

Jurisprudencia sobre el Impuesto de Derechos reales

Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 7 de julio de 1952.

EL DERECHO DE HIPOTECA EN GARANTÍA DE UN PRÉSTAMO, OTORGADA EN ESPAÑA ENTRE EXTRANJEROS SOBRE BIENES SITUADOS EN TERRITORIO NACIONAL, CON OBLIGACIÓN DE REALIZAR EL DEUDOR LOS PAGOS EN ESPAÑA Y CON SOMETIMIENTO EXPRESO A LOS TRIBUNALES ESPAÑOLES, ESTÁ SUJETO AL IMPUESTO SUCESORIO, TIENE LA CONDICIÓN DE BIEN INMUEBLE, Y LO TENDRÍA EN ESTE CASO EL PRÉSTAMO AUN DESLIGADO DE LA GARANTÍA HIPOTECARIA.

Antecedentes: Unos súbditos ingleses otorgaron en Las Palmas de Gran Canaria una escritura de préstamo hipotecario, en la que se pactó que el pago de aquél habría de hacerse en determinados plazos en Santa Cruz de Tenerife, por medio de cheques bancarios sobre Londres y con sometimiento expreso de los contratantes a los Tribunales españoles para el ejercicio de las acciones que se pudieran derivar del contrato.

Fallecidos los dos acreedores prestamistas, sus respectivos albaceas otorgaron escritura de partición, haciendo constar, con referencia a la aludida escritura de hipoteca, que el capital del préstamo fué pagado y que cancelan la hipoteca.

A continuación de la escritura se testimonian resoluciones judiciales del Juzgado de Testamentarias de la Alta Corte de Justicia,

de las que resulta acreditado quiénes son los herederos de los causantes y, por tanto, la personalidad de los albaceas para realizar la partición y otorgar la escritura de cancelción.

La Oficina Liquidadora giró las correspondientes liquidaciones por herencia y por cancelación de hipoteca, siendo impugnadas todas ellas por los albaceas y por el prestatario, alegando que, conforme al artículo 10 del Código civil, los bienes muebles se rigen por la Ley de la nación del propietario, y las sucesiones legítimas y testamentarias por la Ley nacional de la persona de cuya sucesión se trate, cualquiera que sea la naturaleza de los bienes y el país en que se encuentren; que conforme a la Ley del Impuesto de Derechos reales no está sujeta al Impuesto la transmisión del derecho de hipoteca, sino la constitución, reconocimiento, modificación, posposición si mediare precio, prórroga expresa, cesión y extinción del derecho de hipoteca; mientras que se sujeta al pago la transmisión de derechos reales sobre bienes inmuebles, es decir, que no está sujeta la transmisión de dicho derecho real; que según el artículo 1.º del Reglamento, se considerarán situados en territorio nacional no los bienes muebles de fuera de España y pertenecientes a extranjeros, sino los existentes materialmente dentro de aquél, y en el caso actual se trata de una cantidad perteneciente a extranjeros, debida a extranjeros y que tenía que devolverse en moneda de esa clase, y como a los causantes y acreedores sólo les faltaba por cobrar la cantidad de 750 libras a cada uno, no es posible sostener que por estar sin cancelar la hipoteca que garantizaba el total de 8.000 libras esterlinas, haya que liquidar sobre toda esa cantidad, pues ese derecho de garantía no representa un valor en la herencia.

El Tribunal Provincial desestimó la reclamación fundado en la prescripción del artículo citado del Reglamento del Impuesto, que dice que se considerarán situados en territorio nacional los derechos, acciones y obligaciones que hayan nacido o puedan ejercitarse en territorio sujeto al Impuesto, en cuyo supuesto se encuentra el referido derecho de hipoteca con inscripción en el Registro de la Propiedad, el cual derecho, como todos, está protegido por la acción correspondiente, y ésta ha de ejercitarse ante los Tribunales españoles, siendo de notar, además, que el crédito hipotecario se transmitió íntegramente al causarse las sucesiones, por no constar que se hubiesen realizado pagos parciales.

