

Jurisprudencia sobre el Impuesto de Derechos reales

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

EN EL CASO DE QUE POR MUTUO DISENSO ENTRE ACREEDOR Y DEUDOR SE RESUELVA Y DEJE SIN EFECTO UN CONTRATO DE PRÉSTAMO ANTES DE CONSUMARSE, Y SE CANCELE LA HIPOTECA QUE LO GARANTIZABA, ES EXIGIBLE EL IMPUESTO CORRESPONDIENTE A ESA CANCELACIÓN.

Antecedentes.—Como consecuencia de cierto importante contrato de préstamo concedido por una Entidad estatal a una Sociedad inmobiliaria, se constituyó al mismo tiempo hipoteca en garantía de la operación; y antes de que el préstamo se hiciese efectivo ambas entidades convinieron en dejar sin efecto el contrato y cancelar la hipoteca.

La correspondiente escritura de cancelación fué liquidada por ese concepto y recurrida la liquidación por estimar que la hipoteca no había tenido vida real. El Tribunal desestima el recurso y dice que la circunstancia de que el préstamo hipotecario no haya llegado a producir efectos, no autoriza a dejar de liquidar la cancelación de hipoteca, porque la causa de que quedara sin efecto el contrato con la consiguiente extinción del derecho real, fué el mutuo disenso o acuerdo de los contratantes, lo cual, dice, no da derecho a la devolución del impuesto y se considera como un acto nuevo sujeto a tributación, de conformidad con lo preceptuado en el apartado 5) del artículo 58 del Reglamento y con lo resuelto reiteradamente por el mismo Tribunal al interpretar ese precepto reglamentario.

La razón del recurrente en puros principios podría ser fácilmente argumentada, pero el texto del derecho constituido es terminante, y ante él no cabe otra cosa que decir: *dura lex, sed lex*.

Resolución del Tribunal Económico - Administrativo Central de 31 de enero de 1950.

CELEBRADO UN CONTRATO DE SUMINISTRO ENTRE EL ESTADO Y UNA PERSONA CON VECINDAD FORAL EN CUYO CONTRATO EL ESTADO ES EL ADQUIRENTE, NO ES APLICABLE EL APARTADO 3) DEL ART. 59 DEL REGLAMENTO QUE IMPONE EL PAGO DEL IMPUESTO AL TRANSMITENTE Y EL AFORADO NO ESTÁ OBLIGADO A ELLO.

Antecedentes.—Una Sociedad domiciliada en Vitoria se obligó por escritura pública a «construir» y entregar al Ministerio del Ejército un elevado número de cargas explosivas para cañón por determinado precio unitario.

La Delegación Central de Hacienda liquidó por el concepto «Contratos de suministro» a cargo de la Sociedad contratante, y ésta recurrió la liquidación alegando el Real decreto-ley de 9 de junio de 1925, regulador del Concierto foral con las provincias vascongadas; y los artículos 29 al 34 del Reglamento de 24 de diciembre de 1926, en relación con el 4.º del Decreto-ley de 23 de junio de 1937, que mantiene en plena vigencia, respecto a la provincia de Alava, dicho Concierto; e invocó además el artículo 2.º del vigente Reglamento del Impuesto y diversas Resoluciones del Tribunal Central, según las cuales los contratos celebrados por el Estado con Sociedades de régimen foral para ejecución de obras con suministro están exentos del impuesto a tenor del aludido Concierto.

El Tribunal dice, que es notorio que el contrato analizado es mixto de ejecución de obras con suministro y que es igualmente indudable 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, conforme al artículo 336 del Código civil; sin que tampoco sea discutible que en los contratos suministrados por el contratista son bienes muebles.

Sobre esos supuestos, añade que para la aplicación de los artículos 29 y 30 del Reglamento del Concierto de 24 de diciembre de 1926, vigentes en cuanto a Alava por Decreto de 29 de marzo de 1941, no hay que atender al lugar en que se hallen los bienes, sino al régimen foral o común de que goce el adquirente, toda vez que dichos preceptos establecen que continuarán exceptuados del impuesto los actos y contratos referentes a bienes muebles, donde quiera que estén situados, cuando el causante en las herencias o el adquirente en los contratos, tenga derecho el régimen foral según las normas del artículo 15 del Código civil.

