

3.º JURISPRUDENCIA FISCAL

POR CARLOS MARÍN ALBORNOZ

VIVIENDAS DE PROTECCION OFICIAL.—EXENCION DE LA PRIMERA TRANSMISION.—EL HABERSE TRANSMITIDO PREVIAMENTE LA VIVIENDA LITIGIOSA POR VIRTUD DE HERENCIA A LA HIJA DEL ANTERIOR PROPIETARIO Y PROMOTOR, NO HACE DECAER LA EXENCION QUE POR LA POSTERIOR VENTA DE LA VIVIENDA DE PROTECCION OFICIAL REALIZADA POR LA HEREDERA SE CONCEDE A LA PRIMERA TRANSMISION POR ACTOS «INTER VIVOS» (SENTENCIA DE 10 DE DICIEMBRE DE 1976).

Hechos.—La situación fáctica a tener en cuenta es la siguiente: 1.º En 13 de junio de 1970 se calificó definitivamente como Vivienda de Protección Oficial, entre otras, la que es objeto de litis. 2.º El 12 de diciembre de 1970 falleció el propietario y constructor de la vivienda, siéndole adjudicada en herencia a una de las hijas el 29 de noviembre de 1971, la de la litis, por la que se satisfizo el Impuesto de Sucesiones. 3.º El 19 de abril de 1974, la adjudicataria otorgó escritura de venta de la vivienda, solicitándose en la misma la exención correspondiente a la primera transmisión, a que se refiere el artículo 65, número 29, del Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales.

Presentada la escritura de venta en la Abogacía del Estado de la Delegación de Hacienda de Murcia, sin tener en cuenta la exención solicitada, se gira liquidación por transmisiones, interponiéndose contra la misma reclamación económica, que el Tribunal Provincial desestima.

Contra la resolución del citado Tribunal se interpone recurso contencioso-administrativo, que la Audiencia Territorial de Albacete estima, anulando y dejando sin efecto la liquidación girada. Este criterio lo mantiene igualmente el Tribunal Supremo, en base a la doctrina que se desprende de los siguientes:

Considerando que para resolver la presente apelación extraordinaria es preciso decidir si al haberse transmitido la vivienda litigiosa por virtud de herencia a la hija del anterior propietario y promotor, se agotó la protección oficial que en el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales se otorga a la primera transmisión de las viviendas que obtuvieron la calificación definitiva de «Protegidas», conforme a la normativa en vigor al tiempo de otorgarse la escritura de venta que motiva la litis, tesis de la apelante, o si, por el contrario, dicha transmisión *mortis causa*, primera en el tiempo, no hace decaer la exención que por la posterior venta de la vivienda realizada por la heredera se concede a la primera transmisión por actos *inter vivos*, como se sostiene en la sentencia apelada.

Considerando que la tesis de la parte apelante se basa en la interpretación gramatical del artículo 65, número 29, del citado texto tributario, al referirse a la primera transmisión cuando tenga lugar por actos *inter vivos* del dominio de las viviendas de protección oficial, deduciendo de esta expresión gramatical que la exención por transmisión *inter vivos* está excluida si la precedió otra transmisión *mortis causa*, como aquí acontece, ya que entonces no sería la primera transmisión, sino la segunda; pero esta interpretación gramatical ha de ser contrastada con los restantes medios interpretativos, pues la Ley General Tributaria, en su artículo 23, prescribe de modo terminante que «las normas tributarias se interpretarán con arreglo a los criterios admitidos en Derecho», y el artículo 3, 1, del título preliminar del Código civil, en su redacción actual, dispone que «las normas se interpretarán según el sentido propio de sus palabras, en relación con el contexto, los antecedentes históricos y legislativos y la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas, atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquéllas».