El Central confirma el acuerdo denegatorio con la invocación

del artículo 13 del Reglamento, que dice que si la transmisión del derecho de hipoteca «si tiene lugar por sucesión hereditaria, legado o donación, satisfará el impuesto con arreglo a la escala de las herencias, sobre la base del valor de la obligación principal», sin que, por otra parte, conste acreditado en el expediente que se hubiese cancelado parcialmente la hipoteca y sin que la escritura de cancelación haga referencia a ese extremo, sino que simplemente expresa que no está satisfecho el importe total del préstamo, sin olvidar, por fin, que el bien transmitido era el derecho real de hipoteca subsistente en su primitiva cuantía, puesto que ella subsiste en su integridad sobre la totalidad de los bienes hipotecados aunque se reduzca el crédito que garantice; y refuerza la argumentación añadiendo que, a tenor del artículo 2.º de la Ley del Impuesto, de plena aplicación al caso, está sujeta al Impuesto la transmisión de créditos, derechos y acciones mediante cuyo ejercicio hayan de obtenerse bienes determinados y de posible estimación, siendo innegable que el mentado derecho real de hipoteca implica, en la efectividad de su ejercicio, el percibo del metálico en que consistía el préstamo garantizado, sin que sea necesario, como erróneamente se alega, que haya llegado a ejercitarse tal derecho de reintegro, sino que basta que tenga carácter potencial en este sentido para la aplicación del precepto transcrito, o sea para la sujeción al Impuesto de la transmisión de créditos, derechos o acciones con las dichas circunstancias.

Por último, el Central insiste en la argumentación del inferior en cuanto a que reglamentariamente ha de considerarse situado en territorio nacional el derecho en cuestión, por aplicación del párrafo 1) del artículo 3.º del Reglamento, conforme al que en las transmisiones de inmuebles o derechos reales situados en territorio sujeta al Impuesto se exigirá éste en todo caso, cualquiera que sea la nacionalidad o la vecindad de las personas que en el acto intervengan y el lugar en que se otorguen los documentos en que la transmisión conste.

Y si se hace la distinción —añade— entre el crédito personal garantizado, considerado aisladamente, y el derecho real de garantía, también ese crédito personal escriturado a favor de los causantes estaría sometido al Impuesto por imperio del apartado 1) del artículo 4.º del mencionado Reglamento, al disponer que en las transmisiones por cualquier título de bienes muebles pertenecientes a extranjeros y en los que se verifiquen a favor de los mismos de dicha

clase de bienes, cuando en uno y otro caso se hallen o se consideren situados en territorio nacional, se exigirá el impuesto si no se ha pactado expresamente la exacción con la nación respectiva.

Como comentario único nos basta decir que el razonamiento del Tribunal Central no necesita ninguno porque agota la cuestión, y por lo mismo cuanto dijésemos por nuestra cuenta no sería más que repetir aquella concluyente argumentación.

Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 8 de julio de 1952.

En esta Resolución se planteó un problema de interpretación del Decreto-ley de 19 de noviembre de 1948, que derogó la Ley de 25 de noviembre de 1944 sobre Viviendas bonificables.

Una empresa constructora, dueña de un solar, y acogida a los beneficios concedidos en el citado Decreto-ley, cuando tenía solamente hecho el vaciado del solar, vendió lo que llamó casa en construcción, reseñando las características que el edificio habría de reunir, y la Abogacía del Estado liquidó la escritura de compraventa por el número 15 de la Tarifa sin bonificación alguna.

El comprador recurrió la liquidación alegando que, con arreglo a la Ley de 25 de noviembre de 1944, el acto gozaba de bonificación porque se trataba de la primera transmisión, a título oneroso, de una finca de las comprendidas en esa Ley, ya que si bien el Decreto-ley citado, que la derogó, no menciona entre los actos bonificables las primeras transmisiones, hay que entender que se trata de una omisión involuntaria, puesto que su espíritu fué, como el preámbulo expresa, el de ampliar los beneficios que ella concedía.

El Tribunal Provincial desestimó el recurso por el fundamento de que la Ley del 44 fué derogada expresamente por el Decreto-ley de 1948, y en éste no se menciona, entre los actos bonificables, el de la primera transmisión de los inmuebles bonificables.

El Central revoca el acuerdo y dice que la bonificación es procedente porque el artículo 7.º, apartado a), del repetido Decreto-ley de 19 de noviembre de 1948 expresamente la concede en la trans-

misión de los terrenos destinados a construir sobre ellos los beneficiados.

O sea, añadimos nosotros, que el Tribunal Central entendió que no había por qué ampararse en un precepto derogado, cuando existía otro vigente adecuado, con tanta mayor justificación cuanto que lo que se transmitía no era edificio sino un solar que por el hecho de estar vaciado para la construcción del edificio no dejaba de ser solar.

Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 15 de julio de 1952.

En el caso que en la Resolución se estudia ocurrió que el recurrente hizo cierto suministro a un Centro oficial por disposición de otro organismo administrativo, pero no mencionó tal disposición ante la Oficina Liquidadora, por lo cual ésta no tuvo en cuenta la posible exención o no sujeción, y giró liquidación.

El interesado pidió al Delegado de Hacienda la devolución del impuesto pagado, fundando su pretensión en que se trataba de una liquidación, fundada en error de hecho, y al efecto argumentó diciendo que los errores de hecho tanto podían consistir en suministrar antecedentes equivocados como en dejar de presentar los reales y procedentes, o sea que aquéllos tanto pueden ser de carácter positivo como negativo, y que unos y otros producen el error de hecho previsto en el Reglamento.

A ello opuso el Tribunal en ambas instancias la doctrina, reiteradamente acogida en esta sección de la REVISTA CRÍTICA DE DERECHO INMOBILIARIO, que dice que el error de hecho sólo puede referirse a lo que tiene una realidad, independiente de toda opinión o criterio de calificación de orden jurídico, como sería en el caso la determinación de si el acto cuestionado y supuestos los antecedentes y circunstancias omitidos por el contribuyente, estaba o no afectado por una exención o no sujeción al Impuesto reglamentariamente.

Todo ello aparte de que no puede con razón decirse que el contribuyente cometiese ningún error en la declaración presentada, exponiendo los hechos equivocadamente, sino de la omisión de un docu-

mento o documentos que habrían de ser examinados y calificados por el Liquidador para deducir de ellos las consecuencias legales pertinentes; y aparte también, como dice el Tribunal Provincial, de que la cuestión, dados los términos y condiciones de su planteamiento —lo fué, como va dicho, ante el Delegado, con apoyo en el artículo 208 del Reglamento, pidiendo la devolución del impuesto—, no era de la competencia del Delegado de Hacienda, sino del Tribunal Provincial Económico-Administrativo, de acuerdo con el artículo 207 del mismo texto, que previene que contra los actos administrativos realizados por las Oficinas Liquidadoras procede el recurso económico-administrativo, previo el de reposición, en su caso, ya que éste es facultativo para el contribuyente el utilizarlo o no.

Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 15 de julio de 1952.

LA CONTRATA DE CONSTRUCCIÓN DE UN DETERMINADO BUQUE POR UNA EMPRESA CONSTRUCTORA DE BARCOS, HA DE SER CALIFICADA COMO VENTA DE MUEBLES, AUNQUE EL ARMADOR SUMINISTRE ALGUNOS ELEMENTOS IMPORTANTES, PERO ACCESORIOS.

Antecedentes: En documento privado, cierta factoría naval contrató con determinados señores, y en virtud de ello se comprometió a construir para ellos un buque por precio de 1.600.000 pesetas, de características especiales consignadas en un documento adicional, en el que se especifica el casco, máquina, caldera y sus accesorios, expresándose que los armadores suministrarán un grupo electrógeno, una dínamo completa para acoplar al eje de cola, una maquinilla de vapor para arrastre, una maquinilla para sonda, una bitácora con compás, otra bitácora soplón, un juego de faroles de situación, un juego de banderas, otro de velas y un evaporador de agua dulce.

Presentado el documento a liquidación, la Abogacía del Estado aplicó sobre la base dicha el concepto «muebles», número 46 de la Tarifa, al 3 por 100, a cargo de los adquirentes del navío, y éstos entablaron recurso, entendiendo que no se trataba de un contrato

de compraventa de muebles, sino de un contrato mixto de obras con suministro, comprendido en el apartado 4) del artículo 18 del Reglamento, puesto que para que el acto engendrara el concepto reglamentario fiscal de compraventa sería menester que el contratista constructor aportase la totalidad de los materiales, cuya circunstancia no se da en el caso, porque de lo estipulado claramente resulta que algunos de los elementos integrantes del buque son suministrados por los armadores adquirentes. En su consecuencia, propugnaron la aplicación del tipo del 2,25 por 100, en vez del 3 por 100.

