

III. Resoluciones del Tribunal Económico Administrativo Central

Por JOSÉ MANUEL GARCÍA GARCÍA

INTERPOSICION DE RECURSO DE ALZADA FUERA DE PLAZO POR SER DIA HABIL EL JUEVES SANTO A EFECTOS ADMINISTRATIVOS, AUNQUE SEA INHABIL A EFECTOS JUDICIALES. POR ELLO NO SE ENTRA EN EL PROBLEMA DE LIQUIDACION DE PRESTAMO HIPOTECARIO CONCEDIDO ANTES DE LA CALIFICACION PROVISIONAL DE VIVIENDAS DE PROTECCION OFICIAL (RESOLUCIÓN DE 15 DE ENERO DE 1976).

Hechos.—Se presentó en la Abogacía del Estado de la Delegación de Hacienda de Madrid primera copia de una escritura pública de préstamo hipotecario concertado entre la Caja Postal de Ahorros y la Sociedad «Superation, S. A.», practicándose por dicha Abogacía, a la vista del citado documento, liquidación por el concepto de «préstamo», número 12 de la Tarifa. Notificada dicha liquidación, se interpuso, en tiempo y forma, por la Entidad contribuyente reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Provincial de Madrid, alegando que debía haberse aplicado la exención del número 63 del artículo 65 del Texto Refundido, ya que se trataba de un préstamo con destino a la construcción de Viviendas de Protección Oficial.

El Tribunal Provincial acordó desestimar la reclamación, porque para la aplicación de la exención pretendida era requisito previo inexcusable el haber obtenido la calificación provisional de Viviendas de Protección Oficial antes de concertar el préstamo, lo que no ocurría en este caso.

Doctrina de la resolución.—El Tribunal Económico-Administrativo Central desestima el recurso de alzada interpuesto por la entidad contribuyente, por haberse interpuesto fuera de plazo, y sin entrar, por tanto, en el fondo, destacando los siguientes «considerandos»:

«Considerando que entre el 20 de marzo de 1975 y el 9 de abril del mismo año (fechas de notificación del acuerdo y de interposición del recurso de alzada, respectivamente) existen dieciséis días hábiles, salvo que se considere inhábil el día de Jueves Santo, situado este año en el día 27 de marzo.»

«Considerando que siendo esencial para ponderar la temporalidad o extemporaneidad del presente recurso la consideración de hábil o inhábil de dicho día de Jueves Santo, a los efectos de ser o no computado dentro del plazo, es preciso recordar que este Tribunal, en Resolución de 18 de febrero de 1969, tiene sentado que el día de Jueves Santo, por ser hábil hasta las dos de la tarde—conforme al Decreto de 23 de diciembre de 1957—, debe ser computado en el improrrogable plazo de los quince días, ya que el artículo 71-2 del Reglamento procesal excluye de tal cómputo a los días feriados, y es indudable que, a tenor del citado Decreto, no puede estimarse que el día de Jueves Santo tenga esa consideración.»

«Considerando que en esta misma línea, el Tribunal Supremo, en Sentencia de 17 de noviembre de 1970, declaró que el artículo 1 del Decreto de 23 de diciembre de 1957 determina con toda claridad cuáles son los días inhábiles a efectos administrativos, judiciales, académicos, mercantiles y laborales, precisando que el Jueves Santo solamente lo es a partir de las dos de la tarde, y que la Orden complementaria de la Presidencia del Gobierno de 29 de marzo de 1958 dispone que los días de Jueves y Viernes Santo son inhábiles en su integridad, pero exclusivamente a efectos *judiciales* y para el *protesto notarial de letras de cambio*, razón por la cual, sin poder admitirse en modo alguno confusión conceptual entre Administración y Jurisdicción, el referido día de Jueves Santo es hábil a efectos administrativos hasta las dos de la tarde, añadiendo que los Tribunales económico-administrativos son esencialmente *Organos de reclamación de la Administración fiscal* y que, por tanto, hallándose abiertas hasta dicha hora las Oficinas públicas es posible presentar escritos, reclamaciones y recursos con absoluta validez, concluyéndose así—según afirmación del propio Tribunal Supremo—el viejo problema fronterizo de las semifestividades, con exacto sentido de las verdaderas posibilidades del administrado, sin relativismos ni discriminaciones horarias incompatibles con el principio de la indivisibilidad del día como unidad cronológica para la computación de plazos que se cuenten por ella.»

En el mismo día 15 de enero de 1976 se dictó otra resolución idéntica en asunto similar motivado por el recurso de otro contribuyente, interpuesto igualmente fuera de plazo.

RECURSO EXTRAORDINARIO DE REVISION SOLICITANDO SE DECLARE EXENCION DEL IMPUESTO DE TRANSMISIONES PATRIMONIALES, ANULANDO LA LIQUIDACION PRACTICADA, EN BASE A LA APORTACION DE CERTIFICACION DE COPLACO SOBRE SITUACION DE LA FINCA EN POLIGONO DE NUEVA URBANIZACION, EXTREMO DESCONOCIDO POR EL CONTRIBUYENTE: SE DESESTIMA EL RECURSO POR IMPROCEDENTE (RESOLUCIÓN DE 21 DE ENERO DE 1976).

Hechos.—Una vez girada la correspondiente liquidación del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales por la Abogacía del Estado de Madrid, de una escritura de compra de una vivienda incluida en la parcela número 30 de la Ciudad Parque Aluche, de Madrid, y pagada la misma, se presentó escrito ante el Tribunal Central por el interesado interponiendo recurso extraordinario de revisión, en el que se solicita se anule la liqui-

dación practicada y se declare la exención del Impuesto, así como la devolución de las cantidades ingresadas, en base a que con posterioridad a la liquidación fue entregada certificación de «Coplaco», ignorada por el comprador y que acredita que la vivienda adquirida está situada en polígono de nueva urbanización, por lo que de haberla conocido habría solicitado en su momento la oportuna exención del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales.

