

# Jurisprudencia sobre el Impuesto de Derechos reales

*Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 13 de diciembre de 1949.*

LA CANCELACIÓN DE HIPOTECA CONSTITUIDA A FAVOR DE UNA CAJA DE AHORROS, NO EN CONCEPTO DE TAL, SINO EN EL DE COLABORADORA DEL INSTITUTO NACIONAL DE PREVISIÓN, NO ESTÁ EXENTA DEL IMPUESTO, PORQUE NO ES ESE CENTRO EL OBLIGADO AL PAGO, SINO EL DEUDOR.

*Antecedentes.*—En 1929 una Caja de Ahorros de un Monte de Piedad, como colaboradora del Instituto Nacional de Previsión, obtuvo garantía hipotecaria por cierto crédito otorgado a determinada Entidad.

En 1947 fué cancelada la hipoteca, y al ser liquidada la correspondiente escritura se le aplicó el tipo de cancelación de hipotecas, siendo recurrida la liquidación al amparo del número 20 del artículo 6.º del Reglamento del Impuesto, con desestimación por parte del Tribunal provincial, en razón de que tal precepto fué modificado por la Ley de Reforma Tributaria de 16 de diciembre de 1940, quedando sujetos al Impuesto dichos préstamos.

Apelado el acuerdo, el interesado alegó que a la fecha de la cancelación —19-XII-1947— las cancelaciones del género de la puesta en litigio estaban exentas, porque la Ley dicha, al sujetar al Impuesto los préstamos de las Cajas de Ahorro, no suprimió la exención de los concedidos por los Montes de Piedad.

El Tribunal Central rechazó tal argumentación y dijo que la

Caja de Ahorros acreedora no actuaba en el caso como tal, sino como colaboradora del Instituto Nacional de Previsión, según lo acreditaba el hecho de que la escritura de cancelación fué otorgada a favor del deudor por dicho Instituto y no por el Monte de Piedad, del cual era una sección la Caja de Ahorros; y esto supuesto, es de tener en cuenta que la disposición aplicable es la establecida en el artículo 3.º número 9.º de la Ley de 29 de marzo de 1941, y según ella la exención de los actos y contratos en que intervenga dicho Instituto se circunscribe al caso en que él sea la persona obligada al pago del Impuesto, lo cual no ocurre en el caso analizado, puesto que tratándose de cancelación de hipoteca, el deudor es el que recobra los bienes gravados, conforme al artículo 59 del Reglamento.

Termina diciendo el Tribunal que por lo dicho es innecesario discurrir sobre el invocado número 20 del artículo 6.º, en relación con la Ley de Reforma Tributaria, porque no se trata de una operación concertada con el Monte de Piedad y Caja de Ahorros, sino de una Caja Colaboradora del Instituto Nacional de Previsión y, por lo tanto, las disposiciones referentes a éste y no a aquél son las aplicables.

La simplicidad del caso hace que huelguen los comentarios.

*Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 13 de diciembre de 1949.*

EL CONTRATO DE EJECUCIÓN DE OBRAS EN EL QUE NO CONSTE EXPRESAMENTE QUE LOS MATERIALES NO SON DE CUENTA DEL CONTRATISTA, TRIBUTA COMO CONTRATO MIXTO Y NO COMO SIMPLE CONTRATO DE OBRAS.

*Antecedentes.*—El Ministerio de Justicia adjudicó a determinado contratista la contrata para ejecutar por destajos ciertas obras en un edificio del Estado sin que en ninguna de las cláusulas de la correspondiente escritura se hiciese referencia a que la Administración, además del precio pactado, hubiese de facilitar al contratista los materiales necesarios para la realización de las obras.

La escritura fué liquidada como contrato mixto por el número 22 de la Tarifa, y el contratista entabló recurso alegando que, dedicado a la ejecución de obras análogas a la que motivó la liquidación, le

fuieron siempre liquidadas por el número 20 y no por el 22 de la Tarifa, siendo el primero el aplicable puesto que se trataba de un contrato de ejecución de obras concertado con el Estado y expresamente tarifado en dicho número 20.

