

Jurisprudencia sobre el Impuesto de Derechos reales

*Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 3
de junio de 1958.*

En esta Resolución se discutió el tema de si lo dispuesto en el apartado 2) del artículo 9.º del Reglamento del Impuesto es aplicable a los hijos adoptivos al ordenar que en las transmisiones onerosas de bienes inmuebles y derechos reales «otorgadas por los padres a favor de los hijos», se aplique el tipo de las herencias cuando, dada la cuantía de lo transmitido, el tipo por el concepto herencia es superior al de la compraventa.

La reclamante era hija adoptiva de D. X. X., y a la vez hija natural de la mujer de éste, y adquirió por compra a dicho D. X. X. ciertos bienes inmuebles.

Presentada la correspondiente escritura a la liquidación fué liquidada aplicando el tipo de herencia, muy superior al de compraventa, y la liquidación fué recurrida sosteniendo que el precepto reglamentario citado se refiere, exclusivamente, a las transmisiones de «los padres a favor de los hijos» y que en éstos no debían comprenderse más que los que lo son por naturaleza y tienen además la condición de legítimos, siendo, por tanto, improcedente

dar al texto reglamentario una interpretación extensiva y debiendo ser rectificadora la liquidación impugnada.

Se trataba de aplicar la legislación de 1947 y el Central resolvió que en el concepto hijos se comprendían, en virtud del principio que dice «Ubi lex non distinguit, nec nos distinguere debemus», los legítimos, los naturales, los adoptivos e incluso los que lo sean por afinidad. Esto, aparte del contrasentido que resultaría al aplicar el precepto en sentido contrario y quedar, por consiguiente, en peor situación fiscal los legítimos que los demás hijos que no tengan esa condición.

Hoy, conforme a la nueva legislación de la ley del 58 y Reglamento del 59, el problema no se podría plantear, porque el citado apartado del mencionado artículo 9.º, al hablar de esas transmisiones onerosas, las refiere a los hijos legítimos, naturales o adoptivos, si bien es de notar que no comprende como la Resolución que nos ocupa a los descendientes por afinidad.

Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 3 de junio de 1958.

ESTE ACUERDO SIENTA LA DOCTRINA DE QUE, DECLARADA POR LA DIRECCIÓN GENERAL DE LOS REGISTROS LA INEXISTENCIA DE UNA HIPOTECA POR NO HALLARSE EXTENDIDA LA CORRESPONDIENTE ESCRITURA CON LAS FORMALIDADES LEGALES, ÉSTA ES, NO OBSTANTE, LIQUIDABLE, PORQUE ENCERRABA, ADEMÁS, UNA CESIÓN DE CRÉDITO LIQUIDABLE POR EL CONCEPTO «MUEBLES», Y POR AÑADIDURA, EL TIPO APLICADO FUÉ EL DE «BENEFICENCIA», QUE ES INFERIOR AL CORRESPONDIENTE A AQUEL CONCEPTO. EN SU CONSECUENCIA, NO ES APLICABLE AL CASO LA DEVOLUCIÓN PRETENDIDA AL AMPARO DEL ARTÍCULO 58 DEL REGLAMENTO.

Antecedentes.—El Banco Hipotecario era acreedor hipotecario de cierta sociedad anónima por importante suma, y entre esta última entidad y una Caja de Ahorros concertaron en la oportuna escritura que la Caja de Ahorros se subrogaba en los derechos y obligaciones de la hipoteca que garantizaba el crédito.

La escritura fué liquidada por el concepto «beneficencia», número 9 de la Tarifa, y la Caja de Ahorros *a posteriori* inició ex-

pediente de devolución de lo liquidado, al amparo del artículo 58 del Reglamento, fundándose en que la escritura aludida no había podido ser inscrita en el Registro de la Propiedad, según acuerdo de la Dirección General de los Registros por falta de requisitos legales, y, por tanto, era nula a efectos hipotecarios, conforme al artículo 145 de la Ley Hipotecaria, el cual exige como requisito fundamental para que la hipoteca quede válidamente constituida que sea inscrita en dicho Registro.

