

III. Resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Central

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

POR FERNANDO MUÑOZ CARIÑANOS.

1. *TERRENOS ACOGIDOS A LA LEGISLACION SOBRE SANEAMIENTO Y MEJORA INTERIOR DE POBLACIONES, EXENCIONES, DERECHO TRANSITORIO:* Los beneficios fiscales que dicha legislación establecía, omitidos a partir de la ley del Impuesto de 21 de marzo de 1958, no son aplicables a actos o contratos posteriores a esta fecha, sin perjuicio de los derechos ya consolidados al amparo de la legislación fiscal anterior (RESOLUCIÓN DE 22 DE ENERO DE 1970).

A) *Hechos.*—El Ayuntamiento de Sevilla vendió a «Inmobiliaria del Sur, S. A.» una parcela de terreno que, según se hacía constar expresamente en la escritura, estaba acogida a los beneficios concedidos por el artículo 13 de la Ley de 18 de marzo de 1895, modificada por la de 8 de febrero de 1907, sobre urbanización y mejora interior de poblaciones, conforme a lo preceptuado en el artículo 56 del Reglamento de Obras, Servicios y Bienes Municipales de 14 de julio de 1924.

La Abogacía del Estado giró liquidación por el núm. 1 de la Tarifa al 7,40 por 100, confirmada en la alzada por el Tribunal Provincial correspondiente en base a que la exención invocada no aparecía reconocida en el Texto Refundido de 6 de abril de 1967 (ni en la normativa precedente de 1964 y 1958), y tampoco podía tener apoyo en derechos adquiridos, como declaró el Tribunal Supremo para un caso análogo en Sentencia de 10 de abril de 1967.

En idénticos términos se pronuncia el Tribunal Central, cuya argumentación extractamos seguidamente.

B) *Doctrina.*—Que la Ley del Impuesto de 21 de marzo de 1958, omite la expresada exención, por lo que en cuantas cuestiones de derecho intertemporal surjan habrá de estarse a lo previsto en su cuarta Disposición transitoria, según la cual quedan sin efecto cuantas exenciones y bonificaciones no figuren mencionadas en sus artículos 3.º y 4.º, a cuyos preceptos habrá que estarse exclusivamente para determinar la extensión de las en la ley recogidas, todo ello sin perjuicio de los derechos ya consolidados individualmente al amparo de las disposiciones anteriormente en vigor.

Que la regla 2.^a del artículo 184 de la Ley de 11 de junio de 1964, cuya invocación constituye todo el fundamento de la tesis recurrente, no es de aplicación al caso, ya que no fue tal ley, la que dejó sin efecto la exención que se postula, por lo que es obvio que sus normas de derecho transitorio hacen referencia a los conflictos intertemporales creados por la derogación de beneficios fiscales establecidos en la legislación inmediata precedente, pero en ningún caso a las exenciones o bonificaciones que conforme a la Ley de 21 de marzo de 1958 quedaron sin efecto.

Que es de evidente aplicación al recurso la doctrina de la sentencia del Tribunal Supremo de 10 de abril de 1967, dictada en proceso de lesividad, según la cual la exención que concedía al artículo 3, núm. 3, de la Ley de 7 de noviembre de 1947, quedó sujeta a revisión y habría de ser proclamada de nuevo, según dispuso el artículo 84 de la Ley de Reforma Tributaria de 26 de diciembre de 1957, y al no ser recogida en la de 21 de marzo de 1958, se creó un problema de derecho intertemporal al que es aplicable la Disposición transitoria cuarta de esta última Ley, que al exigir la existencia de derechos consolidados procedentes de la legislación anterior hace preciso que bajo ella se hubiesen originado y perfeccionado.

El artículo 14 de la Ley de 18 de marzo de 1895, sobre Saneamiento y Mejora Interior de Poblaciones con más de 30.000 habitantes, declaraba exentas del Impuesto de Derechos reales, las adquisiciones de fincas sujetas a expropiación forzosa, y la primera enajenación de los solares resultantes. Dicha exención, no recogida por la Ley del Impuesto de 2 de abril de 1900, fue declarada subsistente por el artículo 2.º de la Ley de 8 de febrero de 1907, y expresamente enunciada en el artículo 6.º del Reglamento de 20 de abril de 1911, y en el artículo 3.º número 3 de las leyes de 1927, 1932, 1941, 1948, que sucesivamente han regulado el Impuesto de Derechos reales. Sin embargo, las leyes posteriores de 1958, 1964 y el vigente Texto Refundido de 1967, suprimieron (dado que no la recogían expresamente), la exención citada, lo que planteó el problema de Derecho Transitorio, de declarar sujetas o no, aquellas relaciones jurídicas que realizadas en parte bajo la vigencia de la legislación anterior, se consumaron bajo la que vino a sustituirla.

