

3.º JURISPRUDENCIA CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVA

Por JESÚS GONZÁLEZ PÉREZ

LA EXENCION DEL IMPUESTO DE TRANSMISIONES DE LA PRIMERA TRANSMISION DE EDIFICIOS CONSTRUIDOS EN POLIGONOS DE NUEVA URBANIZACION O DE REFORMA INTERIOR (SENTENCIA DE 20 DE ENERO DE 1977).

I. ANTECEDENTES

1. Por escritura otorgada el 30 de abril de 1971, se venden unos locales de la casa número 66 de la calle López de Hoyos de Madrid. El edificio se levanta en la parcela número 32 del sector de la prolongación de General Mola, construido según certificación de la Comisión de Planeamiento del Area Metropolitana de la Capital de 24 de marzo de 1971, con arreglo al proyecto aprobado por este órgano el 30 de marzo de 1966, dentro de los plazos fijados y cumplidas las condiciones que establece el Decreto de 14 de mayo de 1954, que otorga al sector los beneficios que concede la Ley de 3 de diciembre de 1953.

2. La Oficina liquidadora del Impuesto gira la liquidación, contra la que se interpuso reclamación económico-administrativa, por entender que la transmisión estaba exenta del Impuesto de Transmisiones, reclamación que fue estimada por el Tribunal Provincial.

3. Contra la resolución del Tribunal Provincial interpuso recurso de alzada la Dirección General de lo Contencioso del Estado, que fue estimado por el Tribunal Económico-Administrativo Central, declarando correcta la liquidación.

4. Interpuesto recurso contencioso-administrativo ante la Sala 1.ª de lo contencioso-administrativo de la Audiencia Territorial de Madrid, fue estimado.

5. Como por la cuantía del asunto la sentencia no era apelable, el Abogado del Estado interpuso recurso extraordinario de apelación, a fin de que se sentara como doctrina legal la inaplicabilidad de la exención contenida en el número 37 del apartado 1.º del artículo 65 del Texto Refundido de los Impuestos Generales sobre Sucesiones y sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados de 6 de abril de 1967, a la transmisión de locales de negocio construidos con sujeción a lo dispuesto en la Ley de 3 de diciembre de 1953, denominada comúnmente «Ley Castellana».

II. LA SENTENCIA DE 20 DE ENERO DE 1977

La Sala 3.ª del Tribunal Supremo, en esta sentencia, de que fue ponente Nicolás Gómez de Enterría, sienta en sus considerandos 1.º y 2.º la siguiente doctrina legal:

1.º «Que operado un cambio de normativa en la materia concreta a que el presente recurso extraordinario de apelación se refiere, hay que destacar, en primer lugar, la importancia que adquiere la fecha de 30 de marzo de 1966, en que la Comisión de Planeamiento y Coordinación del Área Metropolitana de Madrid aprobó el proyecto de Nueva Urbanización afectante a la parcela número 32 del sector de General Mola, sobre la cual se edificó la casa número 66 de la calle de López de Hoyos, con vuelta a General Mola, concluida el 3 de noviembre de 1969, y de la que forman parte los locales de negocio vendidos el 30 de abril de 1971, a los que la sentencia de la Sala 1.ª de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Territorial de Madrid de 26 de febrero de 1976 ha reconocido el derecho a la exención del número 37, apartado 1, del artículo 65 del Texto Refundido de los Impuestos de Sucesiones, Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados de 6 de abril de 1967, y cobra singular relieve la aprobación administrativa recaída en 30 de marzo de 1966, porque del mismo modo que no le afecta al edificio ya mencionado la restricción introducida en el beneficio fiscal, que se cuestiona por Decreto-ley de 27 de noviembre de 1967, complementado por el Decreto-ley de 27 de mayo de 1968, no es posible prescindir, en rigor de interpretación, el contenido del número 38 del artículo 146 de la Ley de Reforma del Sistema Tributario de 11 de junio de 1964, porque la refundición de las normas relativas al Impuesto de Transmisiones fue posterior a la citada aprobación administrativa, y *cualquier duda u oscuridad que aparezca en el Texto Refundido de 6 de abril de 1967 habrá de ser despejada, en lo posible, acudiendo a los preceptos que ofreciere el material legislativo auténtico, que después de aprobado el proyecto de que se trata fue objeto de refundición.*»

