

## Jurisprudencia sobre el Impuesto de Derechos reales

*Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 23  
de febrero de 1962*

LA VENTA DE MADERA ELABORADA POR EL PROPIETARIO DE UN MONTE NO  
ES ACTO EXENTO COMO COMPRENDIDO EN EL NÚMERO 11 DE LOS AR-  
TÍCULOS 3.º DE LA LEY Y 6.º DEL REGLAMENTO DEL IMPUESTO.

*Antecedentes.*—La entidad «Mancomunidad Municipal Asocio»,  
de la extinguida «Universidad y Tierra de Avila», vendió por docu-  
mento privado a otra entidad la producción de madera elaborada  
o que se elaborase hasta determinada fecha en la fábrica de la  
Comunidad instalada en el monte propio, al efecto de su explota-  
ción, con determinación del precio y características del metro cú-  
bico de la madera elaborada, con un aval bancario a favor de la  
vendedora de 750.000 pesetas.

La compradora presentó en la Oficina liquidadora el contrato,  
juntamente con una solicitud de exención del impuesto, al amparo  
de los preceptos citados, y aquélla giró una liquidación por el con-  
cepto «muebles» al 3 por 100 y otra por el de fianzas al 0,75 por 100  
en importante cuantía.

Recurrida la liquidación, entendió la entidad compradora que era aplicable la exención mencionada, que dispone que lo están «los contratos de venta que por documento privado se realicen sobre bienes muebles y semovientes cuando el que los enajene sea dueño, colono, aparcero o arrendatario de las fincas o ganaderías de que procedan los bienes vendidos», cuyos supuestos, se dice, concurren en el caso, puesto que se trata de maderas procedentes de monte propio del vendedor; a lo que el Tribunal provincial opuso, desestimando el recurso, que la exención no era aplicable por tratarse de un producto industrial, como es el de la madera en la fábrica de la vendedora, y no de verdaderos productos agrícolas o ganaderos, aunque la madera elaborada proceda de monte o finca propia del vendedor.

El Tribunal central, confirmando la anterior doctrina, e insistiendo en los conceptos del inferior, añade que la exención afecta a los bienes que por su naturaleza producen las fincas a su dueño, no a los transformados posteriormente, ya que, de no entenderse así, quedarían amparados por aquélla las ventas de toda clase de productos manufacturados en las que concurriesen los requisitos de procedencia, condición del vendedor y forma contractual que la exención prevé, quedando así desvirtuado el fin de la misma.

A ello ha de añadirse, sigue diciendo el central, el precepto específico del mismo Reglamento de 1959, en el número 6.º del apartado 3.º de su artículo 16, que dispone que la venta de árboles para corta, o la venta de maderas se reputarán y liquidarán como transmisiones de bienes muebles si no se acredita con certificación del Servicio Forestal que la corta responde a un plan de Ordenación del monte.

*Comentarios.*—Realmente, el texto literal de la exención queda notablemente circunscrito con el contenido del citado número 6.º del apartado 3.º del artículo 16, citados, al cual hay que dar preferencia, dado su carácter específico, sobre el texto de la exención, y ello no sin dejar de ver una no pequeña antinomia entre ambos.

Fuera de ello hay que reconocer como acertada la interpretación

ción de las resoluciones examinadas, puesto que es innegable que una cosa es vender los árboles del monte, que son su natural producto, y otra venderlos, si, pero transformados por el propio dueño por un procedimiento industrial. Esto último es claro que no estuvo en el pensamiento del legislador al consignar la exención; y como, por otra parte, las exenciones no se pueden aplicar con criterio extensivo, sino al contrario, hay que concluir que fué acertada la liquidación combatida.

*Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 22 de junio de 1962.*

REQUISITOS EXIGIBLES PARA QUE LA TRANSMISIÓN DE VIVIENDAS DE RENTA LIMITADA GOCE DE LA EXENCIÓN DEL NÚMERO 59 DEL ARTÍCULO 3.º DE LA LEY DEL IMPUESTO, CUANDO SE TRATE DE LAS CONSTRUÍDAS SIN AUXILIO DIRECTO DEL ESTADO.

*Antecedentes.*—La Compañía «Iberia», para cumplir la obligación legal de construir viviendas destinadas a sus empleados, adquirió en escritura de 9 de febrero de 1960 diversos pisos de la propiedad de otra Empresa en finca acogida a la legislación de viviendas de renta limitada con clasificación definitiva de fecha 25 de enero de 1960.

