

III. Resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Central

(SECCION QUINTA: IMPUESTOS DE SUCESIONES, TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURIDICOS DOCUMENTADOS)

POR FERNANDO MUÑOZ CARIÑANOS.

1. *TIPO APLICABLE A LAS ESCRITURAS O ACTAS DE ENTREGA DE BUQUES:* Tributan por el número 37 de la Tarifa cuando concurren las circunstancias previstas en la Legislación sobre Renovación y Protección de la flota mercante. (RESOLUCIÓN DE 27 DE MARZO DE 1969)

A) *Hechos.*—El presente recurso tiene por base una escritura por la que se formalizó la entrega de un buque acogido en su construcción a los beneficios fiscales previstos en la Legislación sobre Renovación y Protección de la flota mercante.

La Abogacía del Estado giró liquidación por el concepto de «Actos Jurídicos Documentados», número 38 de la Tarifa al 0,50 por 100.

El recurrente alegó que había sido indebidamente aplicado el citado número 38 dado que la escritura de que se trataba no podía encasillarse dentro de los actos sujetos a este Impuesto, pues, la declaración de propiedad no es otra cosa que una de las partes integrantes y esenciales del contrato de construcción sujeto con anterioridad al Impuesto de Derechos Reales y posteriormente al de Tráfico de Empresas, que habían sido ya satisfechos.

El Tribunal Central después de dejar sentado el criterio, ya recogido en Resoluciones anteriores (1) de que las escrituras de entrega de buques constituyen el documento justificativo de la transmisión de la propiedad y consiguiente inscripción registral, se pronuncia del modo siguiente:

B) *Doctrina.*—Que las normas del Impuesto de Timbre, en lo que hace referencia a las escrituras de entrega de buques, han venido a ser sustituidas por la Ley de Reforma del Sistema Tributario de 11 de junio de 1964 integrándose en los preceptos de la misma reguladores del nuevo Impuesto de Actos

(1) Véase, por ejemplo, la de 27 de febrero de 1969, núm. 475 de esta *Revista*, pág. 1.723.

Jurídicos Documentados y concretamente por lo que se refiere a las escrituras, actas y testimonios notariales en su artículo 164 y números 37 y 38 de la Tarifa, que sujetan a su pago por el tipo del 0,50 por 100 los mencionados documentos en cuanto tengan por objeto cantidad o cosa valuable susceptible de ser determinada y que no contengan actos o contratos sujetos al Impuesto General sobre Sucesiones, al General sobre Transmisiones y Actos Jurídicos Documentados o al General sobre Tráfico de Empresas, circunstancias todas concurrentes en las escrituras de entrega de buques.

Que por Decreto de 6 de abril de 1967 se aprobó el Texto Refundido de las Leyes de los Impuestos de Sucesiones, Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados aplicable a los actos y contratos causados o celebrados a partir del 1 de julio de 1964.

Que el apartado 7 del artículo 100 del mencionado Texto Refundido, modificando lo dispuesto por la legislación vigente con anterioridad y con referencia a tales escrituras de entrega de buques dispone con carácter especial que: «Las escrituras públicas o actas de entrega de los buques a que se refiere el artículo 29 de la Ley de 12 de mayo de 1956, tributarán, durante el plazo en la misma establecido, exclusivamente por el número 37 de la Tarifa».

Que el artículo 29 de la citada Ley de 12 de mayo de 1956 con relación a los beneficios fiscales que en el mismo se establecen, comprende con carácter general todos los actos y contratos que se concierten por razón de la construcción de buques entre los que hay que entender incluidas las mencionadas actas o escrituras de entrega.

Que a la vista de las anteriores disposiciones es evidente que la escritura que ha motivado la presente reclamación ha de tributar por el número 37 de la Tarifa, o sea, por la cuantía fija de cinco pesetas en todos los pliegos de sus copias y en las matrices en su caso.

2 PRINCIPIO DE UNIDAD DE TRANSMISION Y DEVENGO DEL IMPUESTO: *No procede su aplicación cuando un mismo documento comprende varias convenciones sujetas al Impuesto separadamente en la Tarifa.* (RESOLUCIÓN DE 17 DE ABRIL DE 1969.)

A) *Hechos.*—Una Sociedad Mercantil emitió 75.000 obligaciones hipotecarias al portador, en garantía de la emisión constituyó a favor de los tenedores, primera hipoteca sobre varias fincas formadas por agrupación de otras realizadas en la misma escritura, y sobre las obras nuevas efectuadas en ellas que asimismo se declaraban y valoraban juntamente con determinada maquinaria y elementos industriales.

