

3.º JURISPRUDENCIA FISCAL

Por CARLOS MARÍN ALBORNOZ

CENTROS DOCENTES. EXENCIONES. HERENCIA A FAVOR DE UNA ASOCIACION PRO-SUBNORMALES CON CENTROS DE EDUCACION ESPECIAL RECONOCIDOS POR EL MINISTERIO DE EDUCACION Y CIENCIA. APLICABILIDAD DE LA EXENCION CONTEMPLADA EN EL ARTICULO 19, 1, 7.º, DEL TEXTO REFUNDIDO DEL IMPUESTO (SENTENCIA DE 6 DE ABRIL DE 1977).

Hechos.—En 1971 fallece una señora en estado de viuda, sin descendientes ni ascendientes, habiendo otorgado testamento notarial en el que, entre otras disposiciones, en el remanente de sus bienes instituyó únicos y universales herederos a diversas instituciones de Santander, entre las que se encontraba la Asociación Montañesa Pro-Subnormales. Habiéndose practicado las operaciones particionales de la herencia y presentada primera copia de la correspondiente escritura en la Abogacía del Estado de dicha ciudad, se gira liquidación del Impuesto General de Sucesiones a nombre de la Asociación hoy apelante, concepto sucesiones, título herencia, el tipo 73 por 100, 7 h., base imponible 1.282.790 pesetas, con un total a ingresar de 914.374 pesetas. La referida Asociación formula reclamación contra la anterior liquidación, alegando sustancialmente que la misma tiene el carácter de benéfico-social y está declarada de utilidad pública, acompañando certificación que lo acredita y solicitando la exención correspondiente.

El Tribunal Económico-Administrativo Provincial desestimó la reclamación, manifestándose en igual sentido el Tribunal Central y la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Territorial de Burgos.

Interpuesto posteriormente recurso de apelación ante el Tribunal Supremo y siendo ponente el Magistrado excelentísimo señor don Enrique Amat Casado, se estima en base a la siguiente

Doctrina.—«Considerando que a los fines de esta resolución procede, ante todo, hacer constar, como resultancia procesal acreditada mediante el expediente administrativo: 1.º Que entre las Asociaciones que constan registradas en el Registro Provincial del Gobierno Civil de Santander figura la denominada “Asociación Montañesa Pro-Subnormales” con el número 5 de orden provincial y 97 de orden nacional, como Asociación benéfico-social y declarada de utilidad pública en el Consejo de Ministros de fecha 20 de febrero de 1970, resolución comunicada al Gobierno referido en escrito de la Dirección General de Política Interior y Asistencia Social, del Ministerio de la Gobernación, de fecha 31 de marzo de 1970—certificación del secretario general del Gobierno Civil de Santander de 21 de noviembre de 1971—, y 2.º Que la Asociación Montañesa Pro-Subnormales tiene, con anterioridad

al 27 de marzo de 1971, reconocidos por el Ministerio de Educación y Ciencia, centros de educación especial dedicados a niños subnormales en las localidades de Santoña, Castro Urdiales, Astillero, Los Corrales de Buelna, Reinosa, Torrelavega y Santander. Con posterioridad a esta fecha indicada, los de Camargo, Hoznayo y Comillas. En todos ellos se imparte la enseñanza gratuita (certificación del delegado provincial accidental del Ministerio de Educación y Ciencia en Santander de 28 de septiembre de 1973).

Considerando que paralelamente a las expresadas circunstancias fácticas, son normas fundamentales aplicables en litis: A) que todas las personas físicas y jurídicas de nacionalidad española, tanto públicas como privadas, podrán “crear” centros docentes que impartan enseñanzas reguladas en el título 1.º de esta Ley, artículo 94-1 de la Ley General de Educación y Financiamiento de la Reforma Educativa de 4 de agosto de 1970; B) que la “educación especial”—artículo 49, capítulo 7.º, título 1.º, de la expresada ley—tendrá como finalidad preparar, mediante el tratamiento educativo adecuado, a todos los deficientes e inadaptados para una incorporación a la vida social, tan plena como sea posible en cada caso, según sus condiciones y resultados del sistema educativo; y a un sistema de trabajo en todos los casos posibles que les permita servirse a sí mismos y sentirse útiles a la sociedad, y C) que en el Impuesto General sobre las Sucesiones, *están exentas* “las herencias y legados en favor de centros docentes de cualquier grado reconocidos o autorizados por el Ministerio de Educación y Ciencia, artículo 19, 1, 7.º, del Texto Refundido de la Ley y Tarifas de los Impuestos Generales sobre las Sucesiones y sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por Decreto de 6 de abril de 1967.