En el expediente de devolución recayó acuerdo desestimatorio apoyado en que la Resolución de la Dirección General de los Registros no contemplaba ninguno de los casos previstos en el artículo 58 del Reglamento del Impuesto; y planteado el tema ante el Tribunal provincial se insistió en que se declarase definitivamente que la escritura referida no se hallaba extendida con arreglo a las prescripciones legales, y era, por consiguiente, inexistente, y por lo mismo que el gravamen tributario no era exigible.

El referido tribunal desestimó la reclamación por entender que la subrogación de los derechos del acreedor hipotecario, a efectos fiscales, tiene el concepto de transmisión de derechos reales, según el apartado 8), artículo 13 del Reglamento del Impuesto, y, aparte de esto, es indiferente la especificación de si los derechos transmitidos son de naturaleza mueble o inmueble, puesto que en el caso tributan por el mismo tipo y concepto, dado el carácter benéfico de la entidad adquirente, y aparte también de que la transmisión cuestionada es de cesión de un crédito de naturaleza mueble.

La Caja de Ahorros recurrente se alzó ante el Central, sosteniendo que no existió subrogación ni hipotecaria ni legal ni convencional, ni cesión de crédito, ni relación jurídica entre el Banco Hipotecario, la propia Caja y la Sociedad Anónima dicha, según se desprende de la Resolución de la Dirección de los Registros, en la que expresamente se dice que no existió subrogación legal ni se acreditó que dicha Caja fuese acreedor hipotecario posterior, no pudiendo tampoco hablarse de la subrogación convencional prevista en el artículo 1.211 del Código Civil, puesto que el pago del Banco de V. al Hipotecario, por orden de la repetida Caja de Ahorros y cuenta de la Anónima, fué anterior al otorgamiento de la escritura originaria de la contienda; añadiendo por fin que,

por tanto, no era dable invocar *a posteriori* un nuevo concepto de cesión de crédito con el objeto de que subsista una base tributaria. En conclusión, pidió la devolución de la liquidación por aplicación del artículo 58 del Reglamento.

El Tribunal Central, centrandó el problema, dice que el tema consiste en dilucidar si la Resolución de la Dirección que declaró no inscribible la escritura de subrogación debe ser estimada como resolución administrativa, apta para producir, conforme al artículo 58 del Reglamento la devolución del impuesto, como sostiene la recurrente.

Con ese planteamiento empieza por sentar que el derecho real de hipoteca no llegó a transmitirse, supuesta la nota denegatoria de la inscripción confirmada definitivamente por la Dirección General. Eso dicho, añade que la inexistencia jurídica se refiere no más que a la institución accesoria de la convención, puesto que afecta únicamente a la garantía y al proceso registral regulado en la Ley Hipotecaria para darle el rango de derecho real, pero ello no afecta al contenido de la relación jurídica principal, consistente en la existencia de un préstamo otorgado en principio por el Banco Hipotecario, en el que la Caja de Ahorros se subrogó con autorización del deudor en la forma determinada por el número 2.º del artículo 1.210 del Código Civil, según consta en la repetida resolución de la Dirección de los Registros. De donde se deriva que subsistiendo el préstamo personal como reconoce la recurrente y consta en la calendada escritura con la variante de la persona deudora y transmitido el correspondiente crédito, el acto está comprendido en el número 14, en relación con el 46 de la Tarifa del Impuesto.

La consecuencia final es, termina diciendo el Central, que la devolución pretendida al amparo del repetidamente citado artículo 58 exigía la declaración de nulidad del acto liquidado, o sea, en este caso, de la adquisición a título oneroso por la Caja de Ahorros de un crédito contra una persona en escritura pública, como acto comprendido en el número 9.º de la Tarifa, concepto «beneficencia e instrucción privada»; pero tal nulidad no fué acordada, y, por consiguiente, la liquidación cuya devolución se pretende no hay términos hábiles para modificarla ni para acordar su devolución.

