

## Jurisprudencia sobre el impuesto de Derechos reales

*Sentencia del Tribunal Supremo de 30 de enero de 1948.*

ESTUDIA UN CASO EN QUE SE PRETENDÍA QUE CIERTO CONTRATO, OTORGADO EN DOCUMENTO PRIVADO, NO ENCERRABA EN REALIDAD UNA COMPROVANTA, SINO UN CONTRATO DE PROMESA DE VENTA, PREPARATORIO DEL DE VERDADERA COMPROVANTA OTORGADO POSTERIORMENTE.

*Antecedentes.*—En 4 de marzo de 1937, y mediante contrato privado otorgado en Jerez de los Caballeros, D.<sup>a</sup> M. M. y D. F. P. vendieron a D. Bernardo O. un edificio y fábrica electroharinera con todo lo que en ella se encontraba y era necesario para su buen funcionamiento, incluso la red de distribución del fluido eléctrico a los abonados, sin comprender en la transmisión las existencias y materiales almacenados. El precio se fijó en 550.000 pesetas, pagaderas 300.000 en el momento en que se otorgase la correspondiente escritura pública, y el resto en determinados plazos, y se precisó también que la cosa vendida se había de entregar el segundo domingo siguiente al otorgamiento de dicha escritura.

El 22 del mismo mes de mayo, y no ya en el anterior lugar del otorgamiento, sino en Badajoz y a medio de escritura pública, los mismos vendedores enajenaron a D. M. O. y a sus hermanos la misma fábrica y otros tres inmuebles en el precio total de 300.000 pesetas, dando por recibidas 50.000 y conviniendo en que el resto se pagaría en anualidades.

Dicha escritura fué presentada en junio siguiente en la Oficina liquidadora y pagada la liquidación girada.

Antes de esa presentación y liquidación — en 31 del mismo mayo—los que aparecían como otorgantes en el aludido documento privado, el que fué en el mismo comprador, y los que aparecen como compradores en la mencionada escritura, hicieron entrega por medio de acta notarial de lo vendido en la repetida escritura, la qual acta fué también presentada a liquidación en Jerez de los Caballeros, lugar de su otorgamiento.

En ese estado las cosas, surgen diferencias entre compradores y vendedores, y ello obliga a esgrimir ante los Tribunales aquel primer documento privado, y, como es lógico, la necesidad de presentarlo a la liquidación del impuesto. Así se hace, efectivamente, con la pretensión de que el liquidador, a tenor del artículo 128 del Reglamento, devuelva dicho documento al presentador D. F. P.—que era uno de los que en él aparecían como transmitentes—después de tomar los datos necesarios para liquidar y para hacer los oportunos requerimientos a los compradores.

La Oficina liquidadora de Jerez de los Caballeros así lo realiza, y el que en el documento aparecía como comprador, D. B. O., lo presenta, girando el liquidador la liquidación por el concepto de compraventa con la correspondiente demora y con la multa del 50 por 100 de la cuota.

Al mismo tiempo que el documento privado se presentó una instancia diciendo que tal documento no era sino un acto preparatorio de la venta realizada en 22 de mayo, y además que la Oficina liquidadora no era la competente para liquidarlo, y sí lo era la de Badajoz por ser esta ciudad el lugar de otorgamiento de la escritura de compraventa.

Esa instancia no surtió efecto alguno, ya que el liquidador prescindió de ella y giró, según va dicho, la liquidación que estimó reglamentaria, sin duda pensando que es contradictorio presentar un documento en una Oficina liquidadora y al mismo tiempo pedirle que se declare incompetente para practicar la liquidación, porque, ante el supuesto de la incompetencia, lo lógico es acudir directamente a la Oficina que se considera competente.

Contra la aludida liquidación se entabló recurso ante el T. E. A. P., con resultado adverso, y apelado el acuerdo ante el Tribunal Central, éste desestimó también la reclamación en cuanto al fondo y la revocó en cuanto a la cuantía de la multa del 50 por 100 impuesta por el liquidador, dejándola reducida al 30 por 100.