La Abogacía del Estado giró dos liquidaciones, una por el concepto de préstamos, número 15 de la Tarifa al 2,90 por 100 por el título de emisión de obligaciones, y otra por el concepto de Actos Jurídicos Documentados, número 38 de la Tarifa al 0,50 por 100 por el título de Declaración de obra nueva.

Se interpuso reclamación contra la liquidación señalada en segundo lugar alegando la improcedencia de la misma por constituir una evidente infracción de la norma contenida en el número 38 de la Tarifa, que impide liquidar por tal concepto cuando en el documento que motiva la sujeción se contienen otros sujetos al Impuesto de Transmisiones Patrimoniales. Se alegaba asimismo que la figura de «Incorporación de maquinaria» frecuentemente usual en los préstamos con garantía hipotecaria, no es un acto con la necesaria

autonomía, sino algo accesorio y requisito obligado al perfeccionamiento del único contrato que en este caso cabe contemplar, cuál es el préstamo con garantía de unos bienes que es absolutamente necesario reseñar.

Ante tales alegaciones el Tribunal Central fija la doctrina siguiente:

B) *Doctrina*.—Que el problema debatido en la reclamación consiste en determinar si en una escritura de creación y emisión de obligaciones hipotecarias, en la que, para garantizar las obligaciones que se contraen en relación con dicha emisión, se comprenden otros actos cuales son los de declaración de obra nueva, incorporación de maquinaria y agrupación de fincas, procede la práctica por separado de dos liquidaciones, una por la emisión de obligaciones, y otra por los de declaración de obra nueva, incorporación de maquinaria y agrupación de fincas o no procede por derivar los actos gravados de un solo documento y en opinión del recurrente de un hecho imponible único.

Que no ofrece dudas la existencia en la misma escritura de una duplicidad de convenciones o actos jurídicos perfectamente diferenciados en su alcance y efectos sujetos a distintos conceptos impositivos: la emisión de obligaciones al Impuesto General sobre Transmisiones Patrimoniales por el número 15 de la Tarifa, y la declaración de obra nueva, incorporación de maquinaria y agrupación de fincas, como constitutivos de actos jurídicos que tienen por objeto cantidad o cosa valuable susceptible de determinación por aplicación del número 38 de la misma.

Que esta duplicidad de liquidaciones la autoriza expresamente el artículo 173 apartado 2) de la Ley de Reforma del Sistema Tributario al disponer que «cuando un mismo documento o contrato comprenda varias convenciones sujetas al impuesto separadamente en la Tarifa, se exigirá el derecho señalado a cada una de aquéllas, salvo los casos en que se determine expresamente otra cosa».

Que la anterior conclusión no puede ser desvirtuada, amparándose en una literal interpretación de la redacción dada al número 38 cuando dice: «que no contengan actos o contratos sujetos al Impuesto General sobre Transmisiones Patrimoniales», porque pugna con la «ratio legis» del precepto, porque se encuentra en abierta oposición con el contenido del artículo 173 ya citado, porque las dudas que pudieran suscitarse con la indicada redacción han quedado resueltas con el nuevo texto de 6 de abril de 1967, finalmente, porque, admitir tal interpretación, equivaldría a facilitar la evasión fiscal de dicho Impuesto en todos los casos de coexistencia en un mismo documento de los actos o contratos sujetos al mismo con otros sujetos específicamente a cualquiera de los restantes.

3. *VIVIENDAS DE PROTECCION OFICIAL: La exención prevista en el número 55 del artículo 65 del texto refundido del Impuesto es aplicable a las Sociedades dedicadas a la construcción de este tipo de viviendas, aunque su finalidad sea destinarlas a la venta.* (RESOLUCIÓN DE 24 DE ABRIL DE 1969.)

A) *Hechos*.—Don Z. R. M y otros, constituyeron una Compañía mercantil con un capital de 24 millones de pesetas del que se desembolsó inicialmente un 25 por 100, estipulando que la mencionada Compañía tendría por objeto único y exclusivo la construcción de viviendas de renta limitada y, por tanto, se regiría por los preceptos de la Ley de 15 de julio de 1954.

Esta escritura de constitución de la Sociedad fue declarada exenta del Impuesto de Derechos Reales por aplicación del artículo 6.º A) núm. 59 del Reglamento de 1959.

Posteriormente se acordó el desembolso de otro 25 por 100 del capital y presentada en la Abogacía del Estado, copia de la correspondiente escritura fue liquidada por el concepto de «Sociedades» número 6 de la Tarifa al 2,70 por 100 sobre la base del nuevo desembolso realizado.