2.º «Que el número 38 del artículo 146 de la Ley de 11 de junio de 1964 concedió exención del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales a la primera transmisión de edificios, ya se hiciera por bloques o separadamente por viviendas, que se construyeran en polígonos de Nueva Urbanización o de reforma interior, cuando no se hubiese terminado la construcción o se efectuase dentro de los tres primeros años desde la terminación del edificio, y aunque no se hizo en el enunciado referencia alguna a los antecedentes de la exención, no cabe desconocer que el concepto urbanístico de reforma interior provenía de la Ley de 1 de marzo de 1895, cuyo Reglamento de 15 de diciembre de 1896 definió las obras de mejora interior en su artículo 4.º; ley a la que hizo una referencia concreta la de 3 de diciembre de 1953, en su artículo 1.º, y que otro antecedente más próximo de la exención del citado número 38 estaba en el artículo 193, inciso e), de la Ley sobre Régimen del Suelo, aparte del Texto Refundido de la Ley del Impuesto de Derechos Reales de 21 de marzo de 1958, es decir, ni por los precedentes legislativos que explicaban la exención, ni por los términos en que se dejó configurada por las Cortes en 1964, podía limitarse el alcance de la misma, siempre que se cumplieran los presupuestos exigidos, a una sola clase de polígonos de Nueva Urbanización o de reforma interior; de donde se desprende que tal limitación no puede surgir tampoco del Texto Refundido de los Impuestos de Sucesiones, Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, supuesta la conformidad del Texto de 1967 con la Ley de 1964, y así, la frase introducida en el número 37 del artículo 65-1 del Texto Refundido de 6 de abril de 1967, 'a que se refiere la Ley de 12 de mayo de 1956', ha de ser

interpretada como equivalente a una referencia general a la Ley sobre Régimen del Suelo y Ordenación Urbana, en cuanto responde al propósito de regular con criterio y unidad todo el urbanismo español, según se da a entender en el párrafo 1.º de su Exposición de Motivos, y no como remisión concreta a uno o varios preceptos individualizados de la misma ley.»

III. COMENTARIO

1. *Las bonificaciones tributarias en el sector urbanístico*

La absoluta falta de coordinación entre nuestros «administradores» del antiguo régimen, del nuevo régimen, del régimen novísimo y del futuro, se traduce, a la hora de la regulación de las bonificaciones tributarias en el sector urbanístico, en disposiciones contradictorias y en no menos interpretaciones contradictorias de las mismas. Hace varios años, en la conferencia pronunciada en el acto de apertura de Tribunales de la Audiencia de Las Palmas de Gran Canaria, el 15 de septiembre de 1967 (1), me refería al tema en los siguientes términos: «La evolución de la normativa posterior a la Ley del Suelo es sumamente expresiva al respecto. Así, su artículo 193 regulaba las exenciones de los Impuestos de Derechos Reales y Timbre. Vino más tarde la de Reforma Tributaria de 11 de junio de 1964, que afectó al contenido de aquel precepto, dándose una nueva regulación al régimen de exenciones en el Texto Refundido del Impuesto aprobado por Decreto de 6 de abril de 1967, que no se resistió a adaptar los supuestos de la Ley del Suelo a la técnica de los nuevos impuestos, sino que introdujo modificaciones de redacción que han dado lugar a no pocos problemas interpretativos. Conste que no estamos adoptando postura sobre la conveniencia de una mayor o menor amplitud de los beneficios tributarios. Podrá adoptarse una u otra posición. Lo que en modo alguno resulta admisible, en buena técnica legislativa y—digamos las cosas por su nombre—en buena política, son esos vaivenes legislativos en tan cortos períodos de tiempo, tanto que a los diez años de entrar en vigor una ley—y una ley bien estudiada, cuidadosamente elaborada y trascendental—, sea tal el número de las derogaciones que haya podido formularse, todo lo exageradamente que se quiera, la pregunta de si todavía está vigente.»

