

Jurisprudencia sobre el Impuesto de Derechos reales

*Resoluciones del Tribunal Económico-administrativo Central
de 2 y 3 de mayo de 1960.*

La Ley del Impuesto de 21 de marzo de 1958 regula exhaustivamente las exenciones y bonificaciones fiscales que la misma establece; y en su transitoria 4.^a expresamente consigna que tal regulación respeta los derechos adquiridos y consolidados individualmente al amparo de la legislación anterior, reforzando así el contenido de su transitoria 1.^a cuando dice que la misma Ley no se aplicará sino a los actos causados a partir de 1.^o de mayo de 1958.

En su consecuencia, los beneficios fiscales reconocidos y declarados por los Organismos competentes con arreglo a dicha legislación anterior, en cuanto a vivienda se refiere, habrán de ser respetados, ya se trate de pisos, viviendas o locales, aunque formen parte de una copropiedad o dependan de otros elementos de la construcción general o de otra construcción ajena.

Esta es la doctrina que las citadas Resoluciones sientan, interpretando el contenido de la citada transitoria 4.^a, pero lo cierto es que su concordancia con la transitoria 6.^a de la misma Ley del Impuesto, ofrece serias dificultades.

Se refiere esta transitoria 6.^a, como es sabido, en su primer apartado, a la legislación referente a los actos y contratos sobre viviendas beneficiadas fiscalmente, bonificables, protegidas, de la clase

media, calificadas provisionalmente como tales, con anterioridad a la vigencia de la Ley del Impuesto y liquidadas provisionalmente con la misma anterioridad; y, hecha esa referencia, añade que los documentos referentes a los expresados actos y contratos «deberán ser presentados ante las oficinas liquidadoras que practicaron la liquidación provisional en el término de seis meses, a partir de la publicación de esta Ley», y redondea su pensamiento añadiendo en el párrafo segundo siguiente, los beneficios fiscales, concedidos provisionalmente quedarán en todo caso sin efecto si, transcurrido dicho término, no se cumple lo establecido en el párrafo anterior».

Comentario.—La antinomia entre el contenido de ambas transitorias parece evidente y de difícil armonización. El derecho reconocido en la 4.^a está patente sin cortapisas ni plazos, y en cambio en la 6.^a se condiciona su ejercicio, de tal manera que merma y en definitiva se desconoce.

El tema encierra un problema de exégesis que tiene interés y que merece ser tratado con más amplitud y que, por ahora, no lo hemos visto abordado específicamente por el Tribunal Central.

*Resolución del Tribunal Económico-administrativo Central
de 24 de mayo de 1960.*

INTERPRETACIÓN DE LA LEY DE 15 DE JULIO DE 1954, REGULADORA DE LA
CONSTRUCCIÓN DE VIVIENDAS DE RENTA LIMITADA.

Antecedentes.—En 24 de julio de 1958 se constituyó una sociedad inmobiliaria conforme a la Ley de Sociedades Anónimas, en cuyos estatutos constaba que su objeto era «la construcción de viviendas de renta limitada y subvencionadas, y aquellas operaciones con ello relacionadas, como adquisición de terrenos, su urbanización y distribución, uso, arrendamiento y venta de las mismas, e incluso la construcción de dichas viviendas con destino a otras empresas, incluyendo las a ello obligadas; sometiéndose a lo dispuesto en la Ley de 15 de julio de 1954, su Reglamento de 24 de junio de 1955 y demás disposiciones sobre esta materia».

Presentada a liquidación la escritura, fué liquidada al 1 por 100

sobre el capital estatutario, y entablado recurso se alegó ante el Tribunal Provincial que la Oficina Liquidadora entendió que el objeto social no se acomodaba, a efectos de la exención o bonificación, a lo dispuesto en el apartado g), núm. 59, art. 3.º, A), del texto de la Ley del Impuesto, sin tener en cuenta que se hallaban redactados los estatutos tomando literalmente los términos del número 1.º de la Orden del Ministerio de Trabajo de 5 de noviembre de 1955.

