

2.º JURISPRUDENCIA FISCAL

Por CARLOS MARÍN ALBORNOZ

RECLAMACIONES. ACUMULACION. CONTRA LOS ACUERDOS POR LOS QUE SE CONVENGA O DENIEGUE UNA ACUMULACION DE RECLAMACIONES NO CABE RECURSO ALGUNO, TODA VEZ QUE SE TRATA DE UN MERO ACTO DE TRAMITE U ORDINARIO DEL PROCEDIMIENTO (SENTENCIA DE 30 DE DICIEMBRE DE 1974).

Hechos.—En virtud de la presentación efectuada por la Sociedad Mercantil «Autopistas Concesionaria Española, S. A.», en la Oficina liquidadora competente, de varias actas de pago del justiprecio correspondiente a otros tantos expedientes de expropiación forzosa, dicha Oficina practicó liquidación por el Impuesto de Transmisiones a cargo de aquella Sociedad, con aplicación en la base de una bonificación del 75 por 100 por el número 1 al tipo del 7,40 por 100; disconforme con dicha liquidación, la Entidad antes expresada promovió reclamación económico-administrativa, que fue desestimada, y contra cuyo acuerdo se interpuso recurso de alzada ante el Tribunal Económico-Administrativo Central, que igualmente fue desestimado.

Contra dicho acuerdo se interpuso por la Sociedad citada recurso contencioso-administrativo ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo, que fue admitido a trámite, y publicada la Ley de 17 de marzo de 1973, se dictó auto por dicha Sala, por el cual, con suspensión del trámite de dicho recurso por haber cesado la competencia de la misma para seguir conociendo de aquél, al quedar atribuido a la Sala de la Jurisdicción de la Audiencia Territorial de Barcelona, se remitieron las actuaciones a dicha Sala, la cual, con fecha 22 de febrero de 1974, dictó sentencia desestimando el recurso.

Interpuesto por la repetida Sociedad recurso de apelación, el Tribunal Supremo, siendo ponente el Magistrado excelentísimo señor don Manuel García de Miguel, lo desestima en base a la siguiente

Doctrina.—Considerando que por el presente recurso contencioso-administrativo se impugna la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 4 de mayo de 1974, por la que dicho Tribunal, absteniéndose de entrar en el fondo de las cuestiones planteadas, acuerda anular todas las actuaciones practicadas en el expediente a partir del momento inmediatamente siguiente a la interposición de la correspondiente reclamación, a fin de que el Tribunal Provincial requiera a la Sociedad reclamante para que formule reclamaciones separadas contra las diversas liquidaciones objeto de impugnación, procediendo luego a la tramitación, también separada e independiente, de unas y otras, pronunciándose sobre ellas en única instancia.

Considerando que, por tanto, la resolución debatida se limita a declarar la improcedencia de la acumulación de varias reclamaciones, de donde resulta, pues, que, según el artículo 51 del Reglamento de Procedimiento, como para las reclamaciones económico-administrativas contra los acuerdos por los que se apruebe o deniegue una acumulación no cabe recurso alguno, con fundamento, sin duda, en que en realidad se trata de un mero acto de trámite u ordinario del procedimiento, es claro que, como ya declaró esta Sala en sentencia de 15 de noviembre de 1974, procede estimar que concurre la causa de inadmisibilidad prevista en el apartado c) del artículo 82 de la Ley de la Jurisdicción.

NOTA.—La Ley de 17 de marzo de 1973, modificadora de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa de 27 de diciembre de 1956, tiene como principio cardinal, sobre el cual giran las innovaciones que contiene, conferir al Tribunal Supremo de Justicia una función procesal directiva y revisora, en vía de recurso, mediante una descongestión de su competencia, que en una parte sustancial se atribuyó a las Salas de lo Contencioso-Administrativo de las Audiencias Territoriales. Ahora bien, la redistribución se opera sin excluir la intervención del Tribunal Supremo, ya que seguirá conociendo en Segunda Instancia de los asuntos dimanantes de la Administración Central, cuyo enjuiciamiento se transfiere a las Audiencias cuando sean susceptibles de recurso de apelación.

