

III. Resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Central

SECCION QUINTA: IMPUESTOS DE SUCESIONES, TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURIDICOS DOCUMENTADOS

Por FERNANDO MUÑOZ CARIÑANOS

EXENCIONES: La reconocida a la Organización Sindical con referencia a la adquisición de bienes raíces debe entenderse limitada a aquellas que tengan por objeto la instalación de sus oficinas (RESOLUCIÓN DE 13 DE ABRIL DE 1972).

A) *Hechos.*—Se debatía en el recurso si una vivienda destinada a residencia particular de un delegado provincial de la Organización Sindical y su familia puede estimarse administrativamente como destinada a los servicios u oficinas a cargo de la Organización Sindical, única finalidad a la que, con arreglo a los términos de la letra c), apartado 1.º, número 1, del artículo 65 del Texto Refundido de la Ley General del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales, cabe reconocer la exención de pago de dicho Impuesto.

B) *Doctrina.*—Que para la admisión de tal criterio, totalmente incompatible con la interpretación estricta prevalente en materia de exenciones o bonificaciones tributarias, se precisaría la existencia de un concreto precepto legal expreso que así lo declarase en términos indubitados, sentido que no cabe en forma alguna atribuir a las disposiciones de carácter general citadas por el organismo reclamante (1).

DOBLE TRANSMISION: Existe, a efectos fiscales, cuando con posterioridad a un documento privado de compraventa se otorga escritura referida a la misma finca entre personas distintas, sin que en ninguno de los documentos se haga referencia expresa a relaciones de representación o apoderamiento (RESOLUCIÓN DE 27 DE ABRIL DE 1972).

A) *Hechos.*—Se denunció la existencia de un contrato de compraventa otorgado en documento privado, en el que constaba que si bien el

(1) Se refiere aquí el Tribunal al artículo 65, antes citado, y a la letra a) del artículo 11 del Decreto de 12 de mayo de 1966 del Ministerio de Hacienda, en el que se dispone una bonificación permanente del 95 por 100.

comprador adquiriría el inmueble transmitido viniendo a constituirse en único y pleno propietario del mismo, la escritura pública que había de otorgarse después lo sería a favor de la persona a quien éste designase. La parte denunciada alegó que la transmisión de que se trata fue elevada a escritura pública otorgada entre una hermana del vendedor y otra del que figuraba como comprador en el documento privado objeto de la denuncia. Con independencia de otras cuestiones de forma que no hacen al caso, el problema de fondo planteado hacía referencia a si dicho negocio doblemente documentado podía estimarse o no como una sola transmisión. El expediente fue resuelto en primera instancia, en el sentido de que el contrato de compraventa en documento privado debía ser objeto del oportuno acto administrativo de liquidación tributaria con las sanciones procedentes y la escritura pública objeto de liquidación independiente, ya que de los términos en que aparecía redactado el contrato privado no podía deducirse que el comprador obrase por cuenta o encargado de otro.

El Tribunal Central ratifica el fallo con la siguiente doctrina:

B) *Doctrina.*—Que el artículo 1.717 del Código Civil regula el llamado mandato no representativo y a tal efecto dispone que: Cuando el mandatario obra en su propio nombre, el mandante no tiene acción contra las personas con quienes el mandatario ha contratado, ni éstas tampoco contra el mandante. En este caso, el mandatario es el obligado directamente en favor de la persona con quien ha contratado, como si el asunto fuese personal suyo.

Que en el presente caso resulta evidente la aplicación de tal precepto teniendo en cuenta que la inicial adquisición de la finca en el documento privado se llevó a cabo por el comprador en su propio nombre y derecho, sin aludir para nada a la representación que posteriormente dice ostentar quien figura como comprador en la escritura, representación a la que tampoco para nada se alude en este documento público y que permite configurar a ambos con carácter independiente, sustantividad propia y plena efectividad fiscal para la exacción por separado del Impuesto correspondiente a cada uno de ellos por aplicación del principio contenido en el artículo 41 del Reglamento del Impuesto de Derechos Reales de 15 de enero de 1959, en orden a prescindir para la práctica de la liquidación de los defectos, tanto de forma como los intrínsecos que puedan afectar a la validez y eficacia de los documentos presentados a liquidación.

