

Jurisprudencia Fiscal

Sentencia del Tribunal Supremo de 9 de diciembre de 1964.

Sienta la doctrina de que comprado un solar para la construcción de viviendas de renta limitada y declarada exenta tal compra, esta exención queda sin efecto si el adquirente la enajena antes de haber obtenido la cédula de calificación definitiva, porque si bien el número 59 del artículo 3.º de la Ley del Impuesto concede la exención a los actos y contratos referentes a tales viviendas, conforme a las Leyes de 15 de julio de 1954, 12 de noviembre de 1957 y Decreto-Ley de 3 de abril de 1956, los dos últimos párrafos de dicho número 59 determinan que las exenciones se entenderán siempre concedidas con carácter provisional y condicionadas al cumplimiento de los requisitos que en cada caso se exigen, y en consecuencia, los inmuebles quedan afectos al pago de las liquidaciones que hubieran debido girarse de no mediar la exención.

Sentencia del Tribunal Supremo de 20 de diciembre de 1964.

EN UN CONTRATO DE SUMINISTRO DE PAJA, LEÑA Y PRODUCTOS ANÁLOGOS A LA INTENDENCIA MILITAR ES EXIGIBLE EL IMPUESTO SI MEDIAN MANDAMIENTOS DE PAGO PARA EL COBRO DEL PRECIO, AUNQUE SE TRATE DE CONTRATOS VERBALES, A TENOR DEL APARTADO 4.º DEL ARTÍCULO 48 DEL REGLAMENTO.

Antecedentes.—Levantada acta en 5 de mayo de 1960 por la Inspección de Hacienda contra una Entidad por no pago del Impuesto

en un contrato de suministros a la Intendencia Militar, la Oficina liquidadora giró la liquidación correspondiente por el concepto suministros, con fundamento en la existencia de diversos libramientos satisfechos a la entidad contratista.

La entidad recurrió la liquidación ante el Tribunal Provincial, alegando que se trataba de un contrato puramente verbal y, por tanto, exento del Impuesto, siendo desestimado el recurso, en razón de que la existencia de los aludidos libramientos justificaba plenamente la constancia por escrito de los mentados suministros.

El Tribunal Central confirmó el acuerdo del inferior, y planteado el recurso contencioso-administrativo ante la Sala 3.^a del Tribunal Supremo, ésta empieza por invocar la doctrina de la misma en sentencias de 9 de octubre y 11 de noviembre de 1963 y 19 y 30 de noviembre de 1964, según la cual la existencia y cobro de los libramientos para hacer efectivo el importe del precio convenido de la paja, cebada, leña, etc., suministradas a la Intendencia Militar, es suficiente para que sea improcedente la exención, a tenor del artículo 48 del Reglamento de 15 de enero de 1959 y para que los contratos verbales pierdan la condición de tales, porque tales mandamientos, según el apartado 4.º de dicho artículo, implican la manifestación escrita acreditativa del convenio.

Comentarios.—La tesis de la sentencia que nos ocupa plantea, una vez más, el problema de la vigencia del apartado 4.º del artículo 48 del Reglamento del Impuesto, ante el texto terminante del número 9.º del artículo 3.º de la Ley y del mismo número del artículo 6.º del propio Reglamento, los cuales, como es sabido, dicen literalmente que están exentos «los contratos verbales cuando su cumplimiento no requiera que consten por escrito, sin que la mera existencia en libros de contabilidad dé lugar a la exención del Impuesto».

La interpretación de esta anomalía o contradicción entre ambos textos, el legal y el reglamentario, ha sido ampliamente tratada, así en la doctrina como en la jurisprudencia, tanto del Tribunal Supremo como del Tribunal Central Económico-administrativo, con la particularidad de que mientras la doctrina es unánime en cuanto a que la exención del número 9.º, C), del artículo 3.º de la Ley y el correlativo del Reglamento es terminante al proclamarla, y que el apar-

tado 4.º del artículo 48 del Reglamento no puede desvirtuarla, dado su inferior rango jurídico, cuando dice que en ciertos contratos, como los de venta de bienes muebles al Estado y Corporaciones u Organismos autónomos, «basta para que el Impuesto sea exigible que exista mandamiento de pago o cualquier diligencia o actuación administrativa escrita, aunque sólo sea para hacer efectivo el importe del precio convenido».