Esas premisas las completa el Tribunal con estas otras: en los contratos de ejecución de obras el arrendador es el que las ejecuta; y el adquirente y arrendatario la otra parte; y en los contratos de suministro el adquirente es el que hace suyos los materiales y, por tanto, en el contrato mixto cuestionado, el adquirente es el Estado, y en principio él como adquirente es el obligado al pago del impuesto; pero como está exceptuado de ello, y al mismo tiempo el artículo 59, apartado 3), impone en estos contratos la obligación del pago al contratista y éste en este caso goza de vecindad foral, surge el problema de determinar si el régimen foral ha de prevalecer frente a ese precepto reglamentario y si éste supone una excepción al régimen foral y a lo estatuido en el artículo 2.º del propio Reglamento.

El Tribunal resuelve la antinomia diciendo que «si se exigiese el impuesto del Estado a dicha Sociedad se gravaba a persona de régimen exento, por un contrato en que se transmiten bienes muebles, lo que es opuesto al espíritu del art. 2.º del Reglamento y al Concierto económico con las provincias vascongadas, vigente en cuanto a la provincia de Alava, uno de cuyos principios fundamentales consiste en aplicar el Estatuto personal del contribuyente cuando se trate de contratos relativos a bienes muebles; y para evitar que esto ocurra debe considerarse como adquirente, a los efectos del pago del impuesto, la persona a quien la ley impone la obligación de satisfacer el tributo; y, por consiguiente, en el caso de este expediente no es procedente exigir a la Sociedad el impuesto...», debiendo declararse nula la liquidación impugnada y reconocer al reclamante el derecho a la devolución de su importe.

El criterio expuesto es reproducción, dice la Resolución, del

sentado en las de 18 de abril de 1933 y 13 de noviembre y 12 de diciembre de 1934.

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

Esta Resolución reitera el criterio sentado por la de 6 de diciembre de 1949, entre otras, según el cual las primas a la construcción naval concedidas por el Estado, son liquidables por el concepto de «Subvenciones».

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

LA TRANSFORMACIÓN DE CIERTAS OBLIGACIONES HIPOTECARIAS AL 6 POR 100, EN OTRAS DE LA MISMA NATURALEZA AL 5 POR 100, ES LIQUIDABLE POR EL CONCEPTO DE MODIFICACIÓN DE HIPOTECA.

Antecedentes.—Una Compañía mercantil presentó instancia en la Abogacía del Estado exponiendo que tenía en circulación 40.000 obligaciones hipotecarias al 6 por 100 y había tomado el acuerdo de reducir el interés de las mismas, dejando subsistentes todas las demás condiciones y garantías estipuladas al tiempo de la emisión de aquellas obligaciones.

La Oficina liquidadora giró liquidación por el concepto «Sociedades», al 1 por 100 y la Entidad entabló recurso sosteniendo que la mera reducción del tipo de interés de unas obligaciones no constituye conversión de las mismas sujeta al impuesto; que según el Reglamento en su artículo 5.º, número XVI, aplicable al caso, la emisión de obligaciones simples o hipotecarias y su transformación, lo cual equivale a sujetar al impuesto la novación a que se refiere el artículo 1.203 del Código civil por cambio del objeto de la obligación o de sus condiciones principales; que el objeto del préstamo está constituido por el principal de la obligación, esto es, por la suma prestada, pero el interés no es un elemento esencial del contrato de préstamo, según resulta del artículo 314 del Código de Comercio, sino un elemento accidental que exige estipulación expresa y, por tanto, no puede sostenerse que se haya variado una de las condiciones del contrato en el caso discutido; que

hubiera habido novación objetiva en el caso de haberse alterado el capital de la obligación o la garantía, o en el caso de prórroga o acortamiento del plazo, y que no existió, tampoco modificación de hipoteca por la reducción del tipo de interés.

