

Jurisprudencia sobre el Impuesto de Derechos reales

LOS BENEFICIOS FISCALES CONCEDIDOS A LA PRIMERA TRANSMISIÓN DE LAS VIVIENDAS DE RENTA LIMITADA NO ALCANZA A LAS MISMAS SINO DESPUÉS DE TERMINADAS Y DE OBTENIDA LA CALIFICACIÓN DEFINITIVA, Y ELLO DURANTE EL PLAZO DE SEIS AÑOS.

Se trataba de la transmisión de una vivienda en una casa en construcción, calificada provisionalmente como acogida a los beneficios de las de renta limitada, a la cual la Oficina liquidadora no le concedió el beneficio fiscal correspondiente a la primera transmisión.

El Tribunal central dice que la Ley de 15 de julio de 1954, rectora en la materia, favorece la primera transmisión de viviendas totalmente construidas dentro de los plazos reglamentarios, pero no las que están en período de construcción. Este precepto, contenido en el artículo 10 de dicha ley, le reafirma el 25 de la misma al decir que la calificación de vivienda de renta limitada se otorgará una vez terminada la construcción de la obra de cada proyecto, previa inspección, siempre que se hubiese ejecutado el proyecto aprobado por el Instituto Nacional de la Vivienda. Esta fecha será la de comienzo del plazo para que la primera transmisión de las viviendas goce del beneficio fiscal.

Estas normas están acogidas en el número 59 A), artículo 3.º de la Ley del Impuesto de 21 de marzo de 1958, y en el mismo número y letra del Reglamento de 15 de enero de 1959, siempre que la transmisión tenga lugar dentro de los seis años siguientes a la calificación definitiva.

Es de notar que el acto de la Oficina Liquidadora se limitó a comprobar la base liquidable y ese acto fué en realidad el recurrido al ser notificada la comprobación, si bien el recurso se hallaba en la exención que se alegaba, ya que, supuesta ésta, la liquidación era improcedente.

Por ello, el Considerando del Tribunal central dice que si bien el recurso de primera instancia y también el de alzada combaten la base fiscal y no el acto de la liquidación que no habría sido practicada «es de tener en cuenta que funda la impugnación en una exención tributaria que el recurrente entiende que le es aplicable, es procedente, no obstante, entrar en el fondo del asunto, dado que de amparar tal beneficio fiscal a la transmisión de que se trata la fijación de la base liquidable resultado de la comprobación en cuanto prejuzga la sujeción al Impuesto, no habría sido necesario obtenerla como se infiere del contexto del párrafo 1.º del artículo 128 del Reglamento de 15 de enero de 1959».

Esto supuesto, añade la Resolución que examinamos, la única cuestión a resolver es si la vivienda de que se trata está o no exenta del Impuesto y la resuelve en la forma antes enunciada, denegando la exención, lo cual razona y desestima el recurso y al mismo tiempo declara procedente el expediente de comprobación.

Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 11 de mayo de 1962.

LA PRESENTACIÓN SIMULTÁNEA DE DIEZ ESCRITURAS DE DONACIÓN A FAVOR DE UN HIJO, COMPRENSIVAS CADA UNA DE ELLAS DE 100 ACCIONES DE 1.000 PESETAS Y UN IMPORTE TOTAL DE UN MILLÓN DE PESETAS, DIÓ LUGAR A QUE LA OFICINA LIQUIDADORA LAS ACUMULARA EN UN SOLO EXPEDIENTE DE COMPROBACIÓN, LO CUAL DICE LA RESOLUCIÓN NO ES ANTIREGLAMENTARIA.

Antecedentes.—Al ser aprobado y notificado el expediente de comprobación fijando dicha base liquidable, el interesado recurrió al acuerdo, aceptando el valor comprobado o impugnando el extremo referente a la fijación única de la base liquidable por tratarse de contratos distintos e independientes y entendió que el tipo de liquidación aplicable tenía que ser el correspondiente a la cuantía de cada uno de ellos, lo que impedía tomar como base

única la comprobada y aplicar a cada escritura el tipo correspondiente a tal base, añadiendo que el criterio de la Oficina liquidadora sería aplicable si se tratara de la transmisión de una herencia, dado el carácter universal del patrimonio hereditario, pero no tratándose de donaciones concretadas independientemente.