En los Resultados del Tribunal Supremo no constan las alegaciones y razonamientos esgrimidos ante los dos Tribunales económicoadministrativos ni tampoco los motivos esgrimidos ante la Sala tercera, si bien, como vamos a ver por el examen de los Considerandos, parece que lo esencial de los alegatos del recurso ante ella fueron, el uno, la incompetencia de la Oficina liquidadora de Jerez de los Caballeros, y el otro, el de que el mencionado documento privado no encerraba una verdadera transmisión sino una promesa de venta.

Efectivamente, el primer Considerando dice que la cuestión primordial estriba en dilucidar ante el contrato privado de 4 de mayo y la escritura de 22 del mismo mes si el primero fué un contrato preparatorio o de promesa del segundo, para llevar a cabo la compraventa de la fábrica a que ambos se refieren, o más bien fué un perfecto contrato de compraventa, sólo pendiente de la tradición o entrega al comprador, para lo cual, continúa diciendo la Sala, han de ser examinados tanto ambos documentos como el acta de entrega fechada en 31 del mismo mes. Esto sentado, dice que como el contrato existe desde que una o varias personas se obligan respecto de otra u otras a dar alguna cosa o prestar algún servicio, y como, por otra parte, el artículo 1.445 del Código civil define el contrato de compraventa diciendo que es aquel por el que uno de los contratantes se obliga a entregar una cosa determinada, y el otro a pagar por ella un precio cierto, es visto que en el repetido documento de 4 de mayo se encierra un perfecto contrato de compraventa, porque en él no se contiene indicación alguna que permita suponer que se trata de una promesa de venta o precontrato preparatorio de compraventa, puesto que los dueños de la fábrica e industria, como tales, manifiestan con toda claridad que las transmiten por un precio determinado que habría de entregarse en los momentos y plazos que concretamente se determinaban, pactando además el momento de la entrega de la cosa con la proporción en que cada parte habría de contribuir a los gastos de escritura y corretaje; sin que esta calificación jurídica se desvirtúe por el hecho de la solemnización en documento privado, dado el contenido del artículo 1.278 del Código civil, que sanciona la obligatoriedad de los contratos, cualquiera que sea la forma en que se celebren, siempre que en ellos concurran las condiciones esenciales para su validez.

Además, y por si lo dicho no fuera bastante, hay la razón de que el contrato que encierra el documento privado no pudo ser preparatorio

del consumado en la subsiguiente escritura, porque ni son los mismos los contratantes ni el precio es tampoco coincidente.

Finalmente, respecto a la cuestión de la competencia de la Oficina liquidadora de Jerez de los Caballeros, frente a la que se quería atribuir a la de Badajoz, dice la sentencia que, calificado el primer contrato como de perfecta compraventa, no hay discusión razonable posible porque la regla 1.<sup>a</sup> del artículo 104 del Reglamento es terminante al disponer que los actos y contratos intervivos se presenten en la Oficina liquidadora del partido donde se otorguen.

*Comentarios.*—Pocos o ninguno necesita realmente la sentencia que venimos estudiando, puesto que más que una cuestión de liquidación del impuesto es un tema de estricto Derecho civil, consistente en precisar y distinguir el contrato de promesa de venta o preparatorio del de compraventa, de éste; y en este punto, no ya solamente la doctrina, sino también la jurisprudencia han precisado perfectamente los matices diferenciales al aplicar el artículo 1.451 del Código civil. Otra cosa será, en algunos casos concretos, el matizar si se trata de un contrato de opción o del de promesa de venta, porque las características diferenciales entre ellos pueden llegar a ser muy sútils, como puede verse en la jurisprudencia moderna de las sentencias de 11 de noviembre de 1943, 23 de marzo de 1945 y 19 de diciembre de 1946; pero, sea de ello lo que quiera, como nuestra misión de comentaristas del impuesto de Derechos reales no es la de entrar en disquisiciones de puro Derecho civil, lo cierto es que el caso analizado en la sentencia que nos ocupa, es una verdadera quimera atreverse a sostener que se trataba de un contrato de promesa o preparatorio de compraventa, siendo así que se transmitía el dominio, se fijaba precio y las épocas de su entrega, y también se determinaba el momento de poner en posesión a los adquirentes del bien adquirido.

