

2.º JURISPRUDENCIA FISCAL

Por CARLOS MARÍN ALBORNOZ

SOCIEDADES.—AMPLIACION DE CAPITAL. DESGRAVACIONES.—PRESENTADA A LIQUIDACION UNA ESCRITURA DE AMPLIACION DE CAPITAL, Y OMITIENDO INVOLUNTARIAMENTE PRESENTAR CON ESTA LA DOCUMENTACION QUE JUSTIFICA LA DESGRAVACION FISCAL DEL 95 POR 100 DEL IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURIDICOS CONCEDIDA POR EL MINISTERIO DE HACIENDA EN VIRTUD DEL ACTA DE CONCIERTO FIRMADA CON LA ADMINISTRACION, EL ERROR SE CONSIDERA NO DE HECHO, SINO DE DERECHO O DE CONCEPTO, POR TRATARSE DE MATERIA RELACIONADA CON LAS EXENCIONES O BONIFICACIONES FISCALES (SENTENCIA DE 27 DE FEBRERO DE 1974).

Hechos.—Presentada en la Abogacía del Estado correspondiente primera copia de una escritura de aumento de capital social otorgada por «Papelera Guipuzcoana, S. A.», se practica por la mencionada dependencia liquidación por el concepto de «Sociedades», título ampliación, número 6 de la tarifa, al 2,70 por 100, sobre una base de 30.458.375 pesetas, y un total a ingresar de 847.052 pesetas.

Presentado escrito ante el Tribunal Económico Administrativo Provincial contra acuerdo del Delegado de Hacienda desestimatorio de la petición de devolución de ingreso indebido formulada por la Entidad contribuyente, el citado Tribunal desestima la reclamación en base, fundamentalmente, a que la pretensión de devolución deducida por el reclamante exigía, para poder ser atendida, una labor de calificación de un negocio jurídico para poder llegar a decidir sobre la aplicabilidad o no de una bonificación fiscal subjetiva, resultando evidente que dicha función de análisis y calificación excedía del marco de posibilidades que ofrecía el artículo 6 del Reglamento de 29 de julio de 1924, modificado por Decreto de 2 de agosto de 1934, y del que traía como causa el precepto específico que se señalaba en el acuerdo recurrido.

Notificado dicho acuerdo se interpuso recurso de alzada ante el Tribunal Central, el cual acordó desestimar el recurso. Contra esta resolución se interpone recurso contencioso administrativo, solicitándose sentencia declarando la existencia de error de hecho en la liquidación referida, consistente en haber omitido acompañar copia del contrato de Acción Concertada y cita de los *Boletines Oficiales* en que constaba la aprobación de los beneficios fiscales derivados del Acta de Concierto revocando el acuerdo del señor Delegado de Hacienda, y declarando el derecho a la devolución de la cantidad de 804.694 pesetas, como ingreso indebido procedente de error material regulado en el artículo 213, número 3, del Reglamento del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales.

El Tribunal Supremo, siendo ponente el Magistrado excelentísimo señor don César Contreras Dueñas, desestima el recurso en base a la siguiente

Doctrina.—Considerando que el acto impugnado consiste en una liquidación del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales, concepto «Sociedades», practicada con motivo de la presentación voluntaria en la oficina liquidadora de una escritura de ampliación de capital social, presentación que tuvo lugar el 9 de octubre de 1969, y sin que por parte del sujeto pasivo se alegara la procedencia de bonificación ni se presentara, relacionados con ella, justificantes de ninguna especie, hasta que la Entidad reclamante presentó en la Delegación de Hacienda, el 9 de enero de 1970, escrito manifestando que conocedora de la liquidación antes citada, de 9 de octubre de 1969, y habiendo omitido involuntariamente presentar con la escritura de ampliación de capital la documentación que justifica la desgravación fiscal del 95 por 100 del Impuesto general sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, concedida por el Ministerio de Hacienda en virtud del Acta de Concierto firmada con la Administración con fecha 30 de octubre de 1968, se veía en la necesidad de solicitar la devolución de la diferencia entre la liquidación presentada y la que se hubiera practicado de haberse tenido en cuenta los documentos justificantes de la desgravación fiscal del 95 por 100, haciendo mención expresa de que, a su juicio, se había padecido un «error material de hecho».