El Tribunal provincial desestimó el recurso diciendo que la fijación de la base liquidable es parte de la calificación jurídico-fiscal integrante de la liquidación que ha de practicarse en su día, en cuyo momento podría pedirse la rectificación en el supuesto de que se girara la liquidación, como presume el recurrente, en cuanto a la aplicación del tipo de liquidación.

El Central dice que ni la aprobación del expediente de comprobación conjuntamente de todas las escrituras, ni el fijar la base liquidable en un millón de pesetas, presupone la fijación del tipo de liquidación en relación con esa cuantía total del valor comprobado, porque ambos conceptos son integrantes de la calificación jurídico-fiscal de los diferentes documentos, totalmente independiente de la comprobación de valores a la que con exclusividad se refiere el acto administrativo reclamado, el que únicamente podría ser discutido en cuanto a la procedencia o improcedencia de los medios de comprobación empleados.

En consecuencia, sigue diciendo la Resolución del Central, «la frase valor liquidable» empleada por el acuerdo discutido, no puede ser entendida ni asimilada a la fijación de la base liquidable, y, por tanto, dicho acuerdo no contiene pronunciamiento ni decisión alguna que prejuzgue con carácter resolutivo la liquidación a practicar en su caso; y mediando el consentimiento del interesado en cuanto al resultado de la comprobación de valores, procede en consecuencia la confirmación del acuerdo recurrido; y, en definitiva, es desestimado el recurso.

Comentarios.—No vemos completa congruencia o consecuencia entre los razonamientos de la Resolución y el fallo que adopta, porque por impecable que sea numéricamente la comprobación realizada, no se comprende cómo a los efectos de la fijación del tipo de liquidación de cada uno de los diez actos liquidables contenidos por añadidura en diez documentos distintos, puede ser valedera para cada uno de ellos.

El caso parece, a primera vista, asimilable, por ejemplo, a una declaración de herencia con variedad de herederos y de bienes y un único documento particional. Este es objeto de un solo expediente comprobatorio con la discriminación posterior del valor de la base liquidable y tipo de tributación que a cada partícipe corresponda, pero en nuestro caso, el mentar o consignar la frase «valor liquidable» conjuntamente, lleva en sí la duda racional de si el tipo de liquidación ha de girar en función de lo que el donatario adquiere en cada uno de los diez documentos o si dicho tipo ha de referirse a la cuantía total de las acciones adquiridas.

Nosotros creemos, de acuerdo con el Tribunal Central, que la unificación del acto comprobatorio no es en sí antirreglamentario, pero compartimos la duda dicha con el contribuyente, y al mismo tiempo nos parece que el recurso fué entablado prematuramente, porque el camino llano y reglamentario hubiera sido el de aguardar a que la liquidación o liquidaciones se giraran. En ese momento se vería cuál era el tipo aplicado, si el correspondiente a cada uno de las diez escrituras, según su cuantía, o el establecido para la cuantía total de lo donado y nacería el acto contrato reclamable, puesto que los recursos no se dan ni en esta jurisdicción ni en ninguna otra contra posibles o presuntos criterios, sino contra decisiones concretas y consumadas.

Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 15 de junio de 1962.

SI EN EL ESCRITO DE CONTESTACIÓN A LA DEMANDA, LA PARTE DEMANDADA SE LIMITÓ A MANIFESTAR SU CONFORMIDAD CON LOS HECHOS EN QUE LA ACCIÓN DE NULIDAD SE FUNDA Y A EXPRESAR QUE SE DICTARA SENTENCIA DE ACUERDO CON LO QUE SE ESTIMARA JUSTO, ELLO NO SUPONE LA CONFORMIDAD DEL DEMANDADO CON LA PETICIÓN DEL DEMANDANTE, Y NO SE DA EL CONCEPTO DE ALLANAMIENTO A LA DEMANDA OBSTATIVO A LA DEVOLUCIÓN DEL IMPUESTO LIQUIDADO NACIDO DE LA NULIDAD DEL ACTO LIQUIDADO, A TENOR DEL ARTÍCULO 58 DEL REGLAMENTO EN SU APARTADO 6.º

Antecedentes. Una sociedad acordó en la oportuna junta, adaptar sus estatutos a la ley de sociedades anónimas, y los adi-

cionó diciendo que el fin de la misma comprendía «los demás objetos de lícito comercio».