Ante ello es indiscutible que el texto categórico de la Ley queda desvirtuado y ampliado, dice la doctrina, en contra del supremo principio que enseña que una norma legal no puede ser enervada por otra categoría inferior, como es el Reglamento que desarrolla una Ley, el cual ha de quedar en todo caso supeditado a ella.

Esta doctrina la desenvuelve directa y categóricamente la Circular de la Dirección General de lo Contencioso de 3 de agosto de 1950 (página 243 de nuestro libro sobre la legislación del Impuesto), publicada con ocasión de la sentencia del Tribunal Supremo de 13 de abril de ese mismo año de 1950.

En esa Circular se leen conceptos como estos: «... no puede olvidarse que la mecánica especial del Impuesto, en cuanto a los actos *inter vivos* se refiere, exige como elemento esencial la existencia de documento público o privado en el que se plasme el contrato de que se trate», y en su consecuencia, hace saber a los Inspectores que su función en relación con el Impuesto se reduce a «tomar nota exclusivamente de aquellos contratos escritos, bien públicos o privados, en que conste un acto o cantidad o derecho valubles, que son los únicos documentos de forzosa presentación..., pues no puede olvidarse lo determinado en el artículo 44 del Reglamento, según el que para que sea exigible el Impuesto se requiere la existencia de un hecho que jurídicamente origine el Impuesto, de una convención expresamente consignada por los contratantes, o de otro acto que, con arreglo a los principios de derecho, pueda lógica y legalmente deducirse de la voluntad de las partes, manifestada en las cláusulas o disposiciones del contrato, rectamente interpretadas».

Fuera de esta argumentación, es de notar que si bien es exacto, como dice la sentencia que comentamos, que las sentencias que ella cita, de 9 de febrero, 15 de octubre y 11 de noviembre de 1963 y 19 y 30 de noviembre de 1964, establecen doctrina contraria, a favor de la vigencia del artículo 48 del Reglamento, junto a las cuales po-

drían citarse otras en el mismo sentido, no es menos cierto que en otras sentencias del mismo Alto Tribunal, como, por ejemplo, las de 2 de abril de 1958, 29 de septiembre de 1951 y 2 de febrero de 1955, el mismo Tribunal confirma la tesis y la doctrina de la precitada Circular.

Así como también es verdad que el mismo Tribunal Central Económico-administrativo sostiene el mismo criterio de la Dirección General en varias Resoluciones, como son las de 2 de febrero de 1955, 2 de mayo y 15 de noviembre de 1960, 6 de julio de 1962 y 13 de enero de 1963.

De todo ello se desprende el criterio vacilante de ambos Tribunales sobre el tan debatido apartado 4.º del artículo 48 del Reglamento en cuanto a la exención de los contratos verbales, al decir, en cuanto a los contratos que anota, que bastará que exista «mandamiento de pago o cualquier otra diligencia o actuación administrativa escrita, aunque sólo sea para hacer efectivo el importe del precio convenido» para que el Impuesto sea exigible, y que estos mandamientos, diligencias o actuaciones se considerarán, a los efectos del Impuesto, como la manifestación escrita de la existencia del contrato, o lo que es igual, que pierden su cualidad de verbales.

Para nosotros es claro que tal texto amplía y desnaturaliza el contenido del número 9.º de los artículos 3.º de la Ley y 6.º del mismo Reglamento, y que tal ampliación se aparta de la interpretación auténtica contenida en la Circular arriba mencionada y en parte transcrita.

En el caso es de notar, además, que tratándose de un contrato de abastecimiento de víveres a la Intendencia del Ejército, está exento, a tenor del número 12 del artículo 3.º de la Ley, ratificado en el Decreto-Ley de 15 de diciembre de 1960, y, por tanto, parece que este extremo no debió ser silenciado, aunque el acta inicial de la Inspección sea de 5 de mayo de 1960.

Resolución del Tribunal Económico-administrativo Central de 24 de abril de 1964.