La regulación del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales ha sufrido especialmente estos vaivenes legislativos. La sentencia de que damos cuenta es una prueba de ello. Exponente claro de la serie de disposiciones contradictorias y de la actitud de los órganos de Hacienda: 1.º, el Tribunal Económico-Administrativo Provincial estima la reclamación y reconoce la exención; 2.º, la Dirección General de lo Contencioso, ejerciendo la heterodoxa legitimación que le reconoce el Reglamento de Procedimiento Económico-Administrativo, interpone el recurso ante el Tribunal Central, y 3.º, cuando la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia anula el acuerdo del Tribunal Económico Central y reconoce la exención, el Abogado del Estado interpone recurso extraordinario de apelación.

2. *El Texto Refundido*

El Texto Refundido aparece como una manifestación de la delegación legislativa. Pero una delegación legislativa de contenido muy limitado.

(1) Publicada en la 1.ª edición de mis *Comentarios a la Ley del Suelo*, Madrid, 1968, págs. 61 y siguientes.

La labor que se confía al Gobierno es «puramente técnica y no creadora: sistematizar y articular en un texto único una pluralidad de leyes» (2).

En consecuencia, el Texto Refundido no altera la legalidad vigente. No introduce modificación alguna en la reglamentación de un sector del Ordenamiento jurídico. La reglamentación es la misma antes y después del Texto Refundido. Lo único que ha variado es el número de leyes: lo que antes estaba disperso en varias leyes, se refunde en una sola, que sustituye a las anteriores.

Por eso un Texto Refundido carece de virtualidad para alterar la normativa: ni pueden considerarse derogadas leyes vigentes por el hecho de que no se hubiesen refundido ni dar vida a una norma derogada por haberse recogido en la refundición (3).

La sentencia que comentamos, al referirse al Texto Refundido de 6 de abril de 1967, contiene una doctrina que es necesario subrayar. Al final de su primer considerando dice literalmente:

«... cualquier duda u oscuridad que aparezca en el Texto Refundido de 6 de abril de 1967 habrá de ser despejada, en lo posible, acudiendo a los preceptos que ofreciere el material legislativo auténtico, que, después de aprobado el proyecto de que se trata, fue objeto de refundición.»

3. *La exención del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales de la enajenación de edificios que se construyan en polígonos de nueva urbanización o de reforma interior*

a) *Ley del Suelo de 1956*

El artículo 193, apartado 1, enumeraba los actos exentos de los Impuestos de Derechos Reales y Timbre. Entre ellos figuraba, en el apartado e), el siguiente:

«Transmisiones de la propiedad de edificios que se construyan en polígonos de nueva urbanización o de reforma interior, cuando no se hubiere terminado la construcción o se efectuare dentro de los seis primeros años desde la terminación del edificio.»

b) *La Ley de Reforma del Sistema Tributario de 11 de junio de 1964 y el Texto Refundido de la Ley de los Impuestos aprobado por Decreto 1018/1967*

La Ley de Reforma del Sistema Tributario va a modificar las exenciones reguladas en la Ley del Suelo. El artículo 164, número 38, va a limitar la exención de la transmisión de edificios de polígonos de nueva urbanización a la primera que se realice cuando no se hubiese terminado la construcción o se efectuase dentro de los tres primeros años desde la terminación del edificio.

El Texto Refundido, al refundir este precepto (art. 65, núm. 37), establece la exención de «la primera transmisión de edificios, ya se haga por bloques o separadamente por viviendas, que se construyan en polígonos de nueva urbanización o de reforma interior, a que se refiere la Ley de 12 de mayo de 1956...».

Esta referencia a la Ley del Suelo, introducida en el Texto Refundido, no puede interpretarse en el sentido de limitar la exención—como pre-

(2) GARCÍA DE ENTERRÍA: *Legislación delegada*, Madrid, 1970, pág. 131.