Presentada la escritura a liquidación del impuesto, la Oficina liquidadora aplicó el tipo normal del 6 por 100 y la Sociedad compradora recurrió el acto ante el Tribunal provincial, invocando la exención del impuesto por tratarse de la primera transmisión de viviendas calificadas definitivamente como de renta limitada al amparo de la Ley de 15 de julio de 1954, artículo 10, y del Reglamento de la misma de 24 de julio de 1955, ratificados por el número 59 del apartado A) del artículo 3.º de la Ley del Impuesto de 21 de marzo de 1958, justificando adecuadamente la clasificación definitiva que había ratificado la provisional concedida en 18 de mayo de 1958, así como la autorización oficial de fecha 7 de

octubre de 1959 a la compradora para sustituir su obligación de construir viviendas para sus empleados por la de compra de pisos o casas con la limitación correspondiente en los alquileres.

El provincial desestimó el recurso fundándose en que no se acreditaba el cumplimiento de los requisitos exigidos en el citado número 59, apartado A) del artículo 3.º de la Ley del Impuesto, en cuanto a las viviendas comprendidas en el primer grupo establecido en el artículo 2.º de la Ley de 15 de julio de 1954, en relación con su superficie y con la forma de pago del precio, sin que sea posible establecer prioridad frente a estos preceptos a los de la ley específica que se acaba de citar.

Planteadas la contienda ante el Central, éste empieza por decir que consiste en dilucidar si las normas sobre exenciones, referentes a las viviendas de renta limitada que establece la Ley del Impuesto de 21 de marzo de 1958, son aplicables a la primera transmisión de pisos de viviendas cuya calificación provisional y definitiva se obtuvo con fecha posterior a 1 de mayo de 1958, en que tal ley entró en vigor; o si, por el contrario, los derechos adquiridos conforme a la ley anterior, en este caso la de 15 de julio de 1954, deben ser respetados, no obstante lo dispuesto en la posterior del Impuesto.

El Central, confirmando el acuerdo del Provincial, sienta en primer lugar que la transitoria 4.ª de la mentada Ley del Impuesto dispone que quedan sin efecto cuantas exenciones y bonificaciones no figuran mencionadas en los artículos 3.º y 4.º de la misma, a cuyos preceptos habrá de estarse, exclusivamente, para determinar la extensión de las en ellas recogidas, todo ello sin perjuicio de los derechos ya consolidados individualmente al amparo de las disposiciones anteriormente en vigor; y, por consiguiente, conforme a esa transitoria 4.ª y también a la 8.ª, han de subsistir los derechos adquiridos según la legislación anterior sobre viviendas de renta limitada, cuando la calificación provisional haya sido otorgada por el Organismo competente con fecha anterior a 1 de mayo de 1958, fecha de vigencia de la nueva ley fiscal, y, por el contrario, cuando la calificación es de fecha posterior, la ley aplicable a las exenciones ha de ser la entonces vigente.

Esto sentado, como en el caso las calificaciones, tanto provisional como definitiva, son posteriores a 1 de mayo de 1958, ha de aplicarse el repetido número 59 de la Ley de 21 de marzo de 1958 sobre el impuesto, según el que, para aplicar la exención a la primera transmisión onerosa de las viviendas cuestionadas, clasificadas en el primer grupo fijado en el artículo 2.º de la Ley de 15 de julio de 1954, es necesario que el pago del precio quede aplazado por cinco años como mínimo, satisfaciéndose en anualidades de las que las cinco primeras sean de igual cuantía, sin que el recargo por intereses del precio aplazado exceda del 5 por 100, requisito que no se cumple en el caso; todo lo cual conduce a la conclusión de la improcedencia de la exención, aun sin contar con la norma que impone el criterio restrictivo en la aplicación de las exenciones.

*Comentarios.*—El problema planteado y acertadamente resuelto en la Resolución comentada, es el que se crea en las nuevas leyes modificativas de la legislación precedente en la misma materia, o sea el llamado régimen transitorio, acerca de los actos y contratos no consumados, que aparecen regulados de distinta manera en una y otra legislación, cuyo problema es normalmente más acusado en las leyes fiscales, como lo es la del impuesto de que se trata, de 21 de marzo de 1958, especialmente cuando dichos actos y contratos no consumados contienen modalidades que han de cumplirse vigente ya la nueva ley.