LA EXENCIÓN CONCEDIDA A LA COMPRA DE TERRENOS PARA LA CONSTRUCCIÓN DE VIVIENDAS DE RENTA LIMITADA EN EL NÚMERO 59-A DEL ARTÍCULO 3.º DE LA LEY DEL IMPUESTO, QUEDA SIN EFECTO, SEGÚN EL ÚLTIMO PÁRRAFO DEL MISMO NÚMERO, EN CUANTO AL TODO O PARTE DE ELLOS QUE SE CEDA A TÍTULO ONEROSO ANTES DE OBTENER LA CÉDULA DE CALIFICACIÓN DEFINITIVA, Y ESTA PÉRDIDA DE LA EXENCIÓN ES APLICABLE AL CASO EN QUE LOS TERRENOS SE APORTEN A UNA SOCIEDAD INMOBILIARIA CONSTITUÍDA PARA LA CONSTRUCCIÓN DE LA MISMA CLASE DE VIVIENDAS.

Antecedentes.—Una Sociedad inmobiliaria adquirió del Ayuntamiento de Valencia un solar con destino a la construcción de viviendas de renta limitada, y presentada a liquidación la escritura de compra provisionalmente exenta del Impuesto, consignándose en la nota de la Oficina liquidadora la obligación de presentarla nuevamente al obtener la calificación definitiva de las viviendas.

La inmobiliaria compradora y otra inmobiliaria constituyeron posteriormente una nueva Sociedad también inmobiliaria, con el fin de construir la misma clase de viviendas, con arreglo a la Ley de 15 de julio de 1954 y demás disposiciones sobre la materia, y a esa nueva Sociedad aportó la compradora el solar antes dicho, siendo aplicada la exención de la escritura de constitución de la nueva Sociedad.

Al mismo tiempo se presentó de nuevo la primitiva escritura de compra del solar al Ayuntamiento de Valencia a liquidación, y la Oficina liquidadora la liquidó haciendo caso omiso de la exención antes aplicada, con fundamento en que al ser aportado el solar a la nueva Sociedad, había perdido el beneficio de la exención, con arreglo al último párrafo del número 59 del artículo 3.º de la Ley del Impuesto, que dice que la exención queda sin efecto si los solares o las viviendas se transmiten a título oneroso antes de haber obtenido la cédula de calificación definitiva.

La liquidación fué recurrida por la compradora del solar adquirido del Ayuntamiento de Valencia, fundada en que los contratantes, al constituir la nueva entidad inmobiliaria, habían tenido en

cuenta que sus aportaciones respectivas consistían en los terrenos adquiridos para edificar las repetidas viviendas de renta limitada, y habían obtenido las reglamentarias autorizaciones del Ministerio de la Vivienda, con la salvedad de que, una vez constituida la nueva Sociedad, se formalizara el cambio de titularidad, igualmente aprobado.

A esto añadian el argumento fundamental, consistente en que la citada norma del número 59, al establecer la pérdida de la exención provisional, se refiere a la cesión a «título oneroso», y no a concepto distinto, como es el de «aportación» a una Sociedad, que es el regulado en el artículo 19 del Reglamento, al ocuparse de la constitución de las Sociedades.

El Tribunal Provincial desestimó la reclamación, diciendo sustancialmente que la exención invocada del citado artículo 3.º de la Ley del Impuesto tiene carácter condicional y sometida a las circunstancias de cada caso, y en éste el de *cesión*, el cual es asimilable al de *aportación*, puesto que ésta se hace a cambio de las acciones correspondientes y además antes de obtener la cédula de calificación definitiva.

El Tribunal Central, ante el que se planteó la alzada, dice que la única cuestión a estudiar consiste en determinar si la exención provisional concedida en la escritura de adquisición de unos terrenos para construir viviendas de renta limitada se pierde por haberse aportado después a una Sociedad constituida con la misma finalidad, una vez que se da la particularidad de que la adquisición de los terrenos por la inmobiliaria aportante había sido declarada exenta en razón de ser destinadas a la construcción de las repetidas viviendas.

Dice, pues, la Resolución comentada, confirmando el acuerdo del Provincial, que una transmisión de terrenos para construir las mencionadas viviendas no encierra una limitación para que puedan transmitirse posteriormente a título oneroso, y que el adquirente no puede obtener los correspondientes beneficios fiscales si los destina al mismo fin, en las condiciones reglamentarias, pero con las consecuencias fiscales de perder el transmitente anteriormente favorecido con la exención el beneficio de la misma, al desaparecer el motivo legal que la justificó.

