

Jurisprudencia sobre el Impuesto de Derechos reales

Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 10 de julio de 1951.

EL LLAMADO COMPROMISO DE VENTA, EN EL QUE HAY CONFORMIDAD EN LA COSA Y EN EL PRECIO, AUNQUE LA ENTREGA DE AQUÉLLA SE APLACE, Y TAMBIÉN LA REDACCIÓN DEL DOCUMENTO DEFINITIVO, A RESERVA DEL CUMPLIMIENTO DE REQUISITOS SECUNDARIOS, ES LIQUIDABLE COMO COMPRAVENTA, MÁXIME SI PARTE DEL PRECIO SE ENTREGA DE PRESENTE.

Antecedentes: Una Entidad, dueña de una industria, concertó con otros dos señores un contrato, fechado en noviembre de 1947, y llamado compromiso de venta, sobre la maquinaria y elementos que detallan, de una fábrica, pactando, entre otras, las siguientes cláusulas: el precio fijado es el de 400.000 pesetas; los compradores entregan en el acto 25.000 como señal del precio e ingresarán en la cuenta corriente de la Sociedad vendedora otras 25.000; ingresada esta suma, los vendedores procederán a gestionar el traslado de la industria a determinada localidad, y una vez realizado vendrán obligados a extender el adecuado documento de transferencia de la propiedad, efectuada a través de una Entidad bancaria y mediante el abono de 350.000 pesetas.

En agosto de 1949, el representante de la Entidad vendedora presentó en la Oficina liquidadora copia del aludido contrato, con la petición de devolución del mismo una vez puesta nota de no ser ella la obligada al pago del impuesto, todo ello como trámite previo para la presentación del documento en el juicio promovido contra

los compradores y haciendo uso del derecho que el Reglamento del Impuesto concede en el artículo 125 al presentador del documento e interesado en el mismo que no es el obligado al pago del impuesto.

Requeridos los compradores por la Oficina liquidadora, presentaron el documento, el cual, una vez liquidado por el concepto de compraventa, fué objeto de recurso la liquidación, diciendo que el contrato no era liquidable por tratarse de un compromiso de venta previo o preparatorio de la venta real; que en todo caso estaría sujeto a condición suspensiva, y que, en último extremo, la transmisión estaría exenta, por aplicación del artículo 6.º del Reglamento, en relación con el 3.º de la Ley, por tratarse de venta en documento privado realizada por el dueño de la cosa, a tenor del número 8.º de esos artículos.

El Tribunal Provincial desestimó el recurso y otro tanto hizo el Central. Prescindimos de los razonamientos de aquél y nos referimos a los del segundo, como más amplios que los del inferior. Son los siguientes: después de invocar la norma general del artículo 41 del Reglamento, que dice que el impuesto se exigirá con arreglo a la verdadera naturaleza jurídica del contrato o acto de que se trate, sea cualquiera la denominación dada por las partes, y que, supuesto que hubo concierto en la cosa y en el precio, aunque ni una ni otro se hayan entregado, es claro que nació la compraventa a tenor del artículo 1.445 y del 1.450 del Código civil, tanto más cuanto que del contenido literal del documento se deduce claramente que no sólo hubo tal concierto expreso, sino que parte del precio se entregó al firmarlo y otra parte se hizo efectiva mediante ingreso en la cuenta corriente de la vendedora.

Por otra parte, añade, no obsta a lo expuesto la expresión en el documento de que los contratantes realizan un contrato de compromiso de venta, ya que también emplean el término compradores y no el de promitentes; y, además, lo estipulado había de surtir efectos adecuados a la naturaleza de un contrato de compraventa, sin necesidad de realizar posteriormente otro acto que quedase al arbitrio de los interesados.

Fuera de eso, conforme al artículo 1.451, en relación con el 1.450 del citado Código, la promesa de vender o comprar habiendo conformidad en la cosa y en el precio dará derecho a los contratantes para reclamar recíprocamente el cumplimiento del contrato,

y, consecuentemente, si se les reconocen los mismos derechos que al comprador y al vendedor, lógico es deducir que los contratos de promesa de venta en los que concurren esas circunstancias producen los mismos efectos y quedan equiparados a los de compraventa.