OBRA NUEVA Y PROPIEDAD HORIZONTAL. LA DECLARACION DE OBRA NUEVA Y LA CONSTITUCION EN REGIMEN DE PROPIEDAD HORIZONTAL CONSTITUYEN DOS ACTOS JURIDICOS DISTINTOS Y SUJETOS AMBOS AL IMPUESTO DE ACTOS JURIDICOS DOCUMENTADOS (SENTENCIA DE 18 DE DICIEMBRE DE 1974).

Hechos.—Sobre terreno de su propiedad, la Sociedad Mercantil «Inmobiliaria Peña grande, S. A.», construyó tres edificios con destino a viviendas y plantas comerciales, haciéndose por la misma declaración de obra nueva para cada uno de los edificios señalados con los números 1, 4 y 5, constituyendo a éstos en régimen de propiedad horizontal mediante escrituras públicas de 28 de agosto de 1970, que presentadas en la Oficina competente se liquidaron por el concepto de actos jurídicos documentados en relación con la declaración de obra nueva y división.

Notificadas las liquidaciones se entablaron sendas reclamaciones económico-administrativas, recayendo resoluciones desestimatorias, frente a las cuales se entabla recurso contencioso-administrativo, que fue estimado por la Sala Primera de la Jurisdicción de la Audiencia Territorial de Madrid, considerando que debía procederse a practicar nuevas liquidaciones, gravando sólo el acto de declaración de obra nueva, con devolución de lo ingresado en más.

Contra dicha sentencia, el señor Abogado del Estado, en representación y defensa de la Administración Pública, interpuso recurso extraordinario de apelación, y siendo ponente el Magistrado excelentísimo señor don Enrique Amat Casado, el Tribunal Supremo lo estimó en base a la siguiente

Doctrina.—Considerando que la cuestión que se plantea en esta apelación se reduce sustancialmente a determinar si la declaración de obra nueva de un edificio en construcción y su constitución en régimen de propiedad horizontal comportan un solo acto jurídico—un solo hecho imponible configurador del Impuesto de Actos Jurídicos Documentados—, como por la Sociedad accionante se postula, o si, por el contrario, cual la Administración mantiene, tanto la declaración de obra nueva como la cons-

titución de la propiedad horizontal merecen la consideración de convenciones tributables.

Considerando que para el debido enfoque del presente recurso es conveniente señalar las vicisitudes por las que han pasado esos elementos materiales—declaración de obra nueva y constitución de la propiedad horizontal—, que la doctrina científica denomina situaciones de hecho o presupuestos del tributo, y que pueden resumirse en los siguientes puntos: 1.º Antes de la Ley de 11 de junio de 1964, las declaraciones de obra nueva de inmuebles por las que no se acreditara haber satisfecho el impuesto por el contrato de construcción quedaban sometidas al pago del Impuesto de Derechos Reales, al tipo del 2,25 por 100, más el recargo del 15 por 100, que estableció la Ley de 22 de diciembre de 1949, y en todo caso pagaban el Impuesto del Timbre en metálico si su cuantía era superior a las 100.000 pesetas, a razón de cinco pesetas por cada 1.000 o fracción, y la constitución de la propiedad horizontal por el propietario único del inmueble satisfacía también el Impuesto del Timbre por el número 8 de la tarifa, que concluía con la exacción en metálico del 5 por 100. 2.º A partir de la Ley de 11 de junio de 1964, el contrato de ejecución de obra quedó sujeto al Impuesto sobre el Tráfico de las Empresas al tipo del 2 por 100, que redujo así en cerca de 60 centésimas la anterior tributación por derechos reales para dar cabida al recargo para las Diputaciones Provinciales, en sustitución del arbitrio sobre la riqueza provincial, que inicialmente se calculó entre el 30 ó 40 por 100 del tipo del Tesoro, pero siempre quedaba a salvo, sin aumentar la recaudación para la Hacienda Pública, tanto en el acto de declaración de obra nueva como en el de constitución de propiedad horizontal por el propietario único, la posibilidad de exigir por otro concepto tributario el antiguo 5 por 1.000, que ambos venían devengando por el Impuesto del Timbre, y tal es exactamente el tipo del 0,5 por 100 del número 38 de la tarifa actual, que grava los actos jurídicos documentados.

