

Jurisprudencia sobre el Impuesto de Derechos reales

Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 3 de octubre de 1951.

REITERA LA DOCTRINA DE QUE LOS CONTRATOS PRIVADOS DE CUANTÍA SUPERIOR A 1.500 PESETAS, AUNQUE SEAN VERBALES, NO ESTÁN COMPRENDIDOS EN LA EXENCIÓN DEL NÚM. 5.º DEL ARTÍCULO 6.º DEL REGLAMENTO.

Antecedentes: En la correspondiente escritura pública hicieron constar, de una parte, doña A. M. B., y de otra, una Entidad constructora de buques, la declaración de propiedad de un buque, exponiendo que en los astilleros de aquélla habían construído un vapor de pesca, con expresión de sus características y de los materiales, jornales, etc., empleados en la construcción y su correspondiente valoración.

La escritura fué liquidada en la Oficina liquidadora por el valor total del barco, conceptos muebles, número 46 de la Tarifa, y recurrida la liquidación alegando que, por tratarse de una escritura de mera declaración de propiedad, debía estimarse el acto como no sujeto al impuesto; que el contrato mixto de obras con suministro no estaba estipulado en la escritura, sino meramente deducido por el Liquidador, siendo tal deducción contraria a la intención y voluntad de las partes, manifestada en las cláusulas y estipulaciones del documento, y que el contrato de obras fué meramente verbal y no se elevó a documento escrito.

El Tribunal Provincial desestimó la reclamación, fundado en que, de acuerdo con el artículo 44 del Reglamento, para exigir el impuesto basta que se deduzca la existencia de un contrato del documento presentado como se deduce en el caso, puesto que la lectura de las cláusulas y estipulaciones del documento autorizan a afirmar que existió convenio entre las partes sobre las cosas y sobre el precio, ya que los comparecientes reconocen que concertaron la construcción del barco y describen los materiales empleados en ella e incluso reconoce la Entidad constructora haber recibido el importe. Por otra parte, añade, debe entenderse elevada a documento escrito la convención verbal en virtud del reconocimiento de la proposición hecha por los hermanos contratantes, con presupuestos detallados y expresión de las obras realizadas, que presuponen la existencia de determinadas condiciones contractuales aceptadas por las partes, cuyas manifestaciones, consignadas en la escritura, son opuestas a la idea fiscal del contrato verbal, así como también a que se trate de una simple declaración de propiedad del buque, dado que en la escritura intervienen el constructor y los armadores, lo que priva al acto del carácter unilateral propio de las escrituras declarativas de obra nueva.

En su consecuencia, estima aplicable el artículo 18, párrafo 4.º, del Reglamento que regula los contratos de suministro y obras en los que el contratista ponga la totalidad de los materiales como compraventa, si concurre, además, la circunstancia de realizar aquél obras análogas, cuyas circunstancias están patentes en la escritura.

Ante el Tribunal Central los recurrentes alegaron que el hecho de concurrir al otorgamiento de la escritura solamente el armador o también el constructor, no es lo que determina la naturaleza o estipulaciones que contenga, sobre todo si el constructor se limita a expresar que ha entregado el buque y que le ha sido satisfecho el importe de los trabajos realizados; y en cuanto al concepto «muebles» aplicado, no puede establecer la presunción de que el contratista haya puesto la totalidad de los materiales, lo cual sería necesario para ser aplicable el apartado 4.º del artículo 18 del Reglamento.

El Tribunal Central empieza por reconocer que, aunque en la escritura se hace la declaración de propiedad y entrega del buque o declaración de hallarse terminado, no se ha probado que existiera documento suscrito por ambas partes en que conste la transmisión,

y en su consecuencia; entiende que el vínculo jurídico correspondiente se produjo en forma verbal.

Eso supuesto, reitera la doctrina suya uniforme sobre la no aplicación de la exención contenida en el número 5.º del artículo 6.º del Reglamento, tal como fué modificado por la Ley de 17 de marzo de 1945, en el sentido de que no les es aplicable a los contratos verbales cuando su cuantía requiera que consten por escrito para su cumplimiento, como lo requiere en el caso de que se trata, dado que es superior a 1.500 pesetas.