Y tan químérico o más resulta discutir si la competencia para liquidar correspondía a Jerez de los Caballeros o a Badajoz, ante un documento, privado o no, que, sin ninguna relación con otro documento o acto anterior, se había otorgado, firmado y fechado en esa primera localidad.

*Sentencia del Tribunal Supremo de 30 de enero de 1948.*

SE TRATABA DE CALIFICAR EL CONTRATO CELEBRADO POR EL AYUNTAMIENTO DE MADRID CON LA COMPAÑÍA ANÓNIMA COOPERATIVA

ELECTRA, CONCEDIÉNDOLE EL APROVECHAMIENTO DEL SUELO Y SUBSUELO DE LA VÍA PÚBLICA PARA EL TENDIDO DE CABLES, TÚNELES, CAJAS DE REGISTRO, ETC., CON EL CANON DE DETERMINADAS CANTIDADES ANUALES. LA LIQUIDACIÓN DEL DOCUMENTO DESEMBOCÓ EN DOS CUESTIONES DE PROCEDIMIENTO, QUE IMPIDIERON QUE EL TRIBUNAL CENTRAL PRIMERO, Y LA SALA TERCERA DESPUÉS, ENTRASEN EN EL FONDO DEL ASUNTO, QUE CONSISTÍA EN DILUCIDAR SI EL ACTO HABRÍA DE LIQUIDARSE COMO ARRENDAMIENTO.

*Antecedentes.*—Esas cuestiones procesales fueron éstas: el Tribunal Central desestimó el recurso porque entendió que la aludida entidad carecía de personalidad para alzarse y no entró en el fondo del asunto, y el Tribunal Supremo tampoco entró en él porque la cantidad liquidada no había sido ingresada o no se justificó el ingreso, y esa falta de pago constituye, como es sabido, un motivo especial de incompetencia, que impide a los Tribunales de lo Contencioso-administrativo conocer de las reclamaciones contra la exacción del pago de impuestos liquidados a favor de la Hacienda, siempre que previamente no se haya realizado el ingreso de la cantidad liquidada de que se trate.

Vamos a ocuparnos de aquella llamada falta de personalidad que el Tribunal Central apreció, ya que el punto tiene importancia en relación con el impuesto de Derechos reales, según ya en otra ocasión hemos escrito en esta REVISTA CRÍTICA DE DERECHO INMOBILIARIO.

El caso, pues, se planteó de esta manera: mediante escritura pública, el Ayuntamiento de Madrid y la aludida Compañía Electra estipularon, entre otros particulares, que ésta utilizaría el suelo y subsuelo para sus instalaciones mediante el pago de un canon anual de 20.000 pesetas, y el contrato fué calificado por la Oficina liquidadora como arrendamiento, y exigidas al Ayuntamiento por cuotas del impuesto 33.887,75 pesetas.

Contra tal liquidación, y sin que conste en el expediente que el ingreso del impuesto se hubiese realizado, la Cooperativa Electra, afirmando que ella había hecho el ingreso, interpuso reclamación económico-administrativa, fundándose en que la excepción de los arbitrios que los Ayuntamientos perciben por el aprovechamiento especial de los bienes de uso común no autoriza para calificar de contrato de arrendamiento el que entre un particular y el Ayuntamiento pueda celebrarse para re-

gular la percepción; en que el goce o uso del terreno no tiene las características del que produce el arrendamiento regulado en el Código civil, y en que los arbitrios que las Corporaciones municipales perciben por consentir el uso del suelo no puede decirse que tengan el concepto de precio de un arrendamiento. En definitiva, se pidió la nulidad de la liquidación.

El Tribunal provincial desestimó la reclamación por el solo motivo de la falta de personalidad de la Entidad demandante, toda vez que la liquidación discutida había sido girada a cargo del Ayuntamiento, y no entró en el fondo del asunto, y el Tribunal Central reafirmó el punto de vista del inferior diciendo que solamente los *contribuyentes* que sean lesionados en sus derechos, o sus representantes, pueden, con arreglo a los artículos 208 y 210 del Reglamento del impuesto, reclamar legalmente e impugnar las liquidaciones; y como el concepto de contribuyente lo ostenta de acuerdo con los artículos 125 y 127 de dicho texto legal y el 7.<sup>o</sup> del Estatuto de Recaudación de 16 de diciembre de 1928, la persona o Entidad deudora por liquidaciones giradas a su cargo, está claro que la Compañía Electra, a cuyo nombre no está girada la liquidación, ni ha acreditado la representación del Ayuntamiento de Madrid, carece de acción y personalidad para recurrir contra la liquidación de referencia.