Liquidada la escritura y presentada en el Registro mercantil, fué denegada la inscripción con fundamento en que la frase adicionada suponía una ampliación del objeto social ajena a las facultades de la junta general extraordinaria que había sido convocada con la exclusiva finalidad de la antedicha adaptación.

Uno de los vocales del Consejo de Administración demandó a la sociedad y obtuvo sentencia declarando la nulidad del referido acuerdo social, y firme aquélla la representación de la sociedad pidió al Delegado de Hacienda la devolución del total importe de la liquidación producida por la escritura de modificación de los estatutos, invocando el artículo 58 del Reglamento de 1947, aplicable al caso, a lo que el Delegado de Hacienda no accedió por entender que la nulidad procedía del mutuo acuerdo de las partes.

Recurrido el acuerdo ante el Tribunal provincial económico-administrativo, la sociedad alegó que la nulidad de pleno derecho del acto cuestionado estaba declarada por sentencia firme y en ella se apoyaba la devolución pedida por lo cual no es sostenible que procede del mutuo acuerdo de las partes, ni cabe tampoco sostener que la entidad recurrente se allanó a las pretensiones del actor en el juicio ordinario, puesto que se limitó a aceptar los hechos y a pedir que se dictara la sentencia que se estimara justa, cuya tesis corrobora la sentencia de 11 de mayo de 1904 al decir que no se allana a la demanda el litigante demandado que se concreta a pedir que se dicte sentencia con arreglo a derecho.

El provincial denegó la reclamación fundado en que la sentencia acredita que la demandada no compareció en el acto de conciliación, sin duda porque entendió que carecía de facultades para transigir sobre los acuerdos de la Junta general, por lo que era factible legalmente un allanamiento a lo pretendido en la conciliación, y de consiguiente la aplicación del apartado 6) del artículo 58 del Reglamento, cuando declara que si el contrato queda sin efecto por acuerdo de las partes, la devolución del Impuesto es improcedente y de él nace un nuevo acto tributario.

En la alzada ante el Central se alegó que en el caso no se trata de un contrato a los que se refiere el precepto invocado por el Tribunal inferior y que para dejar sin efecto el acuerdo social por

mutuo acuerdo de las partes, se necesitaría que una nueva Junta general así lo acordara, puesto que ni el Consejo ni sus vocales se pueden considerar partes contratantes en el acuerdo social, ni, por tanto, dejarlo sin efecto.

La resolución del Central dice que el problema está en determinar si la nulidad acordada por la sentencia nace del mutuo acuerdo de las partes por haber sido dictada merced a un allanamiento a la demanda, o sea, si el mutuo acuerdo y el allanamiento son equivalentes respecto a los efectos fiscales; y añade que de la sentencia resulta que la parte actora—un vocal del Consejo de Administración—pidió al Juzgado la nulidad del acuerdo de la Junta general, y que la parte demandada—la sociedad—en su escrito de contestación se limitó a manifestar su conformidad con los datos meramente fácticos expuestos por el demandante, y a pedir que se dictara sentencia de acuerdo con lo que el Juzgado estimara justo; y de ello deduce que no cabe apreciar que hubo conformidad entre los contendientes, creadora de un vínculo con efectos jurídicos de obligar y que haya existido mutuo acuerdo entre las partes y, por lo mismo, no puede entenderse que haya habido mutuo acuerdo entre los contratantes y ello obliga a concluir que, no existiendo tal acuerdo, es procedente la devolución del Impuesto en aplicación del mencionado artículo 58 del Reglamento.

Comentarios.—Estimamos que la tesis del Central está claramente ajustada a derecho con arreglo al texto del citado artículo 58 del Reglamento, puesto que en él se lee, en su apartado 6), después de decir que el simple mutuo acuerdo de los contratantes dejando sin efecto el contrato, no da lugar a la devolución del Impuesto; que «como tal mutuo acuerdo se estimará la avenencia en acto de conciliación y el allanamiento a la demanda»; y eso supuesto, está claro que en el caso no se dieron ni uno ni otro de esos dos supuestos, ya que una cosa es el asentir a las pretensiones de una demanda; y otra la manifestación y súplica de que el juzgador resuelva la contienda con arreglo a derecho. Todo ello aparte de que sería muy discutible la capacidad del Consejo de Administración para transigir sobre la efectividad y eficacia de un acuerdo o decisión de una Junta general de accionistas.

Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 13 de julio de 1962.