Comentarios.—Planteada la cuestión en los términos propuestos por el Tribunal Central la solución no puede ser otra que la dada por el mismo. Supuesto que la escritura de subrogación carecía de los requisitos legales, según declaró la Dirección General, es claro que al no ser inscribible la subrogación en el derecho real, no pudo existir tal subrogación ni jurídicamente ni fiscalmente.

También es verdad que una cosa es que el derecho de garantía sea nulo e inexistente, y otra que lo sea el derecho de crédito y su transmisión, puesto que la sustantividad del segundo no depende de la subsistencia de la garantía que la hipoteca le presta, pero, ¿es que en el caso de ambos derechos, el real de garantía y el de transmisión del derecho de crédito, nacieron ambos con el otorgamiento al ser autorizada la escritura de subrogación?

Según la entidad recurrente—y esto no está desmentido en la Resolución que nos sirve de tema—, ella, en diciembre de 1943 pagó al Banco Hipotecario el crédito que éste tenía contra la Sociedad Anónima, y lo hizo ordenando al Banco de Vizcaya que lo solventase a cuenta de esa Sociedad y con cargo a la Caja de Ahorros recurrente, y, por consiguiente, según esto, al otorgarse la escritura de subrogación de la Hipoteca en febrero de 1944 el crédito estaba ya transmitido por la Anónima a la repetida Caja, resultando así patente que si por la escritura de subrogación no se transmitió el crédito, y la hipoteca como inexistente no podía ser objeto de liquidación, lo liquidado debió ser devuelto.

Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 10 de junio de 1958.

VENDIDAS UNAS FINCAS EN UNA CONSIDERABLE CANTIDAD, EL MISMO DÍA LOS COMPRADORES OTORGARON OTRA ESCRITURA DE HIPOTECA A FAVOR DEL VENDEDOR PARA GARANTIZAR LA DEVOLUCIÓN DE UNA CANTIDAD MUCHO MAYOR QUE LA QUE IMPORTÓ EL PRECIO DE LA VENTA.

LA OFICINA LIQUIDADORA COMPROBÓ Y LIQUIDÓ LA COMPRAVENTA, Y AL CONOCER Y LIQUIDAR LA ESCRITURA DE HIPOTECA PRESTADA DÍAS DESPUÉS DE HABERLO SIDO LA DE COMPRAVENTA, PROPUSO A LA DIRECCIÓN

GENERAL LA REVISIÓN DE LA COMPROBACIÓN, LO CUAL ACORDÓ EL CENTRO DIRECTIVO, SIENDO CONFIRMADO EL ACUERDO POR EL TRIBUNAL CENTRAL EN LA RESOLUCIÓN QUE NOS OCUPA.

Antecedentes.—Las escrituras se presentaron casi simultáneamente, primero la de compraventa y después la de hipoteca, otorgadas el mismo día, ante el mismo Notario, y con números de protocolo correlativos.

La Dirección general admitió en principio la posibilidad de revisar la liquidación y reclamó los antecedentes a la Oficina liquidadora; y puesto de manifiesto el expediente a los interesados, éstos comparecieron exponiendo que si bien la Dirección general entendía que no había por qué tomar en consideración como base liquidable en la compraventa la cantidad fijada para la subasta de las fincas en la escritura de hipoteca por ser ésta posterior, admitía la posibilidad de la revisión, lo cual era improcedente, porque, según un procedimiento judicial sobre división de las fincas, del que presentaban testimonio, éstas habrían sido tasadas en cantidad inferior al precio de la compraventa; y además—añadían los contendientes—es inconsistente el argumento de que el precio señalado a la venta no es el real, puesto que las partes pueden establecer los pactos que crean convenientes, y además, y en definitiva, el precio se pactó para después de nueve años contados desde la fecha de la escritura.

