

III. Resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Central

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

POR FERNANDO MUÑOZ CARIÑANOS.

23. *NACIMIENTO DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA. COPROPIEDAD DE BUQUES DE NUEVA CONSTRUCCION NO HIPOTECADOS: La escritura de entrega determina la transmisión de propiedad y el nacimiento de la comunidad sujeta al gravamen* (RESOLUCIÓN DE 27 DE FEBRERO DE 1969).

A) *Hechos.*—Con fecha 2 de julio de 1965 fue presentada en la Abogacía del Estado de Vigo, escritura de declaración de propiedad y entrega del buque «Roque del Oeste», en la que se hacía constar: «Que la construcción del buque se solicitó el 21 de marzo de 1963, siendo autorizada por acuerdo de la Subsecretaría de la Marina Mercante, y que el 25 de marzo de 1965, se certificó por la Empresa constructora, haberse terminado la construcción del casco y la instalación del equipo propulsor y demás elementos auxiliares», manifestándose asimismo que la propiedad del buque correspondía por mitad y «pro indiviso» a don F. C. R. y don M. R. F.

Se giró liquidación por el concepto de Sociedades al 1,70 por 100 sobre la base del valor comprobado del buque, y contra ella se promovió reclamación fundada en la inaplicación al caso de la Ley de Reforma del Sistema Tributario de 1964, pues la adquisición en común y consiguiente constitución de copropiedad sobre el buque a que la escritura hacía referencia, tuvo lugar con notable antelación al formalizarse en su día el contrato de construcción, de modo que la escritura de entrega otorgada con posterioridad era la simple formalización de un derecho de propiedad ya existente.

El Tribunal provincial desestimó la reclamación por entender que el acto gravado por la Oficina liquidadora no era la comunidad de derechos nacida del contrato de construcción, sino la «copropiedad del buque», que sólo puede nacer con la entrega. Declaró asimismo no aplicable la exención reconocida a los buques de pesca por el artículo 19 del Reglamento de 1959, porque el artículo 155, apartado 20, de la Ley de Reforma Tributaria, habla simplemente

de «copropiedad de buques» sin distinción alguna, por razón de sus ulteriores fines comerciales. Este fallo es confirmado por el Central en base a la doctrina siguiente:

B) *Doctrina.*—Que para inscribir la propiedad de un buque de nueva construcción a favor del adquirente del mismo, cuando sea persona distinta del constructor, y se trate de buque no hipotecado, es requisito necesario la escritura pública de su entrega, una vez terminado, que constituye el título de propiedad inscribible, carácter que en modo alguno se puede atribuir al contrato privado de construcción, limitado en sus efectos como su propia denominación expresa y pone de relieve su contenido, a regular la forma, plazos y demás condiciones en que aquélla hubiera de realizarse, pero sin virtualidad como título formal de la propiedad del buque.

Que de la escritura presentada a liquidación claramente se deduce que la misma no constituye una simple ratificación del contrato de construcción, sino que en virtud de las declaraciones de las partes en orden a la entrega del buque, inexistencia de cargas y gravámenes, pago del precio y demás circunstancias exigidas por el artículo 152 del Reglamento del Registro Mercantil, constituye el documento público justificativo de la transmisión de la propiedad y consiguiente inscripción registral, con efectos jurídicos propios a los del contrato.

Que operada, por tanto, la adquisición en la misma fecha del otorgamiento de la escritura, es en este momento cuando hay que estimar nacida o constituida legalmente la comunidad sobre la que se exige el gravamen, lo que hace evidente la aplicación de los preceptos de la Ley de Reforma del Sistema Tributario, invocados por la Oficina de gestión y la procedencia de la liquidación *grada*.