Considerando que la sentencia de esta Sala de 5 de marzo de 1973, abordando el tema que en la calificación de estos presupuestos tributarios se plantea, ha establecido las siguientes conclusiones: 1.ª Que son actos jurídicos las declaraciones de voluntad encaminadas a dar publicidad, mediante el Registro de la Propiedad, a determinadas alteraciones producidas en los bienes inscritos. 2.ª Que como el Registro es una institución jurídica —lo que no puede ponerse en duda—, son también actos jurídicos los que tiendan a modificar la realidad registral. 3.ª Que si en la antigua Ley del Timbre eran valuables la declaración de obra nueva y la constitución de la propiedad horizontal, no se alcanza la razón por la cual no hayan de serlo en la actualidad, dado el sentido de los artículos 2 y 105, d), del Texto Refundido.

Considerando que en la resolución apelada se sostiene la tesis de que la declaración de obra nueva, en cuanto implica una manifestación de la propiedad, puede operar con caracteres de horizontabilidad, apareciendo *ex novo* de un otorgamiento directo o inmediato, «en que se recoge un solo acto», una relación de propiedad configurada con independencia de toda situación anterior, de tal manera que el acto que se documenta no necesita como antecedente la preexistencia de la propiedad horizontal en el inmueble; pero esta tesis, «en cuanto mantiene la existencia de un solo acto gravable» por el Impuesto de Actos Jurídicos Documentados, no debe ser acogida, sin embargo, a la luz de la doctrina que se expone en el anterior considerando de esta sentencia; porque si en este aspecto se advierte que la parcela de litis, previamente inscrita a nombre de su dueña, la Inmobiliaria recurrente, no sólo escriturariamente se altera por la incidencia de la constatación solemne de un edificio que se levanta y de unas fincas que la componen, seguro cimiento de una relación dominical sobre aquél y éstas a favor de la Inmobiliaria referida, que construyó en suelo propio, no obstante las palabras «en régimen de propiedad horizontal»,

consignadas al comienzo del segundo exponente de la escritura, que no son en el fondo más que el simple anuncio de lo que se va a otorgar y constituir después, sino que asimismo se altera y modifica con ese instrumental sometimiento de su única y exclusiva propiedad al régimen específico de la propiedad horizontal, que se otorga en la primera de las estipulaciones escriturarias, que constituyen precisamente su título, y que condiciona el acceso al Registro de los locales y pisos, a que hace referencia el número 5 del artículo 8 de la Ley Hipotecaria, en la redacción que le fue dada por el artículo 1 de la Ley de Propiedad Horizontal; claro es que se producen dos alteraciones superpuestas en la parcela mencionada—físico-jurídica la primera, estrictamente jurídica la segunda, y las dos con contenido y alcance diferentes—y dos son también los actos desencadenantes del tributo que es preciso detectar, al amparo de la doctrina de la expresada sentencia de esta Sala de 5 de marzo de 1973, por lo que aun haciendo abstracción de esa gran realidad consagrada en la Exposición de Motivos de la Ley de Propiedad Horizontal, a cuya luz el coeficiente o cuota no es ya la participación en lo anteriormente denominado elementos comunes, sino que expresa—activa y también pasivamente, como módulo para las cargas—el valor proporcional del piso y cuanto a él se considera unido en el conjunto del inmueble, el cual al mismo tiempo que se divide física y jurídicamente, «se divide así económicamente en fracciones o cuotas»; debe fijarse y se fija como doctrina legal en el presente caso: que la declaración de obra nueva y la constitución de la propiedad horizontal comportan dos actos jurídicos sujetos al Impuesto de Actos Jurídicos Documentados, reconociendo, en consecuencia, debe darse lugar al presente recurso por concurrir en el mismo los expresados requisitos del artículo 101 de la Ley Jurisdiccional.

