

Jurisprudencia sobre el Impuesto de Derechos reales

Sentencia del Tribunal Supremo de 26 de diciembre de 1963.

LA COMPRA DE TERRENOS CON DESTINO A LA CONSTRUCCIÓN DE VIVIENDAS DE RENTA LIMITADA GOZA DE LOS BENEFICIOS FISCALES QUE A LAS MISMAS CORRESPONDEN CON CARÁCTER PROVISIONAL; PERO SI AQUÉLLOS SE TRANSMITEN SIN HABER SIDO CONSTRUÍDAS LAS EDIFICACIONES, Y, POR TANTO, SIN HABER OBTENIDO LA CÉDULA DE CALIFICACIÓN DEFINITIVA, EL VENDEDOR PIERDE DICHOS BENEFICIOS.

Antecedentes.—Presentada en la Oficina liquidadora una escritura de fecha 28 de diciembre de 1957, de compra de terrenos con la declaración de que serían destinados a la construcción de viviendas de renta limitada, aquella Oficina la liquidó provisionalmente como exenta, a tenor de la Ley de 15 de julio de 1954, con la previsión de que fuese presentada de nuevo al obtener la calificación definitiva de la construcción, del Instituto Nacional de la Vivienda.

El 7 de noviembre de 1958 se formalizó la escritura de constitución de la Sociedad Inmobiliaria B. V., a la que el comprador de los terrenos D. A. S. los aportó sin haber obtenido la aludida calificación definitiva, y la Oficina liquidadora entendió que la aportación implicaba la pérdida de los beneficios fiscales derivados de

la adquisición de los solares y requirió al señor A. S. para que presentase la escritura de compra de los mismos, la cual fué liquidada como compraventa normal sin el beneficio tributario.

No conforme el señor A. S. con la liquidación, entabló recurso ante el Tribunal Económico-Administrativo Provincial, alegando que la constitución de la Sociedad se hizo por indicación del técnico municipal, a fin de reunir en una sola mano los solares afectados por la ordenación global de la zona, y, por consiguiente, que no se trataba de un supuesto de los que originan la pérdida de la exención por falta de construcción de las viviendas proyectadas, ya que la exención en cuanto a la adquisición de los terrenos se apoyaba en un doble motivo, uno de carácter general, comprendido en el apartado 1.º del artículo 10 de la Ley de 15 de julio de 1954, y otro, en el hecho de una aportación de los terrenos a una Sociedad inmobiliaria, destinada a la construcción de viviendas de renta limitada, comprendida en el número 5 de dicho artículo 10, lo cual significa que no se da la duplicación de una misma exención aplicada a dos distintas personas, sino de dos exenciones diferentes, una concedida por estar destinados los terrenos a la construcción de viviendas de renta limitada, y otra la otorgada a la persona jurídica creada al constituirse la Sociedad inmobiliaria.

El Tribunal Provincial desestimó, en 26 de octubre de 1960. la reclamación, fundado en que la aportación a una nueva Sociedad de los terrenos adquiridos para construir sobre ellos las aludidas viviendas, sin haberlas construido, o sea, con incumplimiento de la promesa de construcción que motivó la exención, implica la pérdida de la misma, a tenor del último párrafo del número 59, A) del artículo 3.º de la Ley del Impuesto de 21 de marzo de 1958, que dice que «quedarán sin efecto las exenciones provisionalmente concedidas, en cuanto a la parte transmitida, en cuanto a la cesión a título oneroso de los terrenos y edificaciones que en ellos pudieran haberse construido total o parcialmente, si la transmisión se realizara antes de la obtención de la cédula de calificación definitiva, sin perjuicio de los beneficios de que pudiera gozar el adquirente y lo prevenido en el número 4 de la Orden de 5 de noviembre de 1955».

Planteada la apelación ante el Tribunal Central, se alegó que

dicha Ley no podía ser aplicada al caso, porque se le daría efecto retroactivo al aplicarla a un caso anterior a su vigencia, cual es el de un solar adquirido con fecha anterior a su promulgación, y el antedicho Tribunal confirmó en 18 de octubre de 1962 el acuerdo apelado.