El tema debatido en la presente Resolución ofrece dos cuestiones: Una, primera, consistente en fijar el momento en que nace el supuesto de hecho que motiva el acto tributario impugnado, esto es: la copropiedad o comunidad sobre el buque. ¿Es por virtud del contrato de construcción o de la escritura de entrega? Si en nuestro Derecho la propiedad se adquiere por consecuencia de ciertos contratos mediante la tradición y el otorgamiento de la escritura, equivale, generalmente, a la entrega de la cosa, parece evidente que la comunidad (que sólo existe cuando la propiedad de una cosa o derecho pertenece «pro indiviso» a varias personas), sólo pudo surgir por el otorgamiento de la escritura de entrega del buque, si de la misma escritura no resultaba o se deducía claramente lo contrario. De otra parte, no cabe olvidar que el Reglamento del Registro Mercantil, al regular la inscripción en el «Libro de Buques», dispone en su artículo 149, que si la construcción tiene lugar en astillero por contrato de esta clase, se considerará como título de propiedad, la escritura de entrega que deberá otorgar el constructor a favor del dueño. Parece, pues, que es en la fecha de la escritura de entrega cuando se produce ese traspaso de propiedad que en el caso examinado determinó a la vez el nacimiento de un condominio sobre el buque. Bien es cierto que el sistema establecido para los buques en construcción que sean objeto de hipoteca, debilita no poco el argumento expuesto.

El recurrente con el fin de lograr la exención del Impuesto, pone especial énfasis en demostrar que el Derecho de propiedad sobre el buque nace, por el contrato de construcción, con lo que tácitamente está recomociendo que la

escritura de entrega constituye, en todo caso, acto sujeto, y esto es, precisamente, lo que, con el mayor respeto al criterio sentado por el Tribunal Central ofrece a nuestro juicio un margen de duda. En efecto, el artículo 29 de la Ley de 12 de mayo de 1956 concedió durante diez años una reducción del 50 por 100 de los impuestos de Derecho Reales y Timbre para todos los actos y contratos concertados por razón de la construcción de buques en astilleros españoles, y el artículo 18 de la Ley de 23 de diciembre de 1961, estableció la exención total durante el mismo periodo tratándose de buques pesqueros. Creemos que en la frase «todos los actos y contratos» hay que entender incluidas las actas o escrituras de entrega (otorgadas durante el plazo que dure la exención), pues no son otra cosa que el reflejo documental del acto que concluye el proceso de construcción. Corrobora este criterio una interpretación literal del párrafo añadido al artículo 164 de la Ley de Reforma Tributaria, por el Decreto-Ley de 3 de octubre de 1966 que empieza textualmente: «Las escrituras o actas de entrega de los buques a que se refieren los artículos 29 de la Ley de 12 de mayo de 1956, y el 18 de la Ley de 23 de diciembre 1961...». En realidad estos artículos no «se refieren» expresamente a este tipo de escrituras, pues hablan sólo como hemos visto de «actos y contratos concertados por razón de la construcción», pero el legislador da, por supuesto, que se refieren a ellas. Finalmente, no parece decisivo el argumento de que el artículo 155, número 20, de la Ley de Reforma Tributaria considere como «sociedad» a la copropiedad de buques sin excluir los pesqueros, porque esta norma de carácter general y permanente no se opone a la exención concreta y temporal recogida en la Ley de 1961, cuyo fin es facilitar la construcción naval y proteger la industria pesquera, prueba de ello es lo dispuesto en el apartado 7, del artículo 100; del texto refundido que con referencia a estas escrituras de entrega de buques dispone con carácter especial que sólo tributarán por el número 37 de la Tarifa.

24. **PRESTAMOS OTORGADOS POR ORGANISMOS OFICIALES DE CRÉDITO.** Gozan de exención, tanto su otorgamiento, como el acta que representa el pago de todo o parte de la cantidad prestada (RESOLUCIÓN DE 6 DE MARZO DE 1969).

A) *Hechos.*—Mediante acta autorizada por el notario don José-Luis Díez Pastor, la S. A. «Cementos Portland» declaraba haber recibido del Banco de Crédito Industrial la cantidad de 30.000.000 de pesetas, pendiente de entrega de un préstamo de 40.000.000 concedido por dicho Banco, mediante escritura pública de 7 de junio de 1965. Sobre dicha cantidad la Abogacía del Estado giró liquidación por el concepto de Actos Jurídicos Documentados número 38 de la Tarifa al 0,50 por 100, liquidación impugnada por entender la Sociedad reclamante que la Tarifa aplicable al documento que originó el acto tributario no era la señalada con el número 38, sino la que contempla el número 37.