Sobre el argumento de que el contrato contiene una condición suspensiva, dice el Tribunal que no se estipuló la obligación de extender un documento definitivo para el momento de la entrega del precio como condición de la que se hiciera depender la validez y eficacia del contrato, ni tampoco hay en el documento cláusula alguna que suponga la existencia de condición suspensiva de cuyo cumplimiento penda el nacimiento de la relación contractual, sino, a lo más, unas formalidades previas a la entrega de la cosa que habían de cumplir los vendedores, y que, de ser calificadas como condición, más sería resolutoria que suspensiva; deduciéndose, en definitiva, del contenido conjunto del contrato y de la intención de los contratantes, interpretada como el artículo 1.281 del Código civil previene, que se trata de un contrato de compraventa puro y simple, en el que, a mayor abundamiento, media la entrega de 50.000 pesetas a cuenta del precio.

Respecto a la invocación del número 8.º del artículo 6.º del Reglamento, dice la Resolución que es a todas luces improcedente, porque la exención se contrae a productos de fincas o industrias, mas nunca a las fábricas en sí mismas.

Comentarios: Abundando en la tesis desarrollada por la Resolución que nos ocupa, diremos que esta materia de la compraventa en sus relaciones o más bien en sus semejanzas y desemejanzas con la promesa de venta, así como los matices que sirven para diferenciar la figura jurídica llamada opción de la promesa de compraventa, está hoy muy perfilada en la doctrina y en la jurisprudencia.

Refiriéndonos a la segunda, son de citar como más interesantes las Sentencias del Tribunal Supremo de 15 de marzo de 1945 y 11 de noviembre de 1943. Según ellas, si uno de los contratantes se obliga a entregar una cosa determinada y el otro a pagar por ella un precio en dinero o signo que lo represente, la figura jurídica que surge es la de una compraventa, de acuerdo con el artículo 1.445 del Código civil, mientras que si las partes, aun estando de acuerdo sobre los elementos esenciales del contrato, se obligan a la prestación de un futuro consentimiento encaminado a

celebrar una compraventa posterior, aparece un contrato preparatorio o precontrato, cuyos efectos no cabe identificar con los antes indicados.

Así dice la sentencia de 15 de marzo de 1945, y la de 11 de noviembre de 1943, después de estudiar esas figuras jurídicas en el derecho histórico francés, y, en nuestra patria, en el proyecto de Código del 51 y en los precedentes inmediatos del vigente, dice que no se pueden confundir o asimilar la promesa bilateral de comprar y vender a la compraventa verdadera, porque la promesa bilateral es un contrato preparatorio o precontrato que tiene por objeto la futura celebración del de compraventa.

Respecto a la diferenciación entre la opción y la promesa de compraventa, a que anteriormente aludimos, es interesante la Sentencia de 23 de marzo de 1945, que dice que, pese a las dificultades para diferenciar las promesas bilaterales y los contratos definitivos, la bilateralidad es su característica común, y por ello pueden conducir a la resolución por incumplimiento de las obligaciones recíprocas, al paso que la opción, aparte su carácter preparatorio y consensual, es generalmente de condición unilateral, salvo el caso de que el beneficiario de la opción haya de pagar prima al que la otorga.

En resumen, en el caso debatido no se dan las características de la mera promesa de venta, y se dan, en cambio, las que son esenciales para configurar la compraventa.

El argumento esgrimido pretendiendo encajar el acto discutido en la exención del número 8.º del artículo 6.º del Reglamento está manifiestamente fuera de lugar, ya que la exención afecta a la venta de bienes muebles o semovientes cuando el que los enajena es el dueño, colono, aparcero o arrendatario de las fincas o ganaderías de que procedan los bienes vendidos, lo cual está muy lejos de ser así en este caso.

Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 18 de septiembre de 1951.

EL LIQUIDADOR DEL IMPUESTO CARECE DE ACCIÓN PARA IMPUGNAR UN ACUERDO SOBRE INDEBIDA LIQUIDACIÓN DE UNA MULTA, AUNQUE LO HAGA A TÍTULO DE PARTICIPE DEL IMPORTE DE ELLA.

Antecedentes : Prescindiendo de detalles innecesarios al objeto de esta rescña, el caso consistió en que se giró con multa cierta liquidación a un contribuyente ya fallecido, cuyo ingreso solicitó realizar sin dicha penalidad un defechohabiente del causante, sin conseguirlo.

En su consecuencia, entabló la oportuna reclamación, fundada en que, conforme al artículo 216 del Reglamento del Impuesto, cuando los contribuyentes incurran en multa fallecieren antes de que les fuera liquidada, sus herederos estarán dispensados de la misma, si no hubiere denuncia particular, siempre que presenten los documentos o verifiquen el pago espontáneamente o dentro de los quince días siguientes al requerimiento que con tal objeto les haga la Administración.