El Tribunal provincial confirmó la liquidación fundado en que a esas clases de contratos solamente puede serles aplicable dicho tipo beneficioso cuando el contratista no pone otra cosa que la mera ejecución de la obra, recibiendo de la otra parte los materiales que la obra requiera, cuya circunstancia ni se probó ni se intentó probar en el caso, careciendo en su consecuencia de eficacia la cita de casos en que se liquidó, según el recurrente, por mero contrato de obras, porque ni se ha probado la realidad de las citas ni la analogía de esos casos con el de autos.

El Tribunal Central invoca el apartado 3) del artículo 18 del Reglamento y el artículo 1.588 del Código civil, y como el primero califica de contrato mixto aquel en que el contratista ejecuta la obra con suministro de materiales y el segundo establece que el arrendamiento de obras puede contratarse conviniendo en que el arrendador ponga solamente su trabajo o también los materiales; circunstancia ésta que matiza una y otra clase de contrato, deduce que al no constar en la escritura otra obligación por parte del Estado que la de entregar el precio pactado, es evidente, supuesta la obra contratada consistente en un edificio, que el Estado no facilita los materiales y que el contrato es reglamentariamente, a efectos fiscales, un contrato mixto, porque si el Estado hubiese asumido obligación tan esencial como la de suministrar los materiales es inquestionable que así se hubiese hecho constar en la escritura.

Respecto al otro argumento dice el Tribunal Central que ninguna transcendencia tiene para el supuesto discutido que el criterio de la Oficina liquidadora hubiese sido otro en casos análogos, aún admitida la similitud.

*Comentarios.*—La cuestión tiene en realidad poca enjundia. Ciertamente que el texto reglamentario del artículo 18 habla en su primer párrafo simplemente del contrato de ejecución de obras, y en el tercero del mismo contrato cuándo el contratista suministra el todo o parte de los materiales, y qué otro tanto hacen los números 20 y 22 de la Tarifa, con la consiguiente diferenciación de tipos de liquidación, pero no es lícito interpretarlos aisladamente de manera

que se razone a base del primero como si el segundo no existiera y diciendo: el apartado 1) del artículo 18 y su concordante el número 20 de la Tarifa gravan el contrato de ejecución de obras con el 0,75 por 100 —Tarifa del año 41— y como el contrato en cuestión es de esa índole, ese es el tipo aplicado.

No hay que descender al matiz y determinar sobre quién recae la obligación de facilitar los materiales, y ahí es dónde estará la clave de la calificación jurídico-fiscal.

Y ya en este camino dialéctico cabe preguntar, ¿y si el contrato nada dice, de quién será o sobre cuál de los contratantes pesará tal obligación?

Acaso pueda ser discutible en otros casos la contestación, más en el presente no hay lugar razonable para la vacilación, porque se trataba de construir un edificio y se consignaba como única obligación fundamental del Ministerio de Justicia la de entregar el precio pactado, señal inequívoca de que sobre el contratista pesaban todas las demás hasta su entrega.

El argumento esgrimido en segundo término, referente al diferente criterio seguido por la Oficina liquidadora en casos que se dicen análogos, es ineficaz, aún admitida la existencia no probada de los mismos porque, en definitiva, en el mejor de los casos no pasarían de ser un criterio rectificable por la misma Oficina y con mucha más razón por la tan respetable autoridad jerárquica y doctrinal del Tribunal Central.

*Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 13 de diciembre de 1949.*

EL PACTO EN VIRTUD DEL CUAL QUEDA APLAZADO EL PAGO DEL PRECIO EN UN CONTRATO DE COMPRA-VENTA, SIN HIPOTECA NI OTRA GARANTÍA A FAVOR DEL VENDEDOR PARA RESPONDER DE DICHO PRECIO, NO ENGENDRA ACTO LIQUIDABLE.

*Antecedentes.*—Se enajenaron varias fincas por medio de escritura pública, haciendo constar que el comprador entregaba parte del precio y que quedaba aplazado el pago del resto, comprometiéndose el comprador a entregarlo en dos plazos de 3.750.000 pesetas cada uno, como obligación personal y sin devengar interés.

La Oficina liquidadora giró liquidación por compra-venta y además otra a cargo del mismo comprador por el concepto préstamo como reconocimiento de deuda.

