

Jurisprudencia sobre el Impuesto de Derechos reales

Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 24 de octubre de 1950.

LA NORMA DEL ARTÍCULO 9.º DEL REGLAMENTO, SEGÚN LA CUAL EN LAS SUBASTAS JUDICIALES SI EL POSTOR REMATA A CALIDAD DE CEDER EN USO DEL DERECHO CONSIGNADO EN EL PÁRRAFO 2.º DEL ARTÍCULO 1.499 DE LA LEY DE ENJUICIAMIENTO CIVIL Y LA ESCRITURA SE OTORGA DIRECTAMENTE AL CESIONARIO, SOLAMENTE SE LIQUIDARÁ UNA TRANSMISIÓN, ES APLICABLE A LAS ENAJENACIONES REALIZADAS EN SUBASTA ADMINISTRATIVA.

Antecedentes: Vendido por un Ayuntamiento en subasta notarial un solar, lo remató una Entidad expresando que la hacía a calidad de ceder, y el Ayuntamiento hizo la adjudicación definitiva a la Entidad designada por la rematante.

Presentada la escritura a liquidación, la Oficina Liquidadora giró una liquidación a cada una de ambas Entidades como adquirentes.

La rematante y cedente recurrió contra la liquidación que a ella se le giró, alegando que no hubo transmisión a su favor por cuanto no llegó a hacerse la adjudicación definitiva, sino que se efectuó a favor de la otra Entidad, en virtud de la cesión que la reclamante hizo de sus derechos, al amparo del derecho a ceder el remate que se había reservado.

Además alegó sus puntos de vista sobre exención del impuesto y sobre bonificación, de los cuales prescindimos porque lo interesante y merecedor de destacarse en la Resolución que nos ocupa, es el dilucidar si se causaron fiscalmente dos transmisiones o una sola.

El Tribunal provincial entendió que la cedente adquirió, como mejor postor, los inmuebles subastados y únicamente merced a tal adquisición pudo ceder su derecho, y desestimó el recurso.

En cambio, el Tribunal Central lo admite y revoca el acuerdo del provincial y dice que todos los Reglamentos en consonancia con el derecho establecido en el artículo 1.499 de la Ley de Enjuiciamiento civil gravan —artículo 9.º del vigente— una sola transmisión cuando en las subastas judiciales el rematante lo hace a calidad de ceder y la escritura se otorga directamente al cesionario por el deudor o el Juzgado.

Ello se funda, añade, en que en tales casos no hay más que una transmisión, y como a una sola convención no puede exigirse más que a un solo derecho, de ahí esa prevención del Reglamento. Por consiguiente, deduciéndose de la escritura estudiada que la adjudicación al postor en la subasta fué meramente provisional y no quedó consumada la transmisión de dominio hasta el otorgamiento de la misma, la existencia de una sola transmisión es manifiesta.

Si a eso se añade que el espíritu del Reglamento es el de gravar una sola vez la cesión a un tercero de bienes adquiridos en subasta, siempre que la declaración de haber hecho la postura para ceder se formule en el acto de aquélla, y que la referencia a la subasta judicial obedece a que es en ésta donde frecuentemente se realiza esa operación por la expresa autorización del citado artículo 1.499 de la Ley de Enjuiciamiento civil, es lógico deducir que el precepto reglamentario reza tanto con las subastas judiciales como con las administrativas.

Conclusión ésta, añadimos nosotros, como única apostilla, perfectamente jurídica y también de acuerdo con el espíritu del Reglamento.

Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 24 de octubre de 1950.

La bonificación del 50 por 100 del impuesto del número 2.º, apartado a) del artículo 8.º del Reglamento, referente a los edificios construídos en la zona de ensanche de poblaciones y comprendidos en la Ley de 26 de julio de 1892, no es aplicable a las transmisiones de dichos edificios mientras estén en construcción.

