

Jurisprudencia sobre el Impuesto de Derechos reales

Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central, de 21 de septiembre de 1962.

LAS BONIFICACIONES Y EXENCIONES ESTABLECIDAS EN LA LEY DEL SUELO DE 12 DE MAYO DE 1956, SON APLICABLES A LAS PARCELACIONES Y DECLARACIONES DE OBRA NUEVA QUE SEAN CONSECUENCIA DE LOS PROYECTOS DE REFORMA INTERIOR DE LAS POBLACIONES, REALIZADAS CON FECHA ANTERIOR A LA VIGENCIA DE LA LEY DEL IMPUESTO DE 21 DE MARZO DE 1958.

Antecedentes.—Mediante escritura de 14 de junio de 1960, los tres copropietarios de un solar edificable en la ciudad de Alicante, hicieron constar que lo habían adquirido del Ayuntamiento en escritura de 12 de noviembre de 1956, y que sobre el mismo, y acogiéndose a las leyes de reforma interior y ordenación urbana de la ciudad, habían construido un edificio, valorado en cinco millones setecientas cincuenta mil pesetas, adjudicándose individualmente las partes del edificio susceptibles de aprovechamiento privativo en 750.000 pesetas cada una, continuando el resto del edificio en proindivisión.

La escritura fue liquidada en 8 de agosto de 1960 por el impuesto

de Derechos reales, por el concepto de contrato mixto, al 2,25 por 100, sobre la base de 3.383.333,33 pesetas; a nombre de cada uno de los contratantes.

La liquidación fue recurrida ante el Tribunal provincial económico-administrativo con apoyo en que el solar procedía del Ayuntamiento, que lo enajenó en ejecución del proyecto de reforma y urbanización de la ciudad, habiéndose llevado a cabo la construcción del edificio acogiéndose a las leyes de Ordenación Urbana y Reforma interior de las poblaciones, estando, por consiguiente, amparada por los beneficios fiscales consignados en la Ley del Suelo de 12 de noviembre de 1956, cuyos derechos estaban consolidados, y por lo mismo reconocidos en la transitoria cuarta de la Ley del Impuesto, que manda respetar los beneficios fiscales individualizados con anterioridad a la Ley del Impuesto, aunque el beneficio o la exención no esté contenido en ella.

El Tribunal provincial rechazó el recurso, fundándose en que las bonificaciones solicitadas no están comprendidas en la Ley del Impuesto, texto refundido de 21 de marzo de 1958, y no pueden ser aplicadas en virtud de lo dispuesto en los artículos 82 y 84 de la Ley de Reforma Tributaria de 26 de diciembre de 1957, autorizando la revisión de todas las exenciones y bonificaciones del impuesto entonces vigentes, de tal manera que solamente quedarían vigentes las que el nuevo texto refundido consignase; y como en él no consta la que ahora se solicita, es clara la sinrazón del recurso. El precepto, añade la Resolución del Provincial, está, por otra parte, terminantemente consignado en la transitoria cuarta de dicho texto refundido, cuando dice que «quedan sin efecto cuantas exenciones y bonificaciones no figuren en los artículos 3.º y 4.º de esta Ley»; y como la escritura de que se trata es de fecha 14 de junio de 1960, es claro que los actos en ella contenidos caen dentro de las normas de la nueva Ley del Impuesto, puesto que no se consolidaron individualmente bajo el régimen de la legislación anterior, como era indispensable para que estuviesen protegidas por ella, porque, en definitiva, al adquirir un solar no existe más que una expectativa jurídica de declarar en su día la obra nueva que en él se pueda levantar; y por ello no puede decirse que el que lo adquiere consolide en tal momento el derecho individual a la bonificación.

Planteada en alzada la cuestión al Tribunal central, éste dice que la cuestión se contrae a decidir si los beneficios fiscales del artículo 193 de la Ley del Suelo de 12 de mayo de 1956 son o no aplicables al acto de declaración de voluntad contenido en la escritura de 14 de julio de 1960, consistente en que el recurrente y dos más, como dueños por terceras partes indivisas de un solar edificable, declararon la obra nueva construida sobre el mismo y efectuaron la división material horizontal como fincas independientes, con adjudicación individual de las partes restantes.