Considerando que la distinción entre errores de hecho y de derecho o de concepto está precisada por reiterada jurisprudencia en los mismos términos que lo hace el Tribunal Económico Administrativo Central en la resolución objeto del presente recurso, limitada el área del «error de hecho» a los casos de duplicidad de pago, equivocaciones materiales o aritméticas o señalamiento de tipo que no corresponda al concepto liquidado, enumerados en el artículo 6 del Reglamento de Procedimiento Económico Administrativo de 29 de julio de 1924, modificado por Decreto de 2 de agosto de 1934, concepto reiterado en el artículo 217 del Reglamento del Impuesto de Derechos Reales de 15 de enero de 1959, mantenido el vigor de aquel artículo 6 por la disposición final segunda del vigente Reglamento de Procedimiento Económico Administrativo de 26 de noviembre de 1959, siendo reiterado el criterio de que la materia relacionada con la aplicación o denegación de exenciones o bonificaciones fiscales, cual es el problema aquí planteado, pertenece al campo de los errores de derecho o de concepto, y respecto a ellos tan sólo cabe la reclamación economicoadministrativa, que deberá promoverse, según el artículo 94 del Reglamento de este procedimiento, en el término de quince días, a contar desde el día de la notificación, 22 de octubre de 1969, de donde se infiere que la liquidación había quedado firme y consentida cuando el 9 de enero de 1970 acudió la Compañía recurrente al Delegado de Hacienda solicitando la devolución, cual si se tratara de una duplicidad de pago o de un error material, siendo así que se trata de un acto administrativo encuadrado en los artículos 1 y 44 del citado Reglamento.

IGLESIA CATOLICA.—EXENCIONES.—LA EXENCION DE IMPUESTOS DE INDOLE ESTATAL O LOCAL CONCEDIDA POR EL ARTICULO 20 DEL CONCORDATO EN FAVOR DE DETERMINADOS BIENES, ENTRE ELLOS, LA RESIDENCIA DE LOS OBISPOS, DE LOS CANONIGOS Y DE LOS SACERDOTES CON CURA DE ALMAS, SIEMPRE QUE EL INMUEBLE SEA PROPIEDAD DE LA IGLESIA. NO SE REFIERE A LOS ACTOS DE ADQUISICION DE ESOS MISMOS BIENES REALIZADOS A TITULO ONEROSO (SENTENCIA DE 28 DE FEBRERO DE 1974).

Hechos.—Presentadas en la Abogacía del Estado correspondiente tres escrituras de adquisición de un piso que sirviera de residencia a los sacer-

dotes de determinadas parroquias, se giran las respectivas liquidaciones por el Impuesto de Transmisiones.

Contra tales liquidaciones se entabla recurso de reposición y posterior reclamación económicoadministrativa, que fue desestimada por el Tribunal Provincial.

Contra dicho acuerdo, la representación de la Iglesia interpuso recurso contenciosoadministrativo ante la Sala de Jurisdicción de Vizcaya basándose en que reconocida expresamente en el Concordato la exención total y absoluta para todos los impuestos que graviten sobre las residencias de los sacerdotes con cura de almas, es manifiesta la ilegalidad de los actos recurridos, confirmatorios de liquidaciones que gravan adquisiciones de viviendas para residencia de los sacerdotes de parroquias.

Estimado el anterior recurso, se interpone por el Abogado del Estado recurso extraordinario de apelación, el cual, siendo ponente el Magistrado excelentísimo señor don Nicolás Gómez de Enterría y Gutiérrez, se estima en base a la siguiente

Doctrina.—Considerando que la sentencia firme dictada por la Sala de lo Contenciosoadministrativo de Vizcaya, con fecha 29 de septiembre de 1972, que declaró la exención del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales de tres adquisiciones onerosas de otros tantos pisos para viviendas de sacerdotes con cura de almas en determinadas parroquias de Bilbao, se impugna por el Abogado del Estado, a través del presente recurso extraordinario de apelación, en interés de la ley, porque la doctrina en ella contenida incide, en los términos prevenidos en el artículo 101 de la Ley de esta Jurisdicción, en error jurídico, determinante, a su vez, de un resultado lesivo para la Administración, lo que hace procedente que esta Sala fije para lo sucesivo la correcta interpretación de las normas que ahora han sido, en su opinión, indebidamente aplicadas.