Doctrina de la resolución.—El Tribunal Económico-Administrativo Central desestima el recurso por lo siguiente:

«Considerando que el recurso extraordinario de revisión constituye un remedio extraordinario y excepcional que no puede ser ejercido más que en base de las causas taxativamente señaladas, y en efecto, el promovido se ampara en la segunda, que contempla el artículo 136 del Reglamento de 26 de noviembre de 1959 y el citado artículo 171, 1, de la Ley General Tributaria, a cuyo tenor dicha impugnación procederá cuando aparezcan documentos de valor esencial para la resolución de la reclamación, ignorados al dictarse o de imposible aportación entonces al expediente, o, como precisa aquél, 'que 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 la resolución'».

«Considerando que, como se deduce de lo que antecede, uno de los requisitos precisos es que después de adoptado el acuerdo haya aparecido el documento, lo que exige que el documento en que se funde el recurso ha de ser de fecha anterior a la del acto de gestión—en el presente caso—objeto de revisión, según la doctrina contenida en la Sentencia del Tribunal Supremo de 4 de octubre de 1963, que dice que 'éstos—los documentos—han de existir cuando el acuerdo o resolución se adopte, sin que puedan servir de base los que se produzcan con posterioridad', criterio también mantenido por la jurisprudencia del mencionado Tribunal, en relación a precepto análogo, aunque no similar, del recurso extraordinario de revisión en la jurisdicción contencioso-administrativa y en la civil, y entre otras, en la Sentencia de 20 de marzo de 1963, 'por lo que habrán de entenderse inoperantes los documentos de producción posterior', circunstancia ésta que concurre en el presente caso, en que el documento aparece expedido en 19 de abril de 1971, es decir, con posterioridad a la fecha de 4 de enero de 1971, en que se practicó la liquidación objeto del presente recurso extraordinario.»

«Considerando que, en segundo lugar, si se estimase que el documento en que se funda el recurso era de fecha anterior a la liquidación practicada, sería por obrar en una Oficina Pública y, por tanto, pudo desde la misma fecha solicitarse y adquirirse la certificación ahora traída a las actuaciones, de conformidad con el criterio mantenido en la Sentencia de la Sala 1.ª del Tribunal Supremo de 10 de marzo de 1962, y como dice la de la misma Sala y fecha 10 de diciembre de 1966, 'los datos que corrobora obraban en el correspondiente archivo y no son novedades de existencia o *nova facta*', y aunque se alega que constituyen novedades de conocimiento o *nova reparta*, este extremo, el mero desconocimiento de su existencia, no puede asimilarse al requisito exigido en el Reglamento Procesal de haber permanecido ignorado por fuerza mayor y tampoco se acredita el conocimiento por aparición o entrega del documento, ni la

fecha en que tuvo lugar ésta, lo que, además de obligar a desestimar el recurso extraordinario de revisión por improcedente, impediría incluso su admisión, al no poderse apreciar que fue presentado dentro del plazo reglamentario de tres meses contados desde el día de su descubrimiento.»

En la misma fecha, 21 de enero de 1976, se dicta otra resolución idéntica a la anterior, con motivo del recurso extraordinario de revisión interpuesto por otro interesado.

PRESTAMO HIPOTECARIO SOBRE BUQUE: EL PROBLEMA DE SI ESTA O NO SUJETO AL IMPUESTO DE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y DE SI ES BIEN MUEBLE O INMUEBLE, A EFECTOS DE SU RELACION CON EL IMPUESTO DE TRAFICO DE EMPRESAS (RESOLUCIÓN DE 21 DE ENERO DE 1976).

Hechos.—Se presenta en la Oficina Liquidadora de Orgaz una escritura otorgada en Mora (Toledo) el 12 de junio de 1974, por la que el Banco Europeo de Negocios, S. A., y el Banco Popular Español, S. A., concedieron un crédito a la Sociedad «Pescanova, S. A.», por un importe de 102.551.248 pesetas, en garantía del cual y de las prestaciones accesorias para intereses, costas y gastos que se pactaban, dicha Sociedad «Pescanova, S. A.», constituyó hipoteca a favor de los Bancos mencionados sobre un buque en construcción.

Dicha Oficina Liquidadora practicó la liquidación por el concepto de «Préstamo» a cargo de «Pescanova, S. A.», con una deuda tributaria de 2.253.917 pesetas.

Notificada la anterior liquidación a «Pescanova, S. A.», ésta interpuso reclamación ante el Tribunal Económico-Administrativo Provincial de Toledo solicitando la anulación de tal liquidación, y simultáneamente, la suspensión del acto administrativo impugnado, alegando la exención del número 78 del artículo 65 del Texto Refundido, en relación con el artículo 18 de la Ley de 23 de diciembre de 1961, porque si bien el préstamo se había materializado en escritura pública de fecha 12 de junio de 1974, la realidad es que fue otorgado con anterioridad, pues fue convenido con fecha 21 de enero de 1971, motivo por el cual se encontraba dentro del plazo de diez años previsto en aquella ley. La Oficina Liquidadora expidió informe contrario a la exención pretendida, ya planteada en el momento de la presentación del documento a liquidación, interpretando que no era aplicable la exención del número 78 del artículo 65 por haber transcurrido más de los diez años previstos en la Ley de 23 de diciembre de 1961 cuando se formalizó el préstamo en escritura pública. Sin embargo, el Tribunal Económico-Administrativo Provincial de Toledo estimó la reclamación, pero no por aplicación de la exención del número 78 del artículo 65, alegada por el interesado, sino por entender que el préstamo hipotecario sobre buque es acto no sujeto al Impuesto de Transmisiones Patrimoniales por estarlo al de Tráfico de Empresas, al ser bien mueble y ser aplicable la no sujeción del artículo 62 del Texto Refundido del Impuesto de Transmisiones.

Notificado el anterior acuerdo a la Dirección General de lo Contencioso del Estado, este Centro Directivo interpuso recurso extraordinario de al-

zada, entendiendo que el préstamo hipotecario sobre buque está sujeto al Impuesto de Transmisiones Patrimoniales, por ser el buque bien inmueble a efectos de la hipoteca, y que no cabía aplicar la exención del número 78 del artículo 65 del Texto Refundido, porque el contrato se había otorgado fuera de los diez años previstos en el artículo 18 de la Ley de 23 de diciembre de 1961.

