

3. JURISPRUDENCIA FISCAL

Por CARLOS MARÍN ALBORNOZ

PRESTAMO HIPOTECARIO. VIVIENDAS DE PROTECCION OFICIAL. EXENCIONES.—EL FACTOR TEMPORAL DETERMINANTE DE LA EXENCION ESTA EN FUNCION DE LA PETICION DEL CREDITO HIPOTECARIO Y NO DEL OTORGAMIENTO DEL PRESTAMO (SENTENCIA DE 24 DE MARZO DE 1987).

Hechos.—La Caja Postal de Ahorros concede a cierta entidad un préstamo para la construcción de viviendas de protección oficial, solicitado antes de obtenerse la calificación definitiva, pero formalizado notarialmente después.

Al presentarse en la Abogacía del Estado la escritura se solicita expresamente la exención del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales; no obstante ello, se gira liquidación, contra la cual se recurre, siendo desestimado el recurso tanto por el Tribunal Económico-Administrativo Provincial como por el Central y la Sala de Jurisdicción de lo Contencioso-Administrativo.

Interpuesta apelación ante el Tribunal Supremo y siendo ponente el Magistrado excelentísimo señor don Rafael de Mendizábal y Allende, se estima en base a la siguiente:

Doctrina.—Primero. Las exenciones, bonificaciones y reducciones constituyen, muchas veces, incentivos o estímulos cuya finalidad ostensible consiste en favorecer la actividad del sector al que afectan y en este caso a la construcción y acceso a la propiedad de viviendas. Por ello se encuadran dentro de la actividad administrativa de fomento, como una modalidad típica de signo positivo y contenido económico, en su cualidad de ventajas financieras y a cargo del erario público, que implican una ayuda indirecta al beneficiario mediante el abaratamiento del coste de producción o de los márgenes de comercialización en la misma medida en que se dejan de percibir determinados tributos o se devuelvan por el mecanismo de la desgravación. Así lo ha entendido explícitamente esta Sala en ocasiones anteriores para diferentes manifestaciones de estos beneficios fiscales (Sentencias de 19 y 23 de junio y 19 de septiembre de 1986). La naturaleza intrínseca y la función real de este instrumento de política económica son importantes para comprender y, en definitiva, interpretar las normas controvertidas. Aquí y ahora es el apartado número 63, contenido en la relación correlativa del párrafo 1.º, que encabeza el artículo 65 del Texto refundido regulador del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales de 6 de abril de 1967, coincidente en este

aspecto con el hoy vigente (Real Decreto 3050/1980, de 30 de diciembre), según la fórmula más sintética recogida en el artículo 48, I, B), 16.

Segundo. Este beneficio tributario tiene su razón de ser en el grupo normativo referente a la construcción de viviendas de protección oficial, cuyo Texto refundido, desde esa perspectiva sectorial y dentro de un complejo esquema de estímulos, prometió que gozarían de exención total del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, por las realizadas *inter vivos*, «los contratos de préstamo hipotecario que se soliciten antes de obtenerse la calificación definitiva de tales viviendas, cualquiera que fuese la fecha de la concesión». La norma tributaria antes reseñada, vigente en el momento de la producción del hecho imponible, transcribe literalmente esta fórmula.

Las reglas hermenéuticas contenidas en la Ley General Tributaria no son sino el reflejo en este campo de las comunes establecidas en el Código Civil, según refleja el artículo 23, donde aparece un reenvío explícito a los criterios admitidos en Derecho para la interpretación de las normas tributarias. En tal aspecto, advierte que no se admitirá la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible o el de las exenciones o bonificaciones (art. 24, I). Se trata de una doble previsión con una estructura simétrica y un doble fundamento de signo opuesto para cada hipótesis. En efecto, las leyes fiscales han sido calificadas tradicionalmente como «odiosas» por implicar un gravamen, mientras que, por otra parte, los beneficios fiscales se configuran como privilegios que rompen o quiebran el principio de igualdad ante las cargas públicas y generalidad de la imposición, consagrados en los artículos 14 y 31 de la Constitución. En consecuencia, su contenido y alcance han de ser obtenidos en función del sentido inmediato y usual de las palabras en las cuales se exteriorizan, perspectiva gramatical que es la primera fase, ineludible, de todo razonamiento jurídico.