La argumentación de los vendedores radicaba, a nuestro juicio, en que la inclusión de los terrenos en la Ley de 1895, ocurrió estando en vigor la Ley del Impuesto de 1947, por lo que desde ese momento el Ayuntamiento «adquirió el derecho» a que todas las primeras enajenaciones que hiciera se declararan exentas, aunque tuvieran lugar, como en este caso, una vez desaparecidos los beneficios fiscales reconocidos por aquella Ley. La tesis del Tribunal Supremo, recogida en la Sentencia de que se hace eco la Resolución que comentamos, se basa en la necesaria concurrencia de todos los requisitos bajo la misma legislación, y así dice que «el hecho de realizarse la primera enajenación, después de derogada la norma de 1947, durante cuya vigencia se cumplieron los restantes requisitos, impidió fatalmente que los derechos proclamados en los preceptos repetidos, naciesen con la plenitud que aquella ley exigía y lógicamente la consolidación de los mismos adolecía de un impedimento insoslayable: que la 'conditio iuris' que esta primera enajenación representaba, hubiera completado el derecho, para lo cual hubiese sido necesario que se realizara antes del 1 de mayo de 1958» (1). Y es que, cuando la Ley habla de derecho adquirido (a la exención), es evidente que se refiere al comprador, que es sobre quien gravita el Impuesto; y en este caso, el comprador entró en escena cuando la exención ya había desaparecido.

(1) Ver Sentencia de 10 de abril de 1967.

2 **BIENES DE PERSONAS JURIDICAS:** *Su sujeción al Impuesto, no depende de que produzcan renta, sino de que sean susceptibles de producirla. CUESTION DE PROCEDIMIENTO:* Los órganos de gestión no pueden dividir el contenido de los actos administrativos tipificados y normados específicamente como unitarios (RESOLUCIÓN DE 12 DE FEBRERO DE 1970).

A) *Hechos.*—Con fecha 21 de septiembre de 1968, la Oficina Liquidadora de San Fernando, notificó al Ayuntamiento de dicha ciudad, la base resultante en el expediente de comprobación de valores correspondiente a los bienes de aquella Corporación. En 28 de octubre de 1968 se giraron liquidaciones sobre las bases antes notificadas, acto administrativo que fue asimismo notificado. El Ayuntamiento recurrió alegando que debió deducirse el valor de determinadas fincas (concretamente la núm. 2 del inventario en la que se habían construido 14 viviendas de renta limitada para maestros, y las números 3, 14 y 16 también viviendas de esta clase vendidas a sus ocupantes por el precio legal en gran parte aplazado), pues no producían renta y respondían a realizaciones municipales de contenido social, en desarrollo de los fines de su competencia.

El Tribunal Provincial, desestimó la reclamación porque la sujeción al Impuesto de las cuatro fincas que el Ayuntamiento estimaba exentas, fue cuestión decidida «en virtud del acto administrativo notificado a la entidad reclamante el 21 de septiembre de 1968, con traslado íntegro del acto e indicación correcta de los recursos procedentes, sin que en plazo legal se interpusiera reclamación alguna», por lo que debía tenerse por firme y consentido. Consecuente con este pronunciamiento, no entró en el fondo de la reclamación.

En la alzada ante el Central, se argumentó por los concurrentes que la notificación hecha el 21 de septiembre de 1968 era improcedente, por constituir un injustificado desglose del acto administrativo siguiente al de aprobación del expediente de comprobación de valores, que es el de liquidación del Impuesto, por lo que deducida reclamación económico-administrativa contra tal liquidación, no podía estimarse que existiera aceptación de la base notificada en la fecha antes referida.

Veamos la doctrina del Tribunal Central.

