

Jurisprudencia Fiscal

Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 10 de abril de 1964.

LA EXENCIÓN CONSIGNADA EN EL ARTÍCULO 3.º DE LA LEY DEL IMPUESTO, EN EL ARTÍCULO 3.º —A—, LETRA D), A LAS PRIMAS, ANTICIPOS Y PRESTACIONES PARA LA CONSTRUCCIÓN DE VIVIENDAS DE RENTA LIMITADA, SE EXTIENDE A LAS SUBVENCIONES, A PARTIR DE LA LEY DE 8 DE JULIO 1963, QUE REFORMÓ EL CONTENIDO DE DICHA EXENCIÓN.

Antecedentes.—Calificadas unas viviendas como de «renta limitada subvencionadas», construidas por una Sociedad inmobiliaria, el Ministerio de la Vivienda otorgó mandamiento de pago a su favor de la subvención otorgada, por un importe de 5.100.000 pesetas, cursado a la Delegación de Hacienda de Sevilla, y, presentado el mandamiento en la Abogacía del Estado, ésta practicó, a cargo de la Sociedad, la liquidación del impuesto por el concepto «muebles», número 46 de la Tarifa, al 3 por 100 sobre dicha cantidad.

La representación de la Sociedad interpuso recurso ante el Tribunal Económico-Administrativo provincial, alegando la exención al amparo del artículo 3.º—A—de la Ley del Impuesto de 21 de marzo de 1958, en el que expresamente se eximen del tributo las primas, anticipos y préstamos para la construcción de viviendas de renta limitada que conceda el Ministerio de la Vivienda, debiendo, dice la recurrente, entenderse en el concepto de «primas» las «subvenciones».

El Tribunal Provincial, en 15 de octubre de 1962, desestimó el recurso diciendo que la subvención como auxilio económico que se

entrega cuando ha recaído la calificación definitiva del grupo de viviendas de que se trate, es distinta de otros auxilios económicos, tales como primas, anticipos sin interés y préstamos, únicos conceptos a los que es aplicable la exención.

El acuerdo fue recurrido ante el Central, insistiendo en la similitud de los conceptos de «prima» y «subvención» y añadiendo que el caso está regido por el Decreto de 24 de junio de 1955.

Elevada, pues, la contienda al Tribunal Central, éste empieza por decir que la Ley de 13 de noviembre de 1957, que desarrolló la Ley de 13 del mismo mes, creadora de las viviendas subvencionadas, establece que las subvenciones gozarán de los beneficios concedidos a las viviendas de renta limitada del grupo primero por el Reglamento de 24 de junio de 1955.

El Central sienta primeramente que la Ley de 13 de noviembre de 1957, aprobatoria del plan de urgencia social de Madrid, encomendó al Ministerio del Ramo la construcción de un número de viviendas de las características que señala, y en su artículo 10 crea, bajo el nombre de viviendas subvencionadas, una nueva categoría dentro de las de renta limitada, establecidas en la Ley de 15 de julio de 1954, diciendo que tales viviendas tendrán, además de los beneficios que se determinen, una subvención a fondo perdido; y por ese Decreto de 22 de noviembre de 1957 se reguló esa nueva categoría de viviendas, disponiendo en el artículo 2.º que además de los beneficios del Decreto de 25 de junio de 1955 gozarán de una subvención a fondo perdido de 30.000 pesetas.

La reclamante, con apoyo en los preceptos citados de la Ley del Impuesto, que conceden la exención a la concesión de primas, anticipos y préstamos por el Ministerio de la Vivienda, combate la liquidación estimando que el concepto «prima» está comprendido en el de «subvención», a lo que replica el Central que, cualquiera que sea la sinonimia de ambos vocablos, la cuestión está resuelta por la sentencia del Tribunal Supremo de 23 de octubre de 1963, en el sentido de ser conceptos distintos y por tanto no asimilables a los efectos tributarios de la Ley del Impuesto, sin que éste comprenda tampoco las subvenciones comentadas cuando se conceden a entidades o empresas particulares en el apartado e) del mismo número 59, porque éste se refiere únicamente a Organismos de carácter público.

Todo ello con el aditamento de que la aludida sentencia se dictó

en un recurso extraordinario de apelación en interés de la Ley y es, por tanto, doctrina legal de obligada observancia.