Considerando que, como ya esta Sala declaró en sus sentencias de 28 de diciembre de 1960 y 10 de julio de 1961, en relación con los antiguos Impuestos de Derechos Reales y Timbre, el artículo 20 del Concordato, ratificado en 27 de octubre de 1953, que concede exención de impuestos de índole estatal o local en favor de determinados bienes, entre ellos, la residencia de los obispos, de los canónigos y de los sacerdotes con cura de almas, siempre que el inmueble sea propiedad de la Iglesia, no se refiere a los actos de adquisición de esos mismos bienes realizados a título oneroso, y la omisión es tanto más significativa cuanto que sí están comprendidos, en el último párrafo del precepto, los actos de adquisición a título gratuito, como ha reconocido la sentencia de 24 de noviembre de 1972.

Considerando que, por lo que se refiere al actual Impuesto General sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, el número 9 del artículo 65 del Texto Refundido de 6 de abril de 1967, al declarar exentas las transmisiones y demás actos y contratos en que la exención resulte concedida por tratados o convenios internacionales ratificados por el Estado español, vuelve a remitir implícitamente al artículo 20 del Concordato, el cual se refiere, bajo los incisos *a)* al *f)* de su apartado 1, a impuestos estatales o locales que gravitan sobre bienes inmuebles; bajo el apartado 2, a objetos destinados al culto y a la publicación y fijación en los sitios de costumbre de los documentos que enumera; en el apartado 3, a las dotaciones del culto y clero y al ejercicio del ministerio sacerdotal, y en el 5, a las donaciones, legados y herencias para la construcción de edificios del culto o de casas religiosas, sin que la exención desempeñe en más supuestos que los que expresamente se mencionan no sólo por el criterio de interpretación de los beneficios fiscales, reflejado en el artículo 24, 1, de la Ley General Tributaria, sino porque el propio apartado 4 del artículo 20 del Concordato se encarga de puntualizar que todos los demás

bienes de personas o entidades eclesiásticas, así como los ingresos de éstas que no provengan del ejercicio de actividades religiosas propias de su apostolado, quedarán sujetos a tributación conforme a las leyes generales del Estado, en paridad de condiciones con las demás instituciones o personas, y si es cierto que la aclaración se refiere a todos los demás bienes y actividades, y ello para ser congruente con los tres apartados anteriores, y no a los actos o negocios jurídicos, también lo es que éstos no se hallaban hasta entonces favorecidos por exención alguna, ya que la exención se concede después en el apartado 5, pero referida únicamente a las donaciones, legados o herencias, con lo que la misma regla del apartado 4, que contempla los demás bienes y actividades, debe servir para los actos de adquisición no comprendidos en el mencionado apartado 5, entre ellos, todos los celebrados a título oneroso, cualesquiera que sean la naturaleza o el destino de los bienes adquiridos, pues el hecho de que estos bienes, una vez ingresados en el patrimonio eclesiástico, puedan quedar exentos, no es bastante para justificar la exención del negocio jurídico adquisitivo, ya que sobre él, y no sobre los mismos bienes adquiridos, recae el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales.

COMPRAVENTA.—EL HECHO DE QUE EN EL CONTRATO DE COMPRAVENTA INTERVENGA EL ELEMENTO ACCIDENTAL DE «ARRAS O SEÑAL» NO SIGNIFICA, POR SU SOLA Y EXCLUSIVA VIRTUALIDAD, QUE PUEDAN ENTRAR AUTOMATICAMENTE EN JUEGO LOS EFECTOS RESCISORIOS DEL ARTICULO 1.454 DEL CODIGO CIVIL, TODA VEZ QUE TAMBIEN ES PRECISO QUE SE EXPRESE CLARAMENTE EN EL CONTRATO QUE LAS MISMAS SE PACTAN PARA «PODER CUALQUIERA DE LAS PARTES DESHACER EL CONVENIO» (SENTENCIA DE 9 DE FEBRERO DE 1974).

Hechos.—Se otorga un documento privado de compraventa de unas naves y terrenos, recibándose por el vendedor cierta cantidad como señal de la venta. Dicho documento no fue voluntariamente presentado por los interesados dentro del plazo reglamentario, sino que lo hizo el Agente de la Propiedad Inmobiliaria que había intervenido como mediador, alegando que había de hacer uso del mismo en juicio, y por ese medio tuvo conocimiento la Administración de lo convenido en el mismo.