Es tan reiterada la doctrina y está también tan reiteradamente expuesta y analizada en esta Sección de esta REVISTA CRÍTICA DE DERECHO INMOBILIARIO, que nos parece excusado extendernos en más consideraciones y nos limitamos a decir que el argumento es el de siempre, o sea que si bien el contrato es válido y obligatorio cualquiera que sea la forma en que se celebre, «es lo cierto que al quedar excluidos de la exención los contratos verbales cuyo cumplimiento requiera que consten por escrito y exigir el Código civil en sus artículos 1.279 y 1.280, párrafo último, un documento, aunque sea privado, para hacer efectivas las obligaciones propias de los contratos de cuantía superior a 1.500 pesetas, debe estarse a esa declaración legal, en defecto de preceptos aclaratorios o complementarios del aludido texto legal de 1945, el cual, por añadidura, está recogido en el texto vigente de la legislación del Impuesto de 7 de noviembre de 1947.

Respecto al otro extremo de la reclamación relativo a si es adecuada la calificación fiscal de contrato mixto, dice la Resolución que nos ocupa que aunque en la escritura no se dice que la Sociedad constructora aportase todo o parte de los materiales, sí aparecen en el certificado que ella expidió importantes partidas de materiales del casco y de los empleados en la máquina y accesorios, los cuales «no figurarían si el constructor no hubiese facilitado al propio tiempo los materiales; y como por otro lado, el reclamante no niega este extremo, limitándose a decir en las alegaciones que se ignora si los puso o no la constructora, y este desconocimiento es inadmisibles, puesto que siendo la reclamante la compradora del barco es imposible que ignore si satisfizo o no el precio de los materiales, hay que concluir manteniendo la presunción firme de que el constructor puso los materiales, y afirmando, en su consecuencia, que el contrato ha de calificarse como de ejecución de obra con suministro de

todos los materiales y comprendido por lo mismo en el artículo 18, párrafo 6) del Reglamento.

Por nuestra cuenta sólo nos resta añadir que una vez rechazada la exención, en cuyo problema no entramos por lo antes dicho de estar reiteradamente tratado el tema por nosotros, el segundo extremo, o sea la calificación y liquidación del acto como contrato de ejecución de obra con suministro de todos los materiales, nos parece completamente acertada y bien aplicado el concepto «muebles».

Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 3 de octubre de 1951.

EL CONTRATO, EN VIRTUD DEL QUE EL DUEÑO DE UN EDIFICIO QUE ESTUVO DESTINADO A HOTEL, QUE EXPLOTABA UN TERCERO, LO ARRIENDA CON EL MISMO FIN Y AL MISMO TIEMPO ARRIENDA TAMBIÉN ALGUNOS ELEMENTOS DE TAL NEGOCIO, NO ES UN ARRENDAMIENTO DE INDUSTRIA, Y HA DE CALIFICARSE COMO EXENTO, ASÍ COMO LA FIANZA PRESTADA POR EL ARRENDATARIO.

Antecedentes: La Oficina liquidadora requirió a D. J. R. para que presentase el documento acreditativo de la transmisión de la industria de Hostelería por el llamado Hotel E., en la que había sido baja un tercero y alta el requerido, el cual, previa contestación de que no había habido ninguna transmisión de industria, puesto que el hotel llevaba más de un año cerrado y no existía relación alguna, ni aun de conocimiento, con el industrial anterior, presentó un documento privado suscrito por el requerido y por el alcalde de P., en representación del Ayuntamiento, haciendo constar que éste era propietario del edificio en que estuvo instalado el Hotel E., y que precisando resolver el problema de hotel, anunció a concurso la explotación del mismo, estipulándose, entre otros extremos, que el objeto del contrato es «la explotación del negocio de Hotel, facilitando el Ayuntamiento en arriendo el edificio de su propiedad..., con todas las instalaciones y elementos con que cuenta, los cuales se relacionan en el inventario..., se fija después el precio del arriendo del edificio y el de las instalaciones y elementos que se le proporcionan, y después se añade que «el adjudicatario adquirirá por su cuenta los muebles, ropas y vajillas y demás enseres necesarios para el funcionamiento

del Hotel», y que son fadores del arrendatario los dos señores que cita.

