

Fiscal

Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 11 de junio de 1965.

EL HECHO DE QUE, VENDIDA UNA FINCA EN DOCUMENTO PRIVADO, SE VENDA POSTERIORMENTE A DISTINTA PERSONA EN DOCUMENTO PÚBLICO, NO SE DESVIRTÚA, A LOS EFECTOS DEL IMPULSO, SI NO HA SIDO RESUELTA PREVIAMENTE AQUELLA VENTA EN FORMA LEGAL, Y EN SU CONSECUENCIA SON DOS LOS ACTOS LIQUIDABLES.

Antecedentes.—En documento privado, D. R. M. vendió a D. M. A. una finca rústica en 3.000.000 de pesetas, con fecha de 27 de marzo de 1953, que fué liquidada oportunamente, y el comprador interpuso recurso contra la liquidación, alegando que el contrato no había llegado a consumarse por carecer el vendedor de la facultad de disposición, a causa de litigio pendiente con los presuntos herederos de su esposa, lo que motivó la sustitución del contrato por otro posterior de arrendamiento, con opción de compra entre los mismos interesados en escritura notarial, otorgada en 30 de abril de 1958, con lo cual quedó sin efecto e inexistente la venta primeramente pactada e inexistente la misma, procediendo, a juicio de los interesados, la nulidad de la liquidación impugnada por la inexistencia de la transmisión de la finca y solicitando el recibimiento a prueba para acreditar la autenticidad de dicha escritura.

La reclamación fué desestimada por el Tribunal provincial, fundado en que el examen del documento demostraba que se trataba de un contrato en el que concurrían todos los requisitos del

• artículo 1.261 del Código civil para su existencia, cuyos términos, claros y precisos, contenían un contrato de compraventa, conforme al artículo 1.445 del dicho Código, contra el que no se había ejercitado la acción resolutoria procedente en el caso de ser la cosa litigiosa, y que en el orden fiscal, con arreglo al artículo 41 del Reglamento del Impuesto, era perfectamente eficaz la venta impugnada; no obstante, los defectos así de fondo como extrínsecos que pudiesen afectar a su validez; constituyendo únicamente, de acuerdo con el artículo 48 del propio texto reglamentario, la resolución firme declaratoria de su nulidad o resolución, cuestión determinante, no de la nulidad de la liquidación, sino de la devolución de su importe; sin que, por otra parte, la jurisdicción económico-administrativa tenga facultades para definir sobre nulidad o rescisión de los contratos, ni pueda producir en ningún caso la efectos pretendidos la voluntaria resolución del contrato libremente pactada, ni tampoco la doble venta de la finca.

El acuerdo fué recurrido ante el Central en alzada, y éste dijo que, de la simple lectura del contrato y de la expresa conformidad de las partes en orden a la transmisión de la finca, cabe sostener la conclusión de acuerdo con los artículos 1.261 y 1.445 del Código civil, que el contrato tipifica específicamente una compraventa sujeta al impuesto, a tenor del artículo 2.º de la Ley del Impuesto de 1947, aplicable al caso por razón de la fecha de presentación del documento, sin que la eficacia del contrato sea afectada por la doble venta, ya que esta situación está prevista en el artículo 1.477 del Código civil y no impide que el impuesto se liquide por ambas transmisiones, mientras no exista una declaración judicial sobre inexistencia o nulidad absoluta, rescisión o resolución del contrato, que daría lugar a la devolución del impuesto, en aplicación del artículo 58 del Reglamento, como tampoco puede afectar a la exigencia del impuesto el mutuo acuerdo de las partes, dejando sin efecto el contrato, dado que ello no tiene trascendencia fiscal, por la misma razón de que, cuando se produce, no ha lugar la devolución, antes bien, conforme al mismo artículo 58, se considera como un nuevo acto tributable.

En definitiva, el Central confirma las liquidaciones cuestionadas.

Comentarios.—El caso es tan claro, que no requiere comentario alguno, porque el texto de los artículos del Reglamento en juego son perfectamente claros y jurídicos; si las dos enajenaciones son civilmente perfectas, es claro que a cada una de ellas se le ha de aplicar el impuesto, dada su eficacia, en tanto los tribunales no declaren que una de ellas ha quedado civilmente sin efecto.

Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 3 de junio de 1966.

EL INSTITUTO DE CRÉDITO PARA LA RECONSTRUCCIÓN NACIONAL NO GOZA DE EXENCIÓN SUBJETIVA DEL IMPUESTO, PORQUE NO REÚNE LOS REQUISITOS EXIGIDOS POR EL ARTÍCULO 2.º, APARTADO B) DEL ARTÍCULO 3.º DE LA LEY DEL IMPUESTO.