En principio, parece que debiera ser suficiente el contenido de su disposición transitoria primera cuando dispone que los preceptos de la misma solamente se aplicarán a los actos y contratos causados a partir de 1 de mayo de 1958, fecha de su entrada en vigor, salvo que se presenten a liquidación fuera de los plazos reglamentarios o de sus prórrogas; pero esa norma general solamente es valedera plenamente cuando el acto o contrato queda, por decirlo así, perfecto y consumado al producirse, como, por ejemplo, ocurre en el caso de una compraventa o una permuta simples y corrientes, pero no cuando los actos y contratos encie-

rran condiciones y matices sometidos a ulterior cumplimiento para que la convención adquiriera la plena perfección y consumación.

Tal es el caso y la razón de las disposiciones transitorias 4.<sup>a</sup>, 6.<sup>a</sup>, 7.<sup>a</sup> y 8.<sup>a</sup> de la vigente Ley del Impuesto: el contenido de la 4.<sup>a</sup> inicia ya el problema o problemas del régimen transitorio al disponer que las exenciones y bonificaciones no consignadas en los artículos 3.º y 4.º de la nueva Ley quedarán sin efecto y que a sus normas habrá que ajustarse para determinar la extensión de aquéllas, todo ello, añade, sin perjuicio de los derechos ya consolidados individualmente.

Las otras tres transitorias aludidas son las que dan lugar a más contiendas de régimen transitorio, originadas por los beneficios fiscales que la legislación vigente al publicarse la nueva ley concedía a las distintas clases de viviendas destinadas, bajo la protección pecuniaria del Estado, a remediar el acuciante problema de la escasez de las mismas. Tal abundante y dispersa legislación, tan necesitada de meditada refundición, concede los beneficios fiscales provisionalmente y a reserva del cumplimiento *a posteriori* de determinados requisitos, autorizando liquidaciones provisionales, las cuales, numerosas y cuantiosas, quiso el legislador que o bien se elevaran a definitivas oportunamente o bien que quedaran sin efecto los beneficios tributarios, y al efecto dictó las transitorias mencionadas, afrontando así un especial problema de derecho transitorio, que no se produce normalmente al publicarse una nueva ley modificando otra anterior.

*Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 6 de julio de 1962.*

UNA DECLARACIÓN DE OBRA NUEVA EN CONSTRUCCIÓN EN ESCRITURA DEL AÑO 1953, REFERIDA A OCHO PLANTAS Y UN VALOR DECLARADO DE 700.000 PESETAS, FUÉ DECLARADA NO SUJETA AL IMPUESTO CON ARREGLO A LA LEGISLACIÓN DE 1947; Y AMPLIADA LA DECLARACIÓN EN ESCRITURA DE 1959, SE HIZO CONSTAR QUE LA OBRA SE HABÍA AMPLIADO CON UN PISO

MÁS Y QUE SU VALOR TOTAL ERA DE 5.182.000 PESETAS, SIENDO EL DEL NOVENO PISO ADICIONADO EL DE 139.600 PESETAS.

El acto fué liquidado por el concepto de «contrato de obras», número 20 de la Tarifa, al 0,75 por 100, sobre la base de 3.475.000 pesetas.

El interesado recurrió la liquidación alegando que, declarada en su día la obra nueva en cuanto a ocho plantas, la nueva escritura se limita a la planta novena, y si la primera escritura se declaró no sujeta al pago del impuesto, no se podía pretender, al amparo de un valor comprobado de la totalidad de la finca, que esa novena planta tuviese un valor superior a la diferencia entre las 700.000 pesetas en su día declaradas y los 5.182.000 pesetas, menos el valor del solar, porque ello equivaldría a liquidar una obra nueva no liquidada en su día por no estar sujeta a impuesto, lo cual envuelve una revisión antirreglamentaria, o bien atribuir a la parte de obra nueva declarada en la segunda escritura un valor totalmente desproporcionado que no figura establecido por los elementos técnicos de la Administración que realizaron la comprobación a los efectos tributarios.