Que tampoco cabe fundamentar la existencia del mandato a efectos fiscales en lo prevenido en los apartados 4 y 5 del artículo 9 del Reglamento del Impuesto, conforme a los que, para fundamentar tal conclusión, ha de constar consignado en legal forma en el título o documento acreditativo de la transmisión, que se dice celebrada por poder o encargo, la condición de mandatario o gestor, circunstancia no concurrente en el presente caso.

INVALIDEZ DEL ACTO Y SU TRASCENDENCIA EN ORDEN AL IMPUESTO: *La nulidad de los actos que hubieren dado lugar al devengo del Impuesto sólo tendrá eficacia devolutoria cuando así se declare o reconozca por resolución judicial o administrativa; pero si el contrato queda sin efecto por acuerdo de los contratantes no sólo no procede la devolución, sino que se considera este nuevo acto como sujeto al Impuesto (RESOLUCIÓN DE 18 DE MAYO DE 1972).*

A) *Hechos.*—Los constituye una escritura de emisión de obligaciones con garantía hipotecaria y su posterior liquidación por el número 15 de

la tarifa al 2,90 por 100, que fue impugnada en base a que en el otorgamiento de la misma se había incurrido en errores que la invalidaban, razón por la que se otorgó otra posterior, en la que los comparecientes desistían de la primera.

Frente al fallo desestimatorio del Tribunal Provincial se insistió en la fundamentación fáctica ya alegada y en el hecho de que no habiéndose llevado a efecto el préstamo, no se había perfeccionado tampoco el contrato de emisión.

El Tribunal Central sienta la siguiente doctrina:

B) *Doctrina.*—Que según se recoge en la Exposición de Motivos de la Ley de Régimen Jurídico de las Sociedades Anónimas de 17 de julio de 1951, la ausencia de normas en el ordenamiento positivo español sobre la emisión de obligaciones por las Sociedades de tal clase, constituía una necesidad de su regulación específica en la nueva Ley, armonizando sus preceptos con las previsiones de los respectivos estatutos sociales e inspirándose en la máxima protección de los intereses de los obligacionistas mediante la agrupación de éstos en un organismo llamado Sindicato encargado de asegurar el ejercicio de sus derechos y recursos, sustituyendo la acción individual y aislada por la acción colectiva dirigida por el expresado organismo, cuya misión consiste esencialmente en representar a los obligacionistas ante la sociedad o ante órganos administrativos o jurisdiccionales.

Que siguiendo las anteriores directrices, el artículo 113 de la Ley, al regular las condiciones de la emisión de obligaciones, establece como necesaria la constitución de una asociación o sindicato de obligacionistas y la designación por la sociedad de una persona que, con el nombre de Comisario, concorra al otorgamiento del contrato de emisión en nombre de los futuros obligacionistas, configurando tal contrato en forma equivalente a la gestión de negocios ajenos, pendientes en su consumación de la ratificación por los obligacionistas mediante la suscripción y desembolso de los títulos, de la convención obligacional efectuada en su nombre por el citado Comisario, pero con la sustancial diferencia de que así como la gestión de negocios civilmente admitida no produce efectos vinculativos en tanto no se lleve a cabo por el tercero, la expresada ratificación de los actos del gestor, en el contrato de emisión, se obliga a la sociedad a mantenerlo durante un plazo prudencial necesario para que pueda hacerse la suscripción de los títulos, criterio que parece positivamente plasmado en el artículo 113 de la citada Ley de Sociedades Anónimas al estatuir que serán condiciones necesarias para la creación de los títulos, la constitución de una asociación de defensa o sindicato de obligacionistas y la designación por la sociedad de una persona que con el nombre de Comisario concorra al otorgamiento del contrato de emisión en nombre de los obligacionistas.