Antecedentes.—La Compañía Transmediterránea obtuvo del Instituto de Crédito para la Reconstrucción Nacional un préstamo hipotecario de 35.000.000 de pesetas, destinado a la construcción del buque «Villa de Madrid», y en garantía de aquél hipotecó el buque.

El contrato fué liquidado por el concepto hipotecas con bonificación del 50 por 100, a cargo del Instituto, el cual recurrió la liquidación, alegando la exención subjetiva del impuesto, concretada en la Ley de 16 de marzo de 1939, Decreto-Ley de 7 de julio de 1950 y el 23 de mayo de 1952, exención, por otra parte, a juicio de la reclamante, confirmada en la Ley del Impuesto de 21 de marzo de 1958, al establecer en el artículo 3.º, apartado B), número 2, la exención de los actos y contratos en que la obligación de tributar recaiga sobre los organismos regulados por la Ley de 26 de diciembre de 1958 sobre régimen jurídico de las Entidades estatales autónomas, en cuanto sus presupuestos hayan sido aprobados por el Consejo de Ministros y publicados por el Ministerio de Hacienda, como dispone el artículo 40 de la misma Ley, cuyas circunstancias concurrían en el Instituto recurrente.

El Tribunal provincial desestimó el recurso con el apoyo en que la Ley del Impuesto no recoge la exención alegada, sin que, por otra

parte, sea admisible el argumento relativo a los Organismos estatales autónomos, porque no resulta probado que el Instituto reuniese semejante condición, ni el hecho, de que en la partida de los presupuestos generales del Estado relativa a las dotaciones para financiación de los organismos autónomos se haya incluido el mencionado Instituto, era muy diferente al de la publicación misma de sus propios presupuestos, como exige el número 2.º del apartado B) del artículo 3.º de la Ley Fiscal.

El acuerdo fué recurrido al Central, con reiteración de los argumentos de primera instancia, y haciendo hincapié en el carácter de Organismo estatal del repetido Instituto.

El Central dice que la Ley del Impuesto mantiene, en el artículo 4.º, apartado C), la bonificación o exención parcial del 50 por 100 en los contratos de préstamo con garantía hipotecaria que para la construcción de buques en astilleros españoles por encargo de empresas españolas, se otorguen en cualquiera de las formas previstas en el artículo 3.º de la Ley de Hipoteca Naval, siempre que su importe se invierta totalmente en la construcción de la nueva nave, beneficio de carácter objetivo rectamente aplicado por la Oficina gestora; pero lo que no recoge dicha Ley Fiscal es la exención subjetiva a favor del Instituto recurrente, que para ciertas operaciones establecieron la Ley de 16 de marzo de 1939 y el número 46 del artículo 3.º de la Ley de 7 de noviembre de 1947, y, de modo general, equiparándola al Decreto-Ley de 7 de julio de 1950, por lo que obligadamente hay que entender, con arreglo a lo ordenado en la transitoria 4.ª de la Ley del Impuesto, que dichas exenciones de índole subjetiva carecen de aplicación para los contratos celebrados a partir de 1 de mayo de 1958, en que entró en vigor dicha Ley Fiscal.

Añade la Resolución comentada, que tampoco puede prosperar el recurso de alzada con apoyo en que el Instituto recurrente es un Organismo estatal, porque para ello sería necesario que concurriesen los requisitos a que se refiere el artículo 3.º, número 2.º de la Ley del Impuesto, o sea, que sus presupuestos hubieran sido aprobados por el Ministerio de Hacienda, circunstancia que no se da en el caso, sin que el recurrente haya probado lo contrario, antes bien, la carencia de la condición de entidad autónoma re-

sulta de no aparecer incluida como tal en el Decreto de 14 de julio de 1962, y, por otra parte, la equiparación entre el Estado y el Instituto no determinaría la exención del contrato de préstamo hipotecario, sino la mutación de la persona contribuyente, en virtud del artículo 7.º de la Ley del Impuesto, el cual establece que en los contratos de garantía a favor del Estado vendrá obligado a satisfacer el impuesto el que la constituya, lo que corrobora el final del mismo artículo, diciendo que en toda convención en que sea parte persona que disfrute de exención o bonificación de carácter subjetivo, la obligada al pago será la otra parte contratante en los mismos supuestos en que corresponde al que contrate con el Estado.

A continuación cita varias de sus Resoluciones con idéntica doctrina y desestima el recurso.

Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 10 de junio de 1966.