El razonamiento del Tribunal es «que el beneficio tributario indicado se concede sólo a las transmisiones a título oneroso de edificios ya terminados situados en la zona de ensanche que se realicen durante los seis primeros años desde que paguen la contribución territorial o disfruten del año de exención y habiéndose enajenado la finca en cuestión el 18 de febrero de 1948, estando todavía en construcción... y, por tanto, cuando no había empezado la finca a satisfacer la contribución territorial ni a gozar del año de exención, es visto que no puede hacerse aplicación al caso debatido de la bonificación pretendida en cuanto al Impuesto de Derechos reales».

Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 7 de noviembre de 1950.

Esta Resolución reitera la doctrina de que conforme a la Ley de 19 de abril de 1939 gozan de la bonificación del 90 por 100 del impuesto los actos y contratos sobre «viviendas protegidas» cuando la construcción la realizan las Entidades que menciona, en la forma que allí se establece, sin que sea necesario que las constructoras sean las mismas Entidades. O sea que esos contratos disfrutan de la bonificación, aunque la obra se realice por contrata. De lo contrario, dice la Resolución, el beneficio que el legislador quiso conceder sería ilusorio, ya que las Entidades que la Ley menciona y quiere favorecer no se dedican ni por naturaleza ni por sus fines a la construcción directa de casas.

Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 7 de noviembre de 1950.

INSTITUÍDOS HEREDEROS EN USUFRUCTO VITALICIO SUCESIVO DOS PARIENTES DEL TESTADOR, Y HABIENDO DE PASAR EL IMPORTE DE LOS BIENES, UNA VEZ FALLECIDO EL SEGUNDO USUFRUCTUARIO Y DESPUÉS DE VENDIDOS POR LOS ALBACEAS, A UNA INSTITUCIÓN BENÉFICA, NO EXISTE UNA BASE CIERTA DE LIQUIDACIÓN Y ÉSTA DEBE APLAZARSE HASTA QUE LA VENTA DE LOS BIENES SE REALICE.

Antecedentes: El testador instituyó por universales y únicos herederos en usufructo vitalicio a dos sobrinos carnales, pasando el

usufructo íntegro al que de ellos sobreviviese, y recayendo todos los bienes íntegros como limosna a las Misiones Carmelitanas, para lo que los albaceas, llegado el caso, venderían los bienes y entregarían su importe a dicha Institución en la persona del P. Provincial.

La Oficina Liquidadora giró liquidación a cargo de la aludida Institución por el tipo de extraños, siendo recurrida por entender que el tipo aplicable debía ser el de Beneficencia e Instrucción privada, número 29 de la Tarifa, porque las Misiones, además del carácter religioso tienen el benéfico e instructivo, cuyo recurso fué desestimado por el Tribunal provincial en razón de no estar acreditado el reconocimiento y clasificación de la Entidad reclamante como establecimiento benéfico.

El Tribunal Central revoca el acuerdo del inferior y dice que en la cláusula testamentaria se aprecia, aparte del usufructo sucesivo, la existencia de un doble llamamiento con la consiguiente obligación implícita de conservar y restituir los bienes impuesta al primero y segundo usufructuarios en beneficio del llamado a recibir la herencia al fallecer ambos, que son las notas características de la sustitución fideicomisaria a tenor de los artículos 781 y concordantes del Código civil; y que si bien tal sustitución no se hace de una manera expresa, dándole ese nombre, se impone, en cambio, al sustituido la obligación terminante de entregar los bienes a un segundo heredero, lo cual basta para que surta efecto conforme al artículo 785 del mismo Código.

Y, desde otro punto de vista, estima que puede asimilarse el caso al previsto en el artículo 57, apartado 6) del Reglamento y estimarlo como sometido a un término o plazo y, por tanto, realizada la adquisición el día en que la limitación desaparezca, atendiéndose a esta fecha tanto para determinar el valor de los bienes como para aplicar los tipos de tributación.