Considerando que en cuanto a los antecedentes legislativos es de tener en cuenta que el Decreto de 24 de julio de 1963 (núm. 2131/63), que aprobó el Texto Refundido sobre Viviendas de Protección Oficial, en su redacción originaria declaró la exención para la primera transmisión *inter vivos* del dominio de las Viviendas de Protección Oficial, así como la correspondiente a la primera transmisión *mortis causa* de las viviendas calificadas definitivamente para ser cedidas en arrendamiento (art. 10, núms. 9 y 11), y que más tarde la Ley número 41 de Reforma del Sistema Tributario, de 11 de junio de 1964, concedió también la exención a la primera transmisión *inter vivos* del dominio de las Viviendas de Protección Oficial, así como a esas mismas adquisiciones cuando tengan lugar por herencia o legado (arts. 146, núm. 30, y 123, 8), por lo que es visto que la clara redacción de estos preceptos, tanto de Viviendas de Protección Oficial como del nuevo sistema tributario, se refieren directamente al supuesto de una primera transmisión *inter vivos*, sin perjuicio de establecer también la exención para la primera transmisión *mortis causa*, con lo que se evidencia que la primera transmisión que tuviere lugar por cualquiera de ambos títulos adquisitivos quedaba exenta del tributo, siendo especialmente de destacar que esta misma atribución de la exención por esa doble vía integró la primitiva redacción del Texto Refundido vigente sobre Transmisiones, siendo recogida en los artículos 65, número 29, ya citado, y en el primitivo artículo 19, 1, número 8, si bien la redacción gramatical del primero, al aludir a «cuando tenga lugar», ha dado lugar a la interpretación rigurosamente gramatical que se postula por el defensor de la Administración.

Considerando que los antecedentes legislativos enunciados hay que examinarlos también desde el punto de vista social que inspira la legislación de Viviendas de Protección Oficial, ya que por la ulterior supresión realizada de la exención en la primera transmisión cuando tenga lugar por actos *mortis causa* (Decreto de 27 de mayo de 1968, que da nueva redacción al artículo 19, 1, 8.º, del Texto Refundido de Transmisiones Patrimoniales) resultaría injustificado, conforme al criterio que inspiró esta legislación, que se concediese la exención sólo si la primera transmisión se operase por actos *inter vivos*, y se negase cuando el destino normal de venta de tales viviendas que se desean promover fuese precedido de una transmisión *mortis causa*, como en este caso, por fallecimiento del promotor, padre de la adjudicataria de la vivienda, criterio de la finalidad o *ratio legis* que ya ha sido tenido en cuenta por esta Sala en diversas sentencias al aplicar esta misma legislación, entre otras, las de 1 y 16 de abril de 1975.

Considerando que por las razones expuestas procede la desestimación del recurso, sin declaración sobre las costas.

CORPORACIONES LOCALES.—SANCIONES POR OMISION Y DEFRAUDACION.—NO APLICACION DE LAS MISMAS CUANDO LA CORPORACION LOCAL PRESTE SU CONFORMIDAD AL REQUERIMIENTO DE LA ADMINISTRACION PARA REGULAR SU SITUACION TRIBUTARIA (SENTENCIA DE 26 DE NOVIEMBRE DE 1976).

Doctrina de la sentencia.—Las sanciones correspondientes a infracciones de omisión y defraudación no se aplicarán, de acuerdo con el artículo 85 de la Ley General Tributaria, a las Corporaciones Locales cuando presten su conformidad al requerimiento de la Administración para regular su situación tributaria, como ocurre en el caso contemplado en la sentencia, en el que, tratándose de una clara infracción de omisión, el Ayuntamiento recurrente prestó su conformidad al requerimiento que le hizo la oficina liquidadora, sin que pueda oponerse a ello el Reglamento de Derechos Reales de 1959, ya que la multa podría apoyarse en el artículo 115 del Texto Refundido del Impuesto; pero en éste hay que atender a su disposición transitoria 6.ª y la norma citada de la Ley General Tributaria, al ser una ley cuasi-constitucional, es un precepto común aplicable a todos los tributos, sin necesidad de que sea recogida expresamente en los textos particulares, criterio éste que ya se recoge en la Sentencia del Tribunal Supremo de 15 de diciembre de 1967.

DEUDAS DEDUCIBLES.—HAN DE DARSE LOS TRES REQUISITOS EXIGIDOS POR EL NUMERO 3 DEL ARTICULO 28 DEL TEXTO REFUNDIDO DEL IMPUESTO PARA QUE PUEDA EFECTUARSE LA CORRESPONDIENTE DEDUCCION EN LA BASE IMPONIBLE DEL TRIBUTO (SENTENCIA DE 1 DE DICIEMBRE DE 1976).