Aparte del aludido testimonio se presentaron justificantes del líquido imponible de las fincas y un informe técnico sobre mejoras y trabajos a realizar en el fondo, pero, en definitiva, la Dirección acordó llevar a cabo la revisión de la comprobación, fundándose en que, aun no estimando aceptable el criterio de la Abogacía del Estado consistente en suponer que el hecho de constituir una hipoteca sobre los bienes enajenados en favor del transmitente implicaba el disfraz de un sólo contrato de compraventa con precio aplazado, es de tener en cuenta el artículo 141 del Reglamento que faculta a la Administración para revisar la comprobación mientras no prescriba la acción comprobadora, y para revisar las liquidaciones mientras no prescriba la acción para exigir el impuesto, y, en su consecuencia, hizo uso de tales facultades, pues si bien la Administración, según el artículo 41 de dicho

texto, no está autorizada para sentar una presunción de simulación, tampoco puede admitir pasivamente el hecho anómalo de que los mismos compradores y en el mismo día en que adquieren el inmueble constituyan seguidamente, mediante otra escritura ante el mismo Notario con el siguiente número de protocolo una hipoteca a favor de quien acaba de vendérselos y fijando la garantía en una cantidad notoriamente superior a la fijada como precio de la compraventa. Esto, sin entrar en los móviles de una operación de tan extrañas apariencias, ofrece racionales motivos para estimar que el valor de las fincas es mayor que el obtenido por la comprobación ordinaria, y, por tanto, deba procederse a otra de las previstas en el artículo 80 del Reglamento, e incluso a la extraordinaria del artículo 81 del mismo texto.

El Tribunal Central, después de invocar los pertinentes artículos del Reglamento y de la Ley del Impuesto, especialmente el artículo 141 de aquél, que consignan el derecho de la Administración a revisar los expedientes de comprobación de valores y atribuyen a la Dirección General de lo Contencioso la competencia para revisar los actos de las Oficinas liquidadoras de las capitales de provincias y estimando que en el caso se cumplieron los trámites reglamentarios de tales expedientes, desestima el recurso entablado contra el acuerdo revisorio y dispone que la Oficina liquidadora revise el expediente de comprobación.

Comentarios.—Ante la claridad del caso huelgan realmente los comentarios, ya que los actos enjuiciados ofrecen unas particularidades y circunstancias un tanto extrañas de las que vivamente brotan unas presunciones que exigen que la Administración no sea sorda a ellas y esclarezca por medio del procedimiento reglamentario cuál sea la realidad que aquéllas encierran, para lo que sin duda alguna está la Dirección General facultada.

Sentencia del Tribunal Supremo de 28 de febrero de 1959.

EL HECHO DE QUE, AL CONSTITUIRSE UNA SOCIEDAD, UNO DE LOS SOCIOS APORTE BIENES EXPRESAMENTE VALORADOS POR LOS CONTRATANTES EN CUANTÍA SUPERIOR AL VALOR DE LAS ACCIONES QUE A CAMBIO DE ELLOS RECIBE, ENGENDRA EL ACTO DE CESIÓN A FAVOR DE LA SOCIEDAD POR LA DIFERENCIA ENTRE DICHA CUANTÍA Y EL VALOR NOMINAL DE LAS ACCIONES QUE SE ENTREGAN AL SOCIO APORTANTE.

Antecedentes.—Por medio de la correspondiente escritura pública, se constituyó una sociedad civil particular, bajo el nombre de E. A. Martín e Hijos, de duración indefinida, entre don E. A. y tres de sus hijos, aportando el primero un conjunto de edificios, valorados de común acuerdo en cuatro millones de pesetas, y los segundos exclusivamente su actividad personal para la explotación de las fincas, constituyendo esta explotación el objeto social y reconociéndose a todos los socios, expresamente, participaciones sociales iguales, tanto en capital como en los beneficios sociales.

La Oficina liquidadora, comprobado el valor de los bienes, obtuvo un considerable aumento en relación con el valor declarado, fijando aquel valor en 7.334.052,25 pesetas.