Frente a esta argumentación no puede ser eficaz, sigue diciendo el Tribunal Central, cualquiera otra circunstancia en virtud de la cual la liquidación impugnada afecte a la Compañía reclamante, sea porque el ingreso de la liquidación lo haya realizado por haberlo así convenido en el contrato, sea por otros motivos. Ello podrá producir entre los contratantes todos los efectos civiles del pacto deducibles, pero no puede alterar ni menos modificar las obligaciones y derechos que entre la Administración y el contribuyente establecen los preceptos antes citados, y, por consiguiente, el hecho de que el pago lo haya efectuado la mentada Compañía no le confiere derecho a pedir la nulidad de la liquidación.

Ante el Tribunal Supremo insistió la Compañía en su pretensión, e insistió en su derecho a recurrir por ser de su cargo todos los gastos que ocasionase la escritura citada, y además porque la persona obligada al pago no era el Ayuntamiento, sino ella, conforme al artículo 59 del Reglamento, toda vez que el contrato se calificaba de arrendamiento, y así calificado, la persona llamada a tributar no era aquél, sino la recla-

mante, puesto que se le atribuía la condición de arrendataria; esto, añade, admitiendo en plan dialéctico como acertada la calificación de arrendamiento dada al contrato por la Abogacía del Estado.

*Comentarios.*—Aunque el Tribunal Supremo no entró en el fondo del asunto, porque, como hemos apuntado, estimó la excepción perentoria de no haber sido pagadas las cantidades reclamadas, y ello le impidió, de acuerdo con lo dispuesto en la ley jurisdiccional de lo Contencioso-administrativo, entrar en la cuestión fundamental discutida y tuvo que declarar la incompetencia de jurisdicción, nosotros, aun prescindiendo de esa parte del problema, creemos que es de interés tratar de la doctrina sentada por el Tribunal Central sobre si la Compañía demandante tenía o no acción y personalidad para recurrir. Es ello interesante porque las modalidades del impuesto que nos ocupa dan lugar no pocas veces a que, si bien el obligado al pago sea reglamentariamente uno de los contratantes, y a él se le gire la liquidación, en realidad sea la contraparte el sujeto pasivo de la liquidación, bien porque así se pacte, bien porque el texto reglamentario lo prevea para determinados contratos y circunstancias.

Antes de hacerlo digamos dos palabras sobre el argumento esgrimido ante la Sala por dicha Entidad acerca de si, supuesta la calificación del contrato como arrendamiento, el obligado al pago era el Ayuntamiento arrendador o más bien lo era aquélla. Tengamos presente para ello que el Reglamento aplicable al caso era el de 1941, y eso supuesto, la cuestión está fuera de duda, puesto que el texto del apartado 4) del artículo 59 es terminante: el obligado a satisfacer el impuesto es el arrendatario.

Esto dicho, veamos ahora la aludida cuestión de personalidad y acción. Personalidad y acción, decimos, porque aunque en nuestra Ley de Enjuiciamiento civil esos conceptos son perfectamente distintos y dan lugar a excepciones radicalmente diferentes—aunque ante la realidad viva sean con mucha frecuencia de no fácil matización, como lo acredita la copiosa jurisprudencia alrededor del tema, al interpretar la segunda de las excepciones del artículo 533 de la mencionada Ley—lo cierto es que en el Reglamento de procedimiento económico-administrativo de 29 de julio de 1924 aparecen confundidas la personalidad y la acción.

Decimos, pues, que el problema, trátese de personalidad o de acción, es éste: girada una liquidación a nombre de determinada perso-

na, ¿habrá otra a la cual la liquidación afecte de manera inmediata, que, sin ostentar la representación de aquélla, pueda recurrir contra tal liquidación?

