

## Jurisprudencia sobre el Impuesto de Derechos reales

*Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 27 de septiembre de 1949.*

El CONTRATO POR EL QUE UNA SOCIEDAD CONSTRUCTORA FORMALIZA LA CONSTRUCCIÓN DE VIVIENDAS PROTEGIDAS, DISFRUTA DE LA BONIFICACIÓN DEL 90 POR 100 DEL IMPUESTO DE DERECHOS REALES, ASÍ COMO LA FIANZA QUE LA MISMA PRESTA

*Antecedentes.*—La Delegación Nacional de Sindicatos contrató con una Sociedad constructora la edificación de ciertas viviendas protegidas, prestando la fianza correspondiente para garantizar el cumplimiento del contrato, y la Oficina liquidadora giró liquidación por los conceptos de «contrato mixto» y «fianzas», a cargo de la Sociedad.

Ambas liquidaciones fueron recurridas por entender que les era aplicable la bonificación del 90 por 100 del impuesto en virtud de lo dispuesto en el artículo 5.<sup>º</sup> de la ley de 19 de abril de 1939 y en el artículo 24, número 3.<sup>º</sup>, de su Reglamento, ya que disponen que gozarán de esa reducción tributaria los contratos de construcción celebrados entre los que hayan obtenido la aprobación de los proyectos y los que se encarguen de la construcción.

El Tribunal provincial denegó la pretensión fundado en que tanto del artículo 8.<sup>º</sup> del Reglamento del impuesto como de las disposiciones citadas se deduce que para que un acto o contrato referente a viviendas protegidas goce del trato de favor es necesario que sea de los comprendidos en el artículo 5.<sup>º</sup> de la ley citada y que la entidad obligada al pago esté incluida dentro de la enumeración he-

cha por el artículo 3.<sup>º</sup> de dicha ley. Y así como es evidente que en el caso concurre el primero de esos requisitos, no lo es menos que no se da el segundo, porque el impuesto no es de cargo de la Entidad constructora, sino del contratista, y, por lo tanto, no siendo aquélla la obligada al pago, el beneficio que a ella le otorga el artículo 3.<sup>º</sup> mencionado, no puede ser extensivo al contratista.

Ante el Tribunal Central el contratista insistió en que tanto la ley dicha como su Reglamento de 8 de septiembre de 1939, conceden el beneficio tributario a los contratos para la construcción y en que éstos los define el segundo texto diciendo que son los celebrados entre la Entidad constructora y la que haya de realizar la construcción ; y reforzó el argumento con la consideración de que sería absurdo pensar que sólo es aplicable la bonificación cuando el impuesto recaiga sobre la Entidad constructora, puesto que el contratista ejecutor de las obras es siempre persona distinta de aquélla y por lo mismo nunca se daría la bonificación ; esto aparte que el beneficio está concedido al contrato y no a la persona.

En definitiva el Tribunal Central revocó el acuerdo del inferior, argumentando así : el artículo 3.<sup>º</sup> de la ley y el 11 del Reglamento permiten construir viviendas protegidas a los Ayuntamientos, Diputaciones, Sindicatos, etc., y los artículos 4.<sup>º</sup> y 21 de los mismos textos conceden la bonificación aludida a esas construcciones ; y aunque la interpretación literal pudiera conducir a la conclusión de que la bonificación es en función de las Entidades constructoras, es lo cierto que el artículo 5.<sup>º</sup> de la ley y el 22 del Reglamento dicen categóricamente que el beneficio fiscal afecta a «los contratos para la construcción», lo cual implica que no es necesario que ésta se realice directamente por las personas o Entidades que el artículo 3.<sup>º</sup> de la ley menciona, sino que basta que ellas sean las que sufraguen las obras.

A mayor abundamiento, termina diciendo la Resolución, el apartado a) del artículo 8.<sup>º</sup> del Reglamento del Impuesto establece la bonificación aludida para los contratos referidos sin exigir condición alguna en cuanto a que la persona o Entidad constructora haya de ser la obligada al pago del impuesto.

