

# Jurisprudencia sobre el Impuesto de Derechos reales

*Resolución del Tribunal Económico - Administrativo Central de 1.º de mayo de 1951.*

**EL CONTRATO DE COMPROVENTA, POR EL QUE EL VENDEDOR SE RESERVA EL DOMINIO DE LA COSA VENDIDA HASTA LA TOTAL ENTREGA DEL PRECIO, NO ENCIERRA UNA CONDICIÓN SÚPENSIVA, SINO RESOLUTORIA, Y DEBE SER LIQUIDADO COMO CONTRATO CONSUMADO.**

*Antecedentes:* En contrato privado se pactó la venta de un buque con la condición de que el precio se pagaría en plazos, comprometiéndose el comprador a no hipotecarlo ni venderlo y reservándose el transmitente el dominio hasta el completo pago del precio, considerándose el adquirente hasta ese momento como depositario.

El contrato fué liquidado como compraventa sobre la base del total precio pactado, y recurrida la liquidación sosteniendo que el contrato estaba afecto a la cláusula suspensiva de pacto de reserva de dominio y, en su virtud, procedía aplazar la liquidación, conforme previene el artículo 57 del Reglamento del Impuesto en relación con los 1.104 y 1.125 del Código civil.

La liquidación fué confirmada por el Tribunal Provincial por entender que la cláusula de reserva de dominio no encierra una condición suspensiva ni afecta a la perfección de la compraventa, siendo exigible, desde luego, el impuesto.

Planteado el problema al Tribunal Central confirmó el acuerdo y dijo que el único problema planteado consiste en determinar si,

como sostiene el contribuyente, debió aplazarse la liquidación por estar afectado el contrato de una condición suspensiva producida por el pacto de reserva de dominio.

Eso supuesto, añade literalmente, «que con arreglo al artículo 1.445 del Código civil el contrato de compraventa es de naturaleza consensual, perfeccionándose conforme al 1.450 si comprador y vendedor hubiesen convenido en la cosa objeto del contrato y en el precio, siendo obligatorio para ambos aunque ni la una ni el otro se hubiesen entregado, preceptos que son consecuencia del supuesto de que parte el Código de que los contratos no son por sí solos modos de adquirir la propiedad y que dan lugar con frecuencia al *pactum reservati dominii*, que no constituye condición suspensiva a su perfección por cuanto de él no depende el nacimiento de las obligaciones propias de la compraventa, obligación de entregar la cosa y obligación de pagar el precio, sino que afecta a la consumación del contrato y consiste en una estipulación expresa de las partes por virtud de la cual el dominio de la cosa no se transfiere al comprador mientras no se realice el pago total del precio, pero sin que por ello se desnaturalice el concepto jurídico de la compraventa ni se prive a los contratantes, una vez perfecta aquélla, por el libre consentimiento, del derecho a exigir recíprocamente el cumplimiento de las obligaciones esenciales de la misma».

Sentadas esas premisas, dice la Resolución que el examen del documento en cuestión demuestra que las partes no sólo celebraron un contrato válido de compraventa con todos los requisitos que la integran a tenor de los artículos 1.261, 1.445 y 1.450 del Código civil, sino que, además, los pactos indicados tuvieron plena efectividad desde el momento en que el comprador se hizo cargo del buque y satisfizo parte del precio, quedando el barco en su poder para utilizarlo libremente; o sea, que existe una indudable entrega de la cosa vendida y un pago de parte del precio con todas sus consecuencias en cuanto a la consumación del contrato, de donde deduce que «frente a ese contrato perfecto e incluso consumado» no puede producir efecto suspensivo ni causar aplazamiento de la liquidación el simple pacto de reserva de dominio.

A continuación cita varias Sentencias del Tribunal Supremo y la Resolución del propio Tribunal Central de 4 de febrero de 1947.

*Comentarios*: La citada Resolución de 4 de febrero de 1947,

examinó un caso de compraventa con el *pactum reservati dominii* y lo resolvió con el mismo criterio ahora aplicado, o sea, calificando la condición de resolutoria y no de suspensiva.

