

Jurisprudencia sobre el Impuesto de Derechos reales

*Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 18
de febrero de 1958.*

EN EL CASO DE TRANSMISIÓN ONEROSA DE LA MITAD INDIVISA DE DOS INMUEBLES, GRAVADOS CON HIPOTECAS Y ANOTACIONES PREVENTIVAS, ALGUNAS DE ELLAS AFECTANDO INDISTINTAMENTE A AMBOS Y SIN DISTRIBUCIÓN DEL GRAVAMEN ENTRE LOS MISMOS; LA BASE LIQUIDABLE HA DE FORMARSE ADICIONANDO AL PRECIO EL IMPORTE DE TALES CARGAS, COMPUTADO EN UN 50 POR 100.

Antecedentes.—En procedimiento ejecutivo el Banco X adquirió las mitades indivisas de dos casas gravadas en su totalidad, una con dos hipotecas y otra con hipoteca distinta, también en su totalidad, y los dos inmuebles con otra hipoteca sin distribución del crédito entre los mismos.

Además, sobre cada una de las fincas existía una anotación preventiva en garantía de importante suma, y sobre ambas, sin distribución de cargas, otra anotación.

La Oficina Liquidadora giró la correspondiente liquidación al Banco adquirente por el concepto de compraventa, tomando como base el precio, al que sumó el importe de las cargas en cuantía de

siete millones de pesetas, ascendiendo en total la base liquidable a más de nueve millones de pesetas.

El Banco, no conforme con la liquidación, planteó el recurso, diciendo que en aplicación del art. 60 y apartado 3) del 100 del Reglamento del Impuesto, la base fiscal debe establecerse incrementando o adicionando al precio obtenido en la subasta el importe de las cargas que hayan de quedar subsistentes, pero, teniendo en cuenta que la transmisión sólo atañía a la mitad de cada una de las casas, las cargas reseñadas no podían afectar al adquirente más que en la mitad de su importe; añadiendo que, so pena de llegar a consecuencias absurdas, no son aplicables los principios hipotecarios de adhesión e indivisibilidad de la hipoteca en la forma prevista por la Administración, o sea, computando el gravamen total de las fincas en la transmisión de la mitad de las mismas.

El Tribunal provincial desestimó el recurso y dijo que el principio de indivisibilidad y adhesión del derecho real de hipoteca, obligaba, supuesta la no distribución de la carga entre los bienes sometidos a ella, a adicionar el total de la misma al precio de la transmisión, aunque la enajenación afecte solamente a partes indivisas de los bienes.

El Banco insistió en sus puntos de vista ante el Central, y éste, después de invocar el apartado 3) del art. 100 del Reglamento, según el que en las transmisiones a título oneroso las cargas, deducibles o no, se presumirán rebajadas por los contratantes al fijar el precio, y a éste se añadirá el importe de aquéllas, dice que vista la cuestión a la luz de los artículos 1.876 del Código Civil y 104 de la Ley Hipotecaria, la hipoteca sujeta directamente los bienes que grava, cualquiera que sea su poseedor; al cumplimiento de la obligación que garantiza, por lo cual, constituido el derecho real, queda protegido por una acción «erga omnes», ante la que son irrelevantes las modificaciones en la titularidad dominical, con el aditamento de que la división en dos o más de la finca no lleva consigo la división de la hipoteca, con la salvedad de que acreedor y deudor lo acuerden libremente, de tal manera que fuera de ese supuesto el acreedor puede accionar por la total suma asegurada contra cualquiera de las partes en que se divida la finca o contra todas ellas.

Tal doctrina, aplicada al caso, sigue diciendo la Resolución;

resuelve la cuestión, puesto que de ella se deduce «que cada una de las fincas de que se trata responde de la totalidad de las cargas que sobre ellas fueron especialmente impuestas y de la totalidad, igualmente, de las que gravándolas en conjunto como una sola finca, al dividirse ésta no se distribuyó entre ellas el crédito hipotecario, y que transmitida sólo la mitad indivisa de las mismas, también sólo en una mitad habrán de estimarse dichos gravámenes, cuyo valor será el que a tenor del párrafo 3.º del art. 100 del Reglamento habrá de adicionarse al precio de transmisión para fijar la base liquidable».

Comentarios.—La solución dada al caso es acertada con arreglo a los principios que rigen civil e hipotecariamente el derecho de hipoteca, pero no está del todo clara la trabazón entre el razonamiento que la Resolución emplea y la conclusión a que llega. La indivisibilidad de la hipoteca es un principio privilegiado de la misma que no entra en juego mientras la finca no se divide. Cuando tal hecho ocurre, pueden darse dos supuestos: que el acreedor y el deudor hipotecante lo convengan, o que el segundo haga la división por sí y ante sí. En el primer caso la hipoteca se divide en tantas partes cuantas sean las porciones en que la finca hipotecada quede fraccionada, formándose así otras tantas hipotecas independientes, y al ser vendida cada una de ellas, la base liquidable se forma, en principio, sumando al precio el importe de la carga hipotecaria de que tal porción responde.

