

2.º JURISPRUDENCIA FISCAL

Por CARLOS MARÍN ALBORNOZ

IMPUESTO SOBRE LOS BIENES DE LAS PERSONAS JURIDICAS. FUNDACION CULTURAL PRIVADA. EXENCIONES (SENTENCIA DE 17 DE JUNIO DE 1981).

Hechos.—La cuestión litigiosa se centra en determinar si está o no ajustada a Derecho la liquidación girada por la Dirección General del Tesoro a la «Hermandad de los Santos», de Lebrija (Sevilla), como importe de los intereses por el segundo semestre de 1975, por la inscripción nominativa de Deuda Perpetua del Tesoro al 4 por 100 propiedad de dicha entidad, al deducir de la misma el Impuesto sobre los Bienes de las Personas Jurídicas, alegándose por la recurrente ser Fundación benéfico-cultural, clasificada como benéfico-docente de carácter particular y declarada exenta del referido Impuesto, a lo que se opone por la Administración la circunstancia de no haber solicitado la exención, ya que no es automática, y haberse canjeado las primitivas láminas por las actuales sin exacta correspondencia entre las que disfrutaban de exención y las que en la actualidad están representadas por la lámina 36, propiedad de la parte apelada.

El Tribunal Supremo, siendo ponente el Magistrado excelentísimo señor don Diego Espín Cánovas, declara ser procedente la aplicación de la exención en base a la siguiente:

Doctrina.—Considerando que para la resolución procedente debe tenerse en cuenta: 1.º, que está acreditado en el expediente administrativo que la Fundación fue clasificada como de beneficencia particular por Real Orden del Ministerio de Instrucción Pública de 16 de diciembre de 1918 con la obligación de rendir cuentas al Patronato; 2.º, que la citada Fundación solicitó exención, que le fue concedida por la Dirección General de lo Contencioso del Estado en 22 de febrero de 1954 y 14 de enero de 1958, en relación con determinadas láminas intransferibles de la Deuda Perpetua Interior del Estado, que se reseñaban, depositadas en la sucursal del Banco de España en Sevilla, en atención a estar adscritas a los fines fundacionales, por lo que se declararon exentas del Impuesto sobre los Bienes de las Personas Jurídicas; 3.º, también consta por certificación del Ministerio de Hacienda obrante al ramo de prueba en primera instancia, que por aplicación del Decreto de 25 de abril de 1974 y Orden ministerial de 22 de

mayo de 1974, la «Hermandad de los Santos», de Lebrija, presentó al canje determinadas inscripciones de Deuda Perpetua al 4 por 100 por otras nuevas de fecha 1 de julio de 1974, expidiéndose por el total importe de las antiguas una nueva lámina número 36.

Considerando que la Administración reconoce el carácter de la Entidad apelada como Fundación de beneficencia particular, sin negar la afirmación de la misma de ser sus cargos patronales y de representación legal de carácter gratuito, requisitos únicamente exigidos en el artículo 65, 1, 1.º, c), del Texto Refundido sobre Transmisiones Patrimoniales de 6 de abril de 1967, por lo que en relación de dicho precepto con el artículo 49, 1, 1.º, del mismo Texto hay que estimar exentos los bienes de la referida Fundación del Impuesto sobre los Bienes de las Personas Jurídicas, sin que el artículo 277 del Reglamento del Impuesto de Derechos Reales de 15 de enero de 1959 pueda impedir la aplicación de tal exención establecida por norma de rango legal, que no limita la referida exención, por lo que no se requiere la confrontación en orden a la identidad entre las láminas respecto a las que se solicitó y obtuvo previamente la exención, y las que, en definitiva, integraron la inscripción 36, ya que dicho canje se debió a disposición de la Administración, y, por otra parte, en definitiva, la petición de exención consta en el expediente con referencia a las láminas anteriores al citado canje, razones por las que procede desestimar la apelación, sin declaración alguna sobre sus costas.

VIVIENDAS DE PROTECCION OFICIAL. PRESTAMO HIPOTECARIO PARA SU CONSTRUCCION. EXENCIONES (SENTENCIA DE 19 DE JUNIO DE 1981).

Hechos.—Con motivo de un préstamo concedido a cierta entidad, se constituye hipoteca sobre un edificio en construcción, acogido a la legislación de viviendas de protección oficial, solicitándose la aplicación de la exención prevista en el artículo 65, 1, 67, del Texto Refundido del Impuesto y no la del número 63.

Sobre estas premisas, la Abogacía del Estado gira liquidación, que confirma el Tribunal Económico-Administrativo Provincial y Central, basándose en que no es posible, sin conculcar la doctrina de los actos propios, acceder a la pretendida aplicación de la exención.