La Abogacía del Estado giró liquidaciones por los conceptos de arrendamiento y fianza, contra las que recurrió al arrendatario por entender que ambos conceptos les alcanzaba la exención de los números 10 y 13 del artículo 6.º del Reglamento, a lo que no accedió el Tribunal Provincial, fundado en que la exención del número 10 se refiere a los arrendamientos de fincas urbanas, condición que no concurría en el discutido, porque si bien se establecía separación de precios en cuanto al arrendamiento del edificio y al de los utensilios e instalaciones, estaba claro que el objeto del mismo era la explotación de una industria como unidad jurídica, cuya calificación resultaba también de los artículos 1.º y 4.º de la Ley de Arrendamientos Urbanos al afirmar el primero que el arrendamiento que ella regula es el de fincas urbanas, y el segundo que quedan excluidos de la misma los arrendamientos de negocios e industrias de cualquier clase. La fianza tampoco podía estar exenta, ya que tiene que seguir la suerte del contrato principal.

Ante el Tribunal Central alegó el interesado que el contrato contenía dos arrendamientos, uno urbano, exento, y otro de muebles y utensilios; que no se trataba del arrendamiento de ninguna industria, puesto que el Ayuntamiento no explotaba el Hotel y solamente facilitó al arrendatario lo que todo casero facilita al inquilino al arrendar la vivienda; que el artículo 5.º de la citada ley dispone que cuando el local arrendado lo sea para negocio propio, sin tratarse del arriendo de ninguna industria, quedará como tal comprendido en la ley; que el Tribunal Supremo, en Sentencia de 7 de diciembre de 1945 tiene declarado que las cosas inertes existentes en los locales desocupados que se dieron en arrendamiento, no pueden constituir por sí solos industria alguna, y que la de 23 de marzo de 1948 dice que para que se trate de arrendamiento de empresa es necesario que la industria haya sido ejercida por persona que, en actividad actual, la arriende a otra.

El Tribunal Central invoca primeramente el artículo 4.º de la aludida ley, según el que sólo se reputará existentes el arrendamiento de industrias o negocio cuando el arrendatario recibiere, además del local, el negocio o industria en él establecido; de modo que el objeto del contrato sea no solamente los bienes que en el mismo se

enumeran, sino una unidad patrimonial con vida propia y susceptible de ser inmediatamente explotada, o pendiente, para serlo, de meras formalidades administrativas; y después invoca el artículo 5.º del mismo texto, junto con la citada Sentencia de 7 de diciembre de 1945, que define el concepto de industria como una unidad patrimonial propia de la persona individual o colectiva que la produce y mantiene, susceptible de ser transmitida a otra persona que, al recibirla, como tal industria, no adquiere solamente los elementos auxiliares, por muy importantes que sean, sino una entidad dotada de vida; para deducir en definitiva que este concepto de industria no cuadra a lo transmitido en el contrato que nos ocupa, puesto que la realidad es que lo arrendado fué un inmueble urbano en el que el arrendador no ejercía industria alguna y, por lo mismo, el Ayuntamiento no pudo dar en arrendamiento lo que no era de su propiedad. Esto, aparte de que si bien el arrendatario requiere el local con sus instalaciones y determinados elementos, ha de colocar por su cuenta los muebles, ropas, vajillas y demás enseres necesarios para el funcionamiento del Hotel.

En su consecuencia, la Resolución que comentamos deduce que lo arrendado no fué un negocio, aunque tal vocablo figure en el contrato, sino un local destinado a industria o negocio con elementos que pudieran servir para lo mismo, comprendido en el art. 5.º de la repetida ley y, por lo mismo, en la exención del número 10 del art. 6.º del Reglamento del Impuesto de Derechos reales.

En cuanto a la fianza, y supuesta la antedicha calificación, también tiene que ser declarada exenta conforme al número 13 del mismo artículo 6.º porque las fianzas personales o pignoraticias siguen la condición del contrato que garantizan.

Los precedentes razonamientos y conclusiones son de una perfecta claridad y, por lo mismo, es innecesario todo comentario sobre el caso.

Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 9 de octubre de 1951.