Considerando que en esta vertiente la cuestión litigiosa esencialmente se contrae a la valoración de “AMPROS” como “centro docente de educación especial”, a la luz de los artículos 49 y 94 de la Ley General de Educación de 4 de agosto de 1970 y 19, 1, 7.º, del calendario Texto Refundido del Impuesto sobre las Sucesiones; y si se tiene en cuenta que los Estatutos de la Asociación previenen: Artículo 3.º Serán fines de la misma “encaminar el esfuerzo de todos los asociados a la mejor educación y readaptación de los niños y adultos subnormales, mediante la obtención de los medios económicos, científicos y docentes más apropiados y perfectos”, y artículo 44: “Para la realización de los fines propuestos, la Asociación, en su deseo de mejorar las posibilidades de recuperación de estas personas, procurará hacerlo por los medios siguientes: a) *Practicando toda clase de estudios, investigaciones y trabajos de aplicación directa a la enseñanza de subnormales*, y e) creando centros e impulsando los ya creados para la Formación Profesional y adaptación social de los subnormales”; claro es que en este practicar estudios de aplicación DIRECTA a la enseñanza, entre otros medios estatutarios, encaminados a la realización de sus fines, en esta labor de participación directa en las tareas educativas desarrolladas en los centros que dirige, en este estar subordinada, como éstas, al éxito de la obra educadora, compartiendo con ellos la responsabilidad de las tareas, se encuentra la demostración—cumplida y perfecta demostración—de que la Asociación Montañesa Pro-Subnormales que acciona no sólo crea impulso y económicamente nutre los expresados centros de enseñanza especial, reconocidos por el Ministerio de Educación y Ciencia a que hace referencia en la certificación de la Delegación Provincial de dicho Ministerio en Santander, sino que, al impartir, repítase, “directamente y como tal asociación esas enseñanzas—enseñanza de especialización tan trascendente y difícil, en cuanto que las personas que las reciben son minusválidos o subnormales—, preciso es reconocer, con toda justicia, que la expresada Asociación merece la misma consideración legal de los referidos centros, estatalmente reconocidos y, consecuentemente, la exención establecida en el artículo 19, 1, 7.º, del Texto Refundido de 6 de abril de 1967”; conclusión a que se llega partiendo de la “literalidad” de la norma fiscal—que por serlo no

admite la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito de la exención—, pero con el valor añadido de un resultado racional, atemperado al espíritu de una ley no fiscal—Ley General de Educación—, en la que el viejo concepto de centro docente—lugar autorizado de reunión de profesores y alumnos en que se imparten enseñanzas—ha tenido que abrirse y ampliarse en una nueva acepción para dar paso—piénsese en el perfeccionamiento de los medios de comunicación actuales—a aquellas personas jurídicas que, como la Asociación Montañesa Pro-Subnormales, de litis, además de impartir “directamente” sus enseñanzas, las distribuye y comunica si no por medio de las ondas—como Universidad a distancia—, sí a través de esos centros que dirige y mantiene a sus expensas.»

BUQUES. PRESTAMO CON GARANTIA HIPOTECARIA. CONSIDERACION O NO COMO INMUEBLE A EFECTOS DEL IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES (SENTENCIA DE 27 DE MAYO DE 1977).