Esa Resolución fué comentada por nosotros en esta «Revista Crítica de Derecho Inmobiliario» en el número de diciembre de 1948, y, como los puntos de vista del Tribunal son los mismos que entonces, sostuvo, y los nuestros tampoco han variado, nos limitamos a reproducir lo que allí expusimos, que era la siguiente:

«Como nuestro objeto no es dedicar las modestas apostillas que ponemos a las Resoluciones o Sentencias que registramos, a comentar puntos de Derecho sustantivo civil, sino considerarlas desde el punto de vista del impuesto, diremos que los razonamientos empleados por el Tribunal Central sobre la exigibilidad del impuesto a las compraventas con el pacto «*reservati dominii*», consistentes en sustancia en que el contrato se perfeccionó y en que la ley sujeta al impuesto las transmisiones de dominio a título oneroso, no nos convencen del todo ni nos parecen aplastantes.

»La razón de nuestras reservas es que, en puridad, no se trata de si el contrato se perfeccionó o no —cosa, por otra parte, indiscutible—, ni tampoco de si el dominio transmitido está sujeto al impuesto, ya que así lo dispone la ley, sino que lo que verdaderamente se debate es si un contrato de compraventa en que el dominio de la cosa queda provisionalmente en el patrimonio del vendedor y de momento no se transmite debe tributar como tal compraventa.

»Siendo este, pues, el nervio del problema, la cita del primer artículo de la Ley no solamente no parece eficaz, sino que da pie para hacer el contrargumento; si ese artículo sujeta las transmisiones de dominio a título oneroso, a «*sensu contrario*», no estarán sujetas aquéllas en que el dominio no se transmite de momento, aunque quede pendiente de una real transmisión futura, el día en que ciertas previsiones se cumplan.

»Con lo dicho no queremos llegar a la conclusión de que el contrato discutido no deba tributar como compraventa, pero sí decimos que a la argumentación dada por la Resolución se la podría reforzar diciendo que en estos casos de reserva de dominio lo que se grava no es el dominio adquirido «*in actu*», sino el derecho a adquirirlo que positivamente entra en el patrimonio del comprador. Algo parecido, en una palabra, a lo que ocurre con la promesa de venta a tí-

tulo oneroso de bienes inmuebles, y también con la constitución o transmisión a título oneroso del derecho de opción a la compra o arriendo de minas o de bienes inmuebles, en cuyos casos, como es sabido —artículo 11, apartados 11) y 13)—, se tributa como transmisión de bienes inmuebles sobre la base del precio convenido.»

*Resolución del Tribunal Económico - Administrativo Central de 22 de mayo de 1951.*

CUANDO EN LA COMPROBACIÓN DEL VALOR ASIGNADO A LOS BUQUES Y ARTEFACTOS NAVALES SEAN NECESARIOS DICTÁMENES PÉRICIALES, SE ACUDIRÁ A LOS PERITOS INSPECTORES DE BUQUES, COMO DISPONE LA ORDEN DE 17 DE OCTUBRE DE 1930, PERO OBSERVÁNDOSE EN SU DESIGNACIÓN, FORMA DE LA TASACIÓN Y DEMAS TRÁMITES EL PROCEDIMIENTO REGLAMENTARIO DE LOS ARTÍCULOS 90 Y SIGUIENTES RELATIVOS A LA TASACIÓN PÉRICIAL.

*Antecedentes:* Una escritura de compraventa de un casco de buque pesquero en precio de 75.000 pesetas fué liquidada provisionalmente sobre esa base a reserva de que se presentase certificación del Ingeniero naval acreditativa del valor de dicho casco.

Una vez presentada a requerimiento de la Oficina Liquidadora la aludida certificación, en la que constaba que el valor del casco y pertrechos era de 331.000 pesetas se giró liquidación por diferencias entre esta cantidad y la antes dicha.

El interesado entabló recurso aduciendo en contra de la liquidación como fundamental, entre otros argumentos de menos importancia, el de que la segunda liquidación es consecuencia de la revisión de la primera sin haberse notificado el resultado del expediente de comprobación que debió instruirse y que la revisión se llevó a efecto sin acuerdo de proceder en principio a efectuarla, sin audiencia del interesado y por órgano incompetente, siendo en definitiva improcedentes en el caso por tratarse de medio extraordinario de comprobación.

