

Jurisprudencia sobre el Impuesto de Derechos reales

Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 12 de enero de 1960.

Vendido un apartamento de una casa acogida, según certificación de la Comisaría General para la Ordenación Urbana de Madrid, a los beneficios de la Ley de 3 de diciembre de 1953 y Decreto de 6 de octubre de 1954 y demás disposiciones concordantes, fué liquidada la correspondiente escritura, aplicándole tipo ordinario de la compraventa al 6 por 100.

La liquidación fué recurrida, por estimar que a la transmisión le era aplicable el beneficio tributario establecido en las disposiciones citadas, confirmado en la Ley de 12 de mayo de 1956 y en el artículo 3.º, letra j), de la Ley del Impuesto de 21 de marzo de 1958 y también en sentencias del Tribunal Supremo, tales como las de 3 de septiembre y 4, 5 y 10 de octubre de 1958. El Tribunal Central dice que, llevada a cabo la construcción del edificio conforme a la legislación especial antedicha, los beneficios de ella dimanados son aplicables lo mismo a la transmisión de la construcción urbana como bloque o inmueble total, que a la enajenación de locales o viviendas, aunque éstos formen parte de una copropiedad o de otra construcción ajena.

Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 19 de enero de 1960.

A consecuencia del fallecimiento en 1955 de cierta causante, se consignó en las operaciones particionales de su patrimonio que había instituido heredera a una hermana suya en usufructo, con facultad dispositiva en caso de necesidad, según su conciencia, y en el remanente al alma de la instituyente.

La usufructuaria aceptó la herencia en usufructo, y, a la par, renunció a la disposición de los bienes pura y simplemente.

El albacea contador adjudicó la nuda propiedad al Ordinario de la diócesis, y la Oficina Liquidadora giró, entre otras, la correspondiente liquidación por caudal relicto a cargo de la usufructuaria, alzándose el albacea, por estimar infringidos los artículos 244 del Reglamento de 1947 y 20 del Concordato de 1953, en su apartado 5.º, y pidiendo que se anulase dicha liquidación y se sustituyese por otra sobre la base del 10 por 100 del valor de los bienes, con la exención del resto, heredado por el alma, en virtud de dicho Concordato.

El Tribunal Provincial denegó, fundándose en que ni la usufructuaria ni el alma de la causante estaban comprendidas en las excepciones señaladas en el citado artículo 244, al efecto de fijar la base de liquidación del caudal relicto.

El Central, revocando, dice que, ocurrido el fallecimiento vigente el Concordato, son de aplicar al caso sus preceptos y entre ellos el número 2 de su artículo 36, que dispone que se considerarán derogadas cuantas disposiciones se opongan a lo que en él se establece, y en el 5.º del artículo 20 que las donaciones, legados o herencias destinados a finalidades religiosas serán equiparados, a efectos tributarios, a aquellos destinados a fines benéficos o benéficosocentes; y, por consiguiente, dentro de esta fórmula, han de estar comprendidas las herencias a favor del alma, como en el presente caso ocurre al ser adjudicada la nuda propiedad de la herencia al Obispado para sufragios por el alma del causante y a las necesidades y atenciones de la Iglesia.

Por otra parte—sigue diciendo el Central—, como el artículo 245 del Reglamento de 1947—257 del vigente—ordena que de la

base del impuesto sobre el caudal relicto habrá de deducirse una cantidad igual al valor comprobado de los bienes que hayan de servir de base para liquidar el de Derechos reales correspondiente, entre otros a los Establecimientos de Beneficencia, es claro que el supuesto estudiado cae dentro de esa prescripción legal, puesto que, en virtud de la renuncia de la heredera a disponer de los bienes, la nuda propiedad de los mismos recae en favor del alma de la testadora. Ciertamente que, según el artículo 258 del Reglamento del 47, en el caso de renuncia de la herencia por personas cuyas porciones hereditarias estuviesen sujetas al impuesto sobre el caudal relicto no se aplicarán las exenciones del artículo 244, aun cuando en virtud de aquélla adquieran los bienes las personas o entidades a que el mismo precepto se refiere, pero no hay que olvidar que la renuncia de la usufructuaria implica que la herencia se refiera directamente a favor del alma de la causante, o sea que la causa de la adquisición no proviene de la renunciante como causa jurídica de la transmisión, que es el supuesto del artículo 258 del Reglamento, sino de la voluntad de la causante misma.