Doctrina de la resolución.—El Tribunal Económico-Administrativo Central estima el recurso interpuesto por la Dirección General, confirmando la plena validez de la liquidación practicada por la Oficina Liquidadora de Orgaz, destacando lo siguiente:

«Considerando que establecida así (en el art. 146 del Reglamento de Registro Mercantil) la definición de buque y su estructura como algo especial y *sui generis*, de características y significado eminentemente jurídicos, no puede extrañar en absoluto que su incardinación dentro de la categoría de las cosas «muebles» o «inmuebles» tenga también una especial faceta, puesto que si bien tradicionalmente el buque ha sido considerado, en Derecho, como una cosa mueble, también es cierto que siempre se ha reconocido al mismo, al propio tiempo, un carácter de bien inmueble en algunos aspectos, hasta el punto de aplicársele instituciones jurídicas propias de esta última categoría de bienes, razón por la cual el Código de Comercio español, en su artículo 585, proclama la condición de bien mueble del buque, pero con reservas y restricciones para dejar abierta la posibilidad permanente de que en determinados supuestos tenga carácter inmobiliario. De este modo, la Ley de Hipoteca Naval de 21 de agosto de 1893, en su artículo 1.º, después de posibilitar la hipoteca de los buques mercantes, afirmó: 'para este solo efecto se considerarán tales buques como bienes inmuebles, entendiéndose modificado en este sentido el artículo 585 del vigente Código de Comercio', con lo cual queda perfectamente sentado que, en principio, el carácter de inmueble gravitará siempre sobre el buque en todos los aspectos y en todos los campos que exija la constitución, modificación, cancelación, etc., del derecho real de hipoteca (más allá de los puros efectos del Derecho mercantil sustantivo), pues se trata de una ficción legal articulada para que no se perturbe la armonía del sistema jurídico universal con normas contradictorias que afecten a conceptos básicos de su esquema.»

«Considerando que por ello, dentro del complejo ámbito del Derecho mercantil, el buque, tanto en su concepto (distinto del técnico o del vulgar) como en su naturaleza esencial (como cosa ni simple ni compuesta, sino compleja y abigarrada) y en las formalidades para adquirir la propiedad del mismo (documento escrito con inscripción en el Registro Mercantil, según la exigencia del art. 575 del Código de Comercio), se dibuja tradicional y constantemente como algo *sui generis*, especialidad que se prolonga al clasificársele, en principio, como cosa mueble también *sui generis*, razón por la cual transmuta su tipificación a los efectos de poder ser gravado con hipoteca, pues en tal supuesto—y para todos los aspectos que tal derecho real de garantía lleva anejos como secuela jurídica—ha de ser considerado como cosa inmueble sin ninguna reserva y de manera constante e invariable.»

«Considerando que sentado lo anterior se hace preciso estudiar seguidamente si, a efectos tributarios o fiscales en general, el buque tiene también un tratamiento paralelo al que ha merecido en el campo del

Derecho mercantil y del Derecho hipotecario, y en este sentido se ha de destacar, en primer lugar, que en el aspecto impositivo y cuando se trata de hechos imponible vinculados con un acto o negocio jurídico, la calificación del mismo ha de hacerse de acuerdo con los criterios que rijan en la rama jurídica de que se trate, pues no otra cosa significa lo que proclama el artículo 25-2 de la Ley General Tributaria de 28 de diciembre de 1963 y el artículo 7-1 del Texto Refundido del Impuesto General sobre Transmisiones Patrimoniales de 6 de abril de 1967. Por ello, no le es dable al intérprete del Derecho tributario ni a la Oficina gestora, en su caso, apartarse, en este supuesto, del encuadre jurídico que se atribuya al hecho imponible en el campo correspondiente del Derecho de que se trate, ni de la calificación que merezca en él un negocio, un elemento del mismo, un bien o un sujeto jurídico que pueda intervenir en su realización o en su perfeccionamiento.»

«Considerando que en este mismo sentido se destaca el artículo 10 del Texto Refundido del Impuesto General sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, al sentar la afirmación de que los bienes y su calificación, como mobiliarios o inmobiliarios, se remite al Código Civil o, en su defecto, al Derecho administrativo, y tal remisión no puede entenderse rígida y exclusivamente ceñida a los artículos 333 a 337 de aquel texto legal, pues si otras leyes especiales—completando la regulación civil de esta materia—proclaman una tipificación especial de un bien concreto, habrá de entenderse que llenando y supliendo al Código Civil en este punto, son también vocadas a colmar el precepto tributario de referencia. Por ello, la Ley de Hipoteca Naval, la Ley Hipotecaria, la Ley de Hipoteca Mobiliaria y Prenda sin Desplazamiento, etc., en este extremo concreto, tienen que entenderse como mencionadas por el artículo 10 del Texto Refundido del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales, pues dicho artículo (a diferencia de lo que señalaba el art. 46-2, del derogado Reglamento del Impuesto de Derechos Reales de 7 de noviembre de 1947) alude al Código Civil genéricamente y no concretamente al título I del Libro Segundo de dicho Cuerpo legal, con lo cual se reafirma el criterio, sustentado aquí, de que cualquier norma de contenido y materia civil que se pronuncie sobre este punto concreto de la calificación jurídica de los bienes sujetos al impuesto por razón de su distinta naturaleza, uso o aplicación, se encuentra comprendida también esa genérica llamada al Código Civil, pues es notorio—por otro lado—que nuestro primer Cuerpo legal civil se ha visto completado y complementado por multitud de normas a lo largo de su vigencia.»