Eso supuesto, añade que si bien la transitoria cuarta de la Ley dispone que quedan sin efecto las exenciones y bonificaciones anteriormente establecidas que no consten en la propia Ley, entre las que ciertamente no aparecen las del mencionado artículo 193 de la Ley del Suelo, referente a la bonificación del 90 por 100 de las ejecuciones de obra que se concierten en las fincas procedentes de parcelaciones necesarias para ejecución de los proyectos de reforma interior de las poblaciones, no se puede olvidar que dicha transitoria cuarta añade que la derogación en ella contenida deja a salvo los derechos consolidados individualmente al amparo de las disposiciones vigentes con anterioridad a la expresada Ley del Impuesto, como son, en este caso, los nacidos de la repetida Ley del Suelo, anterior a la reguladora del impuesto discutido, que empezó a regir en 1 de mayo de 1958; siendo así que el proyecto de reforma interior acordado por el Ayuntamiento, y toda la urbanización con sus proyectos correspondientes, venta de terrenos, plazos de construcción, etc., etc., habían tenido efectividad en junio de 1956, con obligación de edificar con los beneficios fiscales entonces vigentes, inherentes a la construcción.

En su consecuencia, la Resolución del Tribunal central entiende que en el caso existen derechos adquiridos y situaciones jurídicas creadas en la forma y extensión que prevé la transitoria cuarta, e incluso las transitorias del Código civil.

Seguidamente, la Resolución que reseñamos estudia el aspecto del problema en relación con la obra nueva y dice que la solución está prevista en el apartado séptimo del artículo 18 del Reglamento del Impuesto de 15 de enero de 1959, según el que, en las declaraciones de obra nueva de inmuebles se presume la existencia de un contrato mixto de ejecución de obras con suministro, «sin

perjuicio de las exenciones o bonificaciones que en su caso puedan corresponder»; o sea, en el caso presente, la reducción del 90 por 100 previsto en el mencionado artículo 193 de la Ley del Suelo, en tanto en cuanto el adquirente de los solares haya dado cumplimiento, como en el caso ocurre, a los compromisos contraídos en el momento de adquirir el solar.

En cuanto a la adjudicación individual de determinadas partes del inmueble, estipulada en la escritura de 14 de junio de 1960, dice la Resolución que si bien está sujeta al impuesto, a tenor del apartado 30 del artículo 19 del vigente Reglamento del Impuesto, que manda liquidar como disolución de sociedad la división de los bienes poseídos proindiviso, excepto cuando fueron adquiridas a título lucrativo, habrá de estimarse, aplicando el repetido artículo 193 de la Ley del Suelo, que en las adjudicaciones acordadas por los tres comuneros dando fin a la comunidad que ostentaban, se produce una transmisión de parte de un edificio construido en un polígono de reforma interior de la población, efectuada dentro de los seis primeros años de su terminación, que está comprendida en la exención total del impuesto determinada en el apartado e) de dicho artículo.

En definitiva, el Central revoca la Resolución impugnada y manda aplicar la bonificación del 90 por 100 del impuesto a la declaración de obra nueva, sin pronunciarse respecto a la no ejecución de los actos de división material de algunas partes del inmueble, sin duda porque estos actos no fueron considerados por la Oficina liquidadora.

Comentarios.— Estamos de completo acuerdo con la solución y doctrina acogidos por la Resolución examinada, aunque a primera vista parezca concluyente la argumentación del Tribunal inferior; y lo estamos, porque fundamentalmente los derechos ejercitados por los comuneros contratantes no nacieron ni, por tanto, arrancan de la escritura de 1960, objeto de la liquidación, sino de la escritura de compra de los terrenos al Ayuntamiento, en la de 12 de noviembre de 1956, y al amparo del artículo 193 de la Ley del Suelo, lo cual quiere decir que nacieron y se consolidaron antes de la vigencia de la Ley del Impuesto.

Dicho artículo, en sus apartados, que van de la letra a) a la g),

establece los casos de exención total del impuesto, y en el número segundo del mismo la bonificación del 90 por 100 respecto a los actos de obra nueva.