Que la legislación vigente, en relación con el Impuesto General de Transmisiones, considera a la emisión de obligaciones como una modalidad formal del contrato de préstamo, sin hacer alusión al mismo en la definición de los hechos imponibles, por estimarlo incluido dentro del contrato de préstamo, y únicamente alude concretamente a las obligaciones en el apartado 16 del artículo 70 del Texto Refundido, que al hablar de base liquidable dispone que «en los préstamos constituidos mediante la emisión de obligaciones», concepto que igualmente se ratifica y confirma en la redacción de las tarifas, y concretamente el número 14, que sujeta específicamente al pago la constitución, modificación, prórroga expresa de los préstamos representados por obligaciones, «añadiendo en el 15 que cuando las obligaciones se emitan con garantía hipotecaria tributarán al 2,90 por 100».

Que del contexto de las meritadas disposiciones claramente se deduce

que el hecho imponible en materia de préstamos representados por obligaciones se encuentra constituido por el contrato de emisión de estas últimas, concebido legalmente en cuanto a su nacimiento y perfección en la forma que ha quedado anteriormente expresada y, por tanto, es desde tal momento coincidente en el presente caso con la firma de la escritura pública, cuando se produce el derecho al devengo del impuesto y a la práctica de la liquidación correspondiente, liquidación que teniendo en cuenta la garantía hipotecaria convenida en la misma escritura, tipifica a tal emisión de obligaciones desde el punto de vista fiscal, como representativa de un préstamo con garantía hipotecaria.

Que a la vista de las anteriores consideraciones y teniendo presente el principio legal que autoriza la exigencia del Impuesto prescindiendo de los defectos, tanto de forma como intrínsecos, que puedan afectar a su validez y eficacia, es evidente que la documentación aportada es suficiente por sí misma para autorizar la exigencia del gravamen en la forma que lo ha hecho la Oficina Liquidadora, restando únicamente por examinar si concurren los supuestos fácticos preceptivos para la aplicación de las exenciones invocadas por la Entidad recurrente comprendidas en el apartado 5 del artículo 65 del Texto Refundido, referente a las adquisiciones de bienes inmuebles por parte de las Cooperativas, supuesto diferente de la contratación de obligaciones, que es el contemplado en la reclamación y en el número 65, que comprende la emisión de obligaciones, sean o no hipotecarias, realizadas por sociedades inmobiliarias cuya finalidad exclusiva sea la construcción, promoción o explotación en arrendamiento de «viviendas de protección oficial», siempre que su emisión haya sido aprobada por el Instituto Nacional de la Vivienda, que, igualmente, resulta inaplicable, por no tratarse de sociedades inmobiliarias, sino de Cooperativas y no haberse acreditado la obtención en su momento de la aprobación del Ministerio de la Vivienda, razones todas que llevan a la conclusión de la procedencia de la liquidación reclamada, cuya calificación no puede verse afectada por actos o documentos posteriores tendentes a desvirtuar la existencia del hecho imponible.

Conviene destacar que el contrato de emisión de obligaciones recibía en la legislación anterior un tratamiento fiscal distinto. El artículo 20 del Reglamento del Impuesto de Derechos Reales de 15 de enero de 1959 configuró la sujeción al pago de la emisión de obligaciones como una forma de actividad de las sociedades, atemperando la fecha del devengo del tributo a la de puesta en circulación de los títulos y constituyendo premisas indispensables para la liquidación del Impuesto, la perfección del contrato de emisión entre la sociedad y el Sindicato de Obligacionistas.

Por el contrario, como dice la Resolución, en el Texto Refundido la emisión se considera como una modalidad del contrato de préstamo, constituyendo el contrato de emisión el hecho imponible.