Por el contrario, si la división se hace sin el consentimiento del acreedor, todas y cada una de las fracciones de la finca siguen respondiendo, no ya de las porciones de hipoteca que el deudor les haya asignado, sino de la totalidad de la misma hipoteca; y ello trae consigo como ineludible consecuencia la de que, vendida una de esas partes de finca, la base liquidable estará formada por el precio, más el gravamen que sobre ella pesa, consistente no en una parte de la hipoteca, sino en su totalidad.

Trasladadas estas normas al caso, se ve claro que el principio de la indivisibilidad no entra en juego y que la carga hipotecaria, por tanto, no afecta por entero a las mitades indivisas enajenadas, sino solamente en su mitad, como así lo resuelve la Resolución que nos ocupa.

Resolución de 25 de marzo de 1958.

OTORGADO UN DOCUMENTO PRIVADO DE COMPRAVENTA DE VARIAS FINCAS CON LA PREVISIÓN DE QUE SE ELEVARÁ A ESCRITURA PÚBLICA EN PLAZO DETERMINADO, EN LA QUE FIGURA COMO COMPRADOR, BIEN EL QUE DE MOMENTO OSTENTA EL CARÁCTER DE TAL, BIEN LA PERSONA QUE ÉL DESIGNA, LAS FINCAS FUERON VENDIDAS EN VARIAS ESCRITURAS PÚBLICAS, PRESCINDIENDO DEL CONVENIO; Y DENUNCIADA LA NO LIQUIDACIÓN DEL DOCUMENTO PRIVADO, SE ACUERDA QUE ÉSTE ES LIQUIDABLE, AUN HABIÉNDOLO SIDO LAS ESCRITURAS DICHAS.

Antecedentes.—Completando los datos antedichos, añadimos que al no haber sido presentado a liquidación el aludido documento privado, el hecho fué objeto de denuncia, reclamando el denunciante el derecho a percibir el total importe de la multa procedente por ocultación, acompañando al efecto, junto con el mencionado documento, copias simples de las escrituras de venta antes referidas.

El denunciado reconoció la existencia del documento privado y alegó que el contrato en el mismo contenido era nulo, e inexistente de pleno derecho, dado que el vendedor no era dueño de las fincas, sino sus hijos, en nombre de los cuales, como representante legal de dos de ellos y mandatario de los restantes, había otorgado las calendadas escrituras de venta a favor de personas distintas del denunciado, con la particularidad de que las escrituras habían causado las oportunas liquidaciones, sin que, por tanto, procediese practicar gestión alguna en cuanto al documento denunciado, ya que contiene un contrato que, a más de nulo, no produjo ninguna transmisión de bienes.

El vendedor, en el documento privado inicial, declaró, a requerimiento de la Oficina Liquidadora, reconociendo la legitimidad del documento y afirmando que, en cumplimiento de lo estipulado en el mismo, las escrituras se otorgaron a favor de las personas designadas por el comprador.

La Abogacía del Estado acordó que, en investigación, se liquidase el documento privado y se comprobasen los valores, sin haber lugar a la concesión de premio al denunciante.

El denunciado, no conforme con la anterior decisión, recurrió en alzada con apoyo en los mismos argumentos, oponiéndose a que se llevase a cabo la comprobación de valores en las escrituras públicas antes mencionadas e insistiendo en que al no ser el supuesto vendedor dueño de las fincas y haber sido éstas vendidas por los verdaderos propietarios a personas distintas del reclamante, no pudo causarse transmisión alguna en el repetido documento privado.

El Tribunal provincial desestimó la reclamación diciendo que a tenor del art. 41 del Reglamento, el impuesto éste es exigible con arreglo a la naturaleza del acto o contrato y prescindiendo de los defectos formales e intrínsecos que puedan afectar a su validez; todo ello en armonía con el 58 del mismo Reglamento, cuando exige expresa declaración judicial o administrativa firme para que el contrato sea estimado nulo o inexistente a efectos fiscales; y apoyándose además en lo dispuesto en el apartado 2) del art. 82 del propio texto reglamentario, según el cual el plazo de dos años, señalado a la acción comprobadora, no impide que la Administración compruebe por primera vez o de nuevo el valor de los bienes, en tanto no prescriba la acción para exigir el impuesto, en los casos de denuncia o de diligencias de investigación.