Hechos.—Con fecha 13 de agosto de 1973 tuvo entrada en la Abogacía del Estado de Vizcaya una escritura de entrega del buque *Monteayala*, financiada por entidades bancarias con un préstamo de 129.622.499 pesetas, por cuya virtud se pusieron en circulación letras de cambio en garantía del pago de su importe en el plazo pactado, y la sociedad armadora «Naviera Aznar, Sociedad Anónima», constituyó hipoteca sobre dicho buque, dando lugar la escritura, entre otras, a la liquidación por impuesto de transmisiones, concepto préstamos número 12 de la tarifa. Contra dicha liquidación se formuló reclamación económico-administrativa, alegándose sustancialmente que los buques son esencialmente bienes muebles y la Ley de Hipoteca Naval sólo los considera como inmuebles para hacer posible la hipoteca, pero sin modificar su calificación a otros efectos, por lo que a los fiscales sigue siendo mueble aún hipotecado, y que los préstamos que se conceden constituyen operaciones típicas, habituales y onerosas, por lo que procedía declarar su sujeción al Impuesto General sobre Tráfico de las Empresas.

Desestimada la reclamación por el Tribunal Económico-Administrativo Provincial e igualmente por el Tribunal Central y la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Territorial de Burgos, se interpone recurso de apelación ante el Tribunal Supremo y siendo ponente el Magistrado excelentísimo señor don Diego Espín Cónovas se estima en base a la siguiente

Doctrina.—Considerando que la cuestión fundamental estriba en decidir si el buque debe tener la consideración de bien inmueble a efectos del impuesto de transmisiones patrimoniales por consecuencia de su caracterización como bien de esta naturaleza en el artículo 1.º de la Ley de Hipoteca Naval de 21 de agosto de 1893 o si, por el contrario, como se postula por la recurrente dicha ficción legal no surte efecto en la aplicación del citado impuesto, cuyo Texto Refundido, artículo 62, 1, indica que estarán sujetos al mismo los préstamos con garantía hipotecaria sobre bienes inmuebles, como supuesto excepcional a la regla general de no sujeción al mismo de los préstamos cuando constituyan actos habituales del tráfico de las empresas.

Considerando que la expresada Ley de Hipoteca Naval, al privar de su naturaleza-mueble al buque, atribuyéndole la de inmueble, lo hizo a fin de poder constituir una garantía real no posesoria sobre el buque, compatibilizando la garantía real del acreedor con la finalidad comercial propia de la navegación marítima al quedar el buque en posesión del propietario y para conseguirlo, como el Código civil dispone que la hipoteca ha de recaer sobre bienes inmuebles (artículo 1.874 y concordantes de la Ley Hipotecaria), atribuyó este carácter al buque mercante, mediante una ficción legal

que no tiene otro alcance en nuestro ordenamiento jurídico, como resulta del propio texto legal según el que «pueden ser objeto de hipoteca los buques mercantes» y señala que «para este solo efecto se considerarán tales buques como bienes inmuebles, entendiéndose modificado en este sentido el artículo 585 del vigente Código de Comercio (artículo 1), y conforme a este precepto del Código Mercantil para todos los efectos del derecho sobre los que no se hiciere modificación o restricción seguirán los buques su condición de bienes muebles», por lo que la atribución de carácter inmueble al buque mercante constituye una norma excepcional que no puede ser interpretada extensivamente ni aplicarse a supuestos distintos, según doctrina común hoy recibida por el Código civil en su artículo 4, número 2, según texto de 1974, al disponer que las leyes excepcionales no se aplicarán a supuestos ni en momentos distintos de los comprendidos expresamente en ellas.

Considerando que el carácter de bien mueble del buque, salvo el supuesto de su hipoteca, no resulta contradicho por la Resolución de la Dirección General de los Registros de 9 de abril de 1965 al exigir el consentimiento uxorio para hipotecarlo cuando el buque tenga carácter ganancial, pues en virtud de la exigencia del artículo 1.413 del Código civil, reformado en 1958, ese consentimiento se precisa para los actos dispositivos sobre inmuebles, por lo que precisamente a efectos de constitución de su hipoteca al ser aplicable el singular precepto de la Ley de 1893, es exigible tal consentimiento, consideraciones que explícitamente se contienen en tal resolución, señalando el carácter de bien mueble a los restantes efectos del buque.