BIENES DE PERSONAS JURIDICAS: *La exención reconocida por el artículo 49 del Texto Refundido se refiere a los bienes susceptibles de producir renta con independencia de que de hecho la produzcan o no (RESOLUCIÓN DE 20 DE ABRIL DE 1972).*

A) Hechos.—Es éste un recurso más de los varios que se vienen planteando ante el Tribunal Central sobre el tema de la calificación de los bienes de los Ayuntamientos a efectos de su posible exención del Impuesto de Sucesiones, Bienes de Personas Jurídicas. El Tribunal Central, en su resolución, pone de manifiesto la modificación que ha sufrido el tratamiento fiscal de los bienes comunales y hace hincapié en la tesis, ya

sostenida en resoluciones anteriores (2), de que el criterio aplicable para la sujeción al Impuesto es el de la «rentabilidad» de los bienes, aunque de hecho no produzcan ingresos. Veamos textualmente su doctrina.

B) *Doctrina*.—Que centrada la cuestión en la legislación específica de este Impuesto se observa la modificación que ha sufrido el tratamiento fiscal de los bienes comunales, que en el artículo 70, epígrafe B, de la Ley de 21 de marzo de 1958, se hallaban exentos del Impuesto, mas no son enunciados especialmente en el Texto Refundido de 6 de abril de 1967, artículo 49, 1.º, 2.º, que se refiere genéricamente—para concederles el beneficio fiscal—a los bienes de las Corporaciones Locales «cuando por su naturaleza no fuesen susceptibles de producir renta», que experimenta nueva redacción por el Decreto de 27 de mayo de 1968, según la cual, la exención procede si tales bienes, por su naturaleza o destino, no son susceptibles de producir renta.

Que en todo caso, el criterio aplicable para la sujeción al Impuesto es el de la rentabilidad de los bienes, aunque de hecho no produzcan ingresos, rentabilidad posible, bien por su naturaleza física, bien por su destino actual, que determine tal rentabilidad, por lo que con base en el artículo 14, 6.º, de la Ley de 29 de diciembre de 1910, este Tribunal Central decidió en ocasiones anteriores que el hecho de satisfacer Contribución Territorial o figurar un líquido imponible en los documentos catastrales supone una evidente presunción de rentabilidad, criterio que debe reiterarse ante el artículo 1.º del vigente Texto Refundido de la Contribución Territorial rústica y pecuaria, que somete a tributación las rentas reales o potenciales de los bienes y derechos de naturaleza rústica o pecuaria.

VIVIENDAS DE PROTECCION OFICIAL: La exención reconocida a los préstamos otorgados para la construcción de este tipo de viviendas no es aplicable cuando aquéllos se destinan a la construcción de un edificio libre al propio tiempo que a la de otro de protección oficial, hipotecándose ambos en garantía del crédito, sin hacerse en la escritura distribución de la parte de préstamo a invertir en cada inmueble (RESOLUCIÓN DE 10 DE MAYO DE 1972).

A) *Hechos*.—El problema fundamental que el recurso suscita es el de si otorgado un préstamo para invertir su importe conjuntamente en la construcción de un edificio calificado provisionalmente como de protección oficial, y en otro edificio de construcción libre, integrantes ambos de una sola finca registral y que se hipoteca en garantía de dicho préstamo, puede serle aplicada la exención conferida por el número 63 del artículo 65, 1, del Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales.

La tesis sostenida por los recurrentes era que la parte de hipoteca que pesaba sobre la casa calificada como de protección oficial debía quedar exenta, pues aunque al constituirse aquélla no se hizo constar en la escritura qué parte afectaba a cada uno de los inmuebles, la duda fue resuelta por la propia Oficina Liquidadora, al dejar exenta la declaración de obra nueva de la casa de protección oficial y sujetar, en cambio, al tributo, sobre una base de 2.000.000 de pesetas, la obra nueva de la casa de construcción libre.