Plantea después el Central el problema de determinar si la Ley de 8 de julio de 1963, que amplió la exención para las subvenciones de que se trata, puesto que dice en su disposición transitoria que será aplicable a todas las subvenciones que no hayan sido objeto de liquidación definitiva en la fecha de su entrada en vigor, o sea el día de su publicación en el *Boletín Oficial* del día 10 de julio de 1963. Para ello, sigue diciendo la Resolución que nos ocupa, ha de partirse del análisis de la sentencia citada de 23 de octubre de 1963, es decir, si dada la doctrina entra o no a conocer del sentido y alcance de dicha transitoria, y dice que la doctrina en ella contenida sobre la no aplicación de la exención a las subvenciones no puede relacionarse con la transitoria, porque la sentencia habla de liquidaciones de los años del 60 al 63 y de subvenciones a entidades particulares, y el fallo del Tribunal Provincial enjuiciado era de octubre de 1962, o sea anterior a la Ley.

Ante esa doctrina legal, el Central plantea el problema de exégesis a que da lugar la Ley de 8 de julio de 1963, que amplió la exención para las subvenciones que no hayan sido objeto de liquidación definitiva en la fecha de la entrada en vigor de dicha Ley, que se publicó en el *Boletín Oficial del Estado* de 10 de dicho mes y entró en vigor, según ella dispone, el mismo día.

Analiza este extremo razonando, en primer lugar, el por qué la sentencia de 23 de octubre de 1963 no pudo tener en cuenta dicha Ley, aun siendo posterior a la fecha de la misma Ley; y también cómo la liquidación impugnada no puede estimarse firme y consentida, de todo lo cual deduce que al acto liquidado e impugnado le es aplicable la exención y así lo acuerda la Resolución, anulando la liquidación recurrida.

Comentarios.—Aunque se trata de un problema de derecho transitorio, que no es de creer que se repita fácilmente, reconocemos que es interesante y de ahí que lo aireemos en la Revista, porque se da el caso singular de enfrentarse una sentencia, cual es la de 23 de octubre de 1963, con una Ley anterior, de 8 de julio del mismo año, sin que de hecho haya incompatibilidad entre ambas, y ello porque el acto estudiado en la sentencia es anterior a la vigencia de la Ley;

y, además, porque ésta prevé que la misma no es aplicable más que a las liquidaciones definitivas anteriores a la fecha de su entrada en vigor, lo cual da pie a la Resolución estudiada para discriminar cuáles son definitivas y cuáles no.

En concreto y en definitiva, en la exención del Impuesto contenida en el artículo 3.º, letra A), número 59, letra d), se comprenden las subvenciones concedidas por el Ministerio de la Vivienda a los promotores de viviendas de renta limitada, al amparo del artículo 10 del Decreto de 13 de noviembre de 1957 y del de 22 del mismo mes y año.

Con la misma fecha y en el mismo sentido el Tribunal Central dictó otras dos Resoluciones.

Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 17 de abril de 1964.

EL HECHO DE HABER SIDO PRESENTADA A LIQUIDACIÓN UNA HERENCIA INTES-TADA POR UNO DE LOS VARIOS HERMANOS COHEREDEROS ES REGLAMEN-TARIAMENTE BASTANTE PARA CONSIDERARLOS A TODOS ELLOS COMO ACEP-TANTES DE LA HERENCIA.

Antecedentes.—Uno de los coherederos de cierta señora presentó en la Abogacía del Estado, en agosto de 1961, una instancia pidiendo la liquidación provisional de los bienes que relacionaba por fallecimiento de su madre, doña C. L., exponiendo que había fallecido abintestato en estado de viuda de don H. S., y manifestando que del matrimonio vivían tres hijos y tres nietos, hijos de una hermana fallecida.

Practicada la comprobación, con considerable aumento de los valores declarados, se giraron liquidaciones a cargo de los tres hermanos supervivientes y otra a cargo de los tres nietos, hijos de la hermana premuerta.

Declarados judicialmente herederos los aludidos tres hijos y los tres nietos, los interesados en la herencia otorgaron escritura notarial y después de reproducir el inventario que había originado la liquidación provisional aludida convinieron en que dos de los herma-

nos y los tres nietos renunciaban a la herencia, pura, simple y gratuitamente, para que recayera la parte renunciada en quien legalmente correspondiese, conforme al artículo 1.000 del Código Civil, quedando como única heredera e interesada en la herencia doña M. S. L., la cual aceptó la herencia pura y simplemente.

Se hizo constar, además, que la herencia había sido liquidada provisionalmente y pagado el Impuesto y que las liquidaciones provisionales se elevasen a definitivas.