Considerando que si del examen de la norma singular que atribuye carácter inmobiliario al buque, pasamos a la normativa fiscal y, en concreto, al impuesto de transmisiones patrimoniales que se aplica por la Administración, el artículo 10 del Texto Refundido expresamente se remite al Código civil o, en su defecto, al Derecho Administrativo, «para la calificación jurídica de los bienes sujetos al impuesto por razón de su distinta naturaleza, destino, uso o aplicación», y conforme al Código civil es clara la calificación del buque como bien mueble (arts. 333 y 334), razón por la que el artículo 62, 1, del Texto Refundido del impuesto de litis no puede, según esta disposición interpretativa, comprender a los buques cuando se refiere a los préstamos con garantía hipotecaria sobre los bienes inmuebles, pues conforme al citado artículo 10 los buques tendrán la caracterización que les atribuye el Código civil, al que expresa y directamente se remite, a este efecto calificador, habiendo sido ya sustentado este criterio por la Sala al denegar a un buque la exención fiscal de este impuesto contenida en su artículo 65, número 40, en favor de la constitución, modificación, transmisión y extinción de derechos reales impuestos sobre bienes inmuebles situados en el extranjero (Sentencia de 6 de octubre de 1972).

PERMUTA. APORTACION DE SOLAR A CAMBIO DE VIVIENDAS QUE HAN DE CONSTRUIRSE. INCUMPLIMIENTO POR EL CONSTRUCTOR DE SU OBLIGACION DE CONSTRUIR Y ENTREGAR LAS VIVIENDAS. INOPERANCIA DE UNA DECLARACION JUDICIAL DE NULIDAD POSTERIOR A LA PRESENTACION DE LOS DOCUMENTOS QUE FUERON LIQUIDADOS EN SU DIA (SENTENCIA DE 18 DE NOVIEMBRE DE 1977).

Hchos.—Mediante documento privado de fecha 5 de julio de 1967, ciertas personas convinieron con otra (constructor) en aportar sus respectivas participaciones de solar a cambio de viviendas que habrían de construirse. Habiendo incumplido el constructor la obligación que sobre él pesaba de construir y entregar las viviendas, se planteaba el problema de si era o no procedente la liquidación girada por transmisiones, concepto de permuta

y, por otro lado, la posible repercusión de una alegada sentencia de la jurisdicción ordinaria declarando la nulidad del acto con posterioridad a la presentación de los documentos liquidados en su día.

Tras las reclamaciones, todas ellas desestimadas, entabladas ante el Tribunal Provincia, Tribunal Central y Sala Primera de la Jurisdicción de la Audiencia Territorial de Madrid, llegamos al recurso que, habiéndose interpuesto en grado de apelación ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo, es desestimado, tras aceptar sustancialmente los considerandos de la sentencia apelada, en base a la siguiente

Doctrina.—Considerando que el recurrente impugna la sentencia apelada en base a negar la existencia de un contrato de permuta como acto jurídico gravado y en segundo término impugnando también la valoración que sirvió de base a la liquidación que se combate y finalmente alegando la declaración por sentencia firme de la nulidad del contrato origen de la litis, por lo que las cuestiones a resolver son las siguientes: 1.ª) si el acto origen de la litis constituye o no un contrato de permuta sujeto al impuesto de transmisiones; 2.ª) si la existencia de sentencia firme declarando la nulidad del acto originario repercute en la no exigibilidad del impuesto, y 3.ª) si la base de la liquidación impugnada es o no exacta.