Esa segunda liquidación fué recurrida diciendo que el precio aplazado en la compra-venta no tiene la sustantividad propia de un negocio jurídico independiente; que de ser así también podría considerarse la compra-venta como la conjunción de dos cesiones: la de la cosa y la del precio; que la hipoteca en garantía del precio aplazado es donde se producen los negocios jurídicos distintos; que la entrega del precio y de la cosa son actos que corresponden a la consumación de la compraventa, que no puede confundirse el precio aplazado, que es requisito esencial de la compraventa, con el reconocimiento de deuda, que es un verdadero contrato, y que, de ser procedente la liquidación por razón del precio aplazado, tendría que ser de cargo del vendedor; que, además, si se liquida el aplazamiento del precio, también podría ser liquidado el acto de la entrega de la cosa cuando así se pacte, estimándolo como constitución de un derecho real o como cesión de derecho; que el contrato de compra-venta es bilateral y por lo mismo implica las obligaciones del pago del precio y de entrega de la cosa, y, por último, que a virtud del artículo 43 del Reglamento a una sola convención no puede exigirse más que el pago de un solo derecho.

A esos razonamientos opuso el Tribunal provincial, que conforme al número 54 de la Tarifa los contratos de préstamo personal y de reconocimiento de deuda consignados en documento público están sometidos al impuesto, y denegó la reclamación.

El Tribunal Central revocó el acuerdo del inferior y anuló la liquidación impugnada, razonando así: la obligación de pagar el precio aplazado consignado en la escritura referida, es una consecuencia natural del contrato de compra-venta cuando aquél no se entrega de presente, por ser requisito esencial del contrato el pago del precio, y sin que el reconocimiento de esa obligación, que no lo es de una deuda anterior sino de parte del precio pactado, suponga la celebración de nuevo contrato de diferente naturaleza jurídica del cuestionado, del cual el aplazamiento es una simple y mera modalidad. Además, el aplazamiento referido no está afectado por ninguna estipulación o condición que modifique la obligación del pago de dicho precio, cuyo incumplimiento produciría a favor del vendedor,

a falta de pacto expreso, el derecho a la resolución, conforme a la regla general del artículo 1.124 del Código civil, aplicable a las compraventas, en relación con el 1.504 del mismo texto legal.

Por añadidura, sigue diciendo la Resolución, el reconocimiento de deuda sometido a tributación en el apartado IX, artículo 3.º de la Ley y 5.º del Reglamento, y en el número 54 de la Tarifa, está equiparado fiscalmente al contrato de préstamo, y éste por su carácter real supone entrega de cantidad, circunstancia que no se da en el aplazamiento del pago del precio respecto del comprador; todo ello sin contar con que en el reconocimiento de deuda el título de la exigibilidad dimana de la convención con la extensión y términos que en ella fijen las partes, mientras que en la compra-venta la obligatoriedad del pago del precio no satisfecho surge de la misma naturaleza de la compra-venta y con arreglo a la forma regulada en el Código civil.

Como última consideración añade el Tribunal que el precio aplazado en las compra-ventas suele estar garantizado con hipoteca —o con la condición resolutoria expresa, añadimos nosotros— y entonces el impuesto grava el derecho real y no el aplazamiento de pago en sí mismo considerado.

*Comentarios.*—Creemos suficientemente razonado el criterio y la tesis sostenidos por el Tribunal Central, y bastará con destacar que el aplazamiento discutido no puede desgajarse del contenido del contrato de compra-venta porque no tiene sustantividad por sí y es una mera condición del contrato, o lo que es lo mismo, hablando en términos jurídicos-fiscales, que no es un acto independiente del contractual y por esa sola razón no puede afectarle el impuesto. Las modalidades de un contrato podrán contribuir a que su contenido jurídico cambie e incluso que cambie la figura jurídica en la cual haya de encuadrarse, pero no podrá de ninguna manera hacer que donde hay un acto nazcan varios independientes a los efectos del impuesto.

*Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 20 de diciembre de 1949.*

NO TIENEN LA CONSIDERACIÓN DE VALOR DECLARADO A LOS EFECTOS DEL IMPUESTO, SINO AQUEL EN QUE TODOS LOS INTERESADOS CONVIENEN.