La Abogacía del Estado practica liquidación por el Impuesto de Transmisiones a cargo del comprador número 1, al 7,40, imponiendo, además, una multa del 50 por 100 de la cuota y los intereses de **demora correspondientes**.

Contra dicha liquidación se interpone reclamación económicoadministrativa alegándose que el documento liquidado no es más que un contrato de señal, y que el vendedor rescindió el contrato devolviendo al comprador la cantidad entregada debidamente duplicada; que, por tanto, el contrato no era constitutivo de una venta perfecta, y aun cuando se tratase de un verdadero contrato de compraventa, el Impuesto tendría que ser devuelto, en virtud del artículo 58 del Reglamento del Impuesto, porque la rescisión del contrato no tuvo lugar por mutuo acuerdo de las partes, sino por voluntad exclusiva del vendedor, que podía legalmente hacerlo sin otro requisito que devolver duplicadas las arras o señal recibidas.

El Tribunal Provincial desestima la reclamación, lo mismo que el Tribunal Central, en el correspondiente recurso de alzada.

Interpuesto recurso contenciosoadministrativo, el Tribunal Supremo, siendo ponente el excelentísimo señor don Enrique Amat Casado, lo desestima, en base a la siguiente

Doctrina.—Considerando que, en primer lugar, el hecho de que inter venga el elemento accidental de las arras o señal en el contrato de compraventa no significa, por su sola y exclusiva virtualidad, que puedan entrar automáticamente en juego los efectos rescisorios del artículo 1.454 del Código civil, porque, como se ha declarado reiteradamente por este Tribunal—sentencias, entre otras, reseñadas en los vistos—, «constituyendo una verdadera modalidad del contrato de compraventa la disposición del artículo 1.454 del Código civil, es preciso, para desencadenar sus efectos, que además de establecer las arras o señal, se exprese claramente que las mismas se pactan para poder cualquiera de las partes deshacer el convenio», y como de la lectura del documento liquidado ya se advierte que nada de esto se hace constar en él—implícitamente lo reconocen las partes, acudiendo voluntariamente las dos, para rescindirlo, a un nuevo convenio, el 10 de diciembre de 1966—, es visto que el contrato de litis, es decir, el originador de la liquidación impugnada, no facultaba al vendedor para esgrimir frente al comprador, que ahora acciona la opción de referencia, por lo que el primero de los dos expresados motivos de este recurso contenciosoadministrativo debe ser, consecuentemente, desestimado.

Considerando que por estas razones y por cuanto la rescisión del contrato de compraventa ha sido adoptada por un nuevo acuerdo de voluntades—el convenio referido de 10 de diciembre de 1966—, que veda la devolución del impuesto satisfecho a la ley, del artículo 58, apartado sexto, del Reglamento de Derechos Reales de 15 de enero de 1959, y del 17, número cinco, del Texto Refundido de 6 de abril de 1967, lo que impide, por consiguiente, acceder a la segunda de las pretensiones expresadas, claro es que debe ser desestimado el presente recurso.

ENAJENACION DE SOLARES QUE RESULTEN DE NUEVA URBANIZACION EN SECTORES DE EXTENSION O REFORMA INTERIOR. LA EXENCION CONTEMPLADA EN EL APARTADO D) DEL ARTICULO 193 DE LA LEY DEL SUELO A FAVOR DE LA PRIMERA ENAJENACION, SE HALLA DEROGADA DESDE LA FECHA DE ENTRADA EN VIGOR DEL TEXTO REFUNDIDO DE LA LEY DEL IMPUESTO DE DERECHOS REALES Y TRANSMISION DE BIENES DE 21 DE MARZO DE 1958, DEBIENDO ENTENDERSE COMPRENDIDA EN LA DISPOSICION TRANSITORIA SEGUNDA DEL TEXTO REFUNDIDO DEL IMPUESTO (SENTENCIA DE 9 DE FEBRERO DE 1974).

Hechos.—Presentada en la correspondiente oficina liquidadora una escritura por la que la Urbanización «La Paz, S. A.», vendió una parcela de terreno, se practica a cargo del adquirente liquidación por el concepto de «Transmisiones», número 1 de la tarifa, al 7,40.

Contra dicha liquidación se interpone reclamación economicoadministrativa, alegándose que era improcedente, por cuanto el acto que la motiva debía de reputarse exento, al amparo de lo dispuesto en el artículo 193, d), de la Ley del Suelo.