La Sala, en la sentencia que reseñamos, sin entrar en el problema de la irretroactividad, confirma la Resolución impugnada, y empieza por sentar que el problema consiste en determinar si el contrato de 28 de diciembre de 1957, por el que el demandante adquirió los terrenos para construir sobre ellos viviendas de renta limitada y fué provisionalmente declarado exento, pierde el beneficio fiscal si antes de realizar las obras aporta dichos terrenos a una Sociedad inmobiliaria, constituida en 7 de noviembre de 1958 con el mismo fin, y a la que se le aplicó provisionalmente la exención por aplicación del número 59, a), apartado A), del artículo 3.º de la Ley del Impuesto.

Esto supuesto, añade la sentencia que el hecho de que una persona obtenga de un modo provisional los beneficios inherentes a la compra de terrenos dedicados a la construcción de viviendas de renta limitada no implica que el adquirente no pueda transmitirlos a título oneroso y que el comprador no pueda disfrutar de los mismos beneficios otorgados a esta clase de construcciones, pero ello requiere que se hayan cumplido los requisitos legales, y entre ellos el esencial de la calificación definitiva, dentro del plazo legal. Todo ello con la secuela legal de la pérdida de la exención tributaria concedida en razón al destino que se pretendía dar a los terrenos.

En corroboración de su tesis, la Sala invoca el último párrafo del número 59, A), del artículo 3.º de la Ley del Impuesto y el artículo 10 de la de 15 de julio de 1954 y el 31 de su Reglamento, de 24 de junio de 1955, siendo de notar que estos dos últimos textos son los que específicamente regulaban la materia de viviendas de renta limitada, en la fecha de la sentencia.

Comentarios.—Aunque la transmisión de que se trata encierra en realidad dos problemas, cuales son el de la adquisición de los terrenos por la Inmobiliaria y el del efecto que esta aportación

produce en cuanto a la compra de los mismos por el aportante señor S. A., el primero no juega directamente en el pleito, porque adquisición o aportación de los solares al capital de la Inmobiliaria es un acto que no es objeto de discusión, en lo que a su exención del impuesto se refiere, ni es discutible, porque es indudable que dado el fin a que la Inmobiliaria los destina, la calificación provisional de exención está fuera de discusión.

Lo que es objeto de contienda es si la primitiva compra de los terrenos, liquidada provisionalmente como exenta, ha perdido el derecho al beneficio tributario al haber transmitido los terrenos el comprador antes de haber llevado a cabo las edificaciones de las viviendas y, por tanto, antes de haber obtenido la calificación definitiva de las mismas.

La cuestión examinada simplemente a la luz del texto del último párrafo del número 59, A), del artículo 3.º de la Ley del Impuesto, anteriormente transcrito, no ofrece duda, porque el precepto es terminante, pero es el caso que con arreglo a la legislación específica sobre las viviendas de que se trata, no es menos evidente la sinrazón del recurrente al plantear el problema de la irretroactividad de la Ley del Impuesto.

Efectivamente, dicho precepto no contiene ninguna novedad en relación con la legislación sobre las viviendas cuestionadas, respecto al extremo discutido, contenida en la Ley de 15 de julio de 1954 y en su Reglamento de 24 de junio de 1955, siendo suficiente citar al efecto el artículo 3.º de ese segundo texto que dice que «el reconocimiento de las exenciones y bonificaciones se hará por las Oficinas de Hacienda y de las respectivas Corporaciones locales, previa presentación de los documentos que acrediten estos derechos, según la resolución de aprobación de proyectos y las calificaciones definitivas de las casas».

El precepto lo reafirma el artículo 31 del mismo Reglamento, diciendo en cuanto al Impuesto de Derechos reales que la liquidación de la declaración del propósito de construir las viviendas se calificará provisionalmente como exento, a reserva de que al obtener la cédula de calificación definitiva de la vivienda se presente de nuevo el contrato dentro del mes siguiente a la fecha de la calificación de la vivienda.