A ello añade la Resolución que conforme al testamento los bienes han de ser enajenados después de fallecer los usufructuarios para ser entregado su importe a la Institución, y ello origina una indeterminación manifiesta en su valor, la cual no desaparece hasta que aquello tenga lugar, de donde deduce el aplazamiento de las liquidaciones por faltar una base cierta a tal fin, de acuerdo con lo previsto en el artículo 40 del Reglamento del Impuesto; y como consecuencia final revocar el fallo apelado y anular la liquidación,

sin entrar en el examen de las cuestiones propuestas por los recurrentes, en uso de la facultad que el Reglamento de la jurisdicción económico-administrativa concede para tratar las cuestiones que ofrezca el expediente, aunque no hayan sido planteadas por los litigantes.

Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 14 de noviembre de 1950.

LAS ACTAS DE NOTORIEDAD HACIENDO CONSTAR LA DECLARACIÓN DE OBRA NUEVA EN TERRENO DEL QUE LA REALIZA, ES UN ACTO UNILATERAL NO SUJETO AL IMPUESTO.

Antecedentes: Al fallecimiento del causante los herederos, y entre ellos su hermano don Joaquín, aprobaron en escritura pública la partición de sus bienes, y entre ellos una casa y terrenos anejos pertenecientes por mitad a aquél y al hermano sobreviviente, diciendo que derribada la casa en 1924 edificaron en los terrenos a sus expensas y por mitad un nuevo edificio, descrito con detalle como obra nueva y pidiendo su inscripción en el Registro de la Propiedad.

El documento fué objeto de liquidación por herencia y además por el concepto informaciones en cuanto a la declaración de obra nueva.

Tal liquidación fué recurrida basándose en que las declaraciones de obra nueva no son análogas a las actas de notoriedad ni implican transmisión alguna justificativa de la exacción.

El Tribunal provincial entendió que el acto en cuestión es asimilable, a efectos fiscales, a las actas de notoriedad para la inmatriculación de fincas, pero semejante criterio no es compartido por el Tribunal Central, diciendo que al ser suprimida por la Ley Hipotecaria de 30 de diciembre de 1944 y su texto refundido de 8 de febrero de 1946, las informaciones posesorias e introducidas en las actas de notoriedad, para la inmatriculación de fincas tuvo la Ley del Impuesto que adaptarse a esta nueva nomenclatura, primero en la Ley de 17 de marzo de 1945 y después en la vigente de 1947 en el número VI de su artículo 5.º y en el 36 del Reglamento, pero de tal manera que la reforma no se hizo para buscar nuevos actos tri-

butarios, sino para simple adaptación, lo cual significa que no pretendió sujetar conceptos distintos de los que esos preceptos expresan, cuales son las declaraciones de obra nueva sobre fincas o solares ya inscritos en el Registro de la Propiedad.

Quiere decirse, pues, añadimos nosotros por nuestra cuenta que el Tribunal Central entiende con toda lógica que no es confundible el acta de notoriedad implantada en la vigente Ley Hipotecaria, con la declaración de obra nueva que el dueño de la misma hace para inscribirla, y que subsisten los mismos motivos que existían en la anterior Ley del Impuesto para considerarla como acto no sujeto.

Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 21 de noviembre de 1950.

SI EN EL CONTRATO MIXTO LA OBLIGACIÓN DE PAGAR EL IMPUESTO RECAE SOBRE UN AFORADO NAVARRO, ÉSTE NO ESTARÁ OBLIGADO AL PAGO DEL IMPUESTO, SIN QUE SIRVA DE OBSTÁCULO EL QUE, EN PRINCIPIO Y POR LA REGLA GENERAL, EL ADQUIRENTE SEA LA OTRA PARTE CONTRATANTE NO AFORADA.

Antecedentes: En virtud de expediente de denuncia, la Abogacía del Estado giró liquidación por contrato mixto a cargo de un contribuyente, que si bien había realizado las obras en territorio de régimen común, él gozaba de vecindad foral navarra, siendo aquella recurrida en razón de que el adquirente u obligado al pago tenía derecho al régimen foral según el artículo 15 del Código civil por ser natural y vecino de Pamplona, y por lo mismo era de aplicar el Decreto-ley de 23 de junio de 1937 y Concierto Económico de 8 de noviembre de 1941 con la Diputación Foral de Navarra, según los cuales rige el principio territorial para los bienes inmuebles y el estatuto personal cuando el adquirente u obligado al pago del impuesto en los contratos sea aforado.