B) *Doctrina.*—Que la cuestión de fondo que plantea el presente expediente es la de determinar, si conforme al texto refundido de la Ley y Tarifas del Impuesto General sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados de 1967, se encuentran sujetas las actas notariales de formalización de entrega de un préstamo otorgado en otra escritura anterior por una Entidad oficial de crédito.

Que si bien el artículo 100 del referido texto refundido, al definir el hecho imponible que motiva la tributación por Actos Documentados, dice en el apartado g) de su número 1, que están sujetas al pago las escrituras, actas y testimonios notariales, añade en su número 2 que: «no estarán sujetos al Impuesto por este título los actos a que se refiere el número anterior cuando lo estén por los Impuestos Generales sobre Sucesiones, sobre el Tráfico de las Empresas o por los títulos primero y segundo de este libro, aunque gocen de exención». Dentro del referido título primero se encuentran sujetos al Impuesto de Transmisiones Patrimoniales, por el número 4, del artículo 54, la constitución, modificación renovación, prórroga expresa transmisión y extinción de préstamos cualesquiera que sea su naturaleza y clase, y a su vez exentos, por el número 66 de su artículo 65, los préstamos otorgados por las Entidades Oficiales de crédito y su modificación, amortización y extinción; lo que lleva a la conclusión de que el contrato de préstamos concedido por tales Organismos goza, tanto en su otorgamiento, como en el acta que representa el pago de todo o parte de la cantidad prestada, de exención de este Impuesto, bien sea por «Transmisiones Patrimoniales» o «Actos Jurídicos Documentados».

Este segundo Considerando transcrito condensa con mucha claridad, a nuestro juicio, la acertada doctrina que sirve de base al fallo. La oficina gestora entendió, según parece, aplicable el número 6 del artículo 100 del texto refundido, que se refiere a las entregas de dinero de curso legal que constituyan precio de bienes, pago de servicios, créditos, indemnizaciones o deudas, y en contemplación de esta norma giró la liquidación. Pero conforme tiene declarado el Tribunal Central (1), dicha aplicación, no es factible en el supuesto contemplado, debido a dos razones: Primera. Porque según se desprende del artículo 1.740 del Código civil el contrato de préstamos tiene en nuestro Derecho carácter real, se perfecciona por la entrega de la cosa prestada y, por tanto, el acta notarial que dio motivo a la liquidación no era, como exige el citado número 6, «documento notarial independiente del acto o contrato», sino más bien acreditativo de su perfección y constitutivo del mismo. Segunda. Porque el número 18 del artículo 101 del propio texto legal, declara exentos del Impuesto los actos y contratos «en cuyo favor se hayan reconocido exenciones por Leyes especiales», circunstancia que se da en este caso, pues la Ley de 2 de marzo de 1917 declaró exentos de los Impuestos de Derechos Reales y Timbre del Estado, a los contratos de préstamo cuando concurrían las condiciones previstas en ella, y fue precisamente el Banco de Crédito Industrial el encargado de poner en ejecución el servicio de préstamos de anticipos a que se refiere la Ley citada. Esta exención ha sido después confirmada por el artículo 1 del Decreto-Ley de nacionalización de dicho Banco.

(1) Ver Resoluciones de 19 de septiembre y 14 de noviembre de 1968.

25. *DECLARACION DE OBRA NUEVA: No autoriza a presumir la existencia de un contrato mixto de obras con suministro. INAPLICABILIDAD DE DETERMINADAS BONIFICACIONES* (RESOLUCIÓN DE 6 DE MARZO DE 1969).