B) *Doctrina.*—Que en orden a la primera de las cuestiones antes acotadas, y dando por sentado la aplicación al Impuesto sobre bienes de las Personas Jurídicas del Reglamento fiscal de 1959, y concretamente sus artículos 85 número 6 y 123 número 4, es obligado distinguir como actos administrativos independientes el de aprobación del expediente de comprobación de valores y el de liquidación del Impuesto, sin ningún otro intermedio de fijación de base liquidable.

Que las declaraciones de exención corresponden a la fase de liquidación del Impuesto (2), y forma parte del acto administrativo de liquidación, acto unitario que no es dable desdoblar (como hizo la Oficina gestora), en fijación de base liquidable y liquidación propiamente dicha, cada uno con sus recursos pertinentes, porque ello implicaría romper los principios que informan el procedimiento económico-administrativo.

Que en orden a la cuestión de fondo planteada, el artículo 163 de la Ley de 11 de junio de 1964 (hoy artículo 49 del Texto Refundido vigente), declara exentos del Impuesto los bienes de las Corporaciones locales cuando por su naturaleza no sean susceptibles de producir renta, y ello sentado, resulta que si bien el edificio destinado a viviendas de maestros no la produce, esta gratuidad no deriva, ni de la naturaleza de la cosa, ni de obligación legal, de la que ya fue relevado el Ayuntamiento (3), y en cuanto al resto de los edificios

(2) Ver solución de 26 de junio de 1969.

(3) Decreto de 18 de diciembre de 1953, Disposición Adicional 2.ª.

la Corporación recurrente no ha probado la transmisión de su propiedad a terceros, por todo lo cual es necesario concluir según reiterada doctrina del Tribunal Supremo (4), que la sujeción al Impuesto no depende de que los bienes produzcan renta, que en definitiva es la tesis recurrente, sino de que sean susceptibles de producirla.

La precedente Resolución plantea dos cuestiones: una de forma consistente en si la notificación realizada al Ayuntamiento, el 21 de septiembre de 1968 se refería a un acto de gestión unitario e independiente que al no ser impugnado devino consentido y firme, impidiendo entrar en el fondo del asunto; y otra substantiva o de fondo, sobre si debían declararse exentos, determinados edificios de la Corporación reclamante, por tratarse de viviendas de Renta Limitada, destinado uno de ellos a vivienda (hay que suponer, gratuita), de maestros, y el resto vendidas con precio aplazado, por cuyas razones, tales inmuebles no producían renta.

En cuanto al primer punto, como señala el Tribunal Central, el procedimiento de liquidación del Impuesto se integra de dos actos administrativos independientes: la elaboración y aprobación del expediente de comprobación de valores, y la práctica de la liquidación en base a los datos numéricos que dicho expediente arroja. Ambos deben notificarse también independientemente, pues son actos de naturaleza distinta; el primero es una operación puramente contable, el segundo implica una calificación jurídica de los bienes, a efectos de su sujeción al Impuesto, y de las distintas situaciones de hecho que sirven de base en cada caso a la liquidación de aquél. De ahí que la notificación hecha por la Oficina Liquidadora en cuestión, solo debió comprender la primera de estas dos operaciones, sin involucrar en ella cuestiones propias de la segunda, como la determinación de que bienes debían quedar o no exentos.

En cuanto al tema de fondo, es de tener en cuenta que los edificios cuya exención se pretendía, eran bienes de Propios, susceptibles de producir renta y por tanto excluidos de aquélla en la Ley de 21 de marzo de 1958, (cuyo artículo 70 no los citaba), y en la vigente, cuando de modo general excluye los que gocen de esa cualidad, que como decimos es determinante de la no exención. De otra parte, los beneficios fiscales concedidos a las viviendas de Protección Oficial, no alcanzan al Impuesto que grava los bienes de las personas jurídicas (5). Finalmente, en cuanto a los edificios destinados a la venta, si efectivamente se habían vendido, lo procedente no hubiera sido pedir su exención, sino su baja, por el procedimiento del artículo 283 del Reglamento, esto es, aportando el documento público de enajenación.