«Considerando que la naturaleza jurídica del buque como bien inmueble a efectos de Derecho real de hipoteca y a efectos del Impuesto General sobre Transmisiones Patrimoniales (más allá y por encima de su consideración jurídica de cosa mueble *sui generis*, consagrada en el art. 585 del Código de Comercio), se acredita además con la propia Ley de Hipoteca Mobiliaria y Prenda sin Desplazamiento de 16 de diciembre de 1954, pues en su artículo 12, al tratar de los bienes muebles que puedan ser objeto de hipoteca de tal índole, silencia a los buques, con lo cual se pone de manifiesto con gran vigor (pues es absurdo pensar en un olvido negligente del legislador) la idea de que el régimen de estos bienes como inmuebles se mantiene con todas sus consecuencias en el ámbito de la ficción jurídica iniciada por la Ley de Hipoteca Naval de 1893. De este modo,

es indudable que el buque queda jurídicamente configurado como inmueble y como mueble (aunque sea muy especial) simultáneamente, según que se contemple como gravado o no con hipoteca, y ello con todas sus consecuencias, tanto en el campo civil, mercantil o hipotecario, como en el campo fiscal, sin que repugne a ello la consideración de los principios básicos del Derecho, puesto que se trata de una artificiosidad concreta que en nada altera o trastoca al esquema esencial de las instituciones concurrentes sobre tal bien en un momento determinado.»

«Considerando que sobre la base de lo anteriormente concluido, se ha de indicar ahora que el artículo 62 del Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales de 6 de abril de 1967 proclama que no estarán sujetas al mismo las transmisiones a título oneroso, los préstamos, fianzas, arrendamientos y pensiones cuando constituyan actos habituales de tráfico de las empresas o explotaciones transmitentes, ya sean mercantiles, agrarias, forestales, ganaderas o mixtas, *exceptuando* tan sólo a los contratos de prenda, las transmisiones de inmuebles, los arrendamientos que se constituyan sobre esta clase de bienes y los *préstamos con garantía hipotecaria sobre bienes inmuebles*, que, en todo caso, se declaran sujetos a tal Impuesto, señalando, paralelamente—y para guardar la debida correlación y congruencia—, el artículo 4 del Texto Refundido del Impuesto General sobre Tráfico de las Empresas de 29 de diciembre de 1966, que no están sujetas a tal imposición, entre otras operaciones, las de préstamos con garantía hipotecaria sobre bienes inmuebles, con lo cual se establece una armónica plataforma de principios legales positivos que no pueden tener fricción o choque alguno entre sí en el caso de los préstamos con garantía hipotecaria sobre los buques, pues sea cual fuere el carácter de la empresa que los otorgue y la habitualidad con que practique este tipo de operaciones dentro de sus fines sociales, lo cierto es que tales préstamos nunca pueden quedar gravados por el Impuesto General sobre Tráfico de las Empresas, ya que sobre ellos gravita exclusivamente el Impuesto General sobre Transmisiones Patrimoniales, por lo mismo que el buque es un bien inmueble a todos los efectos mercantiles, hipotecarios y tributarios relativos y vinculados con la constitución, modificación y extinción de dicha garantía real, argumento que todavía resalta más al considerar que el propio Texto Refundido de tal Impuesto, en su artículo 66, número 1, letra C), apartado c), concede bonificación a tales préstamos, en determinadas circunstancias, a los efectos de gravamen fiscal, y mal puede decirse que el legislador haya previsto su no sujeción al tributo cuando está regulando y previendo un supuesto de bonificación de estos contratos, lo cual, por su propia formulación, presupone la sujeción ordinaria de ellos al pago de la carga fiscal cuando no se dan las circunstancias predeterminantes de dicho beneficio. Sin que, en otro orden de ideas, repugne que, a otros efectos fiscales no relacionados con el derecho real de garantía hipotecaria, el buque tenga la consideración y el trato fiscal de bien mueble y quede sujeto a la órbita de otro Impuesto (como ocurre en el supuesto contemplado por el art. 21 del Texto Refundido del Impuesto General sobre Tráfico de las Empresas, que sujetaría al mismo a los arrendamientos de buques), pues, una vez más, se insiste en que se trata de una ficción o construcción artificial del Derecho llevada hasta sus últimas consecuencias, pero en ese exclusivo caso y en esa conjunción de supuestos jurídicos determinantes.»

«Considerando que por todo ello se ha de entender que la Oficina Liquidadora del Registro de la Propiedad de Orgaz (Toledo), al practicar en el presente expediente la liquidación impugnada, se ha ajustado absolutamente a la más estricta legalidad, pues ha aplicado el concepto tributario exacto, liquidando como préstamo el constituido con garantía hipotecaria por el documento presentado a liquidación, calificando como inmueble el buque y sujetando a aquél, por tanto, al Impuesto de Transmisiones Patrimoniales, conforme al número correcto de la Tarifa y por el tipo impositivo adecuado.»

COMENTARIO.—Los argumentos de esta resolución nos parecen impecables, pero hay que reconocer que hoy día no se pueden mantener en la práctica con posibilidades de éxito por parte de las Oficinas Liquidadoras, pues se ha producido abundante jurisprudencia del Tribunal Supremo, que mantiene la interpretación de que el buque, a efectos del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales es bien mueble incluso a efectos de liquidación de préstamo con hipoteca naval, lo que determina, por aplicación del artículo 62 del Texto Refundido, que el préstamo hipotecario sobre buque esté sujeto al Impuesto de Tráfico de Empresas y no al de Transmisiones, cuando se trate de préstamos concedidos por empresas habitualmente dedicadas a estas operaciones.

El caso de esta resolución se planteó en la Oficina Liquidadora de Orgaz en el mes de junio de 1975, fecha en la que precisamente estaba a mi cargo dicha Oficina en concepto de interino por vacante, por lo que la liquidación fue extendida por mí, después de examinar la argumentación de la entidad contribuyente, que consistía no en la consideración del buque como bien mueble y en la consiguiente no sujeción al Impuesto de Transmisiones por estar sujeto el préstamo al Impuesto de Tráfico de Empresas, sino que se solicitaba la exención del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales, conforme al número 78 del artículo 65 del Texto Refundido. Pero esta exención, que había venido siendo aplicada en la práctica a los préstamos hipotecarios como accesorios de los de construcción de buques, otorgados dentro del plazo de diez años, a que se refiere el artículo 18 de la Ley de 23 de diciembre de 1961 sobre Renovación y Protección a la Flota Pesquera, había quedado sin efecto respecto a los préstamos otorgados una vez transcurridos los diez años, como era el supuesto planteado en la Oficina Liquidadora de Orgaz. Y si el número 78 del artículo 65 del Texto Refundido preveía una exención y se solicitaba la aplicación de la misma, lo lógico era entender que se trataba de acto sujeto al Impuesto de Transmisiones Patrimoniales, pues la exención presupone la sujeción, y además se configuran en el número 78 citado y en el artículo 18 de la Ley de 1961 esos préstamos como accesorios de los contratos de construcción, en los que siempre cabe ver la habitualidad típica de los actos de tráfico de empresas y, sin embargo, están exentos (y, por tanto, sujetos) en Transmisiones Patrimoniales en las condiciones que marcaba ese número 78, actualmente inoperante a efectos de la exención, pero no a efectos interpretativos.