Esta Resolución reitera la doctrina sentada por el mismo Tribunal en sus acuerdos, entre otros, de 6 de diciembre de 1949 y 25 de marzo de 1947, según los cuales el depósito o garantía que se presta

por el contribuyente como caución para obtener el aplazamiento de pago de la contribución de utilidades —artículo 26 bis, de la Ley de Utilidades de 22 de septiembre de 1922— no tiene el concepto de fianza a los efectos del Impuesto de Derechos reales y no es, por tanto, liquidable como tal.

Al efecto, invoca la Sentencia del Tribunal Supremo de 11 de marzo de 1932 y dice que la caución no es otra cosa que una especie de depósito previo para la tramitación de la reclamación formulada en ciertos casos de Derecho administrativo, de suerte que tanto del espíritu como de la letra del citado artículo 26 bis se deduce que el legislador se propuso favorecer la situación económica del contribuyente mientras se resolvía la reclamación, y sería contrario a tal propósito conceder carácter jurídico a la caución ofrecida para gozar del beneficio de la suspensión, porque si la reclamación prosperase saldría notoriamente perjudicado el contribuyente si hubiera de estar sujeto a nuevo gravamen; y este criterio, sigue diciendo la Resolución, lo confirma el mismo artículo al ordenar que al resolverse la reclamación se impondrán las costas al reclamante temerario, teniendo, además, la obligación de satisfacer los intereses de demora, de lo que se deduce que cuando la reclamación se resuelve en sentido favorable para el contribuyente, éste no debe sufrir perjuicio y habrán de devolverse íntegros y sin descuento por concepto alguno las cantidades depositadas, como caución de una obligación que la propia Administración dejó sin efecto.

Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 23 de octubre de 1951.

LA DONACIÓN DE INMUEBLES NO ES LIQUIDABLE MIENTRAS NO CONSTE POR ESCRITO LA ACEPTACIÓN DEL DONATARIO, YA QUE MIENTRAS ESE SUPUESTO NO SE DÉ EL ACTO ES INEXISTENTE.

Antecedentes: En la oportuna escritura pública se hizo constar por el Obispado de P. la venta al Ayuntamiento de la ciudad de una casa, estipulando que el Obispado reservaba a favor de cierto presbítero el derecho de habitación vitalicio, en uno de los pisos del inmueble.

La Oficina liquidadora liquidó la compraventa y también, pre-

vías las oportunas comprobaciones, el derecho real de habitación aludido como donado al interesado.

Esta liquidación fué recurrida por el interesado diciendo que en el caso no ocurría, porque no existía aceptación de la donación y, por lo tanto, tampoco ésta, a tenor del artículo 629 del Código civil; y aunque es verdad que el artículo 41 del Reglamento faculta al liquidador para calificar el acto o contrato prescindiendo de sus defectos de forma e intrínsecos, esto no le faculta para dar paso a actos o contratos carentes de realidad jurídica.

El Tribunal Provincial desestimó el recurso, fundado en las aludidas facultades calificadoras y en que la escritura contenía una constitución del derecho real de habitación y que no probándose que el reclamante no habite la vivienda, es forzoso admitir la existencia de la aceptación y, por ende, la de la donación.

El interesado instó la apelación insistiendo especialmente en la falta de aceptación del supuesto donatario, sin la cual la donación es inexistente por el imperativo de los artículos 623 y 629 del Código civil.

El Tribunal Central accede al recurso y anula la liquidación con invocación de los artículos 618, 623 y concordantes de dicho Código sobre perfección de la donación, necesidad de la aceptación del donatario, conocida del donante, etc., y además el 621 en relación con los artículos 1.261 y 1.262, que dicen que no hay contrato cuando falta algún elemento esencial como lo es el consentimiento, deduciendo en conclusión que falta éste porque falta la aceptación, ya que ha de ser expresa y por escrito, y, por consiguiente, el contrato es inexistente y no liquidable; todo sin perjuicio de la oportuna investigación y, en su caso, de la correspondiente liquidación como compraventa de la base que se dedujo como capital de la donación.

Por vía de comentario diremos únicamente que esta Resolución viene a confirmar la tesis sentada en la dictada por el mismo Tribunal con fecha 22 de febrero de 1949, en la que dijo que las amplias facultades que el artículo 41 concede al liquidador para prescindir de los defectos tanto de forma como intrínsecos de que adolezcan los actos o contratos, se refiere solamente a los actos nulos o anulables, no a los jurídicamente inexistentes.

LA REDACCIÓN