La reclamación fué desestimada en primera instancia con apoyo en que habiendo sido reducido el tipo de interés de las obligaciones, quedaron modificadas las condiciones principales de las mismas por novación objetiva, a tenor del artículo 1.203 del Código civil; y si bien según el artículo 314 del Código de Comercio en los préstamos mercantiles el interés tiene que ser pactado para ser exigible, no es menos cierto que cuando se pacta constituye una de las condiciones principales de la prestación, especialmente en los préstamos representados por obligaciones, porque la cuantía del interés es fundamental en la mayor o menor estimación que tales títulos puedan tener en el mercado; y por fin, que siendo indudable la existencia de una conversión de obligaciones es procedente la liquidación impugnada, conforme al apartado 4) del artículo 20 del Reglamento.

El Tribunal Central dice que la discutida conversión del tipo de interés es indudable que ha modificado una de las condiciones principales del contrato de emisión de obligaciones, por ser la rentabilidad de los valores inmobiliarios una de sus circunstancias esenciales; y por ello quiere decir que se ha producido una novación de contrato conforme al artículo 1.203 del Código civil y, por consiguiente, de las obligaciones accesorias, según el artículo 1.207 del mismo texto, salvo que pudieran aprovechar a tercero que no hubiera prestado su consentimiento, a tenor del mismo artículo; y aunque para que sea exigible interés en los préstamos mercantiles es preciso que así se estipule, es indudable que cuando tal pacto existe—caso actual—su cuantía influye en la estimación bursátil:

Además, continúa diciendo el Tribunal Central, la modificación del derecho de hipoteca está sujeta al impuesto según el párrafo III del artículo 2.º de la Ley del Impuesto.

Comentarios.—Digamos en primer lugar que la precedente doctrina estaba ya, al menos sustancialmente, contenida en las Resoluciones del mismo Tribunal, de 7 de julio de 1942 y 3 de marzo de 1944.

La tesis sentada nos parece reglamentariamente indiscutible, porque no solamente cita la sujeción al impuesto de la existencia

de «modificación» del derecho de hipoteca, con arreglo al apartado 1) del artículo 13 del Reglamento, sino también del apartado 4) del artículo 20 en relación con el 1), cuando aquél dice que la conversión de unas obligaciones en otras tributará como transformación.

Como última observación diremos que no se nos alcanza el por qué la liquidación impugnada se giró por el concepto «Sociedades» al 1 por 100 y por qué ni el recurrente ni la Resolución que comentamos hicieron referencia a este extremo. Verdad es que el tipo aplicado del 1 por 100 era el señalado; aplicable en la tarifa de 1941, vigente a la sazón, al concepto de «transformación» o «conversión» y también el de modificación, pero no al de sociedades; que entonces era el de 0,90 por 100.

Resolución del Tribunal Económico - Administrativo Central de 9 y 21 de febrero de 1950.

En estas Resoluciones el Tribunal reitera la doctrina sentada, entre otras, en las de 8 de febrero de 1949 y 17 de enero de 1950, según la cual, en el caso de sucesivas donaciones de un padre a un hijo, no es acumulable la base de las anteriores a la última, al efecto de determinar el tipo de liquidación aplicable.

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

EN EL CASO DE UN ARRENDAMIENTO DEL APROVECHAMIENTO DE UN MONTE CON DETERMINACIÓN CONCRETA DEL NÚMERO Y CUANTÍA DE LAS ANUALIDADES Y CON TODOS LOS DETALLES PERFECTAMENTE DETERMINADOS, NO ES DE APLICAR EL DEL FRACCIONAMIENTO DEL PAGO DEL IMPUESTO PREVISTO EN EL ARTÍCULO 16 EN RELACIÓN CON EL 51, AMBOS DEL REGLAMENTO DEL IMPUESTO.

Antecedentes.—Como consecuencia de visita de inspección por Timbre a cierta fábrica de maderas, el Inspector, cumpliendo el Decreto de Coordinación de 5 de noviembre de 1941, puso en conocimiento de la Abogacía del Estado la existencia de un documento privado del que resultaba que al inspeccionado le había sido adjudicado el aprovechamiento de unos montes municipales por precio de más de 25.000.000 de pesetas y por plazo de un decenio forestal, y aparecía también que el aprovechamiento había sido cedido a un

tercero sin que éste hubiese satisfecho el impuesto correspondiente a la cesión.