No obstante, hemos dicho que la jurisprudencia posterior del Tribunal Supremo es terminante en sentido contrario al que indica esta resolución. Así, las siguientes sentencias: de 27 de mayo y 15 de diciembre de 1977 y 16 de marzo y 30 de septiembre de 1978, todas ellas de la Sala 3.ª del Tribunal Supremo.

Los argumentos que utiliza el Tribunal Supremo no son convincentes.

En primer lugar, se refiere al actual artículo 4.º, número 2, del Código Civil, que dispone que las leyes excepcionales no se aplicarán a supuestos ni en momentos distintos de los comprendidos expresamente en ellas, lo cual relaciona con la configuración del buque como bien inmueble en la Ley de Hipoteca Naval, que es norma excepcional, que no puede ser interpretada extensivamente ni aplicada a supuestos distintos. Pero al razonar así, no se tiene en cuenta que con la interpretación que el Tribunal Económico-Administrativo Central da no se vulnera esa normativa, pues lo que ocurre es que el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales, dada su naturaleza jurídica sustantiva, va íntimamente ligado con el acto jurídico objeto de liquidación, de modo que si se trata de una *hipoteca inmobiliaria*, por definición de la Ley de Hipoteca Naval, a efectos del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales seguirá siendo una hipoteca inmobiliaria, pues no cabe que la legislación sustantiva y la fiscal vayan en este Impuesto por caminos distintos. Así se desprende del artículo 7.º del Texto Refundido. Hemos visto que ésta es la idea de la presente resolución cuando cita ese precepto y el artículo 25-2 de la Ley General Tributaria, para concluir que la calificación fiscal ha de hacerse de acuerdo con los criterios que rijan en la rama jurídica de que se trate.

En segundo lugar, el Tribunal Supremo se refiere al artículo 10 del Texto Refundido del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales, interpretando que la remisión de dicho precepto, en cuanto a la naturaleza jurídica de los bienes, es sólo al Código Civil y, en su defecto, al Derecho administrativo, y según el Código Civil, el buque es bien mueble y no inmueble. Pero lo que no se tiene en cuenta con esta argumentación es que la configuración del buque como inmueble, a efectos de hipoteca, se hizo precisamente para acomodarlo al concepto de hipoteca que resulta del propio Código Civil, en cuyo artículo 1.874 se dice que «sólo podrán ser objeto del contrato de hipoteca: 1.º Los bienes inmuebles». Luego esa configuración del buque como inmueble, a efectos de hipoteca, es conforme con el concepto de hipoteca del Código Civil y con la naturaleza que dicho Código atribuye a los bienes objeto de hipoteca. Además, el propio Código Civil dice, en su artículo 2.º, número 2, que «las leyes sólo se derogan por otras posteriores» y que «la derogación tendrá el alcance que expresamente se disponga y se extenderá siempre a todo aquello que en la ley nueva, sobre la misma materia, sea incompatible con la anterior». De aquí se desprende que la Ley de Hipoteca Naval, por adaptarse al Código en lo relativo a la hipoteca, supone, desde otra perspectiva, una derogación o modificación del mismo, a los solos efectos de la hipoteca, y concretamente una modificación del artículo 335, en cuanto reputa «bienes muebles los susceptibles de apropiación no comprendidos en el capítulo anterior, y en general, todos los que se pueden transportar de un punto a otro sin menoscabo de la cosa inmueble a que estuvieren unidos». Después de la Ley de Hipoteca Naval, hay que entender que este artículo 335 está modificado en el sentido de que el buque es bien inmueble a efectos de hipoteca. Y es que, como dice la resolución del Tribunal Central que comentamos, cuando el artículo 10 del Texto Refundido se remite al Código Civil, se remite igualmente a todo lo que ha completado la regulación del mismo. Otra cosa—añadimos nosotros—es desconocer la eficacia derogatoria o complementaria de las leyes especiales posteriores

al Código, que han de entenderse incrustadas en el precepto correspondiente modificado o complementado.

Por último, el Tribunal Supremo, en las referidas sentencias, alude al criterio ya sustentado por la Sala 3.^a al denegar a un buque la exención fiscal del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales contenida en el artículo 65, número 40, en favor de la constitución, modificación, transmisión y extinción de derechos reales impuestos sobre bienes inmuebles situados en el extranjero. En primer lugar, hay que contestar que esa exención se refiere a los derechos reales en general, por lo que desde nuestra perspectiva, no habría ningún obstáculo en excluir la exención del buque respecto a los derechos reales en general, pues en cuanto objeto de ellos es bien mueble y es evidente entonces que no se aplica el número 40 del artículo 65. Y en cuanto al derecho real de hipoteca del buque, único caso en que podría plantearse la aplicación de dicha exención, hay que excluirla no porque el buque no sea inmueble a efectos de hipoteca, lo que iría en contra del artículo 1.^o de la Ley de Hipoteca Naval, sino porque la inmovilización del buque, a efectos de hipoteca, impide considerarlo situado en el extranjero por el mero dato físico de estar localizado en un momento dado en mar o puerto extranjeros, pues si la hipoteca está inscrita en España y en los libros de buques del Registro Mercantil se inscriben los buques de bandera española que se hallen matriculados en España, mal puede ser significativo a efectos de la hipoteca naval el dato de la situación física, sino la situación jurídica a través del lugar de inscripción en el Registro Mercantil. Es decir, que aunque el buque sea inmueble, a efectos de hipoteca, hay que entender que no se refiere a él el número 40 del artículo 65, pues aun siendo inmueble, no puede hablarse de él como «inmueble situado en el extranjero», pues la situación, según decimos, no es relevante tratándose del buque, sino su bandera y su matriculación.