(3) Así, en mi trabajo *El texto refundido de la Ley de lo contencioso-administrativo*, «Revista de Administración pública», núm. 7, págs. 214 y ss.

tendía el Abogado del Estado—a los polígonos que se hubiesen urbanizado con arreglo a la Ley de 1956. Porque:

1.º En las disposiciones con rango legal que fueron objeto de refundición no se contenía tal limitación. Por lo que si el Texto Refundido hubiese pretendido limitar la exención en contra de las normas con rango de ley que había refundido carecería de valor.

2.º Si se parte de la legalidad del Texto Refundido, ha de interpretarse aquella frase que introduce «como equivalente a una referencia general a la Ley sobre Régimen del Suelo y Ordenación Urbana, en cuanto responde al propósito de regular con criterio de unidad todo el urbanismo español, según se da a entender en el párrafo primero de su Exposición de Motivos, y no como remisión concreta a uno o varios preceptos individualizados de la misma ley».

La argumentación contenida en la sentencia es irreprochable.

c) *El Decreto 1051/1968, de 27 de mayo*

En este Decreto se dispone: «Queda derogado el número 37 del apartado 1 del artículo 65 de la Ley Reguladora de los expresados Impuestos Generales, excepto cuando se trate de viviendas destinadas a domicilio habitual y permanente y cuyo coste de ejecución material no exceda de 576.000 pesetas o del límite que en lo sucesivo se establezca para las que se califiquen como del grupo I de viviendas de protección oficial.» «No obstante, la exención establecida en el artículo 65, 1, 37, continuará aplicándose en sus propios términos cuando se trate de polígonos de nueva urbanización o de reforma interior contenidos en un plan parcial, que hayan obtenido así su definitiva aprobación por el órgano competente, siempre que hubiese sido presentado ante el mismo con anterioridad a la entrada en vigor del presente Decreto» (4).

4. *Los problemas de Derecho transitorio*

Ante estas incesantes modificaciones legislativas adquieren especial relieve los problemas de Derecho transitorio.

Cuando, como ocurre en el Decreto 1051/1968, se establece claramente el régimen transitorio, no surge dificultad alguna en la determinación de la normativa aplicable. Lo decisivo es la fecha de la aprobación definitiva por el órgano competente del correspondiente polígono. De aquí que la sentencia comentada, en su primer considerando, subraye la fecha en que tuvo lugar la aprobación definitiva del polígono. Dice: «Cobra singular relieve la aprobación administrativa recaída en 30 de marzo de 1966, porque, del mismo modo que no le afecta al edificio ya mencionado la restricción introducida en el beneficio fiscal que se cuestiona por Decreto-ley de 27 de noviembre de 1967, completado por el Decreto de 27 de mayo de 1968, no es posible prescindir, en rigor de interpretación, del contenido del número 38 del artículo 146 de la Ley de Reforma del Sistema Tributario de 11 de junio de 1964.»

Pero cuando las normas transitorias no ofrecen la claridad del Decreto de 27 de mayo de 1968, las dificultades para determinar exactamente el ámbito de eficacia en el tiempo de cada norma son incuestionables.

Puede sentarse un principio básico: la derogación o modificación de las normas sobre exenciones o beneficios tributarios en modo alguno

(4) Me remito a mi trabajo *Comentarios a la Ley del Suelo*, 2.ª ed., Madrid, 1976, pág. 1066.

pueden afectar a los derechos adquiridos según la legislación anterior. Lo que es indudable cuando el beneficio se encuentra reconocido individualmente. Ahora bien, ¿puede hablarse también de derecho adquirido cuando lo que existe es la delimitación de un sector o polígono reconociendo a los propietarios del mismo el derecho a obtener el beneficio previo del cumplimiento de determinadas formalidades? Parece indudable que sí (5).

JESÚS GONZÁLEZ PÉREZ

(5) Me remito a mi trabajo *Comentarios a la Ley del Suelo*, 2.ª ed., cit., págs. 1055 y ss.