Por la misma razón, añade la Resolución, tampoco el caso es de los comprendidos en el número 17 del artículo 31 del Reglamento, cuando dice que la renuncia de la herencia, simple y gratuita a favor de todos los coherederos con derecho a acrecer, así como la repudiación pura y simple, no son actos sujetos, pero que los beneficiados por tales actos satisfarán el impuesto correspondiente al renunciante o repudiante, puesto que aquí, aparte del razonamiento anterior, la parte favorecida por la renuncia estaría comprendida en la exención concordataria.

Por nuestra parte, decimos que, así enfocada la cuestión, no parece discutible el criterio sustentado por el Tribunal Central.

Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 19 de enero de 1960.

ESTUDIO DE UN CASO EN EL QUE, VENDIDOS VARIOS PAQUETES DE ACCIONES POR AGENTE DE BOLSA, FUÉ POSTERIORMENTE COMPLEMENTADA LA OPERACIÓN EN UNA ESCRITURA PÚBLICA.

Antecedentes.—Vendidos al contado y en importante cuantía ciertos paquetes de acciones de varias Sociedades por ante Agente de Cambio, con fechas 21 y 29 de diciembre de 1941 y 23 de enero de 1952, con determinación del precio de cotización en las respectivas pólizas, se consignó en escritura pública posterior de fecha 17 de septiembre de 1952, que el precio de las acciones consignado en las pólizas, era provisional, según se había consignado por escrito, y que el definitivo sería determinado por la persona que la misma escritura señalaba, conforme a lo dispuesto en el artículo 1.447 del Código Civil, dentro de los dieciséis días naturales, contados desde el momento en que se le notificara su nombramiento; añadiendo que tan pronto como el designado hubiera señalado el precio, lo notificaría a las partes interesadas, las cuales, en el plazo de ocho días, harían los pagos o devoluciones de precio procedentes y resultantes entre el provisional y el definitivo. El mediador cumplió su misión, extendiendo la pertinente acta notarial.

Con tales antecedentes y en servicio de investigación, la Oficina Liquidadora giró liquidación en el concepto de «Sociedades» al 1 por 100, con la multa y demora reglamentarias.

Recurrida la liquidación, se fundamentó el recurso, alegando la exención del art. 6.º, núm. 7.º, del Reglamento de 1947; sobre la negociación de valores en las Bolsas de Comercio, no desvirtuada por las modalidades del negocio jurídico concertado, las cuales son perfectamente permisibles, a tenor de los artículos 1.445 y 1.447 del Código substantivo.

El Tribunal Provincial desestimó el recurso, diciendo escuetamente que no concurrían los requisitos del núm. 7.º citado y que las exenciones han de aplicarse restrictivamente.

El Central confirmó el acuerdo del inferior, diciendo que las

estipulaciones de la calendada escritura «ponen de manifiesto la improcedencia de la reclamación, puesto que de sus propios términos se deduce el carácter de promesa de venta que, por propio reconocimiento de los interesados tuvieron las operaciones concertadas, contrato—añade—preparatorio del de compraventa, contenido en la mencionada escritura, complementada con el acta notarial, en la que la persona designada determinó el precio de las acciones transmitidas», por lo cual la liquidación se ajusta a derecho al aplicar el número 59 de la Tarifa de 1947, que grava la transmisión de las acciones emitidas por las Sociedades mediante escritura pública.

Comentarios.—Guardando, como siempre, los máximos respetos para el Tribunal Central, su tesis nos ofrece muy serios reparos.