*Comentarios.*—Como muy bien dice el Tribunal Central, soiamente una interpretación literalista de los textos legales antes men-

cionados permite argumentar en la forma que dió origen a la alzada, no ya simplemente, como la Resolución destaca, porque ni los específicos textos sobre viviendas protegidas, ni el mismo Reglamento del Impuesto ligan para nada la bonificación con la persona obligada al pago del tributo —cosa que ocurre con otros beneficios o exenciones del impuesto en cuestión—, sino porque todos esos textos refieren la bonificación al «contrato sobre viviendas protegidas», y por consiguiente la esencia del beneficio está en que la constructora, esto es, la Entidad que patrocina y subvenciona la construcción sea alguna de las mencionadas en la ley, con independencia de que el contratista ejecutor de las obras sea un tercero, porque en definitiva si así no fuese, el beneficio sería ilusorio: si el contratista supiese que el impuesto le alcanzaba por entero es indudable que lo computaría en el precio de la contrata, y la finalidad perseguida por la ley de facilitar y promover la construcción de esa clase de viviendas sería baldía. Mas es, bien puede afirmarse, que si la bonificación afectase únicamente al caso en que la Entidad constructora lo fuese por sí directamente, tal beneficio sería ilusorio en la práctica, puesto que no existiría acto liquidable y mal podría hablarse de beneficiario.

*Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 4 de octubre de 1949.*

SI EN LA CONSTITUCIÓN DE UNA SOCIEDAD, UNO DE LOS SOCIOS APORTE UN NEGOCIO EXISTENTE, CON TODO SU ACTIVO Y PASIVO A CAMBIO DE ACCIONES QUE REPRESENTAN EL VALOR LÍQUIDO DE TAL NEGOCIO, ES LIQUIDABLE POR EL CONCEPTO «SOCIEDADES» DICHO HABER LÍQUIDO, Y POR EL CONCEPTO ADJUDICACIONES PARA PAGO LA DIFERENCIA ENTRE EL MISMO Y EL VALOR TOTAL DE LOS BIENES, O SEA, ENTRE EL ACTIVO Y EL PASIVO.

*Antecedentes.*—Se repiten en este caso los antecedentes de hecho de Resoluciones anteriores, en lo sustancial, y también en cuanto al criterio jurídico fiscal, como vamos a ver.

Se constituye una Sociedad y a ella aporta uno de los socios un negocio que él tenía establecido, con todo su activo y pasivo, y la Sociedad le reconoce un haber social equivalente al haber líquido

que el negocio aportado representaba, o sea a la diferencia en que el activo sobrepasaba al pasivo.

La Oficina liquidadora giró dos liquidaciones, una por sociedades y otra por el concepto de adjudicación para pago de deudas sobre la base de la antedicha diferencia, ambas a cargo de la Sociedad.

Ésta recurre contra la segunda liquidación por entender que por la naturaleza de la Sociedad no puede existir nunca el acto o concepto jurídico de aportación para pago de deudas porque el contrato de Sociedad no es fundamentalmente otra cosa que el acto de poner en común bienes con ánimo de partir entre los componentes las ganancias, y esto es lo que hizo el socio aludido aportando el conjunto de su negocio por el valor líquido que tenía en el momento de la aportación. Tan es así, dice, que el Reglamento del impuesto no contiene precepto alguno en que admita el supuesto de liquidación para pago de deudas en el momento de la constitución de la Sociedad, ni en el de transformación ni en el de aportación de capitales.

El Tribunal provincial anuló la liquidación por adjudicación para pago, no por desconocer la aplicación del concepto, sino porque entre los bienes aportados existían inmuebles, y al ser ello así entendió que tal adjudicación debía discriminarse y practicar una para los inmuebles y otra para los muebles.