La Oficina Liquidadora informó en el sentido de que la primera fué una liquidación provisional, haciéndose así constar en la misma y reteniendo el documento hasta la presentación de la certificación reclamada, antes aludida, a la vista de la que se giró como comple-

mentaria la segunda liquidación y siendo por lo mismo infundada la alegación de que es revisión de la primera.

El Tribunal Provincial dice que no es admisible la pretendida revisión porque la segunda liquidación implica simplemente el ejercicio de la facultad de comprobar, de acuerdo con los artículos 80 y 82 del Reglamento, siendo la certificación mencionada medio ordinario de comprobación en esta clase de transmisiones a tenor de lo establecido en las Ordenes de 17 de octubre de 1930 y 19 de junio de 1941 ; sin perjuicio de que el interesado pueda solicitar la tasación pericial.

El fallo fué recurrido ante el Central alegando : que la primera liquidación, por afectar a una base de 75.000 pesetas se practicó previa comprobación aprobada por la Abogacía del Estado de la provincia ; que la segunda liquidación implica necesariamente revisión de la primera por referirse al mismo contrato y al mismo documento ; y por ello se infringe el artículo 141 del Reglamento en cuanto a la competencia para acordar la revisión, propia de la Dirección general de lo Contencioso, y en cuanto a la forma de practicarla sin acuerdo previo debidamente notificado ; que hay infracción del artículo 80 al no apurar los medios ordinarios de comprobación antes de acudir a los extraordinarios, y el 85 al no notificar el resultado de la comprobación al interesado antes de girar la liquidación ; que la valoración del Inspector de buques es un medio extraordinario de comprobación del artículo 81 que no puede ser utilizado unilateralmente por el liquidador según el artículo 90 y siguientes, ni ser empleado sin agotar previamente los ordinarios.

El Tribunal Central revoca el acuerdo teniendo en cuenta primariamente el artículo 81 del Reglamento, el cual prevé los supuestos en que se puede acudir a la tasación pericial, que son el haber utilizado los medios ordinarios sin resultado ; cuando el Reglamento expresamente lo preceptúa, y cuando los interesados lo piden.

Ninguno de los dos últimos supuestos se da, y el primero tampoco, porque pudo acudirse al medio ordinario de comprobar con arreglo al capital asignado en el contrato de seguro del buque, y si esa base no se estimaba aceptable, entonces sería procedente el acuerdo de tasación pericial.

Respecto a la interpretación que debe darse a la Orden de 17 de octubre de 1930, dice el Tribunal que en ella se dispone efectivamente que cuando para aclarar dudas sobre el verdadero valor asig-

nado a los buques y artefactos navales, a los efectos del Impuesto de Derechos reales, sean necesarios dictámenes periciales, se acuda a los Peritos inspectores de buques de las Comandancias de Marina, y que tal disposición ha de interpretarse en armonía con el procedimiento reglamentario establecido para la tasación pericial, en el sentido de que el nombramiento de peritos para dichas valoraciones habrá de recaer preferentemente en los funcionarios expresados, pero observándose en la designación, forma de tasación y demás trámites el procedimiento taxativamente marcado en los artículos 90 al 94 del Reglamento.

*Resolución del Tribunal Económico - Administrativo Central de  
22 de mayo de 1951.*

Al fallecer la esposa, ya viuda, se comprobó su caudal hereditario, valiéndose la Oficina Liquidadora de certificaciones del Catastro referidas al difunto marido, cuya herencia había sido ya liquidada en su momento oportuno, y tomando como valor comprobado y liquidable el que resultó de esas certificaciones.

Tal comprobación fué recurrida diciendo que el dato comprobatorio era inadmisible y falaz en el caso, porque en las certificaciones indicadas figuraban fincas, unas transmitidas al fallecimiento del marido y otras vendidas por él.

Con este motivo y prescindiendo de otros detalles innecesarios a nuestro objeto queremos destacar que el Tribunal Central, al acoger la reclamación sienta la sana doctrina de que no es aplicable al caso el artículo 48, el cual, como se sabe, dice que para exigir el impuesto en las sucesiones, una vez probado el hecho originario de la transmisión basta que consten inscritos los inmuebles o Derechos reales en el Registro de la Propiedad o en los amillaramientos de riiqueza, Registros fiscales o trabajos catastrales; y no es aplicable porque la inscripción en el caso actual figura a nombre del marido de la causante y, por tanto, lo que a lo sumo podría establecerse sería la presunción de copropiedad derivada de la sociedad conyugal disuelta, sobre la base de considerar los bienes como gananciales por aplicación del artículo 107 del Código civil.