De acuerdo con el considerando primero de la sentencia dictada por el Tribunal Supremo, la única cuestión que se plantea en este recurso se deduce a determinar si, con arreglo a lo establecido en el artículo 28-3 del Texto Refundido del Impuesto sobre Sucesiones, es o no procedente la deducción, en la base determinada para tal impuesto, que han de satisfacer los cuatro herederos actores en el recurso de la alegada deuda de 1.071.764,56 pesetas, imputada a cargo de la señora causante de la sucesión, tía carnal de aquéllos, y de la que figura como acreedora la entidad «E. P. R., Sociedad en Comandita», sociedad en la que dicha señora tenía una participación del 55 por 100 en las cuentas de capital y reservas como socio comanditario de la misma.

El Tribunal Supremo, en recurso de apelación interpuesto por el Abogado del Estado contra sentencia de la Audiencia Territorial de Sevilla, siendo ponente el Magistrado excelentísimo señor don Luis Vacas Medina, estima el recurso, considerando no deducible la deuda referida en base a la doctrina que sienta en los siguientes:

Considerando que la Sala de lo Contencioso de la Audiencia Territorial acepta para la cuestión reseñada anteriormente la solución afirmativa, pero tal solución ha de ser rechazada, con la obligada revocación de la sentencia recurrida, si al respecto y sustancialmente se tiene en cuenta que los tres requisitos exigidos por el mencionado número 3 del artículo 28 del Texto Refundido han de darse concurrentemente para que pueda efectuarse la correspondiente deducción en la base imponible del tributo, como, sin género de duda, se desprende de la propia redacción del precepto que se aplica; y esto establecido, comenzando por el examen del requisito comprendido en el apartado a) del precitado número 3, ha de señalarse

que en el caso de autos no aparece suficientemente justificada la deuda aducida—como tampoco lo ha estado nunca a satisfacción de la Administración—, ya que solamente se ha acreditado una situación contable, resultando de la propia contabilidad de la sociedad, de la que se desprende que la señora causante de la herencia, al mismo tiempo que era titular de una participación mayoritaria en las cuentas de capital y reservas de la mencionada sociedad—de acusado carácter familiar—, como socio comanditario de la misma, tenía en dicha entidad un saldo deudor, de cuya motivación y finalidad no se da explicación alguna ni se demuestra nada, de una cuantía casi equivalente—según los interesados—, a aquella participación; todo lo cual lleva a la conclusión de que no aparece acreditado en modo alguno y con la indispensable claridad el elemento causal de la deuda alegada, tal como sería preciso para poder afirmar sin reserva alguna la existencia de la misma, en el sentido que en la norma fiscal tiene la expresión a efectos de la deducción pretendida.

Considerando que en atención a la exigencia conjunta de los requisitos de referencia, a que procedentemente se ha aludido, la falta de uno de ellos es suficiente para denegar la deducción interesada, por lo que, en consecuencia, no es necesario entrar a examinar la concurrencia de los restantes, regulados en los apartados b) y c) del número y artículo a que se viene haciendo mención.

POLIGONOS DE NUEVA URBANIZACION.—LA PRIMERA TRANSMISION DE UN LOCAL COMERCIAL DE UN EDIFICIO CONSTRUIDO EN POLIGONO DE NUEVA URBANIZACION CONTENIDO EN UN PLAN PARCIAL, QUE HA OBTENIDO SU DEFINITIVA APROBACION POR EL ORGANO COMPETENTE Y QUE ADEMAS FUE PRESENTADO CON ANTERIORIDAD A LA ENTRADA EN VIGOR DEL DECRETO DE 27 DE MAYO DE 1968, HABIENDOSE EFECTUADO PRECISAMENTE LA TRANSMISION DENTRO DE LOS TRES AÑOS SIGUIENTES A LA TERMINACION DEL EDIFICIO, ESTA EXENTA DEL IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES, DE ACUERDO CON LO DISPUESTO EN EL ARTICULO 65, 1, 37, DEL TEXTO REFUNDIDO DEL IMPUESTO (SENTENCIA DE 27 DE ENERO DE 1977).