LA EXENCIÓN PREVISTA EN EL APARTADO 2.º DEL ARTÍCULO 18 DEL REGLAMENTO DEL IMPUESTO POR CONTRATO MIXTO, CUANDO EL CONSTRUCTOR ALEGARE HABER APORTADO EN TODO PARTE DE LOS MATERIALES, NO TIENE LUGAR SI EL CONTRATISTA-CONSTRUCTOR NO ACREDITA ESTAR INCLUIDO EN EL IMPUESTO INDUSTRIAL Y AL CORRIENTE EN EL PAGO DE LA CUOTA CORRESPONDIENTE A TAL ACTIVIDAD INDUSTRIAL.

Antecedentes.—En la Oficina liquidadora de Madrid se presentó una escritura en la que la sociedad C. M. P. S. A. declaraba como obra nueva una determinada casa, en cuya escritura se procedió a la división material de los pisos y de los locales comerciales, junto con los estatutos de la Comunidad de propietarios, con la solicitud de exención por el concepto de obra nueva, a tenor del apartado 7) del artículo 18 del Reglamento.

La Oficina liquidadora giró la liquidación por el concepto de contrato mixto sobre el total valor de la nueva construcción.

La representación de la sociedad recurrió la liquidación ante el Tribunal provincial, con fundamento en el apartado 7) del artícu-

lo 18 del Reglamento del Impuesto, alegando que la reclamante había realizado la construcción por administración, entendiéndose directamente con los proveedores e instaladores, así como con los obreros y demás personal para la construcción y satisfaciendo las cuotas de seguros sociales, y que, con fecha de 31 de marzo de 1958, se había dirigido al administrador de Rentas de la provincia, exponiendo que la actividad de la sociedad no estaba incluida en la contribución industrial, licencia fiscal, pero que si lo estuviera, aceptaba la contribución por tal concepto; de lo cual deducía la exención del impuesto por el expresado precepto del artículo 18 del Reglamento, ya que el no estar incluida en el impuesto industrial, no era culpa de la recurrente.

Aportó como prueba, certificación acreditativa de no figurar como contribuyente por contribución industrial el año 1960, en el epígrafe 1.089, que grava la actividad industrial en su cuota fija.

El Tribunal provincial desestimó el recurso, diciendo que la presunción de existencia del contrato mixto sólo puede desvirtuarse mediante la prueba de que la persona a cuyo favor se hizo la declaración, figura habitualmente incluida en el impuesto industrial, al objeto de dedicarse a aquella clase de construcciones, y a este respecto, según la certificación aportada, la recurrente no figura durante 1960 incluida en el epígrafe 1.089, que grava la actividad de la construcción en su cuota fija, y ello implica que no concurren los requisitos exigidos por el Reglamento del impuesto.

La interesada se alzó ante el Central, insistiendo en los razonamientos anteriores y añadiendo que la exención se da, aun en el caso de que no se justifique el alta en la cuota fija de contribución industrial, licencia fiscal, cuando realmente no se encuentra sujeta a tal tributo, como en el caso ocurre, en el que no ejerce la recurrente más actividad en 1960 que la construcción de la finca cuestionada no tenía por qué tributar, dado que la construcción la realizó directamente por administración, sin mediar contratista, subcontratistas o destajistas.

El Central dice que reiteradamente tiene declarado, interpretando el artículo 2.º del apartado VI) del impuesto y el apartado 7) del 18 del Reglamento, que la sujeción al mismo de las de-

claraciones de obra nueva lo son por presunción legal de la existencia de un contrato mixto de ejecución de obras con suministro de materiales, o sea, que la exigencia del impuesto no nace por el concepto de obra nueva, que no implica transmisión alguna de bienes, sino por la presunción de un contrato anterior o coetáneo de ejecución de obras, cuyo resultado es la construída y declarada, y por ello el mismo apartado dispone que la aclaración de obra no estará sujeta al impuesto cuando se acredite que el mismo fué pagado por el contrato de construcción.

De ahí, sigue diciendo la Resolución que nos ocupa, que el precepto reglamentario establezca que la presunción de la existencia del contrato mixto que el precepto prevé, podrá desvirtuarse con la prueba de que la persona declarante figura incluida en el impuesto industrial, al objeto de dedicarse a tales construcciones, y, en todo caso, justificando que satisfizo el impuesto de derechos reales por el contrato otorgado, y es lo cierto que en el caso la recurrente tiende a demostrar que no venía incluida en el impuesto industrial en su cuota fija de licencia fiscal, precisamente por no dedicarse habitualmente a la construcción de inmuebles en la fecha de la declaración de obra nueva, argumento que lleva a la conclusión contraria a la pretendida.