El Tribunal Provincial desestimó la reclamación fundado en que la exención se refiere a la construcción de viviendas de renta limitada y no a las Sociedades que pueden dedicarse, además, a la construcción para otras empresas.

La Resolución que comentamos empieza por sentar que los artículos 5.º y 20 de la Ley de 1954 establecen distintas clases de promotores y constructores de viviendas de renta limitada, y que en los números 3.º y 5.º de su artículo 10 declara exentos de impuestos de Derechos reales y Timbre «los contratos de construcción o ejecución de obras celebrados por las entidades o por los particulares, así como las declaraciones de obra nueva correspondientes, y también «la constitución de Sociedades inmobiliarias cuya finalidad exclusiva sea la construcción de tales viviendas».

Estos preceptos concuerdan con lo que la Ley del Impuesto establece en su artículo 3.º A), apartados l) y g) del núm. 59, y concuerdan también, en cuanto al Timbre, con el núm. 25, art. 89, de su Ley reguladora de 14 de abril de 1955, y, por tanto, es de aplicación la Orden ministerial de 5 de diciembre de 1955, cuando define dichas Sociedades inmobiliarias «como aquellas cuya finalidad exclusiva sea la construcción de viviendas de renta limitada..., cualquiera que sea la forma de su constitución, siempre que sea reconocida por la legislación civil y mercantil», y que en sus estatutos se haga constar «de una manera clara que su exclusivo objeto es la construcción de viviendas de renta limitada y todas las operaciones con ellas relacionadas, como adquisición de terrenos, urbanización y parcelación y el uso y arrendamiento y venta de las mismas, sometándose a las disposiciones dictadas sobre la materia»; regulando la misma Orden la construcción de dichas viviendas por las inmobiliarias para otras empresas con destino a personal determinado.

El Central añade a continuación que los beneficios fiscales no se conceden en consideración a la adquisición del dominio de las viviendas, sino para promover su construcción, lo cual implica que no se exige a dichas inmobiliarias que su exclusiva misión sea la construcción de las expresadas viviendas por y para las mismas sociedades, y en su consecuencia no es admisible que ellas pierdan los beneficios que estimulan su creación, precisamente por comprender entre sus posibles actividades una, objetivamente fomentada por la Ley cual es la de construir por cuenta ajena «viviendas de renta limitada».

En definitiva la Resolución del Central sienta que la cualidad de Sociedad Inmobiliaria dedicada a la construcción de dichas viviendas para sí, sea directamente o sea por contrata con sus correspondientes beneficios fiscales, no se desnaturaliza aunque a la par tenga estatutariamente como objetivo la construcción para otros promotores, adjudicatarios o constructores de viviendas de renta limitada.

*Resolución del Tribunal Económico-administrativo Central
de 24 de mayo de 1960.*

La Abogacía del Estado en la Dirección General del Tesoro giró una liquidación de SPANISH Gulf Oil Company sobre la factura de la constitución de un depósito en la Caja General de Depósitos, contra cuya liquidación recurrió la entidad, alegando que tal depósito había sido constituido para pago de los derechos de la Administración por la tramitación de permiso de investigación de hidrocarburo solicitado por la reclamante y constitutivo de una tasa exigida en los artículos 10 y 57 de la Ley de Minas de 1944, lo que implica que no se trata de un acto sometido al Impuesto de Derechos reales, puesto que dicha Ley, al regular los depósitos de que se trata, dice que no tendrán el carácter de fianza por estar destinados a sufragar los gastos de tramitación de los expedientes y de pago de los servicios del personal que los tramita.

El Tribunal Central dice que de lo actuado se desprende con claridad que el acto liquidado no entrañaba una constitución de prenda comprendido entre las que sujeta al impuesto el núme-

ro 11 del art. 2.º de la Ley de 21 de marzo de 1958, tratándose simplemente de la consignación de una cantidad para gastos que han de pagarse por cuenta de la entidad que realiza la consignación, lo que no está definido como acto sujeto al impuesto.