En su consecuencia, se pidió que, en caso de estimar sujeta al impuesto la declaración de obra nueva de la aludida novena planta, dada la fecha en que se formuló, la base liquidable debía ser, bien la cantidad de 139.600 pesetas, consignada en la nueva escritura, bien la parte proporcional del valor fiscal atribuido por el Catastro, o bien el señalado por el Arquitecto director de la obra, consistente en el 3,80 por 100, fijado en el Reglamento de la Comunidad de Vecinos.

El tribunal provincial desestimó el recurso, fundándose en que los hechos evidencian que la obra, al otorgarse la escritura de 1953, no se hallaba construida más que en cuanto a seis plantas, y a ellas hay que atribuir el valor de 700.000 pesetas, dado por el otorgante como declaración de obra nueva no sujeta al impuesto en aquella fecha, que quedó firme y consentida en cuanto a tal estimación, sin que a ello se oponga el hecho de que al presentarse la escritura de 1959 con la declaración de obra nueva, con un

valor de 5.182.000 pesetas, debe liquidarse el valor diferencial hasta dicha suma resultante, de descontar de la misma el valor comprobado del solar y la cantidad de 700.000 pesetas, porque, aunque parezca que ambas declaraciones de valor se refieren a la misma finca, en realidad no se puede afirmar que se trata de las mismas obras, desde el momento en que la nueva descripción del edificio comprende no sólo mayor número de plantas, sino también diferentes condiciones de las mismas, puesto que se les asigna un valor muy superior al que primeramente se les dió, o sea que el primeramente fijado en 1953 se refería al estado de las obras en aquel momento, y, en su consecuencia, la Administración no puede quedar obligada ahora a respetar la liquidación anterior más que en cuanto se refiere a la base de 700.00 pesetas, fijadas entonces como valor de la obra nueva.

El Central, ante el que se recurrió en alzada, dice que el concepto de obra nueva requiere, fiscalmente, la previa declaración del interesado, describiéndola y valorándola, y ello supuesto, de los antecedentes relatados se deduce que las citadas escrituras no contienen dos distintas declaraciones de obra nueva de una misma finca, sino una previa declaración de obra nueva y una ampliación de la misma, hecha con posterioridad, lo que implica que hay que referir las consecuencias fiscales a las fechas en que fueron hechas en las respectivas escrituras. Por tanto, reconocida la no sujeción al impuesto en cuanto a la declaración de obra nueva de la escritura de 1953, conforme a la ley entonces vigente, el acto administrativo vincula a la Administración con todas sus consecuencias fiscales, en tanto no se produzca la revisión del acto administrativo que originó la liquidación.

De ello se deduce que la liquidación procedente en el caso ha de referirse a la obra nueva declarada en la escritura de 1959, y referente al noveno piso de la finca, sobre la base del valor dado al mismo por el interesado en la dicha escritura, o bien el que resulte de la comprobación administrativa.

Por lo que se refiere al tipo de liquidación, entiende el Central que, en la imposibilidad de concretar el valor de los materiales adquiridos directamente por el propietario e invertidos en la am-



pliación, es de tener en cuenta el principio contenido en el artículo 47 del Reglamento, en relación con el párrafo primero del apartado 7) del artículo 18 del mismo texto y aplicar el tipo del 2,25, correspondiente a los contratos mixtos de obras con suministro de materiales.

En virtud de dichos razonamientos, el Central acuerda:

1.º Revocar el fallo apelado.

2.º Anular la liquidación impugnada, que será sustituida por otra, girada por el número 22 de la tarifa, al 2,25 por 100, sobre la base del valor atribuido a la planta novena discutida, o el resultante, en su caso, de la comprobación administrativa.

*Comentarios.*—Estamos conformes con la determinación del tipo de liquidación y también con la de la base liquidable. En cuanto a ésta, porque, referida la segunda declaración de obra nueva a la nueva planta no comprendido en la primitiva declaración de 1953, no hay por qué involucrar ambas declaraciones, sea cualquiera la verdad o exactitud del valor de 700.000 pesetas dado en 1953 al conjunto de las plantas entonces declaradas.

En cuanto a la calificación del acto como contrato mixto y no de simple contrato de ejecución de obras, también estamos de acuerdo con la solución dada al asunto, y, consiguientemente con el tipo de liquidación del 2,25, y ello por aplicación del apartado 7) del artículo 18 del Reglamento, que consigna la presunción de tal figura fiscal en las declaraciones de obra nueva referentes a inmuebles, puesto que, como es sabido, la obra nueva supone, en principio, el acto de ejecución de obras y a la par el de aportación de los materiales, cuyo conjunto produce la figura fiscal de «contrato mixto», involucrando el de ejecución de obras, salvo si el constructor es industrial matriculado como tal, o el dueño de la obra nueva acredita ser dueño de los materiales y acredita también el pago del impuesto correspondiente a la adquisición de éstos.