Planteada reclamación ante la Sala de Jurisdicción de la Audiencia Territorial de Madrid, se dictó sentencia, por virtud de la cual se anulaban los acuerdos impugnados, así como la liquidación girada, por no ser ajustada a Derecho, declarando el derecho de la entidad a la exención del Impuesto en cuestión.

Contra esta última sentencia, la representación del Estado interpone recurso de apelación ante el Tribunal Supremo, y siendo ponente el Magistrado excelentísimo señor don Manuel Sainz Arenas, se desestima en base a la siguiente:

Doctrina.—Considerando que, respecto del primero de los motivos enunciados, ha de reiterarse ahora lo que, en semejante ocasión, expuso y ra-

zonó esta Sala en reciente sentencia dictada con fecha 14 de octubre de 1980, a saber: que en el escrito de alegaciones presentado por la sociedad reclamante ante el Tribunal Económico-Administrativo Provincial de Madrid, y en el de posterior recurso de alzada ante el Tribunal Central, invocó las dos exenciones en que intentaba ampararse, esto es, las de los números 63 y 67 del párrafo 1.º del artículo 65 del Texto Refundido, habiéndose limitado ambos Tribunales a pronunciarse sobre la segunda de ellas y no haciéndolo con relación a la primera, pese a su expresada alegación; omisión administrativa que no puede constituir obstáculo eficaz que impida el conocimiento y decisión en el proceso contencioso-administrativo de la cuestión que así había sido propuesta y planteada en la vía económico-administrativa, y obligue, en cambio, a la dilación que llevaría consigo el reenvío o devolución a la Administración del asunto, para recaer de ella una resolución que pudo y debió adoptar, tanto por haberle sido propuesta por la reclamante, como en uso de las amplias facultades que el artículo 46 del Reglamento de 26 de noviembre de 1959 —mantenidas en el artículo 17 del Real Decreto de 12 de diciembre de 1980— confiere a los Tribunales que revisan los actos de gestión, que hacen posible en todo momento que la Administración pueda ajustar sus decisiones, bien a las normas jurídicas que resultan de aplicación, bien al resultado de las actuaciones, hasta el instante en que la vía administrativa queda agotada y cede paso a la judicial, corrigiendo, incluso por su propia iniciativa, los actos de gestión o resoluciones económico-administrativas de rango inferior, cuando en los expedientes aparezca acreditada la precedencia de rectificarlos, haciendo así innecesaria su impugnación ante la jurisdicción contencioso-administrativa; ello también posible ahora, conforme a la evolución operada en el criterio con que la doctrina jurisprudencial viene tratando el principio del carácter revisor de esta jurisdicción, expuesto en las Sentencias de esta Sala de 16 de diciembre de 1977, 2 de noviembre de 1978 y 4 de enero y 26 de noviembre de 1980, que autoriza a los Tribunales para examinar en cada caso cuál haya sido el planteamiento de las cuestiones por los interesados y el actuar administrativo, y para decidir entre devolver las actuaciones a la Administración o resolverlas, aunque la Administración no las haya resuelto antes.

Considerando que, de otra parte, el hecho de que la escritura de constitución del préstamo hipotecario contenga la solicitud de aplicación de la exención del artículo 65, 1, 67, no puede entenderse como acto propio vinculante en tales términos que impida a los contratantes solicitar, al mismo tiempo o posteriormente, la del número 63 del mismo precepto, ya que, sin necesidad de expresa petición de los contribuyentes, el ejercicio de la función calificadora encomendada al liquidador incluye, para hacer efectivas las disposiciones de los artículos 7.º del ya citado Texto Refundido y 25 de la Ley General Tributaria, la determinación de la verdadera naturaleza jurídica del acto o contrato liquidable, y que, como afirma la Sentencia de esta Sala de 24 de junio de 1978, dictada con ocasión de la impugnación de una autoliquidación, esto es, de un acto personal del propio interesado, que podría entenderse serle más vinculante que la sola solicitud de que sea la Administración quien le aplique determinada exención fiscal, los contribuyentes están legitimados para formular toda clase de pretensiones, incluso fundadas en sus propios errores, sean de hecho o de derecho.