*Resolución del Tribunal Económico-administrativo Central
de 31 de mayo de 1960.*

Girada una liquidación en un contrato de compraventa presentado el 8 de marzo de 1958 y pagado el impuesto el día 7 de abril siguiente, el interesado instó ante la Delegación de Hacienda la rectificación de la liquidación, fundado en que se trataba de la venta de un piso bonificable conforme al Decreto-Ley de 27 de noviembre de 1953.

El Delegado de Hacienda se declaró incompetente para resolver la cuestión, ya que no se trataba de un error material y sí de derecho, siendo notificado el acuerdo con fecha 11 del siguiente mes de agosto.

Se interpuso la alzada ante el Tribunal Provincial el día 14 del mismo mes, razonando el supuesto error en la liquidación, y el recurso fué desestimado, con apoyo en que se trataba de un error de derecho, y, en su consecuencia, como el ingreso se efectuó en la fecha dicha de 7 de abril, la reclamación ante el Tribunal no se entabló ante el 14 de agosto siguiente, la liquidación había quedado firme y consentida.

Ante el Central, el contribuyente arguyó que la reclamación inicial había sido presentada, en realidad, el 10 de abril, y si la instancia presentada en el Registro de la Delegación de Hacienda hubiese sido devuelta seguidamente, se hubiera podido acudir en tiempo ante el Tribunal Provincial, pero como nada se le comunicó hasta el 8 de agosto, no pudo acudir al mismo hasta el día 14 siguiente.

La Resolución del Tribunal Central dice que, al no haberse referido el interesado en forma expresa a la competencia del Delegado de Hacienda, fundamentada en el artículo 6.º del Reglamento de Procedimiento de 1924, ni al artículo 208 del Reglamento del Impuesto de 1947, no es estimable que se tratase de la simple de-

volución de un ingreso indebido nacido de error material, sino de error fundamental sobre aplicación de la legalidad vigente, debiendo por tanto, concluirse que ha de estarse al principio de derecho contenido en el artículo 114 del citado Reglamento de Procedimiento, según el cual, aun cuando se hubiese cometido por el contribuyente error en la calificación del recurso, ello no es obstáculo para su tramitación, si del escrito se deduce su verdadero carácter, como en el caso ocurre, en el que claramente se ve que de lo que se trata es de impugnar en derecho un acto de gestión definidor de obligaciones para la Hacienda Pública.

En conclusión, la Resolución revoca el acuerdo del inferior, y dice que se infringieron normas procesales con indefensión del contribuyente, a tenor de los artículos 20 y 84 del Reglamento de Procedimiento aludido, y anula las actuaciones desde el momento en que la primitiva instancia debió ser remitida al Tribunal Provincial para su tramitación como reclamación económico-administrativa.

*Resolución del Tribunal Económico-administrativo Central
de 14 de junio de 1960.*

En cierta herencia presentada a liquidación del Impuesto, se acompañaron, con la relación de bienes, unas certificaciones catastrales correspondientes a los bienes señalados.

La Abogacía del Estado no admitió en el expediente de comprobación tales certificaciones como elementos comprobatorios, y si aplicó los índices de precios medios de venta, teoría que confirmó el Tribunal Provincial, fundándose en que la herencia había sido presentada fuera de plazo y debía liquidarse con arreglo a la nueva Ley del Impuesto por aplicación de su transitoria 1.ª, y, en su consecuencia, debía comprobarse según los precios medios a que se refiere la Orden de 10 de julio de 1957, ya que, fallecido el causante en 9 de junio de 1957, la partición no se presentó a liquidación hasta el 4 de abril de 1959 y era, en consecuencia, aplicable dicho medio comprobatorio, como dispone el núm. 3.º del párrafo segundo del artículo 80 del Reglamento de 1959.

El Central empieza por sentar que el contenido de la transitoria 1.ª no implica que la comprobación administrativa prevista en el artículo 12 de la Ley, desarrollada en el artículo 80 y siguientes del Reglamento, pueda recaer sobre valor distinto al que los bienes tuvieron el día que se causó el acto, de tal manera, que los medios de comprobación dichos deben referirse siempre precisamente al valor que tuvieron los bienes al ser transmitidos, sin que pueda aplicársele ningún otro.