Planteada la cuestión con esa generalidad, la contestación, en términos generales, tiene que ser negativa porque solamente el sujeto pasivo de la liquidación es el que puede recurrir, a tenor de los artículos del Reglamento anteriormente citados; pero el problema presenta muy distinto aspecto si en el contrato se pacta que la persona que ha de pagar el impuesto no es la reglamentariamente obligada a ello, sino la otra parte contratante, como parece que ocurrió en el caso de autos, la cual, en definitiva, pechará con la obligación de pagar, sin posibilidad de discutir, según el tenor literal de esos textos, la procedencia del pago, quedando a merced del otro contratante, en cuanto a la posibilidad de recurrir se refiere, hágalo aquél bien, hágalo mal o no lo haga.

El problema no es nuevo, es decir, no es la primera vez que se presenta ante el propio Tribunal Central e incluso ante la misma Sala tercera del Tribunal Supremo.

Nosotros conocemos un caso análogo, que fué objeto de nuestro estudio, como antés decíamos. Nos referimos al resuelto en la sentencia de 4 de octubre de 1944. En él el Tribunal Central sostuvo la misma tesis que acabamos de reseñar, pero la misma Sala tercera no compartió esa doctrina.

El caso fué que, otorgada una escritura de hipoteca en garantía de préstamo concedido por el Banco de España a cierta entidad que disfrutaba de exención del impuesto en todos los préstamos e hipotecas, tanto al constituir las como al cancelarlas, tal hipoteca fué liquidada a cargo del Banco prestamista y éste la cargó a la entidad en virtud del pacto contenido en la escritura, según el que todos los gastos e impuestos serían de cuenta de la prestataria.

Las razones alegadas fueron las mismas que más arriba hemos indicado y entre ellas especialmente la de que, entonces como ahora, la liquidación no había sido girada a nombre de la recurrente y porque, además, ninguna eficacia puede tener ante la Administración el pacto de que los impuestos son de cargo del prestatario, sin perjuicio de que ambos contratantes puedan discutir sus puntos de vista ante los Tribunales civiles sobre los efectos de tal pacto.

Nosotros, salvando siempre el gran respeto que nos merece el Tribunal Central, decíamos al comentar aquella sentencia, y lo repetimos

ahora, que el argumento, así tajante, va más allá de lo que el legislador pudo querer decir al redactar en el artículo 59 la norma de que el obligado al pago es el adquirente, "cualesquiera que sean las estipulaciones en contrario que entre sí establezcan las partes". Así dice el precepto, pero en la mente del legislador no pudo estar el cerrar el paso a toda reclamación no hecha por aquel a quien la ley llama "contribuyente".

Es verdad que los contratantes podrán discutir en la vía judicial ordinaria si el obligado a pagar según lo pactado, pagó o no y también si el contratante a cuyo nombre se giró la liquidación la hizo efectiva y si pagó tantas o cuantas pesetas, pero, lo que ante esa jurisdicción no podrán dilucidar es si la liquidación está bien o mal practicada y si en vez de aplicarse un tipo de liquidación se aplicó otro, o si al acto se le debió aplicar la exención que le correspondía. Nos parece completamente indiscutible esto, y de ahí deducimos que el *no contribuyente*, al tener el derecho a discutir tales puntos, ha de tener cauce jurídico-procesal para ello; y como no lo tiene en la vía ordinaria, forzosamente lo ha de tener en la contencioso-administrativa, so pena de admitir la existencia de un derecho sin tribunal que lo ampare.

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

**O B R A N U E V A**  
**LEGISLACION DEL IMPUESTO DE DERECHOS**  
**REALES Y SOBRE TRANSMISION DE BIENES**

COMENTADA Y CONCORDADA (2.<sup>a</sup> edición)

POR

**JOSE MARIA RODRIGUEZ VILLAMIL**

Se ha puesto a la venta la segunda edición, y comprende en un tomo de 720 páginas la nueva Ley y el nuevo Reglamento, con los correspondientes comentarios y la Jurisprudencia al día.

Precio en rústica, 120 pesetas, en pasta española, 150, y en la corriente, 135.

Pedidos al autor, Alcalá, 157.—Madrid.