El Tribunal Central no admitió esa discriminación porque los inmuebles en cuestión aparecen expresamente detallados y aportados a la nueva Sociedad en la escritura social con independencia del negocio también aportado, y como su importe es sensiblemente igual al haber social o participación reconocido al aportante, es procedente estimar que se destinan a pagar esas aportaciones y no deben ser imputados al concepto jurídico de adjudicación para pago de deudas por exceso de aportación. En definitiva reafirma la procedencia de las liquidaciones primitivamente giradas por la Oficina liquidadora.

En cuanto al fondo de la cuestión, dice que no se puede desconocer que la Sociedad constituida adquirió bienes con un valor efectivo, conforme al balance del negocio aportado, superior al haber líquido asignado al negocio, cuya diferencia equivale a la cifra de las deudas existentes; y si bien no se hizo una adjudicación expresa para satisfacerlas, no se puede desconocer que se trata de obligaciones que debían cumplirse por la Sociedad constituida, aunque

su exigibilidad no fuera inmediata. En definitiva, dice, que aunque el Reglamento aplicable al caso era el de 1941, el concepto de adjudicación que se discutía era aplicable a través del apartado 2) del artículo 19 de aquel Reglamento.

*Comentarios.*—Con arreglo al apartado 2) del artículo 19 del actual Reglamento de 1947, no habría posibilidad ni aun remota de plantear la discusión de que tratamos.

En el anterior sí la había, aunque nosotros como comentaristas sostuvimos siempre que en tales casos la solución razonable era la de que existía el acto deducido de adjudicación para pago. Desde el momento en que los bienes aportados tienen un valor superior al de la participación social reconocida al aportante, no caben más que dos soluciones en cuanto a esa diferencia: o considerar el exceso como cesión que el socio hace a la Sociedad, o como adjudicación a la misma para pago de deudas, si éstas existen. Los bienes equivalentes a tal diferencia es evidente que pasan del patrimonio del socio al de la Sociedad, y por consiguiente ha de calificarse civil y fiscalmente el concepto en virtud del cual van de uno a otro patrimonio y, consecuentemente someterlos a tributación. Todo menos reconocer que existe el acto y al mismo tiempo dejarlo extramuros del Reglamento.

*Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 11 de octubre de 1949.*

LA FIJACIÓN DE LA BASE LIQUIDABLE AL LIQUIDAR UNA PÓLIZA DE SEGURO SOBRE LA VIDA, SIN TENER EN CUENTA QUE EL CONSTITUYENTE DEL SEGURO, ESTO ES, EL ASEGURADO O CONTRATANTE, HABÍA RECIBIDO UN ANTICIPO SOBRE EL CAPITAL ASEGURADO CONSTITUYE ERROR DE HECHO Y NO DE CONCEPTO.

Don Agustín M. formalizó un seguro de vida por 20.000 pesetas en cierta Compañía y designó como beneficiaria a doña Adela P.

El asegurado convino con la Compañía posteriormente un anticipo sobre la póliza y recibió efectivamente de aquélla la suma de 1.600 pesetas.

Muerto el asegurado, la beneficiaria presentó a la liquidación

de derechos reales la póliza y se liquidó el impuesto sobre la base de las 20.000 pesetas.

La liquidación fué ingresada el 26 de abril, y el 23 de julio siguiente la beneficiaria recurrió contra la liquidación alegando que la base liquidable no era la de 20.000 pesetas, puesto que no se había tenido presente que a cuenta del capital había recibido el constituyente don Agustín la suma de 1.600 pesetas y, por lo tanto, que aquél quedó reducido a 18.400 pesetas.

El Tribunal provincial desestimó la reclamación por extemporánea, porque no constando la fecha de la notificación de la liquidación, había que computar el plazo para recurrir desde la fecha del ingreso, y como éste tuvo lugar en 26 de abril y la reclamación se formuló el 23 de julio siguiente, claro era que estaba entablada fuera del plazo de quince días hábiles previsto en el artículo 210 del Reglamento del Impuesto.