Con lo expuesto queda patente que el aludido argumento de la

irretroactividad de la Ley del Impuesto carece de consistencia, puesto que ésta, en el último párrafo del número 59 de su artículo 3.º, anteriormente transcrito, no hace más que reiterar lo dispuesto en los artículos del Reglamento a que acabamos de hacer referencia.

Resolución del Tribunal Central Económico-Administrativo de 17 de enero de 1964.

DISTINCIÓN ENTRE LOS SIMPLES CONTRATOS POR CORRESPONDENCIA ENTRE COMERCIANTES E INDUSTRIALES, A LOS EFECTOS DE SU EXENCIÓN, Y LOS DE OBRAS CON SUMINISTRO.

Antecedentes.—La Maquinista Terrestre y Marítima, S. A., en carta dirigida a Hidroeléctrica de Cataluña, contestando a otra de ésta, hizo la oferta de cierta maquinaria, que detalla, por el precio de 9.425.000 pesetas, señalando las condiciones de entrega, plazos de pago, etc., todo lo cual fué aceptado por la compradora por medio de otra carta.

Presentada ésta a liquidación en la A. del Estado, fué liquidada por el concepto de contrato mixto, al 2,25 por 100 sobre la base de los antedichos millones de pesetas.

La compradora recurrió la liquidación ante el Tribunal Provincial Económico-Administrativo, alegando que la operación se había concertado mediante las cartas aludidas, cruzadas entre ambas entidades, y, por tanto, estaba amparada por la exención del número 10, A), del artículo 3.º de la Ley del Impuesto, con apoyo en diversas sentencias del Tribunal Supremo y Resoluciones del Tribunal Central Económico-Administrativo.

El Provincial desestimó la exención, fundado en que la exención requiere que el contrato sea de compraventa, lo que no ocurre, dice, en el caso, porque según la doctrina de las Resoluciones del Central de 11 de agosto de 1958 y 14 de julio de 1961, la simple compraventa se caracteriza por la actuación del vendedor que lanza al mercado una oferta genérica de productos en serie, incluidos en su fabricación y reseñados en su catálogo, y por la intervención

del comprador, que se limita a aceptar la oferta mediante carta de pedido; mientras que en el documento liquidado se ve que la Maquinista hizo su oferta en contestación a otra carta de la compradora, y, además, se observa que aunque en la carta llamada «pedido» consta la expresión «de acuerdo con su carta de 15 de marzo de 1962», señala también plazos y lugar de entrega, expedición, embalajes y condiciones de pago, cuyos extremos no corresponden a los normales de entrega de los productos de catálogo prefabricados, y aun admitiendo como normal el aplazamiento del pago del precio en la pura y simple compraventa, lo cierto es que en su caso se supeditan los plazos a fases de producción, con lo que se llega a la conclusión que si el contrato no puede ser de compraventa, la exención no es procedente, y, además, la liquidación infringe el apartado 4 del artículo 18 del Reglamento, que manda liquidar por el tipo de las compraventas los contratos mixtos de obras con suministro si el contratista pone el total de los materiales y se dedica a la fabricación de obras o productos análogos, salvo el caso de que se cumplan los requisitos en el mismo establecidos; por tanto, la liquidación procedente es la del número 46 de la tarifa al 3 por 100.

Recurrido el acuerdo ante el Central, se alegó que es cierta la existencia de la carta de 28 de febrero de 1962, preguntando la «Hidroeléctrica» a la «Maquinista» sobre la posibilidad de que le suministrara las turbinas hidráulicas, pero lo es también que esos elementos corresponden a un tipo de los productos que la segunda fabrica, y que después la recurrente, mediante carta, hizo oferta de tales elementos, señalando precio, condiciones de pago, plazos de entrega, etc., cuya oferta fué aceptada y formulado el pedido por la Hidroeléctrica con fecha 9 de abril de 1962, que fué aceptado, acusando recibo la Maquinista en 25 del mismo mes, y en su consecuencia ésta deduce que se trata de una compraventa simple concertada por correspondencia, no desvirtuada por el hecho de condicionar el pago en forma fraccionada, ni tampoco por la circunstancia de que los elementos pedidos hubiesen de ser objeto de fabricación, puesto que los mismos se refieren a un tipo determinado comprendido en su catálogo; de todo lo cual se deduce la improcedencia de la calificación del contrato como de obras con suministro, y la procedencia de la exención invocada.