Sea de todo ello lo que fuere, y aunque personalmente nos convenza más la posición del Tribunal Central que la del Tribunal Supremo, no hay más remedio que reconocer y aconsejar, a efectos prácticos de liquidación, que mientras no se produzca un cambio jurisprudencial, lo más adecuado es atenerse a la interpretación del Tribunal Supremo.

Idéntica a la resolución que hemos comentado es la de fecha 15 de enero de 1976, motivada por la liquidación de una escritura de préstamo hipotecario sobre buque presentada en la Abogacía del Estado de Vigo.

LA COMPRAVENTA DE UN EDIFICIO EN CONSTRUCCION CON APLAZAMIENTO DE PARTE DEL PRECIO NO IMPLICA LA EXISTENCIA DE CONDICION SUSPENSIVA NI EL APLAZAMIENTO DE LA LIQUIDACION DEL IMPUESTO, PUES LA COMPRAVENTA SE PERFECTA POR EL CONSENTIMIENTO (RESOLUCIÓN DE 21 DE ENERO DE 1976).

Hechos.—Se presentó en la Abogacía del Estado de Madrid una primera copia de la escritura por la que la Sociedad «Sofico Renta, S. A.», adquirió un edificio en construcción en Marbella, conviniéndose el pago del precio en una cantidad al contado y otra aplazada, sin que se hiciera manifestación alguna de aplazamiento con condición suspensiva de la per-

fección del contrato. Dicha Abogacía giró la correspondiente liquidación por el número 1 de la Tarifa, con un total a ingresar de 47.735.616 pesetas.

La Sociedad contribuyente promovió reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Provincial, alegando la condición suspensiva para el nacimiento y perfección del contrato consistente en la terminación del edificio objeto del mismo, condición implícita, aunque no se haya pactado de un modo expreso, por una correcta y legal aplicación del artículo 1.261 del Código Civil, al exigir para la existencia legal de los contratos un objeto cierto que sea materia del mismo.

El Tribunal Provincial de Madrid acordó desestimar la reclamación por no existir transmisión sujeta a condición suspensiva, sino transmisión inmediata y actual de una parcela sobre la que existe un edificio en construcción.

Doctrina de la resolución.—Interpuesto recurso de alzada ante el Tribunal Central, éste lo desestima, por lo siguiente:

«Considerando que el problema de fondo que la reclamación plantea, ya que la Sociedad recurrente no impugna la procedencia en sí misma de la liquidación reclamada, pretendiendo únicamente su aplazamiento por estar afecta la compraventa gravada a una condición suspensiva constituida por la terminación del edificio en construcción que constituye su objeto, se refiere a determinar si tal supuesto de hecho de terminación de la construcción del edificio que se vende puede ser calificado como una verdadera condición suspensiva llevando implícito el aplazamiento de la liquidación, y a tales efectos es de tener en cuenta con carácter general que, con arreglo al artículo 1.445 del Código Civil, se define la compraventa como contrato consensual, perfeccionándose, según el artículo 1.450 del mismo Cuerpo legal, si el comprador y vendedor hubiesen convenido en la cosa objeto del contrato y en el precio del mismo, aunque ni la una ni el otro se hubiesen entregado, expresión de consentimiento que no puede ceder en su esencia ante factores accidentales, cuales pueden ser el aplazamiento del precio ni la especificación y entrega parcial de la cosa vendida, características ambas que para nada afectan a la perfección del contrato, sino a la forma de su consumación, y que en el orden fiscal y dado el criterio de calificación del mencionado contrato imponen la práctica de su liquidación en la forma que ha sido llevada a cabo por la Oficina de gestión, con expresa confirmación del fallo apelado y consiguiente desestimación del recurso.»

EL HECHO IMPONIBLE DE UNA TRANSMISION DE BIENES EXIGE LA CONFORMIDAD DE DOS PARTES CONSINTIENDO LA TRANSMISION, NO PUDIENDOSE GIRAR LIQUIDACION EN BASE A UNA DECLARACION UNILATERAL Y A LA PRESUNCION DE TRANSMISION RESULTANTE (RESOLUCIÓN DE 22 DE ENERO DE 1976).

Hechos.—Por la Abogacía del Estado de Valladolid se siguió expediente de investigación del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales, oficiándose al Ayuntamiento de dicha ciudad para que manifestara la persona o personas que hubieran solicitado la oportuna licencia para efectuar la demolición en vías de ejecución de los edificios integrantes de un colegio,

contestándose por dicha Corporación en el sentido de que «Construcciones M. S.» había solicitado tal licencia para proceder a la demolición.

Requerida dicha Sociedad por la Abogacía del Estado para que presentase los documentos referentes a la adquisición de los terrenos, la Sociedad presentó escrito haciendo constar que con fecha 13 de abril de 1971 suscribió un contrato de promesa de venta del citado colegio, cuyo original obraba en el Ministerio de la Vivienda, añadiendo que era condición para el otorgamiento de la escritura de venta que los adquirentes se comprometieran a edificar Viviendas de Protección Oficial, aparte de otros extremos, estando pendiente de obtener la calificación provisional.

La Abogacía del Estado dictó acuerdo resolutorio del expediente de investigación, en el que tenía por acreditada la existencia de una transmisión a título oneroso y por acto *inter vivos*, y como fecha de la transmisión, la de 13 de agosto de 1970, en que la Sociedad se declara propietaria de la finca ante el Excmo. Ayuntamiento de Valladolid. Además, reconocía la exención provisional del Impuesto, al amparo del número 28 del artículo 65 del Texto Refundido, pero tomando como fecha de cómputo de los tres años, la ya citada de 13 de agosto de 1970. Girada la correspondiente liquidación caucional sobre estas bases y después de un recurso de reposición que dio lugar a unas rectificaciones que ahora no interesan, la representación de la entidad contribuyente promovió reclamación económico-administrativa contra los acuerdos de la Abogacía del Estado, resolutorios del expediente de investigación y del recurso de reposición, por mostrarse disconforme con la fecha y la forma de perfeccionarse el contrato objeto de la liquidación reclamada y la falta de intención defraudatoria en orden al pago del Impuesto.