Por ello la competencia para liquidar es de la Diputación de Navarra, puesto que se trata de un contrato de obras con suministro que recae sobre bienes muebles, ya que los derechos derivados de la contrata no encajan en ninguno de los supuestos de bienes inmuebles

que enumera el artículo 334 del Código civil y han de estar comprendidos de modo general en el artículo 335.

Aparte de todo eso se trata, decía el recurrente, de un contrato verbal, y como tal, exento del impuesto con arreglo al artículo 3.º de la Ley.

El Tribunal provincial desestimó este último alegato con apoyo en la jurisprudencia del Tribunal Supremo y del Central, por ser la cuantía del contrato superior a 1.500 pesetas.

Respecto al fondo, dijo, desestimando el recurso, que, aunque existen diversas Resoluciones del Tribunal Central declarando exentos varios contratos de obras celebrados por contratistas navarros, fué porque se trataba de contratos de obras públicas celebrados con el Estado, los cuales pueden estimarse incluidos en el artículo 336 del Código civil que otorga la consideración de bienes muebles a los contratos sobre servicios públicos, pero en el caso actual se trata de un contrato entre una persona aforada con una Empresa particular para la construcción de un inmueble, y en términos generales con arreglo al Derecho civil, los contratos de ejecución de obras celebrados con persona distinta del Estado no deben calificarse de bienes muebles por ser meras relaciones obligatorias que en sí mismas no son cosa alguna, a no ser que excepcionalmente el derecho le otorgue esa calificación; y en el Derecho civil actual, de modo general, se exige la corporalidad para que algo pueda merecer el concepto de cosa, o bien mueble o inmueble, salvo casos excepcionales en que una norma expresa de la Ley eleva una relación jurídica o cualquier otro ser inmaterial a la categoría de cosa; de modo que el Código civil sólo califica de cosas muebles, tratándose de relaciones obligatorias, a las que taxativamente menciona el artículo 336, entre las que no se encuentra el contrato de que se trata.

En suma, el objeto del contrato es la constitución de un inmueble y hay que estimarlo en ese concepto y no comprendido en la regla 2.ª del párrafo 1.º del artículo 2.º del Reglamento; y además la persona que ostenta la cualidad de navarro no es el adquirente, y si el artículo 59 del Reglamento sujeta al contratista al pago del impuesto no es porque se le considera adquirente.

El Tribunal Central confirmó el criterio del Tribunal en cuanto a la no exención del contrato como verbal.

Respecto al fondo dice que ninguna duda ofrece que el contrato discutido es mixto de ejecución de obras con suministro de mate-

rial, así como tampoco la ofrece que en el arrendamiento de obras, el objeto de la transmisión es aquello a que se obliga el arrendador, o sea el trabajo o prestación que ha de realizar, el cual tiene el carácter de bien mueble, según el artículo 336 del Código civil, y sin que tampoco sea discutible que en los contratos de suministro los materiales suministrados por el contratista son bienes muebles; por lo cual es de aplicar la disposición 4.ª, norma 2.ª, del Concierto Económico con Navarra, invocado y reproducido en la regla 2.ª, apartado 1), en relación con el apartado 2), ambos del artículo 2.º del Reglamento del Impuesto, toda vez que esos preceptos establecen que continuarán exceptuados del impuesto los actos y contratos referentes a bienes muebles, cualquiera que sea el lugar donde se hallen situados cuando el adquirente en los contratos o el causante en las herencias tenga derecho al régimen foral según las reglas del artículo 15 del Código civil.

Sentado esto pasa a rebatir el criterio del Tribunal inferior, y dice que la clasificación de las cosas en corporales e incorporeales y la subdivisión de las primeras en muebles e inmuebles, seguida rigurosamente, conduciría a dejar las cosas incorporeales fuera del ámbito de los bienes muebles o inmuebles, y en su consecuencia no puede prevalecer a la vista de los artículos 333 y 335 del Código civil, que preceptúan que todas las cosas que son o pueden ser objeto de apropiación se consideran bienes muebles o inmuebles, y que se reputan bienes muebles los susceptibles de apropiación no comprendidos en el capítulo anterior, que es el artículo 334, en el que se enumeran los que son bienes inmuebles.