Así lo determina el citado número 59 del artículo 3.º de la Ley

del Impuesto, en su último párrafo, y también el artículo 10 de la Ley de 15 de julio de 1954, en relación con el artículo 31 del Reglamento de 24 de junio de 1955.

Y, por fin, en cuanto al argumento de que el número 59 dice que la pérdida de la exención tiene lugar cuando se *ceden* los terrenos o edificaciones favorecidos con la exención, antes de la calificación definitiva, no comprende el caso de su *aportación* a otra Sociedad, constituida con los mismos fines de construcción de viviendas protegidas, porque el concepto «cesión» es jurídicamente distinto del de «aportación» a una Sociedad, el Tribunal Central lo rechaza y dice que el concepto «cesión» es genérico y comprende toda transmisión de dominio de una cosa o de su uso y goce, y que puede ser a título oneroso o lucrativo; lo cual significa que en el concepto cesión se comprende el de aportación de bienes o derechos a una Sociedad, como lo sería si se tratase de una aportación de bienes a una Sociedad a favor de una ya constituida. Son, por consiguiente, dos matices de la cesión, siquiera sean liquidables con distinto tipo de la tarifa.

Como único comentario diremos por nuestra parte que el argumento esgrimido por la recurrente nos parece baladí, porque, como la Resolución comentada dice, no hay diferencia sustancial entre los conceptos de cesión y aportación.

Resolución del Tribunal Económico-administrativo Central de 14 de mayo de 1964.

LAS CONCESIONES ADMINISTRATIVAS EN GENERAL SON CONTRATOS ONEROSOS, EN LOS QUE EL ESTADO, COMO SUJETO DE DERECHO, LAS CONCEDE A CAMBIO DE DETERMINADAS PRESTACIONES; Y CUANDO EL AYUNTAMIENTO ES UN CONCESIONARIO QUE REALIZA LAS OBRAS POR SÍ MISMO, EL ACTO ESTÁ EXENTO, COMO LO ESTÁ TAMBIÉN A TENOR DEL NÚM. 2.º, C), DEL ARTÍCULO 3.º DE LA LEY DEL IMPUESTO.

Antecedentes.—En 4 de diciembre de 1959 la Dirección General de Obras Hidráulicas autorizó al Ayuntamiento de Jiloca para derivar del río Jiloca un determinado caudal de agua destinado al abastecimiento del pueblo, ejecutando las obras la misma entidad con

arreglo al proyecto aprobado por el Ministerio, fijando las condiciones de la concesión.

Con base en la comunicación dirigida al Ayuntamiento sobre la concesión, la Abogacía del Estado giró la liquidación correspondiente por el concepto concesiones, número 16 de la Tarifa, con multa e intereses de demora, y contra la liquidación el Alcalde formuló reclamación ante el Tribunal Provincial, fundándose en que el Ayuntamiento había aportado los auxilios económicos, encargándose el Ministerio de Obras Públicas de la ejecución de las obras, redacción del proyecto, subasta de las obras y demás trámites hasta la recepción de las obras, todo sin intervención del Ayuntamiento, y que el Tribunal Central tenía reconocida, en Resolución de 12 de abril de 1960, la no sujeción al Impuesto en un caso en que el Ayuntamiento era adjudicatario y contratista de las obras de saneamiento de un pueblo, teniendo en cuenta que en tal supuesto la intervención de la Corporación al solicitar la concesión administrativa respondía al simple formalismo de una cuestión de personalidad, al tratarse de un abastecimiento de aguas para el vecindario; y en todo caso le alcanzaba la exención del artículo 3.º, C), número 2.º, de la Ley del tributo, puesto que la concesión administrativa implica una adquisición operosa; y de no entenderse así, debía prevalecer la más amplia exención, reconocida a favor de los Ayuntamientos en el artículo 673 de la Ley de Régimen Local, al ser ésta de superior rango legal que el Decreto de 21 de enero de 1958, aprobatorio del texto de la Ley fiscal.

Para el caso de no prosperar los precedentes razonamientos, alegaba la improcedencia de la base fijada en el total importe de las obras de captación y abastecimiento, ya que la concesión se refería solamente a la captación del agua, cuyo presupuesto era evidentemente inferior; y por fin, se pedía la improcedencia de la multa por presentación del documento fuera de plazo, dado que se presentó dentro de los treinta días hábiles, a contar desde su recepción por la Corporación.