El Tribunal Provincial de Valladolid acordó desestimar la reclamación.

Doctrina de la resolución.—Interpuesto recurso de alzada, el Tribunal Central lo estima, por lo siguiente:

«Considerando que la actual terminología del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales define y califica como hecho imponible para la exigencia del gravamen, la transmisión de bienes o derechos de cualquier clase, supuestos de hecho que, como su propio sentido gramatical indica, requieren necesariamente la previa existencia de dos personas, adquirente y transmitente, y la expresión formal de las mismas consintiendo expresamente la transmisión.»

«Considerando que, conforme a lo anterior, es conclusión evidente que para proceder a la liquidación del Impuesto por el concepto de transmisión de bienes o derechos de toda clase, es requisito esencial acreditar previamente en forma indubitada la conformidad de las partes interesadas, sin que en tal supuesto obsten a la exigencia del tributo los posibles defectos, tanto de forma como intrínsecos, que puedan afectar a la validez y eficacia del documento comprensivo de tal expresión de voluntades.»

«Considerando que aplicados tales principios al presente caso y no resultando probado en las actuaciones del expediente de investigación determinantes de la liquidación reclamada, la conforme expresión de la voluntad de las partes, basándose, en definitiva, la liquidación ordenada practicar en una presunción de tal acuerdo convencional y en una declaración unilateral, carentes de toda eficacia a los efectos de acreditar la transmisión de los bienes constitutivos del hecho imponible, tal falta de

consistencia legal de tales afirmaciones impone la revocación del acuerdo apelado con la consiguiente estimación del recurso en cuanto a dicho extremo.»

«Considerando que la facultad revisora que a este Tribunal concede el artículo 46 del Reglamento Procesal, unida a las alegaciones de las partes, obligan a considerar y decidir las consecuencias fiscales derivadas de los contratos cuya existencia queda acreditada en las actuaciones del propio expediente de investigación y que hacen referencia a la promesa de venta, y venta en firme, de los terrenos cuya transmisión ha sido objeto de la liquidación reclamada, procediendo, en consecuencia, que por la Oficina Liquidadora se requiera a los interesados para la reglamentaria presentación de ambos contratos o a su presentación de oficio si figurasen unidos a las actuaciones, y una vez llevada a cabo tal presentación girar las pertinentes liquidaciones o declarar la exención con carácter provisional si se hubiera obtenido la calificación provisional de las viviendas proyectadas construir en los indicados terrenos.»

NOTA.—Esta resolución es acertada y confirma la diferenciación que procede hacer en estos Impuestos entre inexistencia y nulidad del negocio, pues mientras esta última no estenida en cuenta, en principio, a efectos de la calificación fiscal, según el artículo 7.º del Texto Refundido, sin perjuicio de la devolución de la cantidad ingresada, en cambio, la inexistencia del negocio es objeto de calificación fiscal, pues afecta nada menos que al nacimiento del hecho imponible y a la determinación de su fecha, no pudiéndose dejar estos extremos a la apreciación por vía de presunciones, como razonadamente advierte esta resolución.

COMPUTO DE LA PRESCRIPCION PARA LIQUIDAR EL IMPUESTO EN EL CASO DE TRANSMISION DE TERRENOS DECLARADA PROVISIONALMENTE EXENTA POR LA MANIFESTACION DE QUE SE PRETENDE LA CONSTRUCCION DE VIVIENDAS DE PROTECCION OFICIAL, NO TENIENDO LUGAR ESTO (RESOLUCIÓN DE 22 DE ENERO DE 1976).

Hechos.—Con fecha 21 de diciembre de 1964 se presentó en la Abogacía del Estado de Barcelona una primera copia de la escritura otorgada el 14 de noviembre anterior, por la que la Sociedad «Inmobiliaria Corinto, S. A.», adquirió una porción de terreno edificable en la Avenida de Calvo Sotelo, haciéndose constar en la escritura que dicha adquisición se realizaba con el propósito de construir sobre dicho terreno Viviendas de Protección Oficial.

La Abogacía del Estado, con fecha 8 de enero de 1965, dictó acuerdo declarando provisionalmente exenta la mencionada adquisición.

El 21 de febrero de 1973 se presentó de nuevo la citada escritura acompañada de escrito de la Sociedad compradora, en el que hacía constar que no habiendo podido acogerse al régimen especial de Viviendas de Protección y habiendo transcurrido con exceso el plazo legal de prescripción para la práctica de la liquidación correspondiente, suplicaba se declarase prescrito el derecho de la Administración, haciéndolo así constar en el documento presentado.

La Abogacía del Estado giró a cargo de la mencionada Sociedad la liquidación correspondiente, promoviéndose contra la misma reclamación económico-administrativa, alegándose prescripción para liquidar por haber transcurrido con exceso el plazo legal de cinco años fijado para la misma en el artículo 132 del Texto Refundido.

El Tribunal Provincial acordó desestimar la reclamación fundándose en que el devengo del Impuesto en los supuestos de concesión previa de exención provisional, no nace hasta que se acredite en forma suficiente no haber obtenido la calificación provisional o se renuncie expresamente por el interesado al beneficio fiscal provisionalmente concedido.

Doctrina de la resolución.—Interpuesto recurso de alzada, el Tribunal Central lo desestima por lo siguiente:

«Considerando que constituye antecedente indispensable para una acertada solución del problema de fondo que la reclamación plantea el de determinar la fecha en que nace el derecho de la Administración para practicar en su caso la liquidación del impuesto y desde la cual ha de comenzar a contarse el plazo de prescripción de la acción para su exigencia.»