De estos preceptos se infiere claramente, continúa diciendo la Resolución, que para determinar los bienes que sean muebles establece el artículo 335 un criterio de exclusión o eliminación que es consecuencia del procedimiento de enumeración empleado en el artículo 334 respecto a los inmuebles, criterio por el cual tienen la consideración legal de bienes muebles cosas que no lo son por naturaleza y sí por ministerio de la Ley, aunque no estén comprendidas en aquellas otras mencionadas de modo expreso en el artículo 336, cual ocurre con las cosas incorporeales que no caen bajo la acción de los sentidos, como son las acciones y los derechos.

En apoyo de esa tesis cita después doctrina jurisprudencial y de la Dirección de los Registros, y añade que el Código civil al regular la materia en relación con las distintas clases de bienes —artícu-

lo 10 y concordantes, y en los referentes a la prescripción— se contrae exclusivamente a los muebles e inmuebles, y, por tanto, si hubiera otros bienes o derechos, como las cosas incorporales, a los que no se atribuyera uno u otro concepto legal, quedarían excluidos de esa importante regulación civil.

Eso supuesto, dice, es claro que el contrato de ejecución de obras con suministro, comprende, junto con las obligaciones que impone, un conjunto de derechos jurídicamente equivalentes a bienes susceptibles de apropiación y transmisión, con determinado contenido económico, y al no estar comprendidos en la enumeración del artículo 334 del Código civil referente a los bienes inmuebles, forzosamente tienen la consideración de muebles.

Finalmente, la Resolución que nos ocupa examina el argumento del Tribunal provincial referente a que el adquirente no era en el caso la persona aforada y obligada al pago en virtud de la excepción que establece el artículo 59 del Reglamento, sino la Entidad de régimen común que adquiriría la obra contratada, y dice «que si bien el adquirente es la fábrica de Producto Enol de Infesto, como por excepción se impone, entre otros, en los contratos mixtos, la obligación de pagar el impuesto al contratista que en este caso goza de régimen foral, resulta que si se le exigiese el impuesto, se gravaba a una persona de régimen exento por un contrato en que se transmiten bienes muebles, lo que se opone al artículo 2.º del Reglamento y al Concierto Económico con Navarra, uno de cuyos principios fundamentales consiste en aplicar el Estatuto personal cuando se trata de contratos relativos a bienes muebles; y para evitar eso debe considerarse como adquirente, a los efectos del impuesto, a la persona a quien la Ley impone la obligación de satisfacer el tributo».

Por vía de comentario diremos nosotros que el caso está perfectamente desentrevuelto en la Resolución transcrita y no menos perfectamente razonada la tesis sobre la improcedencia del criterio del Tribunal inferior en cuanto a la existencia de cosas no encuadradas en la clásica diferenciación de los bienes en muebles e inmuebles.

Respecto al fondo del asunto el Tribunal Central reitera la doctrina ya sentada por él con reiteración, incluso modernamente, como, por ejemplo, en las Resoluciones de 31 de enero y 18 de febrero de 1950.

Destacaremos por fin como matiz más particular de la comenta-

da, la afirmación que hace, saliendo al paso de uno de los argumentos del acuerdo combatido, diciendo que aunque el adquirente en esta ocasión sea, si se aplicase la regla general, una persona no aforada, hay que atenerse a la excepción del artículo 59 del Reglamento que transfiere a otra, o sea al contratista en este caso, la obligación de pagar el impuesto, y que, por lo tanto, como adquirente ha de considerarse al obligado aunque sea por excepción reglamentaria, con todas sus consecuencias, incluso la de aplicarle la exención a que su condición de aforado le da derecho.

JOSÉ MARÍA RODRÍGUEZ-VILLAMIL

Abogado del E. y del I. C. de Madrid