Efectivamente, partiendo de los antecedentes de hecho que nos da la Resolución comentada—únicos con que contamos—, las pólizas figuran y documentan una operación al contado, con cambio concreto y con determinación precisa del importe de la operación, con lo cual es indiscutible que ésta quedó concertada, consumada y perfecto el contrato, con arreglo a las disposiciones que rigen en la materia, como son los Reglamentos de 31 de diciembre de 1958, y el de la Bolsa de Madrid de 12 de junio de 1928, aplicable a la de Barcelona—lugar de la operación—, según Orden de 4 de julio de 1941.

La operación así consumada quedó, por consiguiente, comprendida en la exención invocada.

Esto dicho, ¿qué trascendencia tienen la escritura y el acta notarial aludidas, en cuanto a la esencia del contrato bolsístico, supuesto que se limitan a traducir un convenio entre los contratantes, exclusivamente sobre modificación del precio estipulado, facultando a un tercero para que lo determine? Si se tratara de una compraventa corriente, tendría consecuencias en tanto en cuanto el precio primitivo fuese aumentado, ya que habría que revisar la liquidación, pero tratándose de un contrato exento, no la puede tener, toda vez que la exención no depende de la cuantía de aquél.

En cuanto a la validez y subsistencia del primitivo contrato es de tener en cuenta que se trata de un pacto válido, expresamente autorizado por el artículo 1.441 del Código Civil, al decir que el

precio será cierto aunque su señalamiento se deje al arbitrio de persona determinada; y, por tanto, así como el acta, escritura o documento en los que el tercero designado por comprador y vendedor fijase el precio de una compraventa ordinaria, no estaría sujeto al impuesto por sí, dado que no encierran transmisión alguna con contenido económico, de la misma manera tampoco pueden estarlo la escritura y acta referidas.

Por último, respecto al razonamiento que dice que de los propios términos de la escritura se deduce que las operaciones de Bólsa tuvieron el carácter de promesa de venta, como preparatoria del de compraventa contenido en la escritura, también disintimos con el mayor respeto, porque, conjugado el contenido de las pólizas con el de la escritura, no se aprecian las características del precontrato o contrato preparatorio o de opción ni del de promesa de venta: la doctrina jurisprudencial, especialmente en las sentencias de 15 y 23 de marzo de 1945, 11 de noviembre de 1943, y 1.º de julio de 1950, discriminan perfectamente los contratos preparatorios o precontratos, la opción y la promesa de venta, diferenciándolos en sus características de satélites del contrato de compraventa propiamente dicho.

Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 19 de enero de 1960.

DOCTRINA SOBRE LA BONIFICACIÓN DEL IMPUESTO DEL TIMBRE DEL ESTADO EN LAS «DECLARACIONES DE OBRA NUEVA» REFERENTES A PROYECTOS DE VIVIENDAS QUE DISFRUTAN DE PROTECCIÓN OFICIAL.

Antecedentes.—Una Sociedad Anónima Inmobiliaria presentó en la Oficina Liquidadora una escritura de 5 de octubre de 1955, con la declaración de obra nueva de una casa que había construido en solar propio, valorada en más de 8.000.000 de pesetas, cuyo proyecto estaba acogido a los beneficios fiscales determinados en los Decretos-Leyes de 19 de noviembre de 1948 y 27 de ese mismo mes de 1953.

La Oficina Liquidadora declaró exenta la constitución de hipoteca que en el documento constaba, no sujeta la declaración de

obra nueva en cuanto al impuesto de Derechos reales y giró a cargo del Instituto de Crédito para la Reconstrucción Nacional una liquidación por timbre que importó más de 40.000 pesetas, en su condición de acreedor hipotecario.

Dicha entidad recurrió contra la liquidación solicitando la bonificación del 90 por 100, de acuerdo con los mencionados textos legales, razonando que si bien en ellos no se menciona expresamente la declaración de obra nueva como comprendida en tal bonificación, implícitamente sí lo está como acto complementario y necesario para el otorgamiento de préstamos hipotecarios terminantemente bonificados.

El Tribunal Provincial denegó la pretendida bonificación, fundado en que «la declaración de obra nueva es acto independiente, sujeto al impuesto por la legislación del Timbre y no se encuentra entre los enumerados concretamente en los preceptos legales invocados por el recurrente, razones todas suficientes para excluirlo de la bonificación pretendida».