A) *Hechos*.—Presentada a liquidación una escritura en la que la S. A. «Frigoríficos del Oeste» declaraba determinada obra nueva realizada en una finca de su propiedad, la oficina de gestión estimó la existencia de dos conceptos liquidables: Actos Jurídicos Documentados por el número 38, al 0,50 por 100, y «Contrato mixto», número 2º de la Tarifa, al 4 por 100. Se interpuso reclamación alegando que por Orden del Ministerio de Hacienda de 18 de octubre de 1966, se otorgaron a la citada Empresa determinados beneficios fiscales consistentes, entre otros, en la reducción del 95 por 100 del Impuesto General sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados en los términos establecidos por el número 2 del artículo 147 de la Ley de 11 de junio de 1964, dentro de los cuales debe entenderse comprendido el contrato de ejecución de obras que no es otra cosa que la inversión y aportación del capital de la Sociedad a que se refiere el mencionado precepto legal. Igualmente, se alegó que la liquidación del contrato mixto, es decir, la declaración de obra nueva sobre la presunción de existencia de un contrato de ejecución de obras, no se contempla en el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, y que no pueden practicarse dos liquidaciones por el mismo Impuesto.

B) *Doctrina*.—Que el presente recurso ofrece dos cuestiones diferentes, la primera, si es procedente la bonificación del 95 por 100, postulada por la representación de la Sociedad recurrente, en aplicación de las bonificaciones tributarias citadas; y la segunda, si es procedente la liquidación practicada por el concepto de «contrato mixto».

Que en relación con la primera cuestión y conforme al artículo 24 de la Ley General Tributaria de 1963, no es admisible la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito de aplicación de las exenciones o bonificaciones, y la exención del 95 por 100 a que se refiere el artículo 147, número 2, de la Ley de Reforma Tributaria, contempla exclusivamente las aportaciones de bienes realizados a Sociedades que ejercen una industria declarada de preferente interés, a los actos y contratos relativos a empréstitos que emitan, y a los préstamos que concierten; circunstancias que no concurren en una simple declaración de obra nueva.

Que en orden a la segunda cuestión debatida, no existe en el texto refundido vigente, precepto alguno que autorice a practicar una liquidación por el número 2 de la Tarifa, referente a «transmisiones a título oneroso de muebles y semovientes» por el otorgamiento de una escritura de obra nueva en la que, a efectos registrales, se definen nuevamente determinados bienes patrimoniales con especificación de las transformaciones de que han sido objeto, sin que pueda tener explicación alguna el que se estime como causa de este acto tributario la existencia de un contrato mixto de obras con suministro, de una parte, porque no existe precepto que autorice la citada presunción, y de otra, porque aún cuando existiera este contrato no constituye hecho imponible sujeto al Impuesto de Transmisiones Patrimoniales.

28. *APROVECHAMIENTOS FORESTALES. DEDUCCION DE GASTOS: Sólo procede la de aquellos que por nacer directamente del contrato disminuyen la renta cuya capitalización determina la base liquidable (RESOLUCIÓN DE 13 DE MARZO DE 1969).*

A) *Hechos.*—Se giró liquidación por Impuesto de Personas Jurídicas sobre los bienes pertenecientes a la denominada «Mancomunidad municipal a Socio de la extinguida Universidad y Tierra de Avila», en la que se incluían dos montes catalogados. Para la comprobación del valor de éstos se empleó el medio ordinario del número 9 del artículo 80 del Reglamento de 1959, y de la cantidad resultante se dedujo únicamente el porcentaje de retención por mejoras a razón de un 10 por 100 en los cuatro primeros años y un 15 por 100, en el último. La Mancomunidad entendió que para determinar el verdadero valor, no bastaba tener en cuenta los ingresos de productos percibidos, sino que de éstos debían deducirse los gastos necesarios para obtenerlos, concretamente la Contribución Territorial y los de Guardería, por lo que explícitamente se pidió la deducción de estos dos conceptos a efecto de la capitalización.

El Tribunal Provincial de Avila desestimó el recurso con base en que los gastos alegados no podían merecer el calificativo de «cargas o gravámenes de naturaleza perpetua, temporal o redimible que afecten a los bienes, aparezcan directamente impuestos sobre los mismos, y disminuyan realmente su capital o valor», como exige el artículo 8.º del texto refundido.

El Tribunal Central confirma este fallo en base al razonamiento que seguidamente se transcribe.