Considerando que si la falta de referencia a la naturaleza y carácter de las viviendas hipotecadas, que el segundo motivo de la apelación denuncia como omisión de datos de preciso conocimiento para poder formar juicio acerca de la pertinencia de aplicar la exención del número 63 del artículo 65 de la Ley del Impuesto, pudo operar en el momento en que la liquidación se practicó sin más elementos que el texto de dicha escritura, no fue así en la primera instancia de la reclamación económico-administrativa, puesto que la petición formulada en ella por la sociedad reclamante fue acompañada de la aportación al expediente de la escritura de declaración de obra nueva y constitución de régimen de propiedad horizontal que dicha sociedad había otorgado el 6 de diciembre de 1973, en la que hizo constar que la finca objeto de tales actos se hallaba acogida a la Ley de Viviendas de Protección Oficial, Grupo I, Expediente número M-GI-186/72, y había obtenido la calificación provisional con fecha 17 de octubre de 1973, extremo que también aparece acreditado en las mismas actuaciones mediante fotocopia de la correspondiente cédula, que no ha sido objeto de reparo alguno; y puesto que el préstamo hipotecario se constituyó en escritura formalizada el 25 de enero de 1974, con garantía, según el texto de la propia escritura, de las mismas viviendas descritas en la citada de 6 de diciembre del año anterior, ajustando la realización o entrega de cantidades a lo que fuera resultante de las certificaciones de obra construida o inversión realizada en las fincas o viviendas que se fueran expidiendo —con lo que quedó predeterminado y asegurado el destino íntegro del préstamo—, no habiéndose otorgado la calificación definitiva hasta el 5 de febrero del año 1975, inmediato siguiente, fecha en que la reclamación se encontraba pendiente de resolución en el Tribunal Económico-Administrativo Provincial de Madrid, resulta evidente que antes que el expediente fuera resuelto constaba acreditada en sus actuaciones la concurrencia de los requisitos exigidos para que la exención solicitada al amparo del repetido número 63 pudiera y debiera ser otorgada, como lo ha reconocido y declarado la sentencia objeto de esta apelación.

VIVIENDAS DE PROTECCION OFICIAL. EXENCIONES. LA EXENCION DEL ARTICULO 65, 1, 29, DEL TEXTO REFUNDIDO DEL IMPUESTO SE APLICA TANTO SI LA TRANSMISION DE VIVIENDAS DE PROTECCION OFICIAL TIENE LUGAR POR DOCUMENTO PUBLICO COMO PRIVADO, SI BIEN, EN EL SUPUESTO PLANTEADO, LA FECHA DEL DOCUMENTO, A EFECTOS DEL COMPUTO DEL PLAZO DE SEIS AÑOS, SE ESTIMA QUE ES LA DE SU ELEVACION A ESCRITURA PUBLICA, POR NO HABERSE PRESENTADO ANTES EN LA OFICINA LIQUIDADORA, NI ENTREGADO A FUNCIONARIO PUBLICO, NI INCORPORADA A REGISTRO PUBLICO (SENTENCIA DE 4 DE NOVIEMBRE DE 1981).

Hechos.—Por documento privado de fecha 22 de marzo de 1966 se transmitió una finca sujeta al régimen de viviendas de protección oficial, siendo elevado a público mediante escritura de fecha 1 de marzo de 1975, sin que con anterioridad a esta última fecha se hubiera presentado dicho docu-

mento privado en la oficina liquidadora, ni incorporado a ningún Registro Público, ni entregado a Funcionario Público por razón de su cargo, por lo que tal documento no puede ser conocido ni ponderado —en razón a su extravío— por la Hacienda Pública, ni existió posibilidad de imponerlo a terceros, razones éstas por las que se giró al adquirente liquidación, sin que se aplicase la exención pretendida.

El Tribunal Supremo desestima el recurso en base a la siguiente:

Doctrina.—Considerando que pretendiendo el hoy apelante beneficiarse de la exención del artículo 65, 29, del Texto Refundido del Impuesto de 6 de abril de 1967, en relación con los preceptos concordantes de la legislación de viviendas de protección oficial, es evidente que, según el artículo 114 de la Ley General Tributaria era a él y sólo a él a quien incumbía probar que se daban todos y cada uno de los hechos que excluían la deuda tributaria, y que en este caso concreto era que la transmisión del local de negocio se había operado dentro del plazo señalado al efecto por el artículo invocado, esto es, dentro de los seis años de haberse obtenido la calificación definitiva, que fue el día 5 de agosto de 1967, por lo que la transmisión debió de realizarse antes del mismo día del año 1973.