Consecuencia de ello fué que la Abogacía del Estado, después de requerir al cesionario de presentación, giró sobre la base del 47 por 100 de los aprovechamientos cedidos, la liquidación correspondiente por el concepto «arrendamientos», con demora y multa del 50 por 100 de la cuota.

El cesionario, al recurrir, estimó acertada la calificación jurídica, así como la base y la cuota, pero no así la multa y demora, fundado en que cuando se presentó el documento se hallaban vencidas las dos primeras anualidades, más no las ocho restantes, y, por lo mismo estimaba que la multa y demora aplicables al caso no podían referirse a la totalidad de las cuotas sino a las dos décimas partes de ellas, debiendo, por consiguiente, reducirse a esas dos décimas partes.

El Tribunal provincial desestimó la reclamación y estimó ajustada la liquidación al apartado 8) del artículo 16 al fijar la base con arreglo al precio total de la cesión por todo el término de duración del contrato, cifra conocida y exacta en el momento del otorgamiento; y ajustada también la multa al número 3.º del artículo 221 del propio texto reglamentario; añadiendo que conocido exactamente el precio es inaplicable el artículo 51, en cuanto a aplazamiento de liquidación en los arrendamientos por asimilación con los suministros, porque para ello se requiere que existan las indeterminaciones que el artículo 16 prevé, los cuales no concurren en el caso.

El recurrente insistió ante el Tribunal Central diciendo: si el contrato se hubiera presentado en plazo, le hubiera sido aplicable el fraccionamiento anual para pagar el impuesto, según previene el artículo 51, aplicable a los arrendamientos, y al no haber ocurrido así, bien está que no disfrute del beneficio del pago fraccionario; pero si bien es verdad que el beneficio caduca y no es aplicable cuando el contribuyente deja de presentar las declaraciones anuales sucesivas a que se refiere el apartado 4) del citado artículo 51, esto no lleva consigo más consecuencia que la liquidación total de la base liquidable y el subsiguiente pago de la cuota, sin sanción de multa ni demora.

Por lo tanto, a juicio del accionante, estas normas de liquidación

del contrato de suministro, aplicables, según previene el artículo 16; a los arrendamientos de montes públicos, suponen que en el caso debatido no procede exigir multa y demora en cuanto a las ocho anualidades no vencidas hasta el momento de la investigación, puesto que lo que el aludido apartado 4) del artículo 51 prevé es que si el obligado suministro deja de presentar las declaraciones anuales de la cuantía de lo suministrado, la Administración liquide por el total de lo contratado, pero sin establecer sanción alguna.

Esta argumentación la desecha el Tribunal Central, y empieza por sentar que es cierto que el artículo 16 encuadra en el concepto «arrendamientos» los contratos de la naturaleza y características del discutido, y que también dice que podrá «estarse, en su caso, a lo dispuesto en el artículo 51», o sea, sigue diciendo el Tribunal, «cuando aquel artículo no sea de pertinente aplicación, es decir, cuando los supuestos del caso no permitan encuadrarlo en el artículo 16 por desconocerse alguno de los elementos esenciales en él señalados»; y, como el artículo 51, al referirse a los contratos de suministro, exige para su aplicación una indeterminación en cuanto al precio o al plazo, y, por añadidura, reproduce la antedicha prevención del artículo 16, es claro que rectamente conjugados esos preceptos, lo que dicen es que su contenido sólo es aplicable cuando la indeterminación de que se hace mérito para los suministros, concurre en los arrendamientos.

Así interpretado el artículo 51, añade la Resolución, es como no está en pugna con el artículo 16 y al mismo tiempo se ve que lo que hace es sentar una norma excepcional para los casos en que no sea posible la regla general del artículo 16 a los arrendamientos, a causa de la indeterminación en alguno de los requisitos esenciales para la exacción del impuesto; cosa que en el caso de que se trató, no se da, puesto que están perfectamente determinados el precio y el plazo, como el propio reclamante reconoce paladinamente.

Comentarios.—El caso está lejos de razonable discusión y por lo mismo es innecesario apostillar el razonamiento de la Resolución de que nos venimos ocupando. No hay ninguna relación de concomitancia entre el supuesto del artículo 51 y el que el reclamante pone en tela de juicio.

JOSÉ M.^a RODRÍGUEZ-VILLAMIL

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