3. **POLIGONOS DE NUEVA URBANIZACION:** No procede denegar la exención prevista en el artículo 146, número 38 de la Ley de Reforma Tributaria (hoy artículo 65 número 37 del Texto Refundido), en base a la imposibilidad física o técnica, no demostrada, de construir un edificio en un plazo tal que permita considerar la venta del mismo como primera transmisión. (RESOLUCIÓN DE 12 DE FEBRERO DE 1970).

A) *Hechos.*— Por escritura pública otorgada el 4 de enero de 1966, en la que se solicitó expresamente la exención prevista en el artículo 146, número 38 de la Ley de Reforma Tributaria, don R. adquirió cuatro apartamentos en un edificio integrante de un Plan de Urbanización aprobado por la Comisión Provincial correspondiente, cuya transmisión tuvo lugar antes de transcurrir tres años desde la terminación de las obras.

Denegada la exención por la Oficina gestora, el Tribunal Provincial desestimó el recurso con base en que de los datos aportados por el interesado, no

(4) Ver sentencia de 7 de noviembre de 1967.

(5) Ver en este sentido Resoluciones de 25 de mayo de 1954, 10 de julio de 1962 y 16 de abril de 1969.

resultaban acreditados los requisitos precisos «por cuanto, si la compra del terreno por la Sociedad constructora se verificó el 15 de marzo de 1965, era evidente que el edificio no podía estar terminado el 30 de agosto, fecha en que se declaró la obra nueva, de donde resultaba que la transmisión efectuada el 4 de enero de 1966, a favor del reclamante, no era la primera transmisión del edificio terminado». Presumía pues el Tribunal, la existencia de una enajenación intermedia, por considerar materialmente imposible que el edificio hubiera sido construido en cinco meses y medio.

El Central acoge la reclamación, en base a la doctrina siguiente.

B) *Doctrina.*—Que la reclamación económico-administrativa en la que se ha promovido el presente recurso de alzada plantea la exclusiva cuestión de si a la adquisición de los cuatro apartamentos-viviendas, operada a favor del reclamante le es, o no, aplicable la exención del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados que el número 38 del artículo 146 de la Ley de 11 de junio de 1964, concedía a 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, cuando no se hubiese terminado la construcción o se efectuase dentro de los tres primeros años desde la terminación del edificio».

Que de la prueba documental aportada por el interesado, claramente se deduce que concurren todos los requisitos que impone el invocado precepto para la concesión del beneficio fiscal pretendido, ya que se trata de un edificio construido en Polígono de nueva urbanización, cuyo proyecto fue definitivamente aprobado por la Comisión provincial de urbanismo, tratándose, de un Plan municipal comprendido en el artículo 12-3 de la Ley del Suelo, de 12 de mayo de 1956.

Que la resolución de primera instancia basa la denegación del beneficio fiscal en la presunción de que haya podido existir una enajenación intermedia, de todo o parte de lo edificado, del dueño del terreno a favor de la Sociedad constructora «Santa Agatha», por lo cual la operada a favor del hoy recurrente resultaría una segunda transmisión; pero aparte de que las presunciones no establecidas por la Ley han de deducirse, según el artículo 1.253 del Código civil, de un hecho demostrado, por las reglas del raciocinio humano, y no hay prueba de la imposibilidad física o técnica para construir un edificio en cinco meses y medio, lo cierto es que lo supuesto implicaría un caso de fraude fiscal, para cuya declaración el artículo 24 de la Ley General Tributaria exige la incoación de un expediente especial en el que se aporte por la administración la prueba correspondiente y le de audiencia al interesado.

4. *POLIGONOS INDUSTRIALES. DERECHO TRANSITORIO:* Omitida en el artículo 146 de la Ley de Reforma Tributaria, toda referencia a la exención prevista en el artículo 193, apartado d) de la Ley del Suelo, los actos y contratos causados o celebrados en fecha posterior a la entrada en vigor de aquélla, no pueden gozar de dicha exención. (RESOLUCIÓN DE 5 DE MARZO DE 1970).

A) *Hechos.*—Comprada a la Gerencia de Urbanización una parcela situada en un polígono industrial de un Polo de Desarrollo, se pidió exención del Impuesto, invocando el artículo 193 de la Ley del Suelo, el artículo 7 de la Ley de 28 de diciembre de 1963, el artículo 5 del Decreto de 30 de enero de 1964, y la Orden de 18 de junio de 1965.