En consecuencia, y según los recurrentes, la liquidación girada por el concepto «préstamos» debía ser anulada y sustituida por otra sobre esa base de 2.000.000.

(2) Véase, entre otras, la de 31 de enero de 1962 y 29 de mayo de 1969.

La tesis del Central es la siguiente:

B) *Doctrina*.—Que la exención de referencia, nacida en la Ley de Viviendas de Protección Oficial y condicionada a que las construcciones se ultimen con sujeción a los preceptos de la misma, no puede ser aplicada más que a edificaciones acogidas al régimen establecido por aquélla, por cuya razón no es posible entender comprendido dentro de su ámbito un caso como el presente, en que el préstamo hipotecario se destina a la construcción de un edificio libre al propio tiempo que a la de otro de protección oficial, hipotecándose ambos para la seguridad o garantía del crédito, sin hacerse en la escritura distribución o señalamiento alguno de la parte del préstamo a invertir en cada inmueble ni de la que la hipoteca de cada uno de ellos debe responder, por ser evidente que si la exención se aplicara a un préstamo hipotecario de tales características, se vulneraría lo prevenido en el artículo 24 de la Ley General Tributaria, puesto que se extendería más allá de sus términos estrictos el ámbito del beneficio fiscal, que está concebido, indudablemente, en favor de los préstamos hipotecarios con destino exclusivo a la construcción de viviendas de protección oficial y en los que la garantía real se constituye, también exclusivamente, sobre edificios calificados provisionalmente como tales.

Que si se estimase que al préstamo hipotecario de que se trata no puede ser aplicable el artículo 119 de la Ley Hipotecaria, por hipotecarse en garantía del mismo crédito dos edificios construidos sobre un solar que integra una sola finca registral, habría que confirmar la inaplicabilidad de la exención, puesto que se estaría ante un único préstamo y gravamen hipotecario, en el que no cabría legalmente distinguir—y mucho menos en perjuicio de tercero—la parte de crédito destinado a la construcción protegida y de la que deba responder dicha construcción, subsistiendo la hipoteca íntegra sobre la totalidad de los bienes hipotecados, aun cuando la finca se dividiera, según los artículos 122 y 123 de la propia Ley.

Que, por el contrario, si se entendiese que en el caso planteado eran de obligada aplicación el artículo 119 de la Ley Hipotecaria y 216 de su Reglamento, por hipotecarse dos edificios distintos, aunque se hallen construidos sobre un solar inscrito como una sola finca, sería también evidente la imposibilidad práctica de que la Administración fiscal fijara, por su propia autoridad, la cantidad que del préstamo sea aplicable a las viviendas de protección oficial y la parte del mismo de que cada inmueble haya de responder, porque esa distribución sólo puede hacerse por convenio entre las partes o, en su defecto, por mandato judicial, siendo en todo caso materia totalmente extraña al ámbito de competencia de las Oficinas Liquidadoras del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales.

Que si bien la Administración distinguió, al girar la liquidación por el concepto «Actos Jurídicos Documentados», entre la correspondiente al edificio de protección oficial y la de la edificación libre, no cabe aplicar ese mismo criterio a la liquidación relativa al préstamo hipotecario, pues en el primer caso bastaba tener en cuenta el valor de uno y otro edificio para excluir o incluir su importe en la base liquidable; pero en el caso del préstamo se trata de que la exención no es aplicable más que cuando dicho contrato se refiera exclusivamente a viviendas de protección oficial y, además, en último caso, la distribución o señalamiento de la parte del crédito que debe recaer sobre cada una de las varias fincas hipotecadas no depende exclusivamente del valor de cada inmueble ni constituye una operación liquidatoria, sino que es un extremo reservado expresamente al acuerdo de las partes o a la resolución judicial, que la Oficina Liquidadora no puede suplir por sí misma.

F. M. C.