota ingresada, conforme al procedimiento establecido en los artículos 117 y siguientes del Reglamento del impuesto.

Por lo que atañe a las sanciones administrativas propiamente dichas, cabe plantear si serán compatibles con las posibles sanciones tributarias, especialmente aplicables en los casos considerados de investigación tributaria, aunque también pueden concurrir en los demás supuestos teniendo en cuenta las infracciones específicas del impuesto.

Entendemos que las mismas serán compatibles siempre, ya que no es de aplicación el principio "ne bis in idem", pues la aplicación del mismo requiere entre otras circunstancias la identidad de sujetos sancionados,

(6) Sería un supuesto de nulidad de contrato, nulidad parcial, en base al art. 1255 del Código Civil citado por lo demás por la Sentencia de 22-4-85, al ser el precio estipulado contrario a las leyes.

supuesto que aquí no se produce, pues el sancionado sería en un caso el transmitente y en el otro el adquirente (7).

V. Aplicación de los criterios jurisprudenciales al arrendamiento de las viviendas de Protección Oficial

Las sentencias que venimos comentando están referidas exclusivamente a la transmisión de las Viviendas de Protección Oficial y en éstos términos han de ser considerados en su aplicación.

Sin embargo, bien puede entenderse que la doctrina contenida en las mismas, es de aplicación también a los arrendamientos de las Viviendas de Protección Oficial, en cuanto que se produce una identidad sustancial de supuestos, ya que también en este caso hay una limitación legal en el precio del arrendamiento con el mismo carácter y finalidad.

Hay sin embargo, que realizar una matización importante con origen en el artículo 70 18º del Texto Refundido del Impuesto, que establece una regla específica, para la determinación de la base imponible, en los arrendamientos. Así, se señala: "En los arrendamientos servirá de base la cantidad total que haya de satisfacerse por todo el periodo de duración del contrato".

La base imponible así, apartándose de lo que es la regla general, ya comentada, se subjetiviza. Se considera, en suma, el precio y no el valor. (8).

Entendemos que ello tiene como consecuencia más relevante, la posibilidad de comprobación de la base imponible entendida en sentido amplio como contrapuesta a la comprobación de valor de bienes y derechos por parte de la Administración Tributaria, y en concreto por la Inspección de los Tributos.

Por consiguiente, ésta, puede llegar a determinar el precio real del arrendamiento, considerando el mismo, a fin de proceder a la liquidación del tributo (9).

Así, al igual que sucedía tanto en los casos de investigación tributaria, como en los de declaración de valores superiores, en relación con la transmisión de viviendas, se podrían considerar precios de arrendamiento superiores a los legalmente autorizados por la legislación de Viviendas de Protección Oficial.

Siendo aplicable, en todos estos supuestos, lo indicado anteriormente sobre los efectos de la aplicación de las sanciones administrativas reguladas en la normativa propia de las Viviendas de Protección Oficial.

(7) Así lo viene a señalar la Sentencia del Tribunal Constitucional de 30-1-81, que "constitucionaliza" el principio señalado.

Ver: "Los principios de aplicación de las infracciones tributarias: posiciones jurisprudenciales", por José Luis Arguilés y Garcés de Marcilla, en *Crónica Tributaria* nº 53/85, Págs. 28 y 29.

(8) Queremos reparar en lo impropio del término "subjetivización", empleado, por tener una acogida doctrinal generalizada. "Subjetivización", en este sentido no hace referencia a la no necesidad de fundamentación de la base imponible determinada. En un sentido contrario, se quiere señalar que la base imponible ha de ser "cierta" y no meramente "estimada".

(9) Ver la nota (3) anterior.

No obstante, teniendo en cuenta que los arrendamientos de vivienda, generalmente se liquidan mediante la utilización de efectos timbrados, difícilmente se producirá la comprobación de la base imponible, ya que la Administración tributaria no tendrá, normalmente, un conocimiento exacto y directo de las liquidaciones efectuadas.

VI. La nueva regulación del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales

Las sentencias que venimos comentando están referidas al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, en su anterior regulación, contenida básicamente en su Texto Refundido, aprobado por Decreto 1.018/67 de 8 de abril, como ya hemos señalado.

La regulación actual del impuesto, viene establecida en el RD legislativo 3.050/80 de 30 de diciembre, por el que se aprueba su Texto Refundido y en su Reglamento aprobado por RD 3.494/81 de 29 de diciembre, fundamentalmente.

Cabe preguntarse, en consecuencia, si los criterios jurisprudenciales analizados son aplicables, igualmente, en el marco de la nueva normativa señalada.

En general, entendemos que así es, dado el paralelismo existente entre ambas regulaciones.

Así, con carácter genérico, aplicable a la transmisión de las Viviendas de Protección Oficial, el artículo 10 1º del Reglamento del impuesto, señala que: "la base imponible vendrá determinada por el valor real del bien transmitido o del mercado que se constituya o ceda; su fijación se llevará a efecto aplicando las reglas establecidas al efecto en el Impuesto sobre el Patrimonio Neto.

Se viene a considerar que, el valor real que tanto la doctrina científica, como la jurisprudencia, viene identificando con valor de mercado y considerándolo equivalente al "verdadero valor", términos utilizados en la anterior regulación. Por lo demás, tampoco "los precios máximos de venta de las viviendas de protección oficial", se consideran "Como criterios específicos

las viviendas de protección oficial", se consideran "como criterios específicos de determinación de la base imponible", ni como "medio de comprobación de valor", comprobación que por otra parte, ahora es facultativa para la Administración, a diferencia del carácter preceptivo que con anterioridad tenía.

Hay por supuesto, una diferencia importante, fácilmente apreciable, que radica en la aplicación de las reglas de valoración del Impuesto sobre el Patrimonio Neto.

De ello, ya nos hemos ocupado en otra ocasión, extensamente (10).

(10) Ver, nuestro trabajo: "La comprobación de valores y el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales". *Carta Tributaria*, Monografía nº 40, 1-1-1987.

5. Los Profesionales comentan

Digamos ahora tan sólo, que conforme a la sentencia del Tribunal Supremo de 10-3-86, que fijó doctrina legal, tales reglas de valoración, cuando sean aplicables, excluyen la posibilidad de que la Administración efectúe la comprobación de valores.

En consecuencia, no pueden ser de aplicación los precios de venta de las Viviendas de Protección Oficial, de ninguna manera, en estos casos.

En lo demás, podemos reproducir todas las consideraciones realizadas anteriormente, a la luz de la anterior normativa.

Tratándose de arrendamientos, igualmente, el art. 10. 2. c) del Reglamento del Impuesto, señala: "En los arrendamientos servirá de base la cantidad total que haya de satisfacerse por todo el período de duración del contrato...".

Por lo tanto, son también aplicables las mismas consideraciones realizadas, al amparo de la normativa regulada anterior.