Apelado ante el Tribunal Central el acuerdo denegatorio del Provincial, confirmó la desestimación del recurso diciendo que el apartado 4) del artículo 18 del Reglamento del Impuesto de 1941, aplicado por la Oficina Liquidadora, es el procedente, y según él los contratos mixtos de obras con suministro se liquidarán por el tipo de las compraventas si el contratista pone la totalidad de los materiales y se dedica habitualmente a la confección de obras o productos análogos; y además, conforme al inciso segundo del apartado 5) del mismo artículo, también se calificará el contrato como compraventa si el contratista se obliga a ejecutar o construir totalmente una cosa mueble—como lo son los buques, a tenor del artículo 585 del Código de Comercio—, siendo de su cuenta los materiales necesarios para ella, siempre que se dé la circunstancia de la habitualidad.

Eso supuesto, sigue diciendo la Resolución, la única cuestión a resolver es la de si en el caso que se analiza puede y debe entenderse que la Empresa constructora aportó la totalidad de los materiales, o si más bien ha de admitirse que no, en atención a que los armadores aportan los elementos y objetos anteriormente mencionados; y empieza por afirmar que el sentido gramatical y más preciso del concepto «materiales» es el de conjunto de las materias necesarias para la ejecución de una obra, y deduce que analizados los elementos que se dice que han de aportar los armadores adquirentes, dado su carácter accesorio con relación al buque, no pueden variar la naturaleza jurídica del contrato por su objeto principal, propio y directo, que es la construcción y entrega de un buque completamente terminado para navegar. O sea, que semejante aportación no constituye parte integrante de la obra, puesto que el barco, que es la obra contratada, puede considerarse como tal sin necesidad de adicionarle los expresados elementos.

Al no constar en el expediente criterio bastante que en cada caso de

armadores o compradores aportaran a la construcción o funcionamiento de la nave algún objeto o cosa mueble, considerada como necesaria o conveniente, para que se entendiera que el constructor no había puesto todos los materiales, quedando así indeterminado el valor o cuantía de los elementos no suministrados por el constructor, con la secuela de haber de ser calificado el contrato como de obras con suministro de materiales, en vez de serlo como de compraventa. Además, si no se estableciera la separación o calificación entre materiales integrantes de la obra, en sí misma considerada, y lo que se entiende por elementos accesorios, se carecería de una norma precisa para fijar cualitativamente el concepto de «materiales», al efecto de poder apreciar en cada caso su aportación total o incompleta a la ejecución de la obra.

La Resolución dice, por fin, que el requisito de la habitualidad en la confección de obras o productos análogos para llegar a la calificación combatida, es indudable, y por añadidura no ha sido negado ni puesto en duda por la parte recurrente .

Comentarios : Creemos que el Tribunal Central no había tenido ocasión de exponer su autorizado criterio en relación con la materia que se discute, y por consiguiente es de interés especial el contenido de su Resolución, máxime teniendo en cuenta la importancia que en la práctica tendrá la interpretación y aplicación, en sus términos literales, del mencionado apartado 4) del artículo 18 del Reglamento, puesto que salta a la vista que si se entiende que para liquidar como compraventa el contrato mixto, es indispensable que el contratista ponga la *totalidad* de los materiales, bien se comprende que esa *totalidad* deja de serlo en el momento en que el adquirente de la obra u objeto contratado aporte una parte de ellos por pequeña que sea, y entonces vendría a quedar abierto el portillo para desviar la verdadera naturaleza fiscal del acto.

En el caso, como es el propuesto, de construcción de buques, es ello aún más digno de considerar, dada la importancia económica que los contratos sobre la materia encierran y dada la variedad y multiplicidad de elementos que su acabada construcción implica, lo cual facilita que algunos de ellos sean fácilmente suministrados por el armador o comprador.

Por todo ello nos parece que la solución dada por el Tribunal no podía ser otra, y que si no concuerda con el texto escrito del pre-

cepto reglamentario, sí concuerda con el espíritu que le informa, el cual no puede ser otro, so pena de quedar desnaturalizado, que el de que no basta que el contratista deje de contribuir a la obra con algún elemento accidental para que el acto cambie de naturaleza fiscal, sino que la no aportación por él y la aportación por comprador o adquirente ha de referirse a elementos importantes; o como dice la Resolución que nos ocupa, de aquellos que forman parte integrante de la obra, de tal manera, que sin ellos no pueda considerarse terminada y apta para el fin a que la destina el adquirente.

LA REDACCIÓN