El Tribunal Central, confirmando el acuerdo del inferior, dice que el artículo 91 de la Ley del Timbre de 14 de abril de 1955, dispone que gozarán de reducción los conceptos o actitudes en que así se declare por una Ley, y que el alcance y cuantía de tales deducciones, serán los que determinen las Leyes que las reconozcan, contenidas, en el caso, en los Decretos anteriormente citados, los cuales, al enumerar los actos u operaciones bonificables, *para nada se refieren a las declaraciones de obra nueva*; y, por tanto, deben estar sujetas al pago sobre la base fijada en la norma 4.ª del artículo 9.º de la mentada Ley del Timbre; sin que, por otra parte, puedan admitirse en materia de exacciones fiscales interpretaciones extensivas y analógicas de los aludidos preceptos, como pretende de contrario, porque lo prohíbe el artículo 5.º de la Ley de Administración y Contabilidad.

Comentarios.—Prescindimos de la calificación dada por la Oficina Liquidadora a efectos del impuesto de Derechos reales, en cuanto a los actos de constitución de hipoteca en garantía del préstamo y de declaración de obra nueva, cuya calificación fué de exención para el primero y de no sujeción para el segundo, puesto que ello no fué objeto de contienda.

Nos limitamos, pues, a la denegación acordada por el Tribunal Central en cuanto a la bonificación del impuesto del Timbre con respecto a la declaración de obra nueva: negativa fundada, como va dicho, en que ni la Ley que lo regula, ni los invocados Decretos-Leyes de 19 de noviembre de 1948 y 27 del mismo mes de 1953 establecen semejante bonificación.

No desconocemos ni negamos que en esos dos textos legales no se habla *específicamente* ni se emplea la locución *obra nueva*, como no la mencionan tampoco las demás disposiciones referentes a la materia, cuales son la Ley de 25 de noviembre de 1944, la Orden de 14 de abril de 1948, que da normas para aplicar esa Ley, y la Orden de 10 de julio de 1954, que las da para el desarrollo de los repetidos Decretos de 1948 y 1953, referidos especialmente a viviendas bonificables; pero siendo ello así, también lo es que esos textos legales, además de coincidir en las bonificaciones del impuesto de Derechos reales y del Timbre sobre las adquisiciones de terrenos, hipotecas, etc., también están unánimes en extender las mismas bonificaciones, según se lee en el artículo 7.º del primero de ellos, a «*los contratos de ejecución de obra que se refieran a las fincas expresadas*».

Dicho artículo 7.º dice, efectivamente: «Los inmuebles construidos de conformidad con el presente Decreto-Ley disfrutarán: a) Reducción del 90 por 100 de las siguientes contribuciones y arbitrios durante veinte años: los enumera y termina el apartado con este inciso: *Impuestos de Derechos reales y Timbre del Estado en los contratos de ejecución de obras que se refieran a las fincas expresadas*.

Como no nos duelen prendas, a lo dicho añadimos, para que el panorama legal quede bien esclarecido, que es asimismo una realidad que en el núm. 4.º del art. 9.º de la Ley del Timbre, aparecen gravadas las declaraciones de obra nueva de una manera expresa, al dar las normas para valorarlas.

Supuesto cuanto queda expuesto, ¿se puede afirmar y sostener —como dice la Resolución que analizamos— que la declaración de obra nueva es un acto independiente sujeto al impuesto por la Ley del Timbre y «que no se encuentra comprendido entre los enumerados en los preceptos legales invocados»?

Nosotros, dejando a salvo, como siempre, los respetos que la

autoridad del Tribunal Central nos merece, decimos que su tesis nos parece vulnerable.