La Oficina Liquidadora practicó las liquidaciones oportunas sin tener en cuenta las renunciaciones dichas y aquéllas fueron recurridas, alegando que fueron gratuitas y redundaron en beneficio de la hermana favorecida por derecho de acrecer, conforme al inciso tercero del artículo 1.000 del Código civil, sin que la presentación del documento inicial, firmado por don H. S. L., solicitando la liquidación provisional, pudiese suponer la aceptación de la herencia por el mismo, puesto que renunció a ella junto con su otro hermano y sus sobrinos tan pronto como estuvo cierto de su condición de heredero, sin haber realizado antes acto alguno que comportara la voluntad de aceptar; que el artículo 991 del mismo Código dice que nadie puede aceptar ni repudiar una herencia sin estar cierto de la muerte del causante y de su derecho a la herencia, del que no estuvieron enterados los renunciados hasta que les fue comunicado el auto del Juzgado, el 17 de enero de 1962; que la solicitud de liquidación provisional fue un acto de conservación y administración de los bienes con el alcance del artículo 999 del Código civil y que el pago de una obligación puede hacerlo cualquiera en la forma y con los efectos prevenidos en el artículo 1.158 del mismo Código, todo ello para concluir que la renuncia de la herencia no encerraba la supuesta donación hecha por los renunciados a favor de la heredera doña M. S. L.

El Tribunal Provincial desestimó el recurso en amplios razonamientos, que no extractamos porque en la Resolución del Central, que a continuación reseñamos, aparecen confirmados sustancialmente.

El Tribunal Central, pues, empieza por sentar que el problema consiste en determinar si el hecho de haberse girado y pagado liquidaciones a cargo de los renunciados de la herencia antes del otorgamiento de la escritura de renuncia puede significar la aceptación tácita de la misma, a tenor del artículo 999 del Código civil, al esti-

marlo así cuando el heredero realiza actos que suponen necesariamente la voluntad de aceptar, o que no tendría derecho a ejecutar sino con la cualidad de heredero.

Dicho eso, hace referencia en primer lugar a la numerosa jurisprudencia sobre el citado artículo y cita la sentencia de 22 de junio de 1925, que declaró que no implicaba aceptación de la herencia por mujer casada el hecho de que el marido hubiese firmado instancia colectiva dirigida al Delegado de Hacienda para evitar la imposición de multa por no pago del Impuesto, si bien, dice el Central, no se trataba de acto personal de un heredero y no podía entenderse que él había aceptado la herencia; y en segundo lugar se refiere a la de 23 de mayo de 1955, la que afirma que es acto de aceptación el gestionar la liquidación del Impuesto.

Seguidamente, la Resolución que acotamos se refiere a su propia doctrina en varias decisiones, tales como las de 21 de mayo de 1940 y 20 de junio de 1944, según la cual, mientras no se pruebe lo contrario se presume legalmente que las liquidaciones son pagadas por el obligado a hacerlo, o sea por el contribuyente a cuyo nombre aparecen giradas, y que es acto de aceptación de herencia el pago de las liquidaciones por la transmisión sucesoria.

En su consecuencia, frente a la referida presunción no pueden ser eficaces las manifestaciones del recurso, no confirmadas por prueba alguna, al afirmar que fue el hermano don H. quien pagó las liquidaciones como único firmante y presentador del documento solicitando las liquidaciones, puesto que aunque sería prudente moderar los efectos que puedan derivarse de la representación de los interesados, que atribuye al presentador el artículo 106 del Reglamento del Impuesto, cuando dicho documento, como en el caso ocurre, no lleva más firma que la de uno de aquéllos en su doble calidad de heredero y presentador, hay que notar que, con arreglo al artículo 129-3) del mismo texto, la notificación de las liquidaciones al presentador del documento surte los mismos efectos que si se hubiera hecho a cada uno de los contribuyentes; y estando aceptada por uno de los herederos la realidad del encargo representativo y no habiendo hecho uso este heredero de la facultad del artículo 125 para gestionar solamente el cumplimiento de su propia obligación, no se dan las circunstancias que podrían limitar la eficacia de las referidas presunciones y a falta de pruebas en contrario hay que

entender que los demás herederos conocieron y pagaron sus respectivas liquidaciones, en concordancia con la referencia a tales actos consignada en la escritura de renuncia.