En sucesivos recursos ante el órgano gestor y el Tribunal Provincial respectivo se pidió que fuera declarada la exención total en base al número 55 del artículo 65 del Texto Refundido del Impuesto, reclamación que fue desestimada por entenderse que conforme a tal precepto únicamente goza de exención la constitución y ampliación de capital de aquellas Sociedades Inmobiliarias cuya finalidad exclusiva sea la construcción, promoción o explotación en arriendo de viviendas de protección oficial, en la que no pueden tener cabida las que se dedican a la venta.

Recurrido a su vez este fallo ante el Tribunal Central, éste lo revoca en base a la doctrina siguiente:

B) *Doctrina*.—Que según el número 55 del artículo 65 del texto refundido citado, están exentas del Impuesto: «La constitución, ampliación de capital y fusión de las Sociedades inmobiliarias, cuya finalidad exclusiva sea la construcción, promoción o explotación en arrendamiento de viviendas de protección oficial».

Que los objetos sociales que se determinan en el precepto en cuestión son alternativos y en consecuencia gozan de la exención del Impuesto las Sociedades inmobiliarias que se dedican exclusivamente bien a la construcción, bien a la promoción o bien a la explotación en arrendamiento de las «Viviendas de Protección Oficial», o a uno, dos o los tres de estos fines sociales, sin que sea obligatorio que concorra en todo caso el último de los indicados.

Que interpretada así la expresada norma, es evidente que cuando una Sociedad se dedica a la «promoción», tal y como este término aparece interpretado en la legislación de «Viviendas de Protección Oficial», y a su ulterior construcción, pero no a su explotación en régimen de arrendamiento, es evidente que tiene que destinarlas a la venta, pues otra conclusión nos llevaría al absurdo.

4. *POLIGONOS DE EXPLOTACION: Es de aplicación la exención prevista en el número 35 del artículo 65 del texto refundido aunque por llegar a un acuerdo las partes interesadas, no haya sido necesario cumplir todos los trámites que establece al efecto la Legislación especial sobre la materia.* (RESOLUCIÓN DE 24 DE ABRIL DE 1969)

A) *Hechos*.—En la Oficina Liquidadora de La Unión fue presentada una escritura por la que la Sociedad Anónima Urmenor adquiría, previa segregación de otra mayor, una finca denominada «Encañizada de Marchamalo», en la Manga de la Isleta, Término Municipal de Cartagena, manifestándose por el comprador que la citada finca estaba integrada en el territorio que comprende el Plan Parcial de Ordenación Urbana de la Hacienda de la Manga del Mar Menor que en su día fue promovido por la citada Sociedad por el sistema de expropiación total de los terrenos, por lo que al amparo de lo dispuesto en

el artículo 193 de la vigente Ley del Suelo de 12 de mayo de 1956 se solicitó del Liquidador del Impuesto la declaración de exención, haciéndose constar a estos efectos, que la adquisición de los terrenos tenía, por fin, su urbanización con arreglo al referido Plan Parcial.

Dicha petición fue desestimada por entender la Oficina de gestión que los actos escriturados no tenían encuadre en ninguno de los siete apartados del precepto invocado, y en consecuencia se giró liquidación.

El Tribunal Provincial de Murcia denegó asimismo la exención por estimar que no procedía contemplar las establecidas en la Ley del Suelo y Ordenación Urbana, puesto que después de publicada la Ley de Reforma Tributaria las aplicables eran únicamente las contenidas en su artículo 146, según resulta de la regla segunda de su artículo 184, y aquellas no cabe incluirlas dentro de su número 36, puesto que la adquisición no se realizaba por expropiación forzosa, sino a virtud de una compraventa, sin que tampoco pudieran ser incluidas dentro del número 35 del referido artículo 146, solamente aplicable a solares incluidos en el Registro Municipal correspondiente, circunstancias que no concurran en el presente caso.

En el recurso interpuesto ante el Central se alegó que publicada, en el «Boletín Oficial del Estado», la aprobación del Plan de Ordenación Urbana, se promovió la apertura de la pieza de justiprecio del expediente expropiatorio de la finca, y desestimada la oposición del expropiado, se avino éste a llegar a un acuerdo con el beneficiario de la expropiación en la forma prevista en el artículo 24 de la Ley de 16 de diciembre de 1954, por lo que en definitiva el vendedor, al otorgar la escritura, no hizo otra cosa que acceder a la vía de acuerdo que la Ley de Expropiación Forzosa abre al particular expropiado, lo que evidencia que la transmisión, aun consumada por la escritura pública, se realizó forzosamente en cumplimiento de un acto administrativo.