Después, el Tribunal Central analiza la tramitación seguida en la formación de los índices, y deduce de ello que para aplicarlos al caso sería necesario que resultase, incluso por presunción lógica, que tales índices se referían a valores reales durante el año 1957, lo que no está debidamente acreditado en el expediente, y añade que, al lado de tal problema procesal, ofrecen las actuaciones otro de interés público, también de carácter objetivo, cual es el que, si bien la Dirección de lo Contencioso aprobó el 30 de septiembre de 1951 los índices de precios medios de venta de fincas rústicas, formado por ella en cumplimiento de la Orden de 10 de julio de 1957, a los efectos de comprobación, no habiéndose publicado en el *Boletín Oficial*, juntamente con dicha Resolución, ni posteriormente, los referidos índices, es indispensable que consten en los respectivos expedientes de comprobación en que se apliquen mediante certificación de la Oficina Liquidadora, a fin de que el contribuyente juzgue de la procedencia del aplicado, como exigen los párrafos 3), 4) y 5) del artículo 84 del Reglamento y el 8.º de la citada Orden ministerial de 10 de julio de 1957, declarada en vigor por el artículo 80 del Reglamento vigente, y, por tanto, el incumplimiento de este requisito implica también indefensión del contribuyente, que trae consigo, por aplicación del artículo 84 del Reglamento de Procedimiento de 1924, aplicable a la reclamación de que se trata, la nulidad del acto impugnado.

En conclusión, la Resolución que analizamos anula el fallo impugnado del Tribunal inferior, las actuaciones de gestión y la aprobación del expediente de comprobación de valores, y dispone que se practique nueva comprobación por los medios del artículo 80 del Reglamento, incluso por el establecido en el número 3.º de su apartado 2), si se adaptase a la naturaleza, clase y circunstancias de los bienes de cuya transmisión se trata y a la evaluación de

los bienes determinados que corresponda a la fecha de la transmisión.

*Resolución del Tribunal Económico-administrativo Central
de 27 de septiembre de 1960.*

FORMA DE COMPROBAR LA BASE LIQUIDABLE CUANDO EN LAS EJECUCIONES POR CRÉDITOS HIPOTECARIOS, EL POSTOR Y ADJUDICATARIO ACTÚA COMO SEGUNDO ACREEDOR HIPOTECARIO SUBROGADO EN LOS DERECHOS DEL ACREEDOR PRINCIPAL Y DESLIGADO, POR TANTO, DEL CONVENIO CELEBRADO, AL CONSTITUIRSE LA HIPOTECA SOBRE EL VALOR DADO AL INMUEBLE PARA EL CASO DE QUE HAYA LUGAR A LA SUBASTA JUDICIAL PREVISTA EN EL ART. 130 DE LA LEY HIPOTECARIA.

Un juzgado de Primera Instancia, actuando de oficio por rebeldía de un litigante con un Banco, otorgó escritura pública a favor de éste, adjudicándole una finca rematada por el mismo en la correspondiente subasta.

Los antecedentes fueron que el Instituto de Crédito, acreedor hipotecario por un préstamo, instó el procedimiento objetivo contra el deudor, que terminó por sentencia de remate con el consiguiente procedimiento de apremio, en el que, hecha la liquidación de cargas, apareció como segundo acreedor hipotecario el mentado Banco, el cual se subrogó en los derechos y obligaciones del expresado Instituto; y en definitiva se le adjudicó la finca y se le otorgó la escritura referida al principio.

La liquidación de la escritura se practicó sobre la base del valor dado a la finca hipotecada para el caso de subasta, y el reclamante alegó que tal medio comprobatorio del artículo 80 del Reglamento no era aplicable al caso, porque la hipoteca a que estaba afectada la finca es de las llamadas de máximo, ya que estaba constituida en garantía de una cuenta corriente de crédito sobre un inmueble en construcción, y es lógico que para prever todas las contingencias, incluso la depreciación monetaria en el plazo de cincuenta años a que se extendía, se fijara como tipo para la primera subasta una cifra mucho mayor que el valor del inmueble en el momento de la adjudicación, pidiendo, en con-

elusión, que se liquidase sobre la base de las 250.000 pesetas a que alcanzó el precio del remate en la subasta.