Además de ese extremo resuelve esta Resolución el relativo a la inaplicación al supuesto estudiado del apartado 7) del artículo 85

que prohíbe recurrir contra las comprobaciones en las que la base adoptada sea la capitalización del líquido imponible amillarado o la renta figurada en el Catastro o en el Registro fiscal, si no se acredita tener entablada reclamación previa contra el líquido imponible o la renta catastrada; y da la razón diciendo, que en el caso de autos la reclamación económico-administrativa no se ha entablado contra la capitalización de las rentas registradas o catastradas como tal medio comprobatorio, sino que la reclamación va contra la forma de aplicación del mismo a determinadas fincas rústicas.

*Resolución del Tribunal Económico - Administrativo Central de  
22 de mayo de 1951.*

PRESENTADA UNA SOLICITUD DE PRÓRROGA, SI LA OFICINA LIQUIDADORA SE CREE INCOMPETENTE PARA OTORGARLA, LO PROCEDENTE ES DEVOLVER LA INSTANCIA CON LA NOTA A QUE SE REFIERE EL ARTÍCULO 105 DEL REGLAMENTO PARA QUE EL INTERESADO ACUDA A LA OFICINA QUE PROCEDA, Y NO DESESTIMAR LA INSTANCIA POR CONSIDERARSE INCOMPETENTE.

*Antecedentes :* En la A. del E. de Madrid se presentó dentro del plazo una instancia pidiendo prórroga ordinaria de liquidación para cierta herencia y la solicitud fué desestimada por entender que aquella A. del E. era incompetente para concederla, ya que la competencia correspondía a la A. del E. de Málaga, lugar del fallecimiento del causante, a tenor del artículo 109 del Registro del Impuesto.

El acuerdo fué recurrido diciendo que al fallecimiento del causante existían bienes usufructuados por él que produjeron liquidación por consolidación del dominio pleno previa presentación de los documentos en la Oficina Liquidadora que rechaza la competencia, por lo cual ese hecho atraía la competencia en virtud del artículo 104 del Reglamento en su regla 8.<sup>a</sup>, y en caso de duda la competencia ha de atribuirse a la Oficina de Madrid, como dispone el artículo 109 citado.

Confirmado el acuerdo por el Tribunal Provincial, el Central lo revoca y dice que la Oficina de Madrid al estimar que la competencia para resolver sobre la prórroga radicaba en la Oficina de Málaga, debió devolver la solicitud al interesado con la nota prevista en el artículo 105, en vez de limitarse a desestimar la solicitud;

y razona su tesis diciendo que en el citado artículo se establecen las reglas de competencia entre las Oficinas Liquidadoras para la liquidación de los documentos que en ellas se presentan, y siendo esas reglas aplicables a lo más, es decir, a la liquidación que es el acto administrativo esencial, es lógico que sean aplicables a lo menos, esto es, a una incidencia previa a la liquidación, como lo es la simple petición de la prórroga ordinaria.

A mayor abundamiento, añade el Tribunal Central, que las reglas de competencia del Reglamento de Procedimiento Económico-administrativo de 29 de julio de 1924, son de general aplicación con carácter supletorio, según la disposición final primera del mismo Reglamento y por ello era obligado plantear la cuestión en la forma dicha, en vez de limitarse a desestimar la solicitud de prórroga.

*Resolución del Tribunal Económico - Administrativo Central de  
22 de mayo de 1951.*

Si en los expedientes de declaración de herederos se formula oposición, ésta origina la suspensión de los plazos de presentación, sin que sea necesario que las partes acudan al juicio ordinario con la correspondiente demanda.

La oposición en tal caso ha de entenderse iniciada el día en que la oposición se formula; y si la oposición sólo se refiere a una parte de la herencia, en cuanto al resto debe presentarse la oportuna documentación, al efecto de la liquidación y exacción del impuesto.

JOSÉ M.<sup>a</sup> RODRÍGUEZ-VILLAMIL.  
Abogado del Estado y del I. C. de Madrid