

Jurisprudencia sobre el Impuesto de Derechos reales

Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 5 de mayo de 1961.

Los padres de doña R. A. le donaron, en la correspondiente escritura pública, un importante lote de fincas, con la traba de no poderlas enajenar, en todo ni en parte, durante la vida de los donantes sin consentimiento de éstos.

Años después, los padres y la hija otorgaron una nueva escritura en la que la hija donataria reconoció a favor de los donantes el usufructo vitalicio y sucesivo, estableciendo, además, que, terminado el usufructo de los padres, el mismo retornaría a la hija y a su fallecimiento consolidarían el pleno dominio sus hijos, si los tuviere, en defecto de éstos sus seis hermanos y a falta de alguno de ellos sus hijos y descendientes legítimos, aquéllos por cabezas y éstos por stirpes; todo ello sin perjuicio de que la mentada donataria pudiera disponer de los bienes libremente a favor de uno o varios de sus hermanos o de los sobrinos carnales.

La Abogacía del Estado liquidó, a cargo de los padres, la escritura de la donación hecha por la hija a favor de los mismos, sobre la base del total valor comprobado de los bienes, siendo recurrida la liquidación con fundamento en que si bien el Reglamen-

to del Impuesto autoriza al liquidador para calificar jurídicamente los actos y contratos sometidos a tributación, ha de hacerlo sin tergiversar la voluntad de los contratantes, y ésta está manifiesta en las referidas escrituras, las cuales claramente revelan que los padres se desprendieron de la plena propiedad de los bienes en la primera y que por medio de la segunda recobraron el usufructo de los mismos, el cual es, por consiguiente, el que debe ser objeto de liquidación.

El Tribunal Provincial rechazó la reclamación, apoyándose en que la hija, titular del pleno dominio de los bienes, no llega a tener derecho real sobre ellos si premuere a sus padres, y, en caso contrario, solamente tendrá la titularidad del usufructo, pero jamás será dueña de la nuda propiedad.

El Tribunal Central, rechazando tal tesis, revocó el acuerdo del inferior y ordenó, después de anular la liquidación recurrida, que se girase otra sobre la base del usufructo sucesivo establecido a favor de los padres por la primeramente donataria y después donante; y razona su acuerdo diciendo que, aun cuando la segunda escritura, por su redacción, pueda inducir al equivoco de apreciar que en ella se trata de rectificar la de donación de los padres a la hija con nuevas limitaciones, es lo cierto que la hija, en virtud de la primera escritura, era la titular del dominio de los bienes, sin más limitaciones que las de no poder enajenar durante la vida de sus padres, y que dispuso del usufructo a favor de éstos; con la limitación de que al extinguirse el usufructo sucesivo constituido a favor de los padres, dicho usufructo retornaría a ella y la nuda propiedad pasaría a sus propios hijos, si los tuviere, y, en otro caso, a sus hermanos o sobrinos, por cabezas o estirpes, o a aquellos de entre éstos que libremente designe por testamento.

Por tanto—sigue diciendo la Resolución—, procede girar la liquidación prevista en el apartado 2) del artículo 66 del Reglamento, y también es de aplicación el apartado 3) del propio texto, a los efectos de que conste en el Registro de la Propiedad por nota marginal la afección de los bienes transmitidos al pago de la liquidación provisional prevista en dicho apartado por el concepto de «extinción de usufructo», en la forma determinada por el artículo 5.º de la Ley del Impuesto.

En cuanto a la nuda propiedad no es liquidable de momento.

su transmisión, por hallarse sujeta a la condición de que la donante tenga hijos o que disponga de ella por testamento en favor de sus hermanos o sobrinos, y debe suspenderse la liquidación como previene el artículo 57 del Reglamento con la correspondiente nota en el documento.

Comentarios: No los exige realmente el caso, dada su claridad, y si lo traemos a cuento no es precisamente por su peculiaridad jurídico-fiscal, sino más bien por las particularidades un tanto extrañas que los hechos encierran.

Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 23 de junio de 1961.

DISTINCIÓN ENTRE EL CONTRATO DE PEDIDO DE GÉNEROS Y EL CONTRATO DE EJECUCIÓN DE OBRAS CON SUMINISTRO.

Una Empresa, como consecuencia de inspección fiscal practicada por la Inspección Técnica del Timbre, presentó a liquidación en la Oficina Liquidadora unas cartas que había dirigido a cierta Compañía extranjera sobre adquisición de unos depósitos o recipientes metálicos, haciendo constar en ellas sus características y plazos de entrega.

La Administración del Estado giró liquidación por el concepto de compraventa de «muebles» en cuantía muy importante, y la adquirente, no conforme, recurrió ante el Tribunal Provincial, alegando que la simple lectura de las dichas cartas demostraba que se trataba de un pedido comercial y corriente comprendido en la exención del núm. 8.º del art. 3.º de la Ley del Impuesto de 1947, aplicable al caso, dada la fecha del pedido; esto es, de un contrato por correspondencia.

El Provincial, rechazando el recurso, entendió que la correspondencia objeto de la litis encerraba un contrato mixto con ejecución de obras, puesto que de las cartas se desprendía la existencia de estipulaciones relativas a las características del objeto y plazos de entrega que hacen presumir un convenio de construcción de una cosa mueble, cuya adquisición no se perfecciona

por la adhesión del comprador a la oferta, sino por una aceptación del contratista o ejecutante a las condiciones previas antes señaladas por el adquirente, y, por tanto, el contrato no está amparado por la exención pretendida; y aun en la hipótesis de que el contrato fuese calificado de compraventa, tampoco le alcanzaria la exención, puesto que la correspondencia cruzada no se limita al pedido de géneros.

El Tribunal Central revoca el aludido acuerdo del inferior y dice que, conforme a una proposición de la constructora, la Empresa recurrente le pasó pedido de dos depósitos esféricos destinados al almacenamiento de butano, los cuales tienen unas especificaciones técnicas determinadas en la carta de pedido, así como los accesorios, condiciones de pago, plazos de entrega, a lo que prestó conocimiento la constructora al acusar recibo. Esto supuesto, sigue diciendo la Resolución del Tribunal Central, es de tener en cuenta la diferencia entre la simple compraventa y el contrato mixto de ejecución de obras con suministro, cuya diferencia se tipifica teniendo en cuenta que en la primera el vendedor lanza al mercado una oferta de géneros de su fabricación en serie, limitándose la intervención del comprador a la aceptación de la oferta mediante la carta-pedido, la cual, una vez conocida por el vendedor, constituye la total perfección del contrato y la obligatoriedad del mismo para el adquirente; mientras que, por el contrario, en el contrato mixto de obras con suministro es el adquirente el que, con carácter previo, somete al ejecutante las condiciones de la obra a realizar o las de elaboración de un determinado producto de especiales características; y, aplicando este principio al contrato en cuestión, debe concluirse que se trata de una venta por correspondencia realizada por un industrial de los géneros propios de su industria, puesto que primeramente existe la oferta de la Empresa constructora de los depósitos aludidos, y frente a esta proposición el adquirente pasa el pedido, perfeccionándose la relación jurídica en el momento en que el pedido llega a poder del constructor. Se trata, pues, según el Central, de un contrato de venta por correspondencia comprendido en el número 10 del artículo 3.º de la vigente Ley del Impuesto del año 1958, apartado A).

A ello no se opone—añade aquél—el hecho de que en la carta-

pedido y de aceptación se fijaran plazos de entrega de la mercancía y también la forma de pago, porque tales circunstancias no