Según la tesis de los recurrentes, una cosa era la creación de polígonos, su parcelación y la venta de terrenos urbanizados para instalar industrias, a los que la Ley de 28 de diciembre de 1963, concede anticipadamente y de forma imperativa todos los beneficios de la Ley del Suelo; y otra muy distinta, la creación y puesta en marcha de industrias acogidas a los beneficios de los

Polos de Desarrollo, para las cuales se prevé la simple posibilidad de concesión de determinados beneficios.

El Tribunal Provincial desestimó el recurso porque las disposiciones citadas por el recurrente, al ser anteriores a la reforma tributaria de 11 de junio de 1964, quedaron derogadas por esta, que solo concede exención a la primera venta de «edificios», no a la de «solares»; y en cuanto a la Orden de 1965 porque se refiere a empresas acogidas a los beneficios de los Polos de Desarrollo, situación que en el presente caso no era invocada ni probada.

El Tribunal Central resuelve en el siguiente sentido.

B) *Doctrina*.—Que la pretensión en orden al disfrute de la exención invocada, cabe fundamentarla en las dos afirmaciones siguientes: a) concesión inicial de la exención al amparo de los preceptos en vigor con anterioridad a la publicación de la Ley de 11 de junio de 1964, para las actividades a desarrollar en el polígono industrial donde están situados los terrenos vendidos; b) calificación del derecho al disfrute de tal exención como uno de los derechos adquiridos a que hace referencia el artículo 184 de la Ley de 11 de junio de 1964.

Que a pesar de las racionales dudas, que la aplicación al presente caso de la Ley del Suelo, fundadamente provoca por los literales términos del artículo 5 del Decreto de 30 de enero de 1964, en el que se habla de polígonos industriales, sin mencionar para nada a los titulares de las Empresas Industriales en los mismos establecidas, es de tener en cuenta respecto a tal calificación del derecho adquirido, tratándose de adquisición posterior a 1 de julio de 1964, la regla 2.ª del párrafo 2.º del artículo 184 de la Ley de 11 de junio de 1964, que considera como tales, únicamente los que se acredite que efectivamente han comenzado a ejercitarse antes de la entrada en vigor de la Ley, sin que la mera expectativa pueda reputarse derecho adquirido, aclaración y precisión de concepto que no se contenía en la Disposición Transitoria cuarta de la Ley de 1958.

Que, a la misma conclusión se llegaría aplicando el presente caso, por analogía, la doctrina expuesta por las Sentencias de 10 de abril y 26 de junio de 1967, acatada por este Tribunal en interpretación de la legislación transitoria en materia del Impuesto de Derechos reales razones todas que refuerzan la conclusión denegatoria del recurso.

El criterio expuesto, es reiteración del mantenido por el Tribunal Central en la Resolución de 22 de enero de 1970, antes extractada. Ambas son aplicación al caso concreto del concepto de «derecho adquirido» que formula el artículo 184 de la Ley de Reforma Tributaria atribuyendo a la norma fiscal una retroactividad de grado medio, por cuanto se aplica a los derechos que hayan comenzado a ejecutarse estando ya vigente el nuevo Ordenamiento, aunque su nacimiento fuese anterior a él.

El artículo 5.º del Decreto de 30 de enero de 1964, dispone que las «actividades económicas y sociales» que tengan lugar en los Polígonos industriales enclavados dentro del ámbito territorial de los Polos, gozarán de los beneficios de la Ley del Suelo, y concretamente de exención en el Impuesto de Transmisiones para los actos y contratos referentes a terrenos, solares y edificaciones que afecten a proyectos de ordenación urbana. La Orden de 18 de junio de 1965, citada por los recurrentes, contiene la convocatoria de concurso para la concesión de beneficios en determinados Polos de Desarrollo, cuya Base 1.ª apartado D) remitía al artículo 5.º del Decreto antes citado. Este no era el caso de los recurrentes, que no habían obtenido los beneficios del concurso, o al menos no lo probaron en el expediente. El fundamento de su exención solo podía estar, por tanto, en el artículo 193 de la Ley del Suelo, pero el hecho de haber tenido lugar la transmisión después de entrar en vigor la Ley de Reforma Tributaria de 1964, les impidió disfrutar de aquélla.

F. M. C.