En definitiva, la Resolución estima que las renunciaciones fueron hechas una vez aceptada la herencia tácitamente y se produjeron los dos actos liquidados, de acuerdo con el apartado 17 del artículo 31 del Reglamento, y al efecto cita la sentencia, en un caso análogo, de 9 de abril de 1958.

Comentarios.—Ante los textos que la Resolución invoca, tanto del Código civil como del Reglamento del Impuesto, junto con la doctrina jurisprudencial que esgrime, nos parece que la tesis de la Resolución es razonablemente sostenible aunque nos parezca, como la misma Resolución apunta, de acusada dureza el texto del artículo 106 del Reglamento, en su apartado 5.º, al atribuir en todo caso al presentador del documento la plena representación de los afectados por las liquidaciones en cuanto a todos los efectos fiscales del tributo.

Ello no obstante, y dadas las circunstancias concurrentes en el caso, la solución del Tribunal Central no podía ser otra, máxime si se tiene en cuenta que se trataba de una herencia cuantiosa y que el presentador es un heredero y próximo pariente de los demás, como hermano y tío de los mismos, lo cual implica la fuerte presunción de que contaba con el asentimiento de todos ellos.

En todo caso, y como última observación, creemos que la posición dialéctica del presentador de la herencia y heredero, don H., es muy diferente de la que ostentan los restantes herederos, puesto que toda la argumentación de la Resolución estudiada le es aplicable de lleno una vez que desde el primer momento reúne las cualidades de presentador y de heredero. Por consiguiente es indiscutible que se dan en el caso los dos actos liquidables de adquisición de su porción hereditaria y el de donación o cesión de la misma a favor de sus coherederos, comprendidos en el apartado 17 del artículo 31 del Reglamento del Impuesto.

Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 17 de abril de 1964.

CUANDO EN LOS TRABAJOS DE REPARACIÓN POR UNA SOCIEDAD METALÚRGICA DEL MATERIAL DE LA RENFE MEDIAN TEXTOS, DOCUMENTOS Y CORRESPONDENCIA, NO ES APLICABLE LA EXENCIÓN DE LOS CONTRATOS VERBALES DEL ARTÍCULO 3.º, A), 9 DE LA LEY DEL IMPUESTO.

Antecedentes.—Con motivo de reparación, por una Sociedad metalúrgica, de material de la RENFE, la Empresa presentó en la Abogacía del Estado una relación de lo facturado en 1962, en cuantía de varios millones de pesetas, la que fue liquidada por el Impuesto por el concepto de contratos mixtos, siendo recurrida la liquidación diciendo que los trabajos de reparación del material mencionado se realizan por encargo de la RENFE mediante una escueta carta de envío anunciando éste, junto con una comunicación de la Comisaría de material ferroviario con la autorización de los trabajos, sin que en esos documentos se especificase en qué habría de consistir la reparación, ni estipulación alguna, y sin que a la recepción del material se extendiese ningún documento.

La constructora hacía, además, constar en el recurso otros elementos de hecho, tales como que se trataba de trabajos por administración controlados por un funcionario de la RENFE, que se extendían facturas provisionales condensadas en una definitiva en donde se especificaban todos los detalles de las reparaciones efectuadas.

El Tribunal Provincial denegó la reclamación, diciendo que no era aplicable la exención del número 9 del artículo 3.º, A), de la Ley del Impuesto, en relación con el apartado 4) del artículo 48 del Reglamento, que previene que para la exención del Impuesto en los contratos de obras, suministro y mixtos, bastará la existencia de cualquier diligencia escrita, aunque sólo sea para hacer efectivo el precio convenido.

Ante el Tribunal Central se pidió la revocación de la anterior resolución del Provincial, reiterando los razonamientos de primera instancia, y aquél, en su acuerdo, después de detallar prolijamente

las circunstancias y documentos que median en estos contratos de reparación del material ferroviario, llega a la conclusión de que «a la vista de que todas esas diligencias escritas, unas de forma epistolar y otras en las que aparecen las firmas de las representaciones de ambos contratantes, no puede estimarse que el contrato de que se trata goza de la exención del impuesto que se pretende, según la cual gozarán de exención los contratos verbales cuando su cumplimiento no requiera que consten por escrito. .