AUNQUE LA LEGISLACIÓN DEL IMPUESTO, ARTÍCULO 13 DEL REGLAMENTO, APARTADO C), EQUIPARA A LA HIPOTECA LA CONDICIÓN RESOLUTORIA EXPLÍCITA EN EL CASO DE LA VENTA CON PRECIO APLAZADO, O SEA, LA VENTA CON PACTO COMISORIO, LA RESOLUCIÓN DEL CONTRATO NO DA LUGAR A LIQUIDACIÓN POR EL CONCEPTO DE CANCELACIÓN O EXTINCIÓN DE LA GARANTÍA NI TAMPOCO LA DE LAS HIPOTECAS POSTERIORES.

La resolución anotada sienta al efecto los siguientes razonamientos: estipulado en la venta de bienes inmuebles que la falta de pago del precio en el tiempo convenido, dará lugar a la resolución del contrato, que la doctrina científica conoce con el nombre de pacto comisorio, aquella resolución podrá llevarse a cabo desde el momento en que el comprador es requerido judicialmente o por acta notarial para hacer efectivo el precio, según se desprende del artículo 1.504 del Código civil, pero así como en el campo del puro Derecho civil, tanto cuando exista pacto comisorio expreso como cuando la resolución tenga lugar en fuerza de la condición resolutoria tácita del artículo 1.124 del propio texto legal, sus efectos no operan retroactivamente, sino *ex nunc*, es decir, quedando a salvo los derechos de terceros adquirentes a título oneroso de buena fe, conforme al párrafo final del precepto, últimamente citado; por el contrario, en el orden hipotecario, si la acción del cobro del precio se fortalece confirmando al hecho del impago el carácter de condición resolutoria explícita de la compraventa, tal condición surte efectos en perjuicio de terceros, en aplicación de lo dispuesto en el artículo 11 de la Ley Hipotecaria, de tal forma que, cumplida que sea la condición resolutoria, se produce de modo automático la nueva inscripción a favor del vendedor, sin más requisito que el requerimiento judicial o notarial hecho al comprador, tal como ordena el artículo 59 del Reglamento de la Ley Hipotecaria, al propio tiempo que se opera por ministerio de la ley la extinción y consiguiente cancelación registral de las cargas o gravámenes constituidos sobre la finca con posterioridad al tiempo de su venta sin necesidad del consenti-

miento de la persona a cuyo favor se hubiere hecho o sus causahabientes o representantes legítimos, con arreglo al párrafo 2.º del artículo 82 de la citada Ley Hipotecaria y artículo 175 de su Reglamento.

Partiendo de lo expuesto, no es admisible la asimilación fiscal de la mentada condición resolutoria con la hipoteca, a efectos de estimar aplicable al caso la exención del número 15 del artículo 6.º de la Ley del Impuesto, pues si bien el impuesto grava aquella condición porque desempeña la misión de garantía como la hipoteca, se trata de instituciones jurídicas diferentes, y no es dable la aplicación de exenciones tributarias fundadas en razones de analogía; no obstante, es evidente que en la venta sometida a la repetida condición, las hipotecas constituidas con posterioridad se encuentran afectadas por el cumplimiento o incumplimiento de aquélla, y, por tanto, cuando se produce la resolución de pleno derecho del contrato de compraventa de la finca y por ministerio de la ley se extingue la hipoteca, el vendedor no adquiere ni recobra bienes gravados, sino libres, y de aquí que no exista una transmisión sujeta al impuesto, puesto que tal extinción es simplemente la de un asiento registral carente de consistencia jurídica.

Es decir, añadimos por cuenta propia, que si la garantía que el contrato produce al vendedor es tan consistente e incluso, en cierto aspecto de resultados más fulminantes que la hipoteca normal, razonable es que tribute como ella por el concepto de constitución y por el de cancelación al ser satisfecho el precio aplazado; mientras que si la resolución del contrato produce la cancelación o extinción, no deberá tributar, de la misma manera que no tributa cuando el acreedor hipotecario adquiere el inmueble gravado, y ello por las mismas razones que abonan este supuesto, las cuales, en definitiva, se reducen a que el acreedor adjudicatario del inmueble aumenta su patrimonio con la adjudicación del inmueble y por eso tributa en tal concepto, pero en nada lo acrecienta con la hipoteca que automáticamente deja de tener vida y se esfuma y deja de tener valor patrimonial cotizable.

JOSÉ MARÍA RODRÍGUEZ-VILLAMIL.