Considerando que en cuanto a la naturaleza del acto por el que se giró la liquidación impugnada contenido en el documento privado de 5 de julio de 1967, en el que, de una parte, doña Mercedes Esteban Jurado y otras ocho personas y, de otra, el hoy recurrente, don Luicio Cofrade Pérez, convienen en que los primeros aportarán su parte indivisa de un terreno o solar delimitado entre diferentes calles mencionadas, sito en el término municipal de San Sebastián de los Reyes, sumando las partes indivisas aportadas las nueve décimas partes indivisas del total del dominio del solar, y a cambio de esta aportación el recurrente, en su condición de promotor y constructor de viviendas, entregaría en el plazo de cinco años seis viviendas a cada uno de los aportantes del solar, perteneciendo la décima parte indivisa restante del solar al propio constructor de las viviendas, detallándose el modo de sortearlas, su superficie y otras circunstancias, ha sido calificado como acto bilateral y oneroso por el que se cambia el pleno dominio de bienes inmuebles, calificación que es la procedente, sin que se pueda desvirtuar, como pretende el recurrente, por la consideración de la falta de entrega de las viviendas, que no llegaron a construirse, pretendiendo que el contrato estaba sujeto a condición suspensiva, dependiendo de dicha construcción, pero los términos del referido documento privado no permiten deducir la existencia de esta modalidad convencional que haría depender la existencia del convenio del hecho futuro e incierto de la edificación convenida, pues esta condicionalidad no está expresada ni cabe deducir de los términos de la convención que fuese su presupuesto, sino, al contrario, el convenio refleja con claridad inequívoca un contrato no sujeto a condición suspensiva, siendo la construcción de las viviendas la ejecución de lo convenido, ya que para el cumplimiento por parte del constructor de las obligaciones asumidas era necesario llevar a efecto tal construcción, que representaba la contraprestación a la cesión o aportación por los demás intervinientes de sus participaciones indivisas en la propiedad del terreno y como quiera que el contrato de permuta, según el artículo 1.538 de nuestro Código civil, es de naturaleza puramente consensual, como el mismo recurrente reconoce, es indudable la existencia de un contrato de esta naturaleza, aunque en su ejecución no se hubiesen cumplido las respectivas obligaciones asumidas por ambas partes o por alguna de ellas, razones por las que la calificación base de la liquidación debe ser mantenida y sin que la valoración de las parcelas a efectos del cálculo de las viviendas a recibir por cada condueño varíe la naturaleza de la permuta celebrada.

Considerando que la cuestión de la repercusión de una alegada sentencia

de la jurisdicción ordinaria que declararía, según el propio recurrente, la nulidad del contrato contenido en el documento privado origen de esta litis puede motivar la inexigibilidad del impuesto, pues, según el artículo 1.113 del aún vigente Reglamento de Derechos Reales de 15 de enero de 1959, cuando acerca de la transmisión de bienes o derechos se promueva litigio se interrumpirán desde la interposición de la demanda todos los plazos para la presentación de documentos, hasta que sea firme la resolución definitiva que ponga término a aquél, precepto que *a contrario sensu* obliga a no interrumpir el procedimiento contencioso-administrativo cuando el litigio se haya promovido con posterioridad a la presentación de documentos, como ocurrió en el caso presente, interpretación congruente con lo dispuesto en el artículo 17 del Texto Refundido del impuesto sobre sucesiones y transmisiones patrimoniales vigente para cuando se declare o reconozca por resolución judicial o administrativa firme la nulidad de un acto o contrato en que se regula el derecho del contribuyente a obtener la devolución de lo que satisfizo por cuotas del tesoro dentro de los requisitos que establece dicho precepto, siendo, por tanto, inoperante en este recurso jurisdiccional la alegación de una declaración judicial de nulidad posterior a la presentación de los documentos que fueron liquidados en su día.

CENTROS DOCENTES. HERENCIA. EXENCIONES. APLICABILIDAD DE LA EXENCION PREVISTA EN EL ARTICULO 19, 1, 7.º, DEL TEXTO REFUNDIDO DEL IMPUESTO (SENTENCIA DE 13 DE DICIEMBRE DE 1977).

Hechos.—Fallecida cierta señora en estado de viuda, sin dejar descendientes ni ascendientes y con testamento en el que, entre otras disposiciones, instituye heredero al Círculo Católico de Obreros de San José, se practican operaciones particionales, y presentada copia de la escritura en la Abogacía del Estado competente se gira liquidación a cargo de la citada institución, por el concepto de sucesiones, título de herencia, al tipo del 73 por 100, tarifa 7 h. Impugnada ésta por el citado Círculo Católico, alegando que, por tratarse de una institución de carácter docente, es aplicable la exención del artículo 19, 1, 7.º, del Texto Refundido del Impuesto, el Tribunal Económico-Administrativo Provincial, lo mismo que el Central y la Sala de Jurisdicción de la Audiencia Territorial de Burgos, emiten fallos desestimatorios.