EN LA INTERPRETACIÓN DEL BALANCE DE UN NEGOCIO DEBEN TENERSE EN CUENTA LAS AMORTIZACIONES LEGALES PARA DETERMINAR LA BASE LIQUIDABLE.

*Antecedentes.*—El causante dispuso en su testamento que fuese heredero un hijo suyo del primer matrimonio y, aparte de otras cláusulas, estableció un legado a favor de su viuda en segundas nupcias y otro a favor de un hermano del testador, cuyos legados habían de ser pagados precisamente con sendas participaciones de la parte que en un importante negocio industrial pertenecía al causante.

La viuda y el albacea-contador suscribieron una instancia solicitando la liquidación provisional de la herencia e inventariaron los bienes relictos, asignando a la participación del causante en el negocio industrial referido un valor de 625.000 pesetas.

Practicada la comprobación correspondiente, la Oficina liquidadora asignó a dicha participación una valoración de un millón quinientas mil y pico pesetas.

La viuda y el dicho albacea interpusieron recurso contra esa valoración diciendo que había sido obtenido sobre la base del activo social figurado en el balance, descontando de él solamente las partidas del pasivo que representaban obligaciones con terceros, y prescindiendo de las amortizaciones de los elementos del activo, y que no podían aceptar tal procedimiento de comprobación porque tratándose de un negocio de más de cincuenta años, las amortizaciones y reposición de materiales realizadas eran las normales, sino que en ellas existiese, como supuso el liquidador, un aumento disimulado del capital social, porque los balances habían sido aceptados por la Hacienda al liquidar la contribución de utilidades, y propusieron como prueba dichos balances y el expediente de comprobación de la herencia de otro condueño del repetido negocio fallido algún tiempo antes.

La Oficina liquidadora informó sosteniendo su criterio de que no se debían de tener en cuenta tales amortizaciones por tratarse de reservas tácitas, como lo probaba el hecho de que la propia Sociedad había efectuado anteriormente aumentos de capital por la simple revalorización de las cuentas de amortización.

Al expediente se unieron dos instancias del hijo del causante exponiendo en una de ellas su disconformidad con la escritura de

partición hecha por la viuda y el contador y aceptando la valorización dada por el liquidador; y en la otra pidiendo ciertos datos a efectos de prueba en el juicio que seguía con su madrastra sobre nulidad de tal partición, y se unió también testimonio acreditativo de estar en apelación ante la Audiencia la sentencia del Juzgado rescindiendo la partición y valorando la participación del negocio en una cantidad sensiblemente igual a la fijada por el liquidador.

El Tribunal provincial confirmó la valoración discutida en atención a la fijada por el Juzgado previa peritación, reforzando su parecer con la conformidad del hijo.

Ante el Tribunal Central insistieron los recurrentes en sus anteriores razonamientos y añadieron que a los balances aceptados por la Hacienda para la contribución de utilidades debía atenerse el liquidador en obediencia a lo dispuesto en el artículo 80 del Reglamento.

El Tribunal Central acoge el recurso y anula la comprobación y, como justificación dice, en primer lugar, que no puede concederse eficacia a la conformidad prestada a la valoración por el hijo heredero, en contra de la tesis de la viuda y heredera reclamante, porque según el artículo 88, apartado 2) del Reglamento, únicamente tiene la consideración de valor declarado aquel en que coincidan todos los interesados.

En segundo término dice que no puede reglamentariamente interpretarse el balance tomando el valor inicial de los bienes sin amortización alguna, y que la Oficina liquidadora —artículo 80, apartado 2)— debe acudir a los medios comprobatorios ordinarios y, en su caso, a los extraordinarios, y que no se puede admitir la valoración dada en la sentencia aludida, de una parte porque no se sabe si es firme, y de otra porque tal sistema o medio de comprobación no está previsto entre los determinados por el Reglamento del Impuesto.

Por todo comentario no se nos ocurre otra cosa ante el singular problema de comprobación expuesto, que aplaudir la solución que, con la serenidad de juicio que le caracteriza, le da el Tribunal Central.

JOSÉ M.<sup>a</sup> RODRÍGUEZ-VILLAMIL

Abogado del Estado y del I. C. de Madrid