El Tribunal Provincial desestimó el recurso, diciendo que el artículo 3.º, letra C), número 2, de la Ley del Impuesto, además de derogar la exención invocada y consignada en la Ley de Régimen Local, limitó la exención a las adquisiciones a título oneroso, y entre ellas no están comprendidas las concesiones, puesto que son actos dis-

crecionales en los que se impongan ciertas condiciones, no implican contraprestaciones ni alteran la naturaleza graciable de las mismas; y, por último, el Provincial dice que la invocada Resolución del Tribunal Central no es pertinente, porque hacía referencia a un contrato de ejecución de obras, cosa distinta de una concesión administrativa.

Respecto a la multa, dice dicho Tribunal que procede mantenerla por no haberse justificado la fecha en que fué notificada al Ayuntamiento la concesión; y finalmente, que carecía de eficacia, a los efectos de la discusión, la renuncia de la concesión ejercitada por el Ayuntamiento.

Ante el Tribunal Central el Ayuntamiento insistió en los antedichos razonamientos, y aquél revocó el acuerdo del inferior, y dice que el recurso se apoya esencialmente en el artículo y número citados de la Ley del Impuesto, a lo que añade la Corporación recurrente que si ese precepto no fuera eficaz, sería aplicable la exención más amplia, establecida en el artículo 673 de la Ley de Régimen Local, añadiendo que ésta es de superior rango al Decreto aprobatorio de la del Impuesto, cuyo argumento rechaza el Central, porque una y otra Ley fueron aprobadas por Decreto; y además, es de tener en cuenta, dice, que la Ley de Reforma Tributaria autorizó al Ministro de Hacienda para revisar cuantas exenciones y bonificaciones venían rigiendo, aun por Leyes especiales, y para determinar las que hubieran de subsistir, y además, en la disposición final C, para publicar y recoger las modificaciones introducidas, de lo cual resultó la publicación del Decreto de 21 de marzo de 1958, que aprobó con fuerza de Ley el texto legal sobre la materia.

Como consecuencia, el caso debatido se rige exclusivamente por dicho texto legal, y partiendo de la premisa de que la concesión administrativa es el título de adquisición del aprovechamiento en cuestión, conforme al artículo 409 del Código civil, el problema se reduce a resolver si la adquisición es de carácter oneroso y como tal disfruta de la exención amparada en el artículo 3.º de la Ley del Impuesto, citado, que establece la exención a favor de los Ayuntamientos, Diputaciones y demás entidades infrasoberanas por las adquisiciones onerosas en que recaiga directamente sobre ellas la obligación del pago del Impuesto.

Eso dicho, el Central entra en el problema y dice que la conce-

sión administrativa es acto de soberanía por el que el Estado cede a los particulares o derechos específicos suyos como sujeto de derecho público, fijando los derechos y obligaciones del concesionario, referidos en el caso actual al aprovechamiento de un caudal de agua a cambio de construir las obras abonando el canon correspondiente, permitir que la Administración disponga del caudal de agua que pueda precisar para obras públicas y otras obligaciones que el título de la concesión consigna; de donde se deduce que el vínculo creado es de evidente carácter oneroso, y en conclusión, que el recurso es viable, con la consiguiente exención del Impuesto y la revocación del Acuerdo impugnado.

Comentarios.—Está razonado el Acuerdo reseñado con completa claridad, primero, en cuanto a la calificación de la concesión como contrato oneroso, y después, en cuanto a la vigencia exclusiva de la Ley del Impuesto frente a la Ley de Corporaciones Locales, la cual, en verdad, no es de rango superior a aquélla, dados los preceptos invocados de la Ley de Reforma Tributaria, máxime si se tiene en cuenta que la exención de la Ley Municipal es más amplia que la de Derechos reales, ya que mientras esta segunda limita la exención a las adquisiciones onerosas, en que recaiga sobre la Corporación la obligación de satisfacer el Impuesto, la Ley Municipal la extiende en su artículo 673 «a las adquisiciones que se realicen por donación, herencia o legado», lo cual implica que el campo de la exención es mucho más restringido en la Ley del Impuesto.

José María RODRÍGUEZ-VILLAMIL.

Abogado del Estado.