CAJAS DE AHORRO. IMPUESTO ESPECIAL Y TRANSITORIO DEL 10 POR 100. LAS CAJAS DE AHORRO ESTAN SUJETAS AL CITADO IMPUESTO, NO SIENDOLES, POR TANTO, APLICABLE LA EXENCION QUE SE PRETENDE, PUES AUNQUE NO SE DEN EXACTAMENTE EN LAS CAJAS DE AHORRO LAS CIRCUNSTANCIAS ANUNCIADAS EN LA EXPOSICION DE MOTIVOS DEL DECRETO-LEY DE 27 DE NOVIEMBRE DE 1967, EN RELACION CON EL IMPUESTO DE QUE SE TRATA, LO CIERTO ES QUE ESTAN COMPRENDIDAS ENTRE LOS SUJETOS PASIVOS DEL MISMO (SENTENCIA DE 22 DE OCTUBRE DE 1974).

Hechos.—El 29 de enero de 1970 se notificó a la Caja de Pensiones para la Vejez y de Ahorros habérsele practicado una liquidación provisional por el concepto de Impuesto Especial y Transitorio del 10 por 100, establecido por Decreto-Ley de 27 de noviembre de 1967, por la que resultó una cuota a ingresar de pesetas 16.283.773. Contra dicha liquidación se interpuso ante el Tribunal Económico-Administrativo Central, primero, y posteriormente en alzada ante el Tribunal Económico-Administrativo Central, siendo ambos desestimados por acuerdos de 8 de julio de 1970 y 22 de marzo de 1972, respectivamente.

Interpuesto recurso contencioso-administrativo ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo y remitidas las actuaciones, en virtud de la Ley de 17 de marzo de 1973, a la Audiencia Territorial de Barcelona, esta dictó sentencia el 14 de febrero de 1974 desestimando el recurso, toda vez que la cuestión planteada ha sido ya decidida por la jurisprudencia del Tribunal Supremo en sentencias de 20 de enero, 25 de septiembre y 13 de octubre de 1973, entre otras, resolviendo supuestos de absoluta analogía con el que

se enjuicia, y sobre la base de que la normativa legal contenida en el artículo 12 del Decreto-Ley de 27 de noviembre de 1967 y la Orden de 4 de abril de 1968, dictada por el Ministerio de Hacienda utilizando las facultades previstas en el artículo 27 del citado Decreto-Ley, establece que al ser las Cajas de Ahorro sujetos pasivos del meritado impuesto (art. 9, 4.º, apartado B, del Texto Refundido), y al no estar exentas de la obligación de contribuir por el mismo (art. 10 del mismo texto), también han de estar sujetas a tributación por el Impuesto Especial y Transitorio del 10 por 100.

Contra la anterior sentencia se interpuso por la representación de la Caja de Pensiones para la Vejez y de Ahorros recurso de apelación, el cual, siendo ponente el Magistrado excelentísimo señor don Nicolás Gómez de Enterría Gutiérrez, se desestima, confirmando, por tanto, la sentencia de la Audiencia en base a la siguiente

Doctrina.—Considerando que la cuestión principal que el presente recurso plantea, cual es el sometimiento y la no exención de las Cajas de Ahorro al Impuesto Especial y Transitorio del 10 por 100, establecido por el Decreto-Ley de 27 de noviembre de 1967, ha sido afirmativamente resuelta por esta Sala en sus sentencias de 20 de enero, 25 de septiembre, 13 de octubre y 25 de noviembre de 1972, y 19 y 26 de febrero, 21 de marzo y 10 de abril de 1973; criterio con el que viene a coincidir la dictada por la Sala Primera de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Territorial de Barcelona con fecha 14 de febrero de 1974, la cual debe ser confirmada, en cuanto desestimó el recurso entablado por la Caja de Pensiones para la Vejez y de Ahorro; porque aun cuando no se den exactamente en las Cajas de Ahorro las circunstancias enunciadas en la Exposición de Motivos del Decreto-Ley, en relación con el impuesto de que se trata, lo cierto es que están comprendidas entre los sujetos pasivos del mismo, sin que tenga nada de extraño que siendo una la justificación general de la medida, transitoriamente adoptada, se produzca además un efecto reflejo, que no se quiso excluir, aunque ese efecto por sí solo no hubiera determinado la implantación temporal de aquélla.

C. M. A.