Tercero. En esta línea de reflexiones, no parece ni siquiera discutible que el factor temporal determinante de la exención está en función de la petición del crédito hipotecario y no del otorgamiento del préstamo. Sería suficiente para llegar a esta solución aplicar en su significado estricto el verbo empleado —solicitar—, pero además la frase siguiente revela precisamente la indiferencia del momento de la concesión, con una redundancia en un plano abstracto muy útil, sin embargo, en el terreno práctico, según puede comprobarse en la presente ocasión. Tal planteamiento aparece reforzado, además, en el artículo 28 del mismo Texto refundido del impuesto, donde se advierte el carácter provisional de la exención así concedida que se entiende condicionada al cumplimiento de los requisitos exigidos para cada supuesto por las disposiciones reguladoras de tal tipo de viviendas.

En definitiva, resulta claro que la empresa promotora había ganado el derecho a tal beneficio tributario. En efecto, consiguió la cédula de calificación provisional de las viviendas en construcción el 19 de noviembre de 1973 y con ella solicitó el crédito hipotecario correspondiente en los primeros días de febrero de 1977, un mes antes de que le fuera expedida la cédula de calificación definitiva como viviendas de protección oficial. En tal secuencia cronológica de actuaciones, con el orden exigido por la norma donde se configura la exención, carece de trascendencia jurídica el dato de la formalización notarial del préstamo (29 de abril

siguiente), a la cual se niega explícitamente función alguna en el texto tantas veces analizado.

LIQUIDACIONES TRIBUTARIAS.—SUSPENSION DE EJECUCION.—HA DE CONCEDERSE FORZOSAMENTE CON ARREGLO A LA NUEVA NORMATIVA CUANDO ASI SE SOLICITARE SIEMPRE QUE SE GARANTICE EL IMPORTE DE LA DEUDA TRIBUTARIA EN LA FORMA REGLAMENTARIAMENTE DISPUESTA (SENTENCIA DE 5 DE MAYO DE 1987).

La cuestión fáctica ahora debatida la resuelve el Tribunal Supremo en sentido análogo al de otras sentencias, como se pone de manifiesto al sentar ahora la siguiente:

Doctrina.—Nuevamente se plantea en el presente recurso la cuestión relativa a la aplicación, en la suspensión de los actos administrativos correspondientes a liquidaciones tributarias, de la nueva normativa contenida en el artículo 81 del vigente Reglamento del Procedimiento Económico-Administrativo, aprobado por Real Decreto de 20 de agosto de 1981, precepto por el que se desarrolla reglamentariamente la base 3.^a, a), de la Ley de 5 de julio de 1980 y el artículo 22 del Real Decreto de 12 de diciembre de 1980 y que alteró sustancialmente la anterior regulación que en cuanto a la suspensión de la ejecución en dicha vía se contenía en el artículo 83 del Reglamento de 26 de noviembre de 1959. La cuestión procedentemente expuesta ha sido reiteradamente resuelta por esta Sala en numerosas sentencias, de las que a título de ejemplo se citan las de 27 de marzo, 6 de abril, 21 de mayo, 12 de junio y 30 de noviembre de 1984 y 4 de febrero, 28 de marzo y 29 de abril de 1985, en todas las cuales se aplica la nueva normativa, aunque se trate de reclamaciones económico-administrativas formuladas bajo la vigencia del Reglamento de 1959, en el que se concedían amplísimas facultades a los órganos que en la vía económico-administrativa debían resolver, para conceder o denegar la suspensión solicitada, mientras que en la nueva reglamentación se establece que tal suspensión habrá forzosamente de otorgarse cuando así se solicitare, siempre que se garantice el importe de la deuda tributaria en la forma reglamentariamente dispuesta. La razón de la aplicación de la nueva normativa, se fundamenta en lo previsto en la disposición transitoria primera del Reglamento de 1981, a tenor del cual las reclamaciones interpuestas con anterioridad al 1 de octubre de 1981, se tramitarían y resolverían con arreglo al Reglamento de 1959 en cuanto no se opongan al Real Decreto de 12 de diciembre de 1980, y de ello se infiere que la suspensión debería forzosamente concederse dada la evidente oposición de la normativa antigua con la establecida en la disposición general últimamente aludida, según expusimos precedentemente, todo ello, además, cuando debe de tenerse en cuenta que cualquier norma ha de ser interpretada actualizadora, conforme dispone al efecto el artículo 3.º del Código Civil y, por ello, a mayor abundamiento de lo antes expuesto, debe declararse conforme a derecho la conclusión establecida en la sentencia ahora apelada por el Letrado del Estado, que aplica con total corrección la doctrina que acabamos de exponer.