Lo que no nos parece tan claro es la invocación del artículo 47 del Reglamento, que se refiere al tipo de liquidación aplicable

cuando en el mismo contrato y título y por precio único se transmiten bienes muebles e inmuebles, sin especificar la parte del precio que a cada grupo corresponde, ya que aquí está claramente concretado, supuesto lo que acabamos de expresar.

*Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 11 de julio de 1962.*

EL RECURSO DE REVISIÓN EN MATERIA ECONÓMICO-ADMINISTRATIVA, REGULADO EN EL ARTÍCULO 136, NÚMERO 2.º, DEL REGLAMENTO DE PROCEDIMIENTO ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO DE 26 DE NOVIEMBRE DE 1959, NO ES PROCEDENTE CUANDO SE FUNDA EN LA EXISTENCIA DE UNA SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO.

*Antecedentes.*—En febrero de 1960 se giró una liquidación por el impuesto de Derechos reales que fué recurrida, y, desestimado el recurso por el Tribunal Provincial, no siendo acogida la alzada por el Central, el cual se declaró incompetente por razón de la menor cuantía del asunto.

El fundamento del recurso de revisión se amparó en la existencia de una sentencia del Tribunal Supremo de 7 de febrero de 1961 favorable a la tesis del recurrente. El texto legal invocado en el recurso fué el citado artículo y número del Reglamento de Procedimiento Administrativo, que dice: que la revisión es procedente «cuando después de adoptado el acuerdo o resolución, aparezcan documentos decisivos, siempre que tales documentos hubiesen permanecido ignorados por fuerza mayor o por obra de la parte favorecida por el acto o resolución».

El Central desestimó el recurso extraordinario diciendo que tal recurso es un remedio extraordinario excepcional que no puede ser instado más que al amparo de las causas expresamente señaladas en el citado artículo 136, que constituyen casos tasados que no permiten ampliaciones extensivas por analogía, «y la segunda de las causas, que es la invocada, tiene relación directa exclusivamente con la existencia del hecho originario de la exención tri-

butaria y que, como consecuencia de la aparición de documentos decisivos que hubiesen permanecido ignorados, deben ser apreciados en forma distinta que lo fué en el acto de gestión o en la resolución económico-administrativa; pero no es admisible que, al amparo de esta norma procesal, se pretenda obtener la revisión de una resolución, alegando la posible diferente interpretación de normas fiscales, adaptada a la doctrina emanada del Tribunal Supremo, puesto que ello equivaldría a reconocer un nuevo recurso ordinario en vía administrativa que no permite el Reglamento de Procedimiento para las reclamaciones económico-administrativas»

*Comentarios.*—Entendemos que el texto del citado artículo 136, ni en su letra ni en su espíritu, guarda relación alguna con el caso debatido.

En primer lugar, se refiere, sin duda, a documentos anteriores al acto cuestionado, y, en segundo lugar, el desconocimiento de los mismos ha de ser debido a fuerza mayor o a obra de la parte interesada, y ante esto, ¿cómo pensar que ello guarde relación, ni siquiera remota con una sentencia del Tribunal Supremo que, a mayor abundamiento, fué dictada con posterioridad a la fecha de la Resolución de primera instancia del Tribunal Provincial?

Por último, y en definitiva, aunque tal sentencia fuese anterior al acuerdo del Tribunal Provincial, no se trataría más que de dos criterios encontrados, sustentados por dos distintos órganos jurisdiccionales, sin dependencia alguna entre sí.

Terminamos diciendo que la Resolución comentada dijo que no apreciaba temeridad ni mala fe en la parte recurrente, lo cual nos parece una clara muestra de la benevolencia del Tribunal Central.

JOSÉ MARÍA RODRÍGUEZ-VILLAMIL.

*Nota.*—En nuestro comentario sobre la jurisprudencia acerca del Impuesto, inserto en el número precedente de marzo-abril, se padeció la omisión de la fecha de la Resolución comentada en primer lugar: es de fecha 28 de febrero de 1962.