Reducido el argumento de la Resolución a un silogismo, podría plantearse así: las disposiciones invocadas referentes a las viviendas favorecidas con bonificaciones, «para nada se refieren a las declaraciones de obra nueva», y, por otra parte, tales declaraciones están expresamente gravadas, según se desprende del número 4.º del artículo 9.º de la Ley del Timbre, luego la pretendida bonificación del timbre no es procedente; e incluso el argumento se puede reforzar y redondear con este otro: si bien el artículo 25 de esa misma Ley prevé la exención o la bonificación en los casos en que «se haya reconocido o se reconozcan por leyes especiales», el precepto es inaplicable a la actual contienda, porque los repetidos Decretos de 1948 y 1953 no comprenden como bonificables las declaraciones de obra nueva.

Esto dicho, si nosotros demostramos que tal premisa no es real, sino que, por el contrario, si está contenida claramente, incluso en la letra de mencionados textos, la construcción, la realización de las obras de los edificios en el solar correspondiente, el silogismo, y con él el argumento Aquiles quedará pulverizado.

Ya hemos dicho que los tan repetidos Decretos-Leyes, específicos para el caso, y con ellos las restantes disposiciones sobre las viviendas que el Estado quiso proteger, unánimemente dicen que las bonificaciones, incluidas la del Timbre, comprenden *los contratos de ejecución de obra que se refieran a las fincas expresadas*, a los que también afecta la bonificación en cuanto al impuesto de Derechos reales.

Ante tan categórico enunciado, surge esta pregunta: Si tal locución no se refiere a la edificación, a la construcción, a la nueva obra que sobre el solar se levanta, ¿a qué puede referirse? La pregunta no admite contestación, sencillamente porque no la tiene, y, por ende, el dilema no tiene otra solución que la de admitir que el texto legal sin la expresión *obra nueva* o *declaración de obra nueva*, está refiriéndose a ella, por la incontrovertible razón de que no puede referirse a otra cosa. Esta es la única interpretación admisible, so pena de caer en lo absurdo e incurrir en la infracción del principio de derecho que dice que «toda interpretación que conduzca al absurdo debe rechazarse».

Es incuestionable, pues, que la bonificación debatida, unida a la de Derechos reales, y referida al contrato de ejecución de obra, tiene que referirse, forzosamente, al nuevo edificio u. obra nueva, con la particularidad de que al expresarse así no pudo aquella legislación emplear la locución *declaración de obra nueva*, porque estas declaraciones no estaban mencionadas ni, por consiguiente, tarifadas, en la Ley Reglamento del Impuesto de Derechos reales de 1947, entonces vigentes, mientras que sí lo estaba el contrato de ejecución de obra con sus varias modalidades.

Por esa razón, al que presentaba a liquidación una escritura con una mera declaración de obra nueva sobre un solar de su propiedad, a fin de poderlo inscribir como accesión del mismo en el Registro de la Propiedad, no se le giraba liquidación por esa simple declaración o manifestación, ya que ésta, dentro de la nomenclatura del impuesto, era considerada como *no sujeta*, sin perjuicio, claro está, de lo que procediese liquidar por el contrato de ejecución de obra producto de la nueva construcción.

Esta es la razón de que el texto de la bonificación contenida en los tan repetidos Decretos-Leyes, como dictados durante la vigencia de aquella legislación de 1947, hiciese referencia tan sólo a la bonificación por Timbre y Derechos reales y no tuviese para qué mentar la declaración de *obra nueva*.

Llegados a este punto de nuestro análisis, hemos de referirnos a la vigente legislación del Impuesto de Derechos reales, contenida en la Ley de 21 de marzo de 1958, y en su Reglamento de 15 de enero de 1959, cuyos textos incluyen por primera vez en el área de impuesto las declaraciones de obra nueva y han de servirnos para redondear y remachar la precedente argumentación de una manera definitiva.

Los preceptos concretos son el apartado VI del artículo 2.º de la Ley y el del mismo número del artículo 5.º del Reglamento, los cuales, al enumerar los actos, contratos y documentos, que están sujetos, dicen que lo están, «las declaraciones de obra nueva de inmuebles, *salvo cuando se acredite que se ha satisfecho el impuesto por el contrato de construcción*», complementados con lo que el apartado 7) del artículo 18 del Reglamento expresa al regular fiscalmente el contrato de ejecución de obra en sus varias modalidades, que es como sigue: «En las declaraciones de obra nueva referentes

a inmuebles o buques, se presumirá la preexistencia de un contrato mixto de obras con suministro, en las primeras, y de compra-venta en las segundas, *liquidables por tales conceptos*».