En cuanto a los primeros, en el apartado e) dice que disfrutan de la exención «la transmisión 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»; de cuyo texto claramente se infiere la exención en cuanto a la división material realizada en la escritura de 1960, puesto que semejante acto encierra una transmisión de propiedad.

En cuanto a la declaración de obra nueva, baste decir que está literalmente comprendida la bonificación del 90 por 100 del impuesto en el número segundo del mismo artículo 193, al consignar en su letra c) que gozarán de ella los actos de «ejecución de obra que se concierten en relación con dichas urbanizaciones de fincas».

No queremos dar fin a estas breves consideraciones sin decir algo sobre el argumento eje de la resolución del Tribunal provincial para desestimar el recurso, consistente en sentar que la transitoria cuarta, al dejar a salvo los derechos anteriormente adquiridos, requiere que éstos estén individualmente consolidados con arreglo a la legislación anterior, cosa que no ocurre en el caso, dice, porque «al adquirir un solar sólo existe una expectativa jurídica de declarar en su día una obra nueva que puede o no tener lugar, por lo que puede decirse que el que lo adquiere consolide en tal momento el derecho individual a la bonificación».

A ello contestamos que aunque se trate de una expectativa de derecho no deja de ser un derecho que entra en su acervo jurídico y lo podrá ejercitar cuando le convenga.

El argumento, por otra parte, lo estimamos desorbitado y por probar demasiado no prueba nada. La consolidación no quiere decir que esté atribuido nominalmente a un sujeto; basta con que esté reconocido genéricamente al dueño del solar, o que el solar lleva en sí la condición de edificar sobre él con el beneficio fiscal; y por eso, tanto las exenciones como las bonificaciones se enuncian en todos los casos con referencia a los actos futuros de enajenación, parcelación, transmisión de edificios en relación con el solar privilegiado; y así, la bonificación del apartado c) del

número segundo del repetido artículo 193, dice que comprende «la ejecución de la obra que se concierte en relación con dichas urbanizaciones o fincas», esto es, que es un derecho latente, pero consolidado en el dueño del solar.

Sentencia del Tribunal Supremo de 5 de enero de 1963.

EL CONTRATO DE COMPRAVENTA DE UN VEHÍCULO DE MOTOR MECÁNICO, CON PRECIO APLAZADO E INSCRITO CON ARREGLO AL ARTÍCULO 249 DEL CÓDIGO DE LA CIRCULACIÓN CON LA CLÁUSULA «EN DEPÓSITO», NO ESTÁ COMPRENDIDO EN LA EXENCIÓN DEL NÚM. 10 DEL APARTADO A) DEL ARTÍCULO 3.º DE LA LEY, Y EL MISMO APARTADO DEL REGLAMENTO, CON EL MISMO NÚMERO, AUNQUE SE TRATE DEL CASO EN QUE EL VENDEDOR SEA COMERCIANTE DEDICADO A LA VENTA DE ESOS VEHÍCULOS.

Antecedentes.—Presentado a la liquidación del impuesto el contrato antedicho, fue sometido al impuesto por la Oficina liquidadora, y recurrida la liquidación ante el Tribunal provincial éste la anuló y acordó la exención con arreglo al precepto a que queda hecha referencia.

Dada la cuantía del recurso, la resolución no era recurrible ante la Sala correspondiente del Tribunal Supremo, por lo que la representación del Estado interpuso ante ella el recurso extraordinario de apelación, por estimar que la sentencia del Provincial era errónea y gravemente dañosa, todo ello sin perjuicio de respetar la situación jurídica creada.

La sentencia de la Sala empieza por sentar que la cuestión fundamental se cifra en decidir si el contrato de compraventa de un automóvil con pago aplazado de su importe total, que hace obligatoria, con la presentación del documento oportuno, la inscripción en un Registro público, mediante la nota «en depósito», le es aplicable la exención establecida en los artículos citados en el encabezamiento de este escrito, que dicen: los contratos de venta concertados por correspondencia, por comerciantes e industriales de artículos propios de su comercio o industria, están exentos del impuesto siempre que no concurren en ellos otros concep-

tos distintos sujetos a tributación, y los contratos meramente verbales que se celebren en establecimientos o sitios públicos de venta.