El Tribunal Central; antes de entrar en el fondo del problema, plantea una cuestión de procedimiento, de la que prescindimos, porque es ajena a nuestro comentario, y después puntualiza la contienda diciendo que consiste en determinar si se trata de una simple compraventa celebrada en forma epistolar, tesis de la entidad recurrente, o más bien de un contrato de encargo de ejecución de obras, sometido a condiciones singulares, que ha sido objeto de deliberación conjunta por los contratantes, según se desprende de las condiciones especiales pactadas, como opina el tribunal de instancia.

Una vez planteado el dilema, la Resolución que estudiamos comienza por decir que la nota común de ambas especies de contrato es la transmisión del dominio por precio cierto de un objeto o producto elaborado por el vendedor o cedente, y que su diferenciación sólo es posible establecerla en cada caso, atendiendo a la intención de las partes y a la verdadera naturaleza de las prestaciones constitutivas del objeto del contrato.

A esos efectos, sigue diciendo, la compraventa mercantil la tipifica el hecho de lanzar al mercado el vendedor, mediante la publicidad o por petición de los clientes, una oferta genérica de los productos de su fabricación en serie, quedando reducida la intervención del comprador al acto de aceptación de esas ofertas y de sus condiciones, mediante la carta de pedido, la que, una vez conocida por el vendedor, constituye en definitiva el título de perfección y obligatoriedad del contrato para el adquirente, mientras que, por el contrario, en el contrato de obras con suministro de materiales es el adquirente el que previamente fija al ejecutante las condiciones de la obra o de la elaboración de un determinado producto, de manera que la aceptación del encargo es el título de perfección del contrato.

Esto supuesto, el contrato discutido ha de calificarse de compraventa de muebles, y ya en este camino dilucidar si le es aplicable la exención del número 10, A), del artículo 3.º de la Ley del Impuesto a favor de los contratos concertados por correspondencia por comerciantes e industriales de artículos propios de su comercio o industria, según postula la Empresa recurrente.

La exención, añade el Tribunal Central, se inspira en la conveniencia de evitar trabas en las actividades comerciales, y, en su

consecuencia, el contrato por correspondencia surge cuando las partes son comerciantes o industriales, o al menos la transmitente y la forma es epistolar, sobre artículos de la industria del vendedor, como ocurre en el caso, en el que la venta de las mercancías se hizo de industrial a industrial y se perfeccionó por las cartas cruzadas entre ellos.

La Resolución añade que la no existencia previa del material vendido y el pago del precio a plazos no son obstáculos para la exención, porque el precepto legal no contiene esas limitaciones, y el aceptarlas como tales implicaría una interpretación restrictiva del precepto no permitida en materia fiscal, y, en definitiva, revoca la Resolución del Tribunal Provincial.

Comentarios.—Estamos de completo acuerdo con la doctrina que sienta la Resolución analizada sobre la debatida cuestión de la exención de los contratos por correspondencia entre comerciantes e industriales de artículos de su comercio e industria.

Sus razonamientos son claros y convincentes y de patente juridicidad, incluso en su última parte, cuando sienta que la exención no se desvirtúa, aunque se condicione el pago, sometiéndolo a plazos, ni tampoco por el hecho de que los materiales u objetos vendidos no estén prefabricados al perfeccionarse el contrato, supuesto que el transmitente se dedique a su fabricación.

Es de destacar también la atinada distinción entre el contrato mixto de obras con suministro y el contrato simple de compra-venta, puesto que en éste se pacta sobre una cosa existente y pre-determinada, mientras que aquél es el comprador el que, al hacer el encargo, determina las características del objeto a construir o fabricar, esté o no prefabricado.

Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 24 de enero de 1964.