Es de notar que el Liquidador había liquidado una multa del 100 por 100 de la cuota, si bien aplicó la condonación de la tercera parte correspondiente al Tesoro, y no los dos tercios que en principio y reglamentariamente correspondían al propio liquidador, por estimar que dicha condonación del tercio era procedente, conforme al artículo 216, y no lo era la de los dos tercios en virtud de lo dispuesto en el párrafo 2) del artículo 238 del mismo Reglamento, que dispone que en ningún caso se condonará la tercera parte de la multa o la participación mayor que en ella corresponda al Liquidador, porque una cosa es la dispensa de multa regulada en el artículo 216 y otra la condonación de que trata el artículo 238.

El Tribunal Provincial estimó el recurso y dijo que se daban los supuestos del artículo 216, citado, y que la multa, por su carácter de pena pecuniaria, ha de entenderse individualizada en el causante del hecho, y por lo mismo, no sería justo hacer responsables a los herederos por actos u omisiones ajenos a su voluntad; no siendo tampoco aplicable al caso el artículo 239 del Reglamento, puesto que no se trata de condonar una multa legalmente impuesta, sino que se trata de la que no tiene esa condición, y por lo mismo ha de considerarse inexistente.

Esta doctrina fué impugnada por el Liquidador ante el Tribunal Central sosteniendo que no es de aplicación al caso controvertido el artículo 216 del Reglamento, porque no existió presentación espontánea del documento liquidable, sino que solamente se efectuó el pago en esa forma.

El Tribunal Central empieza por sentar que, según el artículo

9.º del Reglamento de Procedimiento Económico-Administrativo de 29 de julio de 1924, confirmado por la jurisprudencia, los funcionarios carecen de personalidad para impugnar los acuerdos de la Administración, salvo en los casos en que inmediata y directamente se vulnere un derecho que en particular les esté reconocido; y añade después que al resolver el Tribunal Provincial que no era exigible la multa en cuestión, no vulneró, directa ni indirectamente, derecho personal alguno del reclamante, ya que tal lesión no puede producirse cuando la Administración declara improcedente una liquidación o la imposición de una multa, porque «en tales casos no hace más que subsanar el error padecido por el inferior, aunque, como consecuencia de la resolución, tenga que devolver o dejar de percibir el Liquidador cantidades que hubiera cobrado si la liquidación o responsabilidad impuesta hubiera sido procedente».

En definitiva, la Resolución concluye diciendo que no está comprendido el recurrente en el caso de excepción en que, conforme al citado artículo 9.º del citado Reglamento de procedimiento, pueden impugnar los acuerdos de la Administración los agentes y funcionarios de la misma, y que, por lo tanto, carece de acción para entablar el recurso.

Comentarios: Como se ve, el Tribunal, en la Resolución comentada, reitera una vez más lo dicho en otras Resoluciones, entre ellas las de 13 de abril de 1942 y 16 de noviembre de 1943, las cuales, a su vez, están de acuerdo con idéntica doctrina del Tribunal Supremo en Sentencias de 9 de noviembre de 1927 y 18 de junio de 1942.

La consecuencia que de lo expuesto se deduce es que la validez del acto administrativo dictado por la Administración resolviendo sobre la procedencia de una liquidación o sobre si una multa es reglamentaria, no es en ningún caso discutible por el Liquidador que dictó el acto que es objeto de rectificación o de anulación, y ello es claro y es lógico, porque no es admisible que el inferior pueda someter a discusión o revisión los acuerdos del superior jerárquico que modifiquen los suyos propios.

El repetido artículo 9.º del Reglamento de Procedimiento no cierra por completo el camino a la reclamación y deja a salvo el caso en que haya lesión directa e inmediata del derecho particular reconocido al funcionario que se dice perjudicado. Esto, por lo que a esta materia del impuesto se refiere, tendrá lugar, no cuando se diga que una multa es improcedente, aunque en ella tenga parti-

cipación el funcionario, sino cuando, supuesta la imposición y procedencia de ella, se niegue o discuta la participación que en concreto le reconozca una disposición reglamentaria, puesto que entonces se dará el supuesto de la posible lesión inmediata y directa. Es decir, en definitiva, que el acto administrativo en sí, dictado por el superior rectificando al inferior, no puede ser discutido por éste, pero sí podrá discutir las consecuencias del declarado subsistente, modificado o no, en cuanto le afecten personalmente.

Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 18 de septiembre de 1951.