El Tribunal Provincial, invocando el artículo 61, 2) del Reglamento del Impuesto, el 131, regla 9.ª de la Ley Hipotecaria, el 100 y el 61, 3) del Reglamento del Impuesto de 1947, desestimó el recurso.

La Resolución que reseñamos, dice que la cuestión implica la delimitación del ámbito de aplicación del texto reglamentario, que exige que la transmisión tenga lugar entre los propios interesados, inicialmente contratantes, o su causahabientes, por lo que ha de examinarse si en el caso de que el adquirente de la finca no hubiere sido interesado en la constitución del Derecho real, está bien aplicado el aludido medio comprobatorio por la sola circunstancia de que, mediante el pago del crédito referente, se hubiese subrogado en los derechos del actor en el procedimiento judicial.

El precepto fiscal, añade, se refiere a los interesados o sus herederos, siguiendo en esto el principio general del artículo 1.257 del Código civil, que dice que los contratos sólo producen efecto entre los contratantes y sus herederos, de donde se infiere que al subrogarse el concurrente en los derechos, incluso el real de hipoteca que pertenecía a un primer acreedor hipotecario, actor en el procedimiento judicial, el subrogado no tenía por qué expresar, ni expresó, su conformidad con las estipulaciones especiales de la escritura de hipoteca que motivó la ejecución, y por tanto no quedó obligado a estar y pasar por el valor fiscal de 1.873.328,75 pesetas, que se hizo constar para la celebración de la primera subasta.

En el presente caso habría de tenerse en cuenta, en otro supuesto—sigue diciendo la Resolución—, que el valor asignado a la finca era el resultante de la edificación proyectada, que no consta que se realizara, al menos totalmente, mediante sucesivas entregas del acreedor hipotecario, constando en cambio, según liquidación practicada antes de la demanda, que tales entregas, convenidas hasta 1.124.000 pesetas, se hicieron tan sólo por 76.286 pesetas de principal.

No obstante lo antedicho, añade el Central, no es admisible que la base liquidable haya de ser la cantidad en que se remató la finca en la tercera subasta, puesto que, según el artículo 61, 2)

del Reglamento de 1947, en las transmisiones a capitulo oneroso, incluso las realizadas mediante subasta judicial, la base liquidable será el valor o precio declarado por los interesados, el de adjudicación o el que resulte de la comprobación sin que ello implique inexactitud del precio de adjudicación, porque el precio obtenido fiscalmente no está afectado por la depreciación momentánea que circunstancialmente pueda tener.

Consecuentemente, el Central, en su resolución, anula la liquidación impugnada y manda girar la que corresponda, previa comprobación reglamentaria y prescindiendo de la valoración dada por acreedor y deudor al pactar la escritura de hipoteca, a efectos del procedimiento sumario de la Ley Hipotecaria.

Comentarios.—La resolución que comentamos está dictada aplicando el Reglamento de 1947, el que, como es sabido, en su artículo 80, 3), categóricamente dice que en la transmisión de fincas hipotecadas la base liquidable será el valor asignado a las mismas por los interesados para el caso de subasta, conforme al artículo 130 de la Ley Hipotecaria, «siempre que la transmisión tenga lugar entre los propios interesados o sus herederos».

El precepto está hondamente modificado en el Reglamento vigente, el cual, en el mismo artículo 80, núm. 11, dice que, en el mismo supuesto, la base será el valor pactado para la subasta, y suprime el inciso transcrito y entrecomillado.

Con ello queremos decir que el problema discutido se simplificaría ante el actual Reglamento, dado que no dice que el pacto valorativo afecte solamente a los primitivos interesados y a sus herederos.

Ello no obstante, nos parece que, incluso con el Reglamento actual, y dadas las especiales circunstancias del caso enjuiciado, la solución habría de ser o debería ser la misma, so pena de cometer la violencia jurídica de tomar una base liquidable ostensiblemente fuera de la realidad, siquiera la letra inerte del precepto reglamentario permita semejante dureza fiscal.

JOSÉ M.^a RODRÍGUEZ VILLAMIL,