B) *Doctrina.*—Que la mecánica de aplicación del medio de comprobación empleado autoriza a deducir únicamente el importe de los gastos y prestaciones a que esté obligado el propietario por el mismo contrato y que en éste aparezcan cifradas, circunstancias que no concurren en lo que se haya abonado por Contribución Territorial y Guardería de los Montes, porque no son obligaciones derivadas del contrato de cesión de los aprovechamientos y sí propios del cedente de éstos.

Esta Resolución viene a confirmar una vez más el criterio reiteradamente sostenido por el Tribunal Central, según el cual para capitalizar el rendimiento promedio de un aprovechamiento forestal en la forma que establece el número 9, del párrafo 2.º, del artículo 80 del Reglamento, sólo procede deducir, además del tanto por ciento retenido para mejoras, «los gastos y prestaciones a que la Entidad propietaria estuviera obligada por razón del contrato origen del aprovechamiento» (Resolución de 5 de febrero de 1965), y ello implica, a sensu contrario, que los gastos de exclusiva incumbencia de la propiedad, ajenos al pacto obligacional, al no disminuir la renta susceptible de producir el aprovechamiento, no pueden deducirse de esta renta a efectos de superior capitalización para fijar la base, y es claro que los gastos cuya rebaja se pretendía eran de esta naturaleza.

Otra Resolución de la misma fecha que la aquí extractada califica así mismo, como no deducibles, los gastos que a la Corporación reclamante había ocasionado la defensa judicial de un monte contra la demanda de reivindicación de parte de él.

27. **GANANCIALES:** *No puede entenderse que la porción exenta es la totalidad del haber líquido de la Sociedad, cuando por renuncia de uno de los partícipes acrece al otro la mitad renunciada* (RESOLUCIÓN DE 13 DE MARZO DE 1969).

A) *Hechos.*—Doña R. S. M falleció bajo testamento en el que instituyó herederos a su esposo y tres hijos habidos del matrimonio. Estos otorgaron escritura pública en la que literalmente expresaban que «renuncian gratuitamente a todos los derechos que les asistan en la liquidación de la sociedad de gananciales disuelta por fallecimiento de su madre, así como a los que les correspondan por cualquier título o concepto, en la herencia de la misma, de modo que lo que es objeto de éstas renunciaciones, acrezca a quien corresponda conforme a lo dispuesto en los artículos 981 y siguientes del Código Civil y lo declarado por el Centro Directivo de Registros en Resolución de 2 de febrero de 1960; en aquéllos respecto a la herencia, y en ésta respecto a los gananciales».

El viudo otorgó escritura de manifestación y adjudicación de bienes gananciales, en la que con base en la renuncia anteriormente expresada, y la afirmación de que todos los bienes quedados al fallecimiento de su esposa fueron ganados durante su matrimonio, hizo inventario, los valoró y se los adjudicó en pleno dominio.

La Abogacía del Estado declaró exenta la mitad de la base comprobada por el concepto de gananciales y giró liquidación por herencia sobre la mitad restante.

Contra la expresada liquidación se interpuso recurso apoyado en el argumento capital de que «por la renuncia de los herederos del cónyuge premoriente a sus derechos en la sociedad conyugal disuelta, pasan todos los bienes de ésta a constituir el acervo, patrimonio o haber ganancial, correspondiendo por este único concepto al sobreviviente y dando lugar la adjudicación o transmisión de los mismos a su favor a la consiguiente exención fiscal expresada contenida en el artículo 146, número 16 de la Ley de 11 de junio de 1964».

B) *Doctrina.*—Que la exención fiscal que para la parte renunciada pretende el recurso, es improcedente ya que el número 15 del artículo 65 del vigente Texto Refundido de 1967, se refiere a las transmisiones que por causa de la disolución de la sociedad se hagan a los cónyuges en pago de su haber de gananciales, cuyo haber no es otro, según el artículo 1426 del Código Civil, que la mitad del remanente líquido obtenido previas las deducciones de los artículos 1421, 1422 y 1423 que se adjudica al cónyuge supérstite, sin que pueda entenderse que tal porción exenta, es la totalidad del haber líquido de la sociedad cuando uno de los partícipes renuncia, ya que la otra mitad se adquiere no en pago de su haber, sino por acrecimiento derivado de aquélla renuncia.