A continuación añade la Sala que es de consignar como antecedente de hecho que aparece confirmado en los autos:

1.º Que las gestiones de compra del vehículo fueron iniciadas y terminadas sobre la base del abono del precio por entrega de una cantidad de entrada y otras aplazadas a medio de letras de cambio hasta el total pago de la cantidad convenida.

2.º Que la gestión, comenzada en 10 de mayo de 1960 y terminada en 24 de septiembre siguiente, con la carta de la parte actora prestando conformidad al escrito y condiciones fijados por la casa vendedora, contenía ya la circunstancia del pago aplazado y gestiones para inscripción del vehículo en la Jefatura de Obras Públicas, que, naturalmente y en armonía con el artículo 249 del Código de Circulación, habría de efectuarse en el concepto de «depósito».

Sigue diciendo la sentencia que la aludida exención del contrato por correspondencia alcanza solamente a la compraventa pura y simple, y no cuando contiene otras estipulaciones, como ocurre en el caso, en el que se trata de una venta a plazos de un vehículo que requiere un documento suscrito por los contratantes al efecto de ser inscrito en un Registro público en concepto de depósito.

Saliendo al paso del argumento esgrimido por la sentencia impugnada, cuando dice que la compraventa se perfecciona, a tenor del artículo 1.450 del Código civil, por el mero acuerdo sobre la cosa y el precio, sin necesidad de plasmarse en un documento, y que si se extendió después, a unos efectos puramente administrativos de matriculación del coche, es acto posterior a la perfección del contrato, civilmente simple, de compraventa y no determinante del impuesto de Derechos reales, replica la Sala que tal afirmación y consecuencia la deduce la sentencia controvertida con manifiesto error. En primer lugar porque el concierto de voluntades no se da en el caso de autos hasta el momento en que el actor prestó su conformidad a la carta mencionada, aceptando no

sólo la adquisición pura y simple mediante el abono de su precio, sino el pago correspondiente de éste en forma aplazada e incluso la gestión correspondiente, con presentación de los documentos precisos para la matriculación, en la que, cuando el pago es aplazado, es preceptivo consignar el concepto «en depósito», lo cual implica una reserva de dominio o prohibición de venta mientras no se efectúe el pago total del precio, e implica, además, un concepto distinto sujeto a tributación que hace inaplicable la exención, puesto que el texto de la misma prevé que no se aplicará cuando en el contrato concurren otros conceptos distintos sujetos a tributación.

Se enfrenta después la sentencia con otro de los argumentos de la sentencia apelada, consistente en estimar que el precepto del artículo 249 del Código de Circulación de 22 de julio de 1958 conculca las normas substantivas del Código substantivo, y no puede, por lo mismo, prevalecer frente a ellas, a tenor de la Ley de Régimen Jurídico de la Administración, puesto que tal Código, como aprobado por Decreto, es de inferior rango jurídico que el del Código civil; a lo que opone la Sala que el argumento es inadmisibles, porque obedece a la apreciación equivocada de existir contradicción entre ambos Códigos, puesto que la Administración, dentro de su esfera propia y peculiar, puede regular los efectos que en el orden administrativo fiscal produzcan determinadas instituciones de Derecho privado; que por desbordar tal carácter y afectar al interés general, ha de armonizar el ejercicio de unos derechos frente a otros de igual naturaleza, para salvaguardar la seguridad colectiva.

En definitiva, la sentencia dice que, respetando la situación jurídica particular creada por el fallo recurrido, es procedente fijar la doctrina legal sentando que están sujetos al impuesto los contratos de venta de vehículos de motor mecánico con precio aplazado, cuya inscripción en el Registro de la Jefatura de Obras públicas es obligada, con la cláusula «en depósito», según dispone el artículo 249 del Código de Circulación de 22 de julio de 1958.

Comentarios.—Estimamos plenamente acertada la doctrina que la Sala sienta al resolver el recurso extraordinario de apelación, regulado en el artículo 101 de la vigente Ley de lo contencioso-

administrativo de 27 de diciembre de 1956, sentando doctrina legal y respetando, como dispone el apartado cuarto, la situación jurídica particular derivada del fallo del Tribunal provincial, recurrido.