«Considerando que a tales efectos el número 28 del artículo 65 del Texto Refundido de 6 de abril de 1967 concede la exención de pago del Impuesto de Transmisiones a los contratos de promesa de venta, adquisición a título oneroso, arrendamiento y cesión gratuita de terrenos destinados a la construcción de viviendas de protección oficial, añadiendo que para el reconocimiento de esta exención bastará que se consigne en el documento que el contrato se otorga con la finalidad expresada y quedará sin efecto si transcurriesen tres años a partir de dicho reconocimiento sin que se obtenga la calificación provisional, y disponiendo finalmente que la exención se entenderá concedida con carácter provisional y condicionada al cumplimiento de los requisitos que en cada caso exijan las disposiciones vigentes para esta clase de viviendas.»

«Considerando que de la redacción de tal precepto legal claramente se deduce, y así lo ha confirmado reiterada jurisprudencia, que para el reconocimiento de la exención que en el mismo se regula basta la simple manifestación de los adquirentes de los terrenos de destinar los mismos a la construcción de tal clase de viviendas, quedando condicionada su definitiva eficacia al cumplimiento de los requisitos formales establecidos en la legislación especial reguadora de tal clase de viviendas y a la obtención de la calificación provisional dentro del plazo de tres años.»

«Considerando que las precedentes consideraciones ponen patentemente de manifiesto la existencia de dos distintas motivaciones determinantes de la pérdida del beneficio fiscal que se viene examinando, pero exigiendo ambas como premisa común que los hechos que las sirvan de fundamento sean constitutivos de negligencia de la propia Administración o de los interesados por incumplimiento de los requisitos formales o por morosidad en el transcurso de los plazos determinantes de la caducidad del beneficio, pudiendo añadirse a las anteriores motivaciones la producida por la renuncia expresa de los beneficios llevada a cabo por los propios interesados.»

«Considerando que en orden al cómputo del plazo de prescripción de la acción para exigir el impuesto es de tener en cuenta que conforme al principio general de prescripción de las acciones contenido en el artícu-

lo 1.969 del Código Civil, dicho plazo se computa desde que tales acciones pudieran ejercitarse, lo que exige como necesario complemento el previo conocimiento de los llamados al ejercicio de tales acciones, principio que aplicado al supuesto de renuncia tácita del beneficio fiscal exige imperativamente para dar vida al hecho imponible y consiguiente comienzo del plazo de prescripción la comunicación expresa de la citada renuncia por parte del interesado, que en el presente caso se produjo el 21 de febrero de 1973, por lo que al girar la liquidación reclamada no había transcurrido el plazo de cinco años, no pudiendo prosperar por consiguiente la pretensión de la sociedad recurrente, que debe ser desestimada con la confirmación del fallo apelado.»

COMENTARIO.—No tenemos más remedio que hacer una fuerte crítica de la presente resolución, pues se basa en argumentos sofisticos y en una desviación de lo que resulta del número 28 del artículo 65 del Texto Refundido.

Es cierto que ocurre con alguna frecuencia que se declara en el documento que la adquisición se hace para la construcción de viviendas de protección oficial, y que luego, de buena o mala fe, ese tipo de viviendas no se construye, corriendo el peligro la Hacienda Pública de que el documento se quede sin liquidar.

Pero también es cierto que una buena organización del sistema de investigación de las Oficinas Liquidadoras del Impuesto, abriendo la oportuna ficha a tales adquisiciones y siguiéndoles la pista pasados los tres años, conduce a detectar esos casos en que no ha habido construcción de viviendas de protección oficial. Y si por falta de esa organización y del sistema de investigación pasaran los plazos de prescripción del impuesto, ello ha de atribuirse a culpa o negligencia de la propia Administración, cuya sanción consiste precisamente en la prescripción del Impuesto por transcurso del plazo.

Pues bien, si se siguiera la postura que patrocina la presente resolución, entonces no haría falta llevar fichas ni investigar, pues tarde o temprano, aun pasados muchos años, caería el documento en manos de la Administración, con la consiguiente inseguridad jurídica del contribuyente y contra el fundamento y finalidad del instituto de la prescripción.

La presente resolución entiende erróneamente que la Administración, en el caso del número 28 del artículo 65 del Texto Refundido, no puede ejercitar la acción o derecho a exigir la liquidación hasta que no conste que el interesado ha renunciado al beneficio fiscal, con lo que olvida que el propio número 28 está brindando a la Administración la posibilidad de actuar a partir del transcurso de los tres años desde que se concedió la exención provisional. Pasado ese plazo, la Abogacía del Estado o la Oficina Liquidadora en cuestión debe actuar requiriendo al interesado para que pague la liquidación caucional, que se eleva a definitiva a menos que conste que se obtuvo la Calificación Provisional de Viviendas de Protección Oficial. Por tanto, si transcurren cinco años desde que pasan los tres a que se refiere el artículo 65, número 28, sin que conste ninguna actuación por parte de la Administración, la prescripción se produce ineludiblemente, lo que se justifica por la negligencia por parte de la Hacienda Pública en instar la actuación procedente al transcurrir esos tres años. Y en el caso de que el interesado haya obtenido la Calificación Provisional en ese período, entonces la primitiva exención provisional se confirma,

pero mantiene su carácter de provisional durante todo el régimen de Viviendas de Protección Oficial, pues entonces entra el segundo grupo de condicionamientos que prevé el número 28 del artículo 65 del Texto Refundido. En esta segunda fase de la exención provisional la prescripción se interrumpe y no se computa de nuevo hasta que se haya producido la correspondiente descalificación.

Nada de esto tiene en cuenta la resolución, que confunde las dos fases de la exención provisional y añade, encima, el caso de renuncia de los beneficios llevada a cabo por los propios interesados, como si fuera éste el supuesto planteado, cuando mal se puede considerar renunciado el beneficio fiscal si no ha surgido la Calificación Provisional determinante de unos beneficios y si el propio interesado solicita ante la Oficina Fiscal que se declare prescrito el derecho de la Administración, que es lo que solicitó en el escrito en cuestión, sin renunciar lógicamente al beneficio fiscal.

J. M. G.^a G.^a