PERMUTA.—SE ENTIENDE QUE HAY PERMUTA, Y COMO TAL SE LIQUIDA, CUANDO AL TRANSMITIRSE UNOS TERRENOS EL TRANSMITENTE RECIBE COMO PARTE DEL PRECIO CIERTA PORCION DE TERRENO URBANIZADO Y EDIFICABLE (SENTENCIA DE 10 DE JUNIO DE 1987).

Hechos.—Mediante contrato privado se vende una parcela de terreno de 12.000 metros cuadrados por el precio de 35.000.000 de pesetas; que los adquirentes se obligan a pagar una parte —20.000.000 de pesetas— en dinero efectivo y el resto mediante la entrega o transmisión a la vendedora de 1.000 metros cuadrados de terreno de la misma parcela, urbanizados y edificables.

Presentado el contrato a liquidación se giran las siguientes liquidaciones: dos a cargo de los adquirentes sobre las bases de 20.000.000 y 15.000.000 de pesetas, respectivamente, y una tercera a cargo del transmitente sobre la base de 15.000.000 de pesetas por el concepto de permuta, siendo esta última liquidación la que es objeto de recurso, alegando el recurrente que en el documento en cuestión sólo se pactó un contrato de compraventa, no existiendo en el mismo ninguna permuta, que fue, precisamente, el contrato que, recogido en la liquidación que ahora es objeto de recurso, determinó que la Administración Tributaria girase a la transmitente de la parcela dicha liquidación.

El Tribunal Supremo, siendo ponente el Magistrado excelentísimo señor don José María Ruiz Jarabo Ferrán, estima procedente la liquidación por el concepto de permuta, en base a la siguiente:

Doctrina.—Atendiendo a las recíprocas obligaciones de los contratantes, aparece como evidente que, además de una compraventa, referida a la parte de la parcela cuya propiedad enajenó por el precio de 20.000.000 de pesetas la anterior titular dominical de la misma, también se pactó una típica permuta de bienes inmuebles, según definición de dicho contrato contenida en el artículo 1.538 del Código Civil, ya que cada una de las partes allí contratantes se obligaba a dar una cosa para recibir otra, y ello es así, si se observa que en el referido documento privado la transmitente de la parcela de 12.000 metros cuadrados, a cambio de parte de la misma —que no estaba comprendida en lo que se vendía por 20.000.000 de pesetas— percibiría más adelante 1.000 metros cuadrados urbanizados y edificables, es decir, entregaba unos terrenos que no reunían los servicios urbanos necesarios para ser edificados, y como equivalente recibía otros terrenos que ya contaban con los servicios aludidos, valorándose en el precitado documento privado estos terrenos en 15.000.000 de pesetas. La evidencia de la calificación jurídica de las dos convenciones reflejadas en el documento determinante de la liquidación ahora cuestionada por la parte apelante, conduce a estimar que la permuta a que nos hemos referido, está sujeta al Impuesto General sobre Transmisiones Patrimoniales, tal como al efecto establece el artículo 86, en relación con el 54, I, ambos del texto de dicho impuesto de 6 de abril de 1967, y dado que en el precepto primeramente citado se determina que en las permutas de bienes y derechos se satisfará el impuesto por cada transmisión, es decir, que cada permutante deberá pagar el impuesto que corresponda al valor que adquiera del otro, es por lo que procede declarar conforme a Derecho la liquidación que ahora se impugna por la parte

apelante. Este mismo criterio fue ya seguido en la Sentencia de esta Sala de 23 de abril de 1956, resolviendo en relación con un supuesto prácticamente idéntico al presente.

C. M. A.