El Tribunal Central confirma la tesis del provincial y desenvuelve el argumento de éste añadiendo que la jurisprudencia tiene sentada reiteradamente la doctrina de que, exista o no notificación expresa, el hecho de ingresar los interesados el importe de una liquidación, supone necesariamente que se dan por notificados de la misma y que, en su consecuencia, si la notificación expresa no está acreditada, el plazo para recurrir se cuenta desde la fecha del pago.

A ello añade el Tribunal una nueva consideración, cual es la de que si bien es procedente desestimar la reclamación por extemporánea, ello «no impide que la interesada pueda promover, si fuera procedente, expediente sobre devolución de ingreso indebido por supuesto error de hecho, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 208 y concordantes del Reglamento del Impuesto».

*Comentarios.*—El fondo del asunto ninguno requiere, dada su claridad y la incontrovertible doctrina que sienta, pero sí merece destacarse la reserva de derecho que hace la Resolución sobre la posibilidad de que el caso se enfoque de nuevo sobre la base de tratarse de «error de hecho» y de que, por lo tanto, se pueda plantear la devolución de lo pagado de exceso, dentro del plazo reglamentario de cinco años. Con ello matiza el Tribunal Central el concepto del error de hecho en forma de alguna mayor amplitud que en otras Resoluciones, como las de 19 de julio de 1949, comentadas en el

número de esta REVISTA CRÍTICA DE DERECHO INMOBILIARIO correspondiente al pasado mes de junio, en las que el «error de hecho» se equipara a «una realidad independiente de toda opinión o criterio de calificación».

*Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 11 de octubre de 1949.*

GIRADA LA LIQUIDACIÓN A NOMBRE DE PERSONA DETERMINADA, NO PUEDE LA OTRA PARTE CONTRATANTE RECURRIR CONTRA ESA LIQUIDACIÓN A PRETEXTO DE QUE EN EL CONTRATO SE HABÍA PACTADO QUE EL PAGO DEL IMPUESTO SERÍA DE CARGO DE LA SEGUNDA.

*Antecedentes.*—Una Sociedad obtuvo de una Caja de Ahorros y Monte de Piedad un préstamo hipotecario, el cual fué liquidado por el concepto de hipotecas a cargo de dicha Caja de Ahorros.

Contra la liquidación entabló recurso la Sociedad prestataria e hipotecante, justificando su personalidad diciendo que a ella le afectaba el pago del impuesto porque en la escritura de hipoteca se había pactado que el pago sería de su cuenta, no del acreedor hipotecario, de lo cual deducía que ella, y no la Caja de Ahorros, era la que tenía personalidad y acción para entablar la reclamación. En apoyo de tal tesis citaba la sentencia del Tribunal Supremo de 4 de octubre de 1944, dictada con ocasión de un préstamo hipotecario otorgado por el Banco de España a la Federación Montañesa, C. A.

El fondo del asunto se refería a si era aplicable o no la bonificación del 90 por 100, problema que no detallamos porque no interesa a los efectos de esta reseña.

El Tribunal provincial desestimó el recurso por falta de acción dado que la liquidación no estaba girada a nombre de la Entidad recurrente y ésta no acreditaba la representación de la contribuyente; sin que los convenios en contrario puedan prevalecer y sin que sea de aplicación al caso la sentencia invocada, porque en ella se trataba de un recurrente, cual era un Sindicato agrícola, que pretendía defender la exención del impuesto, que estimaba serle aplicable.

En el escrito de alzada ante el Tribunal Central la Entidad prestataria invocó el artículo 15 del Reglamento de Procedimiento

Económico-Administrativo, según el cual pueden promover reclamación contra los actos de la Administración todas las personas a cuyos particulares intereses afecten aquéllos de un modo directo, sin que el precepto se refiera al contribuyente, a lo que añade la reclamante que todos los otorgantes en un contrato son interesados de un modo directo en la repercusión tributaria del mismo, máxime habiendo acuerdo entre ellos sobre el pago del impuesto.