De ello se deduce con claridad meridiana, como argumento Aquiles y remate definitivo de nuestros puntos de vista, que la declaración de obra nueva carece de substantividad por sí misma y que, a los efectos tributarios, no es otra cosa que el vínculo o expresión externa de un contrato anterior de ejecución de obra; de tal manera, que si éste, al ser exteriorizado en ella, había tributado, la declaración de obra nueva será inoperante a efectos fiscales, y, en caso contrario, se exigirá el impuesto, *no como declaración de obra nueva, sino por el contrato de ejecución de obra que la declaración da a conocer*.

La cuestión es tan clara, dicho lo dicho, que realmente no necesita mayores esclarecimientos, siendo suficiente recordar, de pasada, la génesis de las declaraciones de obra nueva. Como acabamos de decir, no son más que exteriorizaciones unilaterales de un hecho que el dueño de un solar necesita hacer constar a efectos hipotecarios; cual es el de la existencia de la construcción realizada, sea por un contratista intermediario, sea por el propio dueño; y por esa razón, el citado apartado 7 del artículo 18, después de decir que en las declaraciones de obra nueva de inmuebles o buques se presume la preexistencia de un contrato mixto, añade: «La antedicha presunción podrá desvirtuarse mediante prueba de que la persona a cuyo favor se hace la declaración figura habitualmente incluida en el impuesto industrial al objeto de dedicarse a aquella clase de construcciones y, en todo caso, acreditando que satisfizo el impuesto por el contrato otorgado».

«Si la persona a cuya favor se hace la declaración alegase haber aportado en parte los materiales, el valor de tal aportación será deducible de la base liquidable, y si los hubiese facilitado en su totalidad, se liquidará solamente el contrato de obras, habiendo de justificarse en ambos casos la previa adquisición de tales materiales por el aportante y sin perjuicio de la liquidación que corresponda por tal adquisición, si no se halla exenta del impuesto».

En conclusión, entendemos que queda demostrado, sin contradicción posible, en contra de la tesis que combatimos, que la bonificación por Timbre que el Tribunal Central deniega está clara-

mente contenida en los tan repetidos Decretos-Leyes, y por lo mismo está comprendida en el también citado artículo 91, número 4.º, de la Ley del Timbre vigente, el cual concede o reafirma para «los conceptos o actividades en que así se declare por una Ley».

Como complemento de la Resolución comentada, añadimos que con fecha 26 del mismo mes de enero de 1960 el Central dictó otras dos sobre la misma materia de bonificaciones en cuanto a viviendas bonificables, que son interesantes, y lo son además en cuanto a la determinación del concepto de *obra nueva* ante el impuesto, concepto introducido en el área de éste por primera vez en la Ley y Reglamento vigentes de 1958 y 1959, respectivamente.

De ella dice una de esas Resoluciones que «la sujeción al tributo no viene determinada por este concepto jurídico, que no implica transmisión alguna de bienes, sino por la presunción legal de existencia de un contrato anterior o coetáneo de ejecución de obras, cuyo resultado es lo construido y declarado», y por eso el apartado VI del artículo 2.º de la Ley y los números 20 y 22 de la Tarifa y el artículo 18 del Reglamento, dicen que la obra nueva no está sujeta cuando se acredite que el impuesto fué satisfecho por el contrato de construcción.

La segunda de esas dos Resoluciones del 26 de enero del 60, es también interesante respecto a las bonificaciones de dichas viviendas, y también en cuanto a la interpretación del apartado 7) del artículo 18 del Reglamento, ya que se trató de un caso en que la Sociedad adquirente del solar bonificado había sido ella la constructora directa de la obra nueva, empleando, en gran parte, los materiales y elementos que ella misma fabricaba.

JOSÉ MARÍA RODRÍGUEZ VILLAMIL.