La tesis de la sentencia sostiene que no se trata de un puro y simple contrato de compraventa, que es el regulado en el artículo 6.º, número 10 del Reglamento, en concordancia con el correspondiente artículo de la Ley, como exento.

En el caso, y ello es claro, se encierra un contrato con pacto de *reservatii dominii*, que indiscutiblemente rebasa el contenido de la exención. El precepto está directamente encaminado a no entorpecer la contratación comercial ordinaria, sea de mercaderías, sea entre los comerciantes, sea entre éstos y los que las producen, sea entre unos y otros con el consumidor.

El texto de la exención, aplicado a la realidad contractual, ha sido fuente de variada controversia a través de la jurisprudencia, que ha cuajado en la norma de que la exención nació para facilitar las compraventas que en uso mercantil es corriente celebrar por carta, y esta circunstancia no se da, ciertamente, en el caso examinado.

Sentencia del Tribunal Supremo de 1 de abril de 1963.

LA VENTA DE MADERA ELABORADA DIRECTAMENTE EN UN MONTE POR EL PROPIETARIO, NO ESTÁ COMPRENDIDA EN LA EXENCIÓN DEL NÚM. 11 DEL ARTÍCULO 6.º DEL REGLAMENTO DEL IMPUESTO.

Antecedentes.—La «Mancomunidad Asocio» de la extinguida «Universidad y tierra de Avila», contrató con una sociedad la compra por ésta de la madera elaborada hasta la fecha del contrato y la que elaborase en determinado plazo en la fábrica que el «Asocio» tenía montada en un monte de su propiedad, con estipulación concreta del precio por metro cúbico, según las características de las unidades vendidas, a cuyo contrato se adicionó la garantía de fianza o aval bancario de cumplimiento del contrato por la compradora, por un importe de 750.000 pesetas.

El contrato fue liquidado por los conceptos de bienes muebles

y fianza, y contra la primera liquidación se alzó la compradora, diciendo que le es aplicable la exención del núm. 11 del artículo 3.º de la Ley del Impuesto y 6.º del Reglamento, que ampara los contratos de venta en documento privado sobre bienes muebles y semovientes cuando el enajenante sea dueño, colono, aparcerero o arrendatario de la finca o ganadería de que procedan los bienes vendidos, cuyas circunstancias se dan en el caso, puesto que se trata de venta de madera procedente de monte propio, ordenado en el catálogo de los de utilidad pública de la provincia de Avila, doctrina confirmada por las sentencias del TS. de 26 de octubre de 1928 y 29 de marzo de 1920.

El Tribunal provincial desestimó el recurso diciendo que la exención invocada no es aplicable al contrato en cuestión, porque se trata de la venta de un producto industrial elaborado en la fábrica de la vendedora y no de productos agrícolas o ganaderos, siquiera la madera elaborada proceda de finca del vendedor.

El Tribunal central confirmó el acuerdo del inferior, y otro tanto hace la Sala en su sentencia, diciendo que es de tener en cuenta el espíritu que informa los preceptos invocados, cual es el de favorecer las compras directas de los productos naturales de las tierras que el labrador o ganadero obtiene de ellas, pero no amparan la elaboración industrial de esos productos, siendo indudable, dados los términos del contrato, que no tienen el concepto de productos naturales del monte, puesto que el contrato habla de la madera elaborada o que se elabore en la fábrica de la Mancomunidad, como tablones, escuadrias, tablas, etc., lo que evidencia que lo que se vende no es la madera en bruto, sino el producto obtenido mediante explotación industrial.

En cuanto a la jurisprudencia invocada, dice la Sala que los supuestos de las sentencias aludidas eran distintos de los discutidos y que el actor incurre en la confusión de equiparar la venta de madera en bruto y en pie de un monte, que constituye el aprovechamiento forestal típico, con la venta de madera ya elaborada, que es un producto industrial.

Lo claro del caso hace innecesarios los comentarios: una cosa es vender un arbolado en pie y otra realizar la venta después de haberlo transformado industrialmente.

JOSÉ MARÍA RODRÍGUEZ-VILLAMIL.