El Tribunal Central empieza por sentar lo previsto en dicho artículo 15 y lo refuerza con lo que por «contribuyente» entiende el artículo 7.<sup>º</sup> del vigente Estatuto de Recaudación de 29 de diciembre de 1948, definiéndolo como la persona o entidad deudora a la Hacienda pública por liquidaciones giradas a su cargo; de donde se deduce que el contribuyente en el caso discutido es la Caja de Ahorros, puesto que a su cargo se giró la liquidación, y no la recurrente, y contra aquélla habría de dirigirse el procedimiento, cualesquiera que sean los pactos entre particulares y sus derivaciones legales y contractuales, las cuales nunca supondrán ni engendrarán relaciones directas con la Hacienda. Por lo tanto, sólo la Caja de Ahorros o su representación podría haber formulado la reclamación discutida.

A idéntica conclusión conduce, a juicio del Tribunal, el artículo 59 del Reglamento del Impuesto, al disponer que el obligado al pago es el adquirente de los bienes o derechos de que se trate, cualesquiera que sean las estipulaciones de los contratantes.

La Resolución hace después la consideración de que la doctrina contraria conduciría a la posibilidad de anular liquidaciones firmes y consentidas y a resolver de oficio la nulidad de actos administrativos, pues a ello equivaldría el resolver sin petición de parte interesada.

*Comentarios.*—El caso propuesto tiene una analogía rayana en identidad con el resuelto por la sentencia del Tribunal Supremo, antes mencionada, de 4 de octubre de 1944. Esta sentencia resuelve el problema a favor del criterio de la Entidad ahora recurrente, y fué objeto de nuestro comentario, a su tiempo, en esta REVISIA CRÍTICA DE DERECHO INMOBILIARIO y también en nuestro libro sobre el Impuesto. Entonces nos colocamos al lado de la tesis de la aludida sentencia, y ahora, sin merma del respeto y de la gran auto-

ridad del Tribunal Central, insistimos en los mismos puntos de vista.

Nos parece que el interés directo de las disposiciones invocadas exigen en el reclamante esta patente siempre que existe el pacto previo de que el impuesto lo abone el contratante que transmite y no el que adquiere el bien de que se trate, y que este interés directo es independiente de que el «contribuyente» sea la persona a cuyo cargo se gira la liquidación.

Existiendo, pues, ese interés —y ello es innegable—, tiene forzosamente que estar protegido para su defensa por normas procesales, las cuales son necesariamente las del orden jurisdiccional económico-administrativo, y después las del contencioso-administrativo. Necesariamente, decimos, porque no se puede pensar en las jurisdiccionales ordinarias, según ampliamente razonamos en las dos ocasiones dichas.

El argumento, a primera vista tan fuerte, de que, conforme al artículo 59 del Reglamento, el impuesto lo satisfará el que adquiera o recobre los bienes gravados, pierde su fortaleza si se considera que el problema procesal no roza para nada esta norma. Una cosa es que la Hacienda liquide y exija al adquirente, y otra, completamente distinta, que si de hecho otra segunda persona es la obligada al pago contractualmente, ésta pueda discutir la procedencia de la exacción fiscal; valiéndose del único cauce procesal que tiene a su alcance.

Los dos argumentos de que si se admite la personalidad y la acción del que no es «contribuyente» se llegarán a anular liquidaciones firmes y consentidas y, desde otro punto de vista, a permitir que de oficio el Tribunal declare la nulidad de un acto administrativo, pierden una buena parte de su aparente fuerza dialéctica si se repara en que no hay propiamente tal firmeza, desde el momento en que un interesado recurre antes de que esa firmeza se produzca, y en que la declaración de oficio tampoco existe, supuesta la intervención procesal del no «contribuyente», pero sí interesado instando lo que a su supuesto derecho conviene.

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