Promovido por el repetido Círculo Católico recurso de apelación ante el Tribunal Supremo y siendo ponente el Magistrado excelentísimo señor don Diego Espín Cánovas, se estima en base a la siguiente

Doctrina.—Considerando que la recurrente invoca a su favor la exención que para el impuesto de sucesiones contiene el artículo 19, 1, 7.º, del vigente Texto Refundido, alegando el carácter de centro docente que posee dicha entidad, a lo que se opone la Administración, que niega dicho carácter, por lo que la litis exige, en primer término, la determinación del carácter de la entidad recurrente, según consta en el expediente, del que son de destacar los siguientes puntos: 1. La entidad Círculo Católico de Obreros de San José, fundada en 1896, se rige por los Estatutos visados por el Ministerio de la Gobernación, a tenor de lo prevenido en la Ley de 24 de diciembre de 1964, con fecha 28 de junio de 1972; 2. Por Orden del Ministerio de Educación de 25 de abril de 1950 (folio 7 del expediente) se dispone que «a todos sus efectos se considere como Escuela Nacional Graduada de Niños, con tres secciones», la que actualmente depende de la citada entidad de Santander, a cuyo efecto se entenderán creadas definitivamente tres plazas de maestros nacionales para cada una de ellas con el sueldo que se fija en dicha Orden; 3. En 1962 la entidad recurrente regenta en régimen de Patro-

nato completamente gratuito seis unidades escolares, con total de 252 alumnos, habiendo cedido gratuitamente locales a la Delegación Provincial de Santander para que pueda cubrir el déficit de escolaridad de 84 alumnos de Educación General Básica (folio 7 bis y 9 del expediente); 4. En 6 de mayo de 1967 es aprobado por Orden Ministerial el Reglamento del Patronato de las escuelas de la entidad recurrente, Patronato del que es presidente honorario el director general de Enseñanza Primaria, y 5. Declaración por el Consejo de Ministros, en 4 de febrero de 1972, a la Asociación Círculo Católico de Obreros de San José de Santander como de utilidad pública.

Considerando que dados los antecedentes que acaban de reseñarse resalta claramente la actividad docente de la entidad apelante, siendo necesario, por otra parte, el examen de sus propios Estatutos, que consignan como fines de la misma los de carácter «benéfico, educativo, instructivo, cultural, artístico y recreativo» (artículo 1.º), además de proclamar el carácter católico de la Asociación, y con más detalle se indica que los hijos de los socios menores de dieciséis años podrán disfrutar de las Escuelas, Clases Especiales, Biblioteca y demás medios de instrucción y recreo de la Asociación, así como de los demás actos de cultura para perfeccionar la instrucción religiosa, literaria y artística de sus socios (arts. 12 y 13), por lo que es evidente la finalidad ampliamente cultural y docente de la entidad, sin que pueda desvirtuarse esta finalidad por la existencia de fines recreativos «para la mayor animación y prestigio posible de la Asociación» (art. 13), pues bien se comprende que estas normas estatutarias están encaminadas como finalidad esencial y preponderante a la instrucción y ámbito cultural, que no excluye esos ocasionales medios recreativos, pues es la finalidad principal la que define la naturaleza de una Asociación, criterio que se corrobora por haber obtenido la calificación de Asociación de Utilidad Pública, conforme al artículo 4 de la Ley de Asociación de 24 de diciembre de 1964.

Considerando que a la vista de estas características concurrentes, bien acreditadas y admitidas por la parte contraria, hay que concluir que la entidad apelante merece la calificación de centro docente en el sentido que es empleada esta denominación en el artículo 19, 1, 7.º, del citado Texto Refundido de 6 de abril de 1967, pues no solamente se dedica con evidente celo a la enseñanza en el grado de la Educación Primaria, sino que ha sido reconocido por el Ministerio de Educación y Ciencia, colaborando estrechamente con el mismo al destinar éste a los necesarios profesores para impartir las enseñanzas en el centro, que queda así bajo su inmediata vigilancia, cumpliéndose de este modo la exigencia legal para la exención fiscal motivada por la protección oficial hacia la docencia cuando esté reconocido por el Estado, por lo que procede la estimación del recurso, sin pronunciamiento sobre las costas.

C. M. A.