Añade después la Resolución que nos ocupa, que tampoco puede prosperar el motivo de la inexistencia del contrato de ejecución de obra nueva por haber sido construída por administración y haber sido realizados directamente los pagos a proveedores e instaladores y al personal de la obra, pues el hecho de haber aportado la declarante la totalidad de los materiales, únicamente produciría, conforme al segundo párrafo del apartado 7) del artículo 18 citado, la consecuencia de que se liquidase el contrato de obras, no el contrato mixto, si se justifica la previa adquisición de esos materiales por el aportante y sin perjuicio de la liquidación que corresponda por tal adquisición.

En definitiva, el Central confirma el acuerdo del provincial, desestimatorio del recurso.

Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 24 de junio de 1966.

SOBRE LOS REQUISITOS QUE HAN DE CONTENER LAS NOTIFICACIONES.

Antecedentes.—Con motivo de una reclamación formulada por cierta entidad sobre una liquidación por el impuesto de derecho reales, fué ésta notificada mediante cédula en la que únicamente se expresaba el plazo de ingreso y que, de no realizarlo, se impondría la multa del 10 por 100 anual de la cantidad liquidada.

El acto fué notificado el 19 de julio de 1962, y el mismo día fué recurrido ante el Tribunal provincial por medio de escrito presentado en la Oficina de Correos, como previene el apartado F) del Reglamento de Procedimiento en su artículo 76, alegando lo pertinente en cuanto al fondo del recurso. Este fué desestimado por dicho tribunal, fundado en que las liquidaciones habían sido notificadas el 30 de junio de 1962, y el plazo de quince días para recurrir había expirado el 19 de julio siguiente, por lo que, interpuesta la reclamación el 21 de dicho mes, era extemporánea.

Recurrido el acuerdo, se alegó el error del Tribunal provincial en cuanto afirma que la reclamación se interpuso el 21 de julio de 1962, siendo así que el escrito se presentó en la Oficina Postal el 19 del mismo mes y fué remitido por correo certificado.

El Central, en mérito de la competencia que le atribuye el artículo 46 del Reglamento de procedimiento, se plantea la cuestión nueva, no planteada en primera instancia, de si la notificación al presentador fué o no eficaz al efecto del cómputo del plazo para recurrir, y dice que no expresó los recursos que procedían, ni los órganos ante los que había de interponerse, ni el plazo para ello, y en su consecuencia no reúne los requisitos de los artículos 34 a 36 del Reglamento de 29 de julio de 1924, aplicable durante su vigencia a los actos de gestión, artículo 79 de la Ley de Procedimiento Administrativo de 17 de julio de 1958 y artículo 124 de la Ley General Tributaria de 28 de diciembre de 1963, se sigue que los vicios señalados implican la nulidad de la notificación, y en su con-

secuencia no puede entenderse que, desde el día siguiente al en que fué practicada, corría el plazo para impugnar las liquidaciones.

Además, sigue diciendo el Central, se da la circunstancia de que el fallo impugnado incide en el error de estimar, presentando el escrito inicial el 21 de julio de 1962, siendo así que dicho escrito se fechó y selló en la Oficina Postal el 19 de dicho mes, de acuerdo con el artículo 76 del Reglamento de Procedimiento Económico-Administrativo, es decir, el día en que terminaba el plazo para recurrir, y, por tanto, aunque no hubiera sido nula la notificación, estaba promovida en plazo la acción impugnatoria.

En definitiva, se revoca y se ordena al Tribunal inferior que resuelva la cuestión de fondo planteada.

Comentarios.—Como único comentario, diremos que los razonamientos estimatorios del recurso y la nulidad del acuerdo impugnado no tienen discusión posible; pero nos permitimos añadir que la nulidad de la notificación de que se tratá está patente si se recuerda el texto del artículo 84 del Reglamento vigente del Procedimiento Económico-Administrativo de 26 de noviembre de 1959, vigente al discutirse el problema reseñado. Dice así. en los números 2 y 3: «La notificación deberá practicarse mediante entrega de copia íntegra del acto de que se trate.»

«Deberá expresarse, además, si el acto es o no definitivo en vía económico-administrativa, y, en su caso, los recursos que contra el mismo procedan, órgano ante el que habrán de presentarse y plazo para interponerlos, sin perjuicio de que los interesados puedan ejercitar cualquier otro recurso que estimen pertinente.»

JOSE-M.^a RODRÍGUEZ-VILLAMIL,

Abogado del Estado.