PARA APLICAR COMO MEDIO COMPROBATORIO LOS VALORES ASIGNADOS A LOS SOLARES A EFECTOS DEL ARBITRIO DE PLUSVALÍA, ES NECESARIO QUE SE TRATE, NO SIMPLEMENTE DE TERRENOS URBANOS, SINO DE LOS QUE FIGUREN EN EL REGISTRO MUNICIPAL DE SOLARES.

Esta Resolución se originó como consecuencia de un contrato de compraventa en que se transmitieron a personas diferentes, por un lado, cierta extensión de terreno en el casco urbano de un municipio, y por otro, las edificaciones que sobre aquél existían, con obligación de derribarlas en un plazo concreto.

La Oficina liquidadora, en cuanto al terreno, comprobó por el dato del valor del metro cuadrado señalado a los efectos del arbitrio de plusvalía en el Índice de Valoración vigente en el Ayuntamiento.

Esa forma de comprobación fué impugnada diciendo que, hallándose el terreno edificado, no puede ser considerado como solar, ya que el solar lo define el artículo 82 de la Ordenación de las Haciendas locales diciendo que solares son «los terrenos edificables que no producen renta», y, por tanto, lo que está ya edificado ha perdido aquella condición.

El Tribunal Central, revocando el acuerdo desestimatorio del Provincial, estima el recurso y dice que, con arreglo al artículo 80 del Reglamento del Impuesto, «es indispensable para que los valores asignados a los solares a efectos del arbitrio de plusvalía, o sea sobre el incremento del valor de los terrenos, constituyan medio

ordinario de comprobación, que los transmitidos sean solares, lo que debe entenderse en su concepto específico y no el más extenso de terrenos urbanos», y eso supuesto, como el terreno de que se trata, valorado por metro cuadrado, no figura en el Registro de Solares, según consta en la certificación correspondiente, no es procedente mantener la comprobación practicada por el medio ordinario empleado y debe la Oficina liquidadora acudir a los demás medios que el aludido artículo 80 autoriza.

Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 25 de septiembre de 1951.

EL PACTO SIMPLE POR EL QUE SE ESTABLECE EN UNA ESCRITURA DE HIPOTECA A FAVOR DEL ACREEDOR EL DERECHO A TANTEAR O RETRAER LA FINCA HIPOTECADA ES ACTO NO SUJETO AL IMPUESTO.

Antecedentes: Constituido un préstamo hipotecario, se pactó en la escritura que la Entidad prestamista tendría el derecho de tanteo respecto del comprador, rematante o adjudicatario de la finca hipotecada en caso de ejecución, para cuyo supuesto, antes de firmarse la escritura correspondiente, se pondría auténticamente en conocimiento de la acreedora el hecho, y caso de llevarse a efecto la venta sin tal notificación, la Entidad acreedora podría retraer la finca durante el plazo de seis meses por el precio de la transmisión.

La Oficina liquidadora giró liquidación por constitución de derecho real y la Entidad prestamista recurrió contra tal calificación estimando que el número II del artículo 2.º de la Ley y del 5.º del Reglamento sujetan al impuesto los derechos reales en general, según la enumeración que allí se hace, pero es lo cierto que en el precepto no se incluyen los derechos de tanteo y retracto, ni pueden incluirse, so pena de confundir el retracto convencional con la simple opción de compra en forma de tanteo y retracto; que el impuesto recae sobre el verdadero valor de los bienes, y en el caso no es determinable de presente, y que a la misma conclusión se llega si se tiene en cuenta que, conforme al artículo 6.º de la Ley, toda adquisición de bienes sujeta a término o condición o limitación se entenderá realizada el día que la limitación desaparezca, ateniéndose a esa fecha para valorar los bienes y aplicar el tipo, y, por lo tanto,

mientras no se realice la venta de la finca hipotecada y se haga uso del derecho pactado, no hay posibilidad de exigir el impuesto.

El Tribunal Central revocó el acuerdo del Provincial y estimó el recurso. En cuanto al derecho de retracto, dice que el artículo 10 del Reglamento no sujeta al impuesto la constitución del retracto convencional, limitándose a valorar el derecho a retraer para el momento en que se ejercite o se transmita, lo cual prueba que sólo pensó en declararlo sujeto cuando se usa de él; y en cuanto al derecho de tanteo, después de estudiar su carácter personal en virtud de su propia naturaleza y a la vista del Reglamento Hipotecario de 1915, vigente cuando el acto se causó, también llega a la conclusión de estimarlo no sujeto.

LA REDACCIÓN.