De tal valor dedujo el 90 por 100 en cuanto a tres de las fincas aportadas, en razón de tratarse de una primera transmisión de viviendas bonificables, fijó la base liquidable en 1.301.326,73 pesetas, y sobre esa base giró la Oficina una liquidación a cargo de la sociedad al 1 por 100, concepto «sociedades», y otra, también a cargo de la misma, sobre la base 975.995,04 pesetas, número 14 de la Tarifa, al 6 por 100.

La liquidación por el concepto «cesiones» fué recurrida por la Sociedad con apoyo en los apartados 1) y 2) del artículo 19 del Reglamento, por entender que para que proceda girar liquidación por el concepto cesión de bienes al constituirse una sociedad es menester que la diferencia tributable nazca entre el valor declarado por los interesados y el nominal de las acciones que a cambio de los bienes aportados se les reconozcan; cuya circunstancia no concurre en el caso, ya que no se ha tenido en cuenta el valor dado a los bienes, sino el comprobado, la Sociedad carece de ca-

pital representado por acciones o participaciones sociales y no existe diferencia entre el valor declarado y el capital de la Sociedad.

El Tribunal provincial confirmó las liquidaciones y el Central modificó la base de la girada por el concepto «sociedades», pero sostuvo la procedencia de la girada por «cesiones», y planteado el problema a la Sala, ésta mantiene la liquidación en el siguiente Considerando: «toda vez que a D. E. M., que al constituir con sus tres hijos la sociedad aportó a la misma bienes valorados por propia declaración documental en cuatro millones de pesetas, se le reconoce en el capital social una participación de la cuarta parte, igual a la de los otros tres socios, que salvo su actividad, nada aportaron, no puede ofrecer duda la existencia de una diferencia de valor entre el de la participación reconocida al expresado D. E. M. y el de los bienes por él aportados, ni ofrecer duda tampoco que ello constituya un acto sujeto por el concepto cesión de bienes, conforme al referido párrafo 2.º del artículo 19 del citado Reglamento...»

Comentarios.—Los creemos innecesarios, ya que está patente que el dueño y aportantes de los bienes, pactó como contrapartida sólo la cuarta parte de las utilidades, y en realidad, cedió a la sociedad—es decir, en puridad, a los hijos—las tres cuartas partes de aquéllos. Diremos, en conclusión, que sin esfuerzo alguno jurídico se llegaría fácilmente a la conclusión de que lo que vivamente late en el fondo del contrato es una donación del padre a los hijos, enmascarada en un contrato de sociedad.

Sentencia del Tribunal Supremo de 19 de mayo de 1959.

Contratadas las obras de ejecución de una estación de ferrocarril de la RENFE, ésta y el contratista, ante la imposibilidad de obtener los materiales necesarios para realizarlas, acordaron la rescisión del contrato con devolución de la fianza, y el contratista instó del Delegado de Hacienda la devolución del impuesto correspondiente a la parte de obra no ejecutada, fundado su pretensión en que se trataba de un caso de fuerza mayor.

La Delegación no accedió a la devolución por entender que se trataba de resolución voluntaria de contrato y no de rescisión, y que era de aplicación al apartado 5) del artículo 58 del Reglamento de 1957—apartado 6) del de 1959—, que dispone que, en todo caso, cuando el contrato quede sin efecto por acuerdo de ambas partes no procederá la devolución del impuesto liquidado.

El Tribunal provincial y el Central confirmaron la resolución del Delegado de Hacienda y otro tanto hace la Sala, dados los términos del aludido artículo 58, en sus apartados 1) y 5), al exigir que la devolución se funde en una decisión firme, judicial o administrativa de nulidad, rescisión o resolución del contrato de cuya liquidación se trate.

Como se ve, la Sala reafirma una vez más el criterio restrictivo que debe imperar al interpretar dicho artículo.

JOSÉ MARÍA RODRÍGUEZ VILLAMIL.