Hechos.—El debate queda planteado en torno a si debe o no otorgarse el beneficio fiscal de exención, previsto en el artículo 65, 1, 37, del Texto Refundido del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales, a la compraventa de un local comercial de la casa sita en la calle General Rodrigo, 6 —antes Andrés Mellado—, de Madrid, sobre la base de que el edificio en que aquel local está ubicado queda comprendido en polígono de nueva urbanización contenido en un plan parcial aprobado por el organismo competente en abril de 1962, teniendo además en cuenta que se trata de una primera transmisión, efectuada dentro de los tres años siguientes a la terminación del edificio, toda vez que la citada terminación se operó el 16 de mayo de 1968, y la compra se llevó a efecto mediante escritura notarial otorgada el 11 de marzo de 1971.

Planteadas reclamaciones en las pertinentes instancias, llegamos al contencioso-administrativo interpuesto ante la Sala 1.ª de la Audiencia Territorial de Madrid, que se muestra partidaria de aplicar la exención solicitada, criterio que igualmente mantiene la Sala 3.ª de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo, cuando, tras aceptar los considerandos de la sentencia apelada y siendo ponente el Magistrado excelentísimo señor don Diego Espín Cánovas, sienta la doctrina que se desprende de los siguientes:

Considerando que la apelación plantea, como en Primera Instancia, el ámbito del derecho transitorio, creado por el Decreto de 27 de mayo de 1968, que modificó la exención concedida por el número 37 del artículo 65, 1, del Texto Refundido del Impuesto General sobre Sucesiones y Transmisiones Patrimoniales, pues, según el artículo 2.º de dicho Decreto, no solamente se opera una importante modificación en la exención contemplada en el Texto Refundido, sino que se mantiene su aplicación en los términos originarios «cuando se trate de polígonos de nueva urbanización o de reforma interior contenidos en un plan parcial, que hayan obtenido así su definitiva aprobación por el órgano competente, siempre que hubiese sido presentado ante el mismo con anterioridad a la entrada en vigor» del Decreto, norma transitoria que exige para su aplicación tanto los presupuestos que establece, como los que ya exigía la norma que se modifica, requisitos que son interpretados de modo contradictorio por las partes.

Considerando que dada la fecha en que se devengó el tributo, o sea, el 11 de marzo de 1971, en que se otorgó la escritura de venta que originó la liquidación impugnada, y no siendo combatida la existencia de los presupuestos de derecho transitorio ahora establecidos, pues resulta acreditado que con anterioridad a la vigencia del nuevo Decreto (28 de mayo de 1968), ya se había presentado el plan parcial a la aprobación del órgano competente; en definitiva, el punto controvertido se centra en si antes de la reforma del Decreto del 68, la exención comprendía sólo la primera transmisión de viviendas, bien se enajenasen en bloques o separadamente, tesis de la Administración, o si además de las viviendas podían comprenderse en la exención los locales de negocio, tesis impugnada en esta apelación.

Considerando que el defensor de la Administración alega contra la inclusión de los locales de negocio en la exención transitoria el principio de que al mencionarse expresamente las viviendas no puede extenderse la exención, por vedarlo también el principio *inclusio unius, exclusio alterius*, como el artículo 24 de la Ley General Tributaria; pero no cabe seguir esta argumentación, ya que si bien las viviendas son mencionadas expresamente en el texto originario, lo son también los edificios en bloque, y los edificios comprenden tanto las viviendas como locales comerciales, por lo que hay que admitir que si la enajenación de un bloque comprendería la exención de estos locales, no hay razón para excluirlos cuando la enajenación sólo se refiera a un local de negocio, como en el presente caso, quizá por la menor disponibilidad económica del adquirente, criterio que ha sido ya mantenido por esta Sala en su reciente sentencia de enero de 1977, en recurso de apelación extraordinario, sin que este criterio implique extensión de la exención al limitarse tal argumentación a la interpretación normativa, conforme al artículo 23 de la citada ley tributaria.

Considerando que no cabe desconocer el sentido de protección a la construcción que inspira la legislación a la que se alude en la norma fiscal objeto de interpretación, pues tanto los polígonos de nueva urbanización como los de reforma interior, al desarrollar el urbanismo y la construcción, no excluyen el fomento de locales comerciales.

C. M. A.