Considerando que pese a sus muy extensos razonamientos, la parte apelante no puede prescindir de una realidad, y ésta es que la única fecha fehaciente en la que se operó la transmisión del local adquirido es la que consta en la escritura pública de 1 de marzo de 1975, escritura que se denomina de elevación a pública o reiteración de un contrato privado de compraventa, y en la que se hacen constar una serie de antecedentes de hecho, carentes en absoluto de relevancia para terceros, en cuanto a las fechas anteriores a la incorporación o bien de los documentos privados que en la escritura reseñada se incluyen, o bien de la existencia de un contrato de compraventa anterior, puesto que nos hallamos en presencia de un documento público, regulado por el artículo 1266 del Código Civil, y, por tanto, y según el artículo 1.217, es el Notario el que da fe en cuantas relaciones de Derecho privado traten de establecerse, pero solamente con la fuerza y eficacia que sanciona el artículo 1.218 del Código Civil, esto es, haciendo prueba contra tercero del hecho que motiva su otorgamiento y de la fecha de éste, con lo que en el presente caso solamente puede atribuirse a la escritura de 1 de marzo de 1975, la eficacia probatoria de que es a partir de esa fecha cuando se celebró el contrato que las partes instrumentaron en ese documento, y que ese contrato era el de la compraventa de los locales comerciales en el edificio «Cantabria» de la ciudad de Las Palmas, siendo intrascendente que se hable en la escritura de compraventa de 1975 de que ésta se había hecho anteriormente en documento privado, y de que había mediado un requerimiento notarial para la elevación del documento privado a escritura pública, ya que tales manifestaciones o documentos, se hagan de palabra o se incorporen a la escritura, no son sino manifestaciones hechas ante un funcionario público o documentos que le son entregados, y que solamente hacen prueba frente a terceros desde el momento en que se expresan de palabra ante el Notario o se incorporan a un documento público.

Considerando que, por tanto, carentes de eficacia alguna todos y cada uno de los documentos privados o manifestaciones hechas con anterioridad al 1 de marzo de 1975, es evidente que al otorgarse esta compraventa, ya habían transcurrido más de seis años a partir de la obtención de la cali-

ficación definitiva en 1967 del edificio «Cantabria», por lo que falta el requisito exigido para que la exención pueda tener lugar, no bastando para acreditar la pretendida transmisión anterior a esa fecha el acta de 21 de marzo de 1980, ya que mediante ella lo que se hace es incorporar a un protocolo notarial un documento privado que pese a estar fechado en 22 de marzo de 1966, solamente puede producir efectos entre quienes no fueron contratantes, desde el momento en que se incorpora ese protocolo a archivo, pero no antes, al igual que carece de eficacia alguna la letra de cambio y el talón por importe de 3.750.000 pesetas, puesto que no ha quedado acreditada la causa de esta letra de cambio, al carecer de eficacia alguna. Frente a terceros, los documentos privados que se pretende ser causa de la letra y que se dicen otorgados con fecha anterior a la calificación definitiva, que ya el Tribunal Económico-Administrativo Provincial, el Central y la Sala de Instancia entendieron celebrado en el año 1975, documentos que esta Sala tampoco puede tener en cuenta, porque frente a la pretensión de la parte apelante de dotar de eficacia a unos documentos privados desde el año 1966, mediante su incorporación o adición a una escritura pública o entrega a un Notario en el año 1975, se alza insalvable el artículo 1.227 del Código Civil, que determina que la fecha de un documento privado no se contará respecto de terceros sino desde el día en que hubiese sido incorporado o inscrito en un Registro Público, desde la muerte de cualquiera de los que lo firmaron o desde el día en que se entregaron a un funcionario por razón de su oficio, supuesto este último que es precisamente el que se da en el presente caso, como tantas veces se ha repetido.

Considerando que no es, por tanto, y como razona el apelante, que sea necesario hacer constar la transmisión de la finca en documento público para obtener la exención pretendida, o que se prive de ese beneficio cuando la transmisión se opera por documento privado, sino que lo que exige la exención es que se verifique la transmisión dentro de un plazo máximo de seis años a partir de la calificación definitiva, y es este hecho y no la forma de la transmisión, lo que debe de probarse, prueba no realizada en el presente caso, en el que incluso alegando la parte apelante la aplicación del Decreto de 3 de enero de 1963 —que está admitiendo la eficacia de unos documentos privados—, sin embargo, no hace prueba alguna sobre un hecho tan esencial como el cumplimiento del propio Decreto, que exige la presentación de los contratos celebrados entre promotores y adquirentes en la Delegación Provincial del Ministerio de la Vivienda, al objeto de obtener los promotores la autorización para la percepción de cantidades de dinero antes de la calificación definitiva, cantidades que solamente se percibirán (o generalmente, se percibirán) de los compradores de viviendas, lo que obliga a concluir que, fuera el promotor, fuera el comprador, debieron de presentar el contrato celebrado ante la Delegación Provincial, pese a lo cual ni siquiera se ha intentado esa prueba, ni en vía administrativa ni en vía jurisdiccional; y como mediante esa prueba, se pudo haber acreditado que la transmisión se operó antes de la fecha de 1 de marzo de 1975, al no haberse acreditado esa transmisión anterior, hay que rechazar los argumentos del apelante y, por tanto, su recurso de apelación, al no haber desvirtuado los acertados razonamientos de la sentencia apelada, que, por otra parte, no son sino la confirmación de los contenidos en los dos acuerdos de los Tribunales Económico-Administrativos.

C. M. A.