B) *Doctrina*.—Que la única cuestión que ofrece el presente expediente es determinar si la mencionada escritura pública constituye una simple compraventa que se ha perfeccionado libremente entre comprador y vendedor en cuanto a la determinación de la cosa y la fijación de su precio, o por el contrario de la misma se infiere que se han seguido para llegar a su otorgamiento procedimientos de los determinados en la Ley de Expropiación Forzosa de 16 de diciembre de 1954.

Que según consta en las actuaciones seguidas la sociedad recurrente estaba autorizada a utilizar el procedimiento de expropiación forzosa, puesto que se habían cumplido los requisitos previos relativos a la declaración de utilidad pública, la necesidad de la adquisición de los bienes de que se trataba, y, además, ante la oposición de los interesados se había solicitado de los Organos de la Administración la apertura de la pieza de justiprecio del expediente expropiatorio, sin que ello obstase para que, posteriormente, los interesados se pudiesen de acuerdo en la fijación ulterior del precio de la finca sometida a expropiación.

Que esta situación fáctica ha producido la recta aplicación por los propios contratantes del artículo 24 de la referida Ley de Expropiación Forzosa, según el cual, la Administración, sustituida en este caso por la entidad expropiante, y el particular a quien se refiera la expropiación, podrán convenir la adquisición de los bienes que son objeto de ésta por mutuo acuerdo, en cuyo caso una vez convenidos los términos de la adquisición amistosa se dará

por concluido el expediente iniciado, lo que hace necesario estimar que la transmisión de que se trata ha tenido lugar en virtud de la expropiación forzosa aún cuando para llevarla a cabo no haya sido necesario el cumplimiento de todos los trámites que establece al efecto la legislación especial sobre la materia, pero sin que esto último obste a que sea de aplicación la exención tributaria invocada.

Que en consecuencia es procedente anular el acuerdo en el que se declaraba la improcedencia de aplicar la exención invocada por la entidad recurrente y, consiguientemente, declarar la improcedencia de la liquidación.

5. *VIVIENDAS DE PROTECCION OFICIAL: La omisión de consignar en el documento presentado a liquidación que la adquisición de un solar se hacía para construir este tipo de viviendas, no priva de obtener provisionalmente los beneficios fiscales previstos en la Ley.* (RESOLUCIÓN DE 24 DE ABRIL DE 1969.)

A) *Hechos.*—Adquirido mediante documento privado un solar con el propósito de destinarlo a la construcción de viviendas subvencionadas, los compradores no consignaron expresamente en el documento esta circunstancia, pues según alegaron posteriormente la presentación a liquidación se hizo con el propósito exclusivo de acreditar ante el Ministerio de la Vivienda la titularidad del solar y evitar con ello la caducidad de la autorización que de éste tenían concedida para construir este tipo de viviendas, en base a una solicitud de fecha anterior.

El Tribunal Central declara no haber lugar a la liquidación girada, argumentando del modo siguiente:

B) *Doctrina.*—Que según el número 28 del artículo 65 del Texto Refundido del Impuesto estarán exentos los contratos de adquisición a título oneroso de terrenos con la finalidad de construir «Viviendas de Protección Oficial» y «para el reconocimiento de esta exención bastará que se consigne en el documento, que el contrato se otorga con la finalidad expresada...».

Que la recta interpretación del mencionado precepto lleva a la conclusión de que si bien recomienda muy particularmente que al momento de presentar a liquidación el documento de adquisición, se consigne el objeto que ésta tiene, ello no obsta a que, si el interesado hubiese descuidado el hacer esta declaración, hayan de perderse definitivamente los beneficios fiscales que puedan obtenerse, puesto que el término en que se expresa el precepto legal, no dice que sea requisito indispensable esta manifestación expresa y si sólo que es bastante para que comience a actuar la administración en relación con el otorgamiento del beneficio fiscal.

Que, por tanto, si el interesado prueba, como ocurrió, que ya antes de firmar el documento privado de adquisición de los terrenos que originó la liquidación practicada expresó su propósito ante la Delegación Provincial del Instituto de la Vivienda de construir sobre aquéllos, «Viviendas de Protección Oficial», y también, antes de que se practicase la liquidación, obtuvo su calificación provisional, le eran de aplicación con el propio carácter de provisionales los beneficios a que se refería en su reclamación.