El Tribunal Provincial desestima la reclamación; no así la Audiencia Territorial de Valencia, que estima el recurso contenciosoadministrativo. Contra esta última sentencia, el señor Abogado del Estado interpone recurso extraordinario de apelación ante el Tribunal Supremo, el cual, siendo ponente el Magistrado excelentísimo señor don Manuel García Miguel, lo estima en base a la siguiente

Doctrina.—Considerando que el tema litigioso sometido a la resolución de esta Sala se concreta a determinar si se halla vigente o no el aparta-

do *d)* del artículo 193 de la Ley sobre Régimen del Suelo y Ordenación Urbana de 12 de mayo de 1956, en virtud del cual se declaraba exenta de los Impuestos de Derechos Reales y Timbre la primera enajenación de los solares que resultaren de nueva urbanización en sectores de extensión o de reforma interior.

Considerando que en los artículos 82 y 84 de la Ley de 26 de diciembre de 1957 se dispuso, respectivamente, «Se autoriza al Ministerio de Hacienda para introducir en los Impuestos de Derechos Reales, caudal relicto y sobre los bienes de las personas jurídicas las reformas que se expresan en los artículos siguientes.» «El Ministro de Hacienda, por sí o a instancia de parte interesada, revisará cuantas exenciones o bonificaciones de Derechos Reales, caudal relicto y sobre los bienes de las personas jurídicas existen en la actualidad en virtud de leyes especiales, a cuyo efecto, los beneficiados por ellas deberán instar su rehabilitación en el plazo de treinta días, a partir de la publicación de esta ley, ante el Ministro de Hacienda, quien en el término de tres meses determinará las que hayan de subsistir, fijando al propio tiempo su alcance y condiciones.»

Considerando que, a su vez, bajo el apartado *c)* de las disposiciones finales, se dijo: «Se autoriza al Ministro de Hacienda para: *a)* publicar textos refundidos de las disposiciones reguladoras de los impuestos afectados por esta ley, a fin de recoger en forma sistemática las innovaciones introducidas.»

Considerando que haciendo uso de tal delegación legislativa se publicó el Decreto de 21 de marzo de 1958, por el que se aprobaron los Textos Refundidos de la Ley y Tarifa de los Impuestos de Derechos Reales y sobre Transmisiones de Bienes, en cuya disposición transitoria cuarta se dispuso: «Quedan sin efecto cuantas exenciones o bonificaciones no figuren en los artículos 3 y 4 de esta ley.»

Considerando que como entre las exenciones enumeradas en el artículo 3 no se encontraba la del apartado *d)* del artículo 193 de la Ley del Suelo, no obstante hallarse comprendidas otras de las mencionadas en otros apartados de este último artículo, no puede caber duda alguna acerca de que la exención controvertida ha de entenderse comprendida en la disposición derogatoria recogida en la disposición transitoria cuarta del Texto Refundido, como así lo tiene reiteradamente declarado esta Sala, entre otras, como más recientes, en las sentencias de 22 de junio de 1972 y 16 de abril de 1973.

Considerando que por todo ello es cierto, como se dicé en la sentencia impugnada, que la disposición derogatoria comprendida en la transitoria segunda del Texto Refundido de la Ley y Tarifas de los Impuestos generales sobre Sucesiones, Transmisiones y Actos Jurídicos Documentados de 6 de abril de 1967 debe interpretarse, a fin de delimitar su campo de aplicación, en relación con el artículo 241 de la Ley de Reforma Tributaria de 11 de junio de 1964, y la disposición final única de dicha ley, con el Decreto de 23 de diciembre del mismo año, en cuanto que al determinar las dos primeras disposiciones los términos de la delegación, en el sentido de que el Gobierno había de publicar la tabla de vigencias y disposiciones derogadas por esta ley, y haberse publicado la referida tabla por el Decreto de 23 de diciembre, en la cual no se hallaba incluida la exención contenida en el apartado *d)* del artículo 193 de la Ley del Suelo, es indudable que la exención no podría entenderse comprendida en la cláusula derogatoria del Texto Refundido de 1967; mas ello no obsta a la invalidez de la conclusión sentada en la sentencia, pues aquélla deriva del hecho de que la exención controvertida no fue derogada por el Texto Refundido de 1967, sino que ya lo había sido por el de 21 de marzo de 1958.

C. M. A.