SIENTA LA INTERESANTE DOCTRINA DE QUE LA APLICACIÓN DE NORMAS LEGALES DE CARÁCTER DISCRECIONAL ES RECURRIBLE, Y QUE A LOS EFECTOS DEL APLAZAMIENTO DEL PAGO DEL IMPUESTO, REGULADO EN EL ARTÍCULO 132 DEL REGLAMENTO, NO SE CONSIDERAN DE FÁCIL REALIZACIÓN LOS VALORES PIGNORADOS, NI UNA GANADERÍA DE RESES BRAVAS NI TAMPOCO LOS ARTEFACTOS Y ÚTILES DE LABRANZA, Y QUE, EN CAMBIO, NO ES APLAZABLE LA LIQUIDACIÓN POR EL CONCEPTO ADJUDICACIONES GIRADAS AL LIQUIDAR LA HERENCIA.

Antecedentes.—En una cuantiosa herencia figuraban entre los bienes inventariados distintos valores, aperos y útiles de labranza y una ganadería de reses bravas, y practicadas las liquidaciones, se solicitó de la Administración del Estado el aplazamiento de pago de la misma, al amparo del artículo 132 del Reglamento, siendo denegado en razón de que en el caudal existían inventariados los antedichos bienes por un importe superior al del impuesto liquidado; esto aparte de que el importe de la liquidación por el concepto adjudicaciones no es aplazable por no tratarse de liquidación practicada por causa de muerte, como exige el citado artículo 132.

Desestimada la pretensión por el Tribunal Provincial, la Resolución del Central que comentamos, empieza por sentar que dicho artículo dice que las Oficinas liquidadoras «podrán acordar el aplazamiento de las liquidaciones por causa de muerte por término de seis meses, siempre que no existan inventariados, metálico, valores u otros bienes muebles de fácil realización, o que éstos fueren insuficientes para el abono de las cantidades liquidadas.

Esto supuesto, la Resolución analiza en primer lugar el argumento del Tribunal Provincial de no ser recurrible al acuerdo denegatorio de la Oficina liquidadora, dado su carácter discrecional, y dice que, pese a ello, no puede atribuirse a dicha Oficina el juicio exclusivo sobre el aplazamiento, porque equivaldría a desconocer la naturaleza revisora de la jurisdicción económico-administrativa consignada en el artículo 45 de su Reglamento de 26 de noviem-

bre de 1959, doctrina que corroboran las sentencias del Tribunal Supremo de 13 de diciembre de 1958, 24 de octubre de 1959 y 14 de julio de 1962.

En cuanto al fondo, acepta la tesis de los recurrentes sobre la no disponibilidad de los valores pignorados y la no fácil realización de la ganadería de reses bravas y de los restantes bienes muebles. En definitiva, anula el acuerdo recurrido y concede el aplazamiento del pago discutido, excepto en cuanto a la liquidación girada por el concepto «adjudicaciones».

Comentarios.—Nos parece plenamente acertada la doctrina que la Resolución sienta, incluso en lo que se refiere a la posibilidad de ser recurribles las decisiones nacidas de facultades discrecionales.

En cambio, nos parece muy discutible el calificativo de discrecional que se le atribuye a la facultad concedida al liquidador por el citado artículo 132 de conceder o negar el aplazamiento del pago del impuesto. La discrecionalidad propiamente dicha, implica que quien la ostenta no tenga que atenerse a ninguna norma positiva concreta para resolver, y si únicamente a las del buen sentido jurídico, o al menos de equidad, cosa que en el aplazamiento de que se trata no concurre, puesto que la facultad de acordar el aplazamiento se subordina a que «no existan inventariados metálicos, valores u otros bienes muebles de fácil realización», de donde se deduce que la norma está condicionada, y al estarlo, evidentemente, queda sometida a la discusión de la existencia de los supuestos en que se apoya, como, efectivamente, ocurrió en el caso, en relación con los valores pignorados y especialmente con la ganadería de reses bravas: ¿eran o no esos bienes de fácil realización? He ahí una premisa cuya calificación no pudo dejarla el liquidador al mero arbitrio del liquidador e inatacable.

JOSÉ M.^a RODRÍGUEZ-VILLAMIL.

Abogado del Estado.