Se refiere después el Central a la doctrina del Tribunal Supremo en sentencias de 1 de febrero de 1956, 7 de marzo, 28 de mayo y 1 de julio de 1957 en las que se afirma que para que las convenciones y contratos estén sujetos al Impuesto han de constar expresamente las estipulaciones en documento público o privado, o deducirse por modo tácito de la voluntad manifestada por los contratantes, por lo menos sobre el consentimiento del objeto del contrato; y añade que no puede estimarse como tal lo que propiamente no es más que una diligencia de ejecución o consumación de un contrato perfeccionado previamente, como son las facturas por precios y gastos; pero este criterio no es aplicable al caso, en el que el nacimiento del contrato definido en el artículo 1.254 del Código civil se produce mediante una declaración escrita con ánimo de obligarse, como es la carta de la RENFE a la constructora disponiendo las reparaciones, y la posterior relación por escrito entre ambas Entidades.

De ello deduce la Resolución del Tribunal Central que existe una modalidad escrita dentro del contrato de adhesión y, en conclusión, desestima el recurso.

Comentarios.—Un problema idéntico al que acabamos de reseñar fue resuelto por el mismo Tribunal Central en su acuerdo de 18 de enero de 1963, en el mismo sentido que ahora; y como esa Resolución fue extensamente comentada por nosotros en el número de esta Revista de enero-febrero de 1964, nos abstenemos de reiterar lo entonces dicho y razonado en apoyo de nuestra tesis, que era ésta: el contrato nació en forma verbal y las diligencias posteriores sobre su ejecución no cambiaron esa realidad inicial, así como tampoco desechamos la posible asimilación del mismo a un contrato de adhesión.

Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 17 de abril de 1964.

INTERPRETACIÓN DE LOS ARTÍCULOS 123 Y 129 DEL REGLAMENTO DEL IMPUESTO SOBRE LA FECHA EN QUE SE PRESUME HECHA LA NOTIFICACIÓN DE LAS LIQUIDACIONES.

Antecedentes.—Presentada a liquidación una escritura en la Oficina Liquidadora el 9 de marzo de 1962, fue liquidada y recurrida la liquidación ante el Tribunal Provincial, diciendo que no le había sido notificada en forma y pidiendo la suspensión de la ejecución del acto administrativo mediante la caución reglamentaria.

Sobre la suspensión de la ejecución del acto administrativo nada dijo el citado Tribunal y desestimó el recurso por extemporáneo, fundándose en que el documento se había presentado el 9 de marzo de 1962 y había sido liquidado el día 15 siguiente, o sea dentro del plazo de ocho días, contados desde el siguiente a la presentación y, por tanto, se entendía notificado el acto el día 20, como previene el apartado 2) del artículo 129 del Reglamento, en relación con el 123, por lo que en 9 de mayo había terminado el plazo de quince días hábiles para acudir a la vía económico-administrativa.

Interpuesta la alzada se alegó que el recibo de presentación, de 9 de marzo de 1962, contiene la advertencia de que los interesados se presentarán al octavo día a oír la notificación de la liquidación, y que en el caso así lo hicieron el día 20 de marzo, constando al dorso del expresado recibo que el interesado se presentó ese día a oír la notificación, lo cual no pudo tener efecto, según dicha diligencia del dorso, por no haberse producido el acto administrativo. En su consecuencia se pidió que se admitiese la apelación y se revocase el fallo del Provincial, devolviéndole el expediente para resolver la cuestión de fondo.

El Central dice que son dos las cuestiones a resolver, cuales son la relativa al plazo de interposición del recurso y la que afecta a la petición de la suspensión de la ejecución del acto, sobre la que no recayó acuerdo.

En cuanto a la primera dice que la notificación tácita del ar-

tículo 129-2) del Reglamento no es de tener en cuenta, porque la notificación de la liquidación no pudo hacerse al no haberse practicado la liquidación, y al no existir tal notificación, la reclamación no puede ser calificada de extemporánea.

Y por lo que hace a la otra cuestión, dice la Resolución que es de aplicar el apartado 8) del artículo 86 del Reglamento de Procedimiento Administrativo de 26 de noviembre de 1959, según el que la solicitud de suspensión del acto ha de resolverse por el Tribunal en el plazo de los diez días siguientes al de entrada del expediente administrativo.

En definitiva se resuelve estimando el recurso interpuesto en tiempo y ordenando al Tribunal inferior que conozca del fondo y resuelva sobre la suspensión de la ejecución del acto administrativo.

Como apostilla final diremos que el caso es tan claro que excusa todo comentario.

JOSÉ MARÍA RODRÍGUEZ-VILLAMIL.

Registrador de la Propiedad.