Planteada la contienda ante el Central, en lo que respecta al acuerdo resolutorio de la denuncia, esto es, en cuanto a la procedencia de la liquidación del documento privado, el Tribunal insiste en el principio fundamental antes dicho, de que los documentos son liquidables y exigible el impuesto, cualquiera que sean las denominaciones que las partes den al contrato y prescindiendo de las deficiencias de forma o intrínsecas que afecten a su validez y eficacia. Por ello, añade, el contrato que dió origen a la denuncia y cuya liquidación se acordó, es un contrato de compraventa perfectamente válido con arreglo a las leyes civiles.

El principio o norma fiscal antedicho no admite otra interpretación que la que se deriva de su propio texto y de su claridad terminológica, amplia y comprensiva, de tal manera que comprende todos los supuestos de vicios o defectos que puedan causar la inexistencia o nulidad absoluta, resolución o rescisión del acto o negocio jurídico, sin que en ningún caso obstaculicen la incidencia fiscal; todo ello sin perjuicio, como declara el art. 41 citado,

del derecho a la devolución del impuesto en los casos en que reglamentariamente proceda, de acuerdo con lo previsto en el artículo 58 también citado.

Fuera de esto, la alegación de que el contrato denunciado era inexistente o nulo de pleno derecho al mediar la circunstancia de que el vendedor no era dueño de las fincas vendidas, es una cuestión de la que debe prescindirse al calificar, sin perjuicio, según lo expuesto, de que pueda dictarse, en su día, una resolución que declare o reconozca haber tenido lugar la nulidad, rescisión o resolución del acto o contrato; y añade que la adquisición de las fincas por una persona con la facultad de designar posteriormente otra a cuyo nombre se extiendan las escrituras públicas de compraventa, encierra un acto que, a efectos fiscales, únicamente engendra una sola transmisión cuando se dan todos los requisitos del apartado 4) del art. 9.º del Reglamento; requisitos que indudablemente no concurren en el caso de que se trata, y por lo mismo, forzoso es estimar, a efectos tributarios, que existen dos transmisiones distintas.

En definitiva, el Tribunal desestima el recurso.

Comentarios.—Son dos las cuestiones fundamentales que la contienda encierra: la una, relativa al punto de vista que sostiene que no existen dos transmisiones, una a favor del denunciado y adquirente por medio del documento privado, y otra, la realizada en las escrituras públicas de que se ha hecho mención, las cuales habían sido objeto de liquidación; de tal manera, según el denunciado, que la transmisión era una sola.

Otra cuestión es la consistente en sostener que el contrato primitivo, contenido en el documento privado objeto de la denuncia, es inexistente por cuanto el vendedor no era dueño de los bienes, sino sus hijos, los cuales fueron en definitiva los que realizaron la venta en las aludidas escrituras.

Sobre lo primero, esto es, la doble transmisión es incuestionable la procedencia de la solución dada al caso por el Central, con arreglo a la norma del apartado 4) del art. 9.º del Reglamento de 1957—hoy apartado 5) en el Reglamento vigente de 1959—; el cual previene, efectivamente, que en las subastas judiciales el rematante puede, en el acto de la subasta, rematar a calidad de

ceder en uso del derecho consignado en el art. 1.499 de la Ley de Enjuiciamiento Civil, y si la escritura de venta correspondiente se otorga directamente por el deudor o por el Juzgado al cesionario, se entiende que existe una única transmisión; pero éste no es el caso que se da en la contienda de que se trata en el que las partes procedieron por sí y ante sí; y en su consecuencia no es posible hablar de que la transmisión no fué doble.

El otro extremo, relativo a la inexistencia de la primera venta, no es sostenible, fiscalmente, y ante el texto del art. 41 del Reglamento, la inexistencia rotunda del contrato. Incluso no será posible sostener tal inexistencia con arreglo al derecho civil, si se recuerda el contenido del art. 1.259 del Código, que, como es sabido, dice que el contrato celebrado a nombre de otro, por quien no tenga su autorización o representación, será nulo, a no ser que lo ratifique la persona a cuyo nombre se otorgue, antes de ser revocado por la otra parte contratante. O sea, que el contrato, mejor que inexistente sería nulo y ratificable en el supuesto antedicho.

Sobre este particular, o mejor dicho, sobre el alcance del artículo 41, son de recordar las siguientes Resoluciones del Tribunal Central: la de 22 de febrero de 1949 dice que el precepto se refiere a los contratos nulos o anulables, no a los jurídicamente in-existentes y la de 23 de octubre de 1951 y 25 de mayo de 1954, establecen que la donación de inmuebles sin aceptación del donatario es inexistente y no liquidable.

Se ve, pues, que, según el criterio de estas Resoluciones, el texto del art. 41 se dulcifica no poco.

Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 25 de marzo de 1958.

ERROR DE DERECHO.—VECINDAD FORAL.

Esta Resolución sostiene el criterio de que si en un contrato de adjudicación de obras se consigna que el contratista está avecindado en territorio de régimen común, no obstante acreditar posteriormente que su verdadera vecindad está en territorio aforado —Navarra en el caso—, ello implica error de derecho, recurrible

en el plazo de quince días, y no error de hecho, recurrible en el de cinco años.

La cantidad a ingresar era de consideración y los herederos del contribuyente sostuvieron que tanto éste como ellos, como avecindados en Villalba (Navarra) estaban exentos del impuesto, conforme a la Ley de 8 de noviembre de 1841, art. 2.º del Reglamento del Impuesto y art. 15 del Código Civil, y que por tratarse de un error material tenían derecho a la devolución del impuesto al amparo de los arts. 207 y 208 de dicho Reglamento, puesto que la instaban dentro del plazo de cinco años.

Tanto el Tribunal Provincial como el Central, desestimaron la reclamación, y el segundo dijo que el criterio diferencial entre el error de hecho y el de derecho consiste en que el primero se refiere a una cosa o suceso que tenga una realidad independiente de toda opinión o criterio de calificación que se sustente, estando excluido de esa clase de error todo aquello que se refiera a cuestiones de derecho o de fondo, apreciación de la trascendencia o alcance de los hechos indubitados, valoración de las pruebas, interpretación de disposiciones legales y calificación jurídico-fiscal que se establezca.

Esto supuesto—sigue diciendo la Resolución—, aplicada la mencionada doctrina al caso, se llega a la «conclusión evidente» de que el supuesto error de la Oficina Liquidadora sería en todo caso un error de concepto o de derecho por referirse a la «calificación jurídico-fiscal del contrato por inaplicación de una norma legal de exención tributaria, como es la contenida en el párrafo 2.º del artículo 2.º del Reglamento del Impuesto, en relación con el 4.º de la Ley de 8 de noviembre de 1841 y el 15 del Código Civil; y en definitiva el camino procesal no es el del expediente de devolución, sino el de las reclamaciones económico-administrativas.

Comentarios.—Pese a la gran autoridad y competencia con que guarda el Tribunal Central siempre, siempre también proclamada en estos comentarios de la REVISTA CRÍTICA DE DERECHO INMOBILIARIO, no podemos admitir su tesis sin graves reservas.

No es discutible la doctrina jurisprudencial, tanto del propio Tribunal como de la Sala 3.ª del Tribunal Supremo sobre la distinción entre el error material o de hecho, y los de concepto; pero

en el caso, cuando el contribuyente sienta la afirmación equivocada de que está avecindado en territorio de derecho común, siendo así que es vecino de un pueblo de Navarra, y, en su consecuencia, da lugar a que la Oficina Liquidadora califique sobre la base de tal dato irreal, el error que se produce es de derecho o concepto, ¿o es más bien un error puramente material o de hecho?, ¿el motivo de la contienda consistía en discriminar si la vecindad del contribuyente era una u otra, o en decidir, sobre la base de una de esas dos realidades, si el acto estaba al margen del impuesto?

Para el comentarista la norma de distinción entre una y otra clase de error es ésta: si el error arranca de la inadecuada interpretación de una norma reglamentaria al ser aplicada al hecho concreto, la contienda es de orden puramente jurídico, pero si versa sobre la realidad del hecho en que la calificación se funda y esa realidad no es negada ni discutida por la Administración, entonces el error no es de concepto.

Unos ejemplos aclararán estos puntos de vista: el propio Tribunal Central admite que es caso de error material, independiente del criterio jurídico-fiscal, el de incluir equivocadamente en la base liquidable bienes sitos en territorio foral—Resolución de 7 de noviembre de 1944—, y que lo es también el incluir en la herencia bienes vendidos por el causante, así como tomar en la declaración de bienes una cotización equivocada—Resolución de 6 de junio de 1950—, y siendo esto así, ¿qué diferencia hay entre esos casos y el cuestionado?

Así, pues, si la Administración negara o discutiera la vecindad foral del contribuyente por unas u otras razones, entonces el error no sería material, porque no se referiría a «una circunstancia con realidad jurídica independiente de toda opinión que se pueda sustentar», pero, admitido el hecho de tal vecindad, es incuestionable que la rectificación de sus consecuencias ha de atribuirse a la competencia del Delegado de Hacienda, conforme al art. 208—en el nuevo Reglamento de 15 de enero de 1959, el 217—, dentro del plazo de cinco años y por medio del correspondiente expediente de devolución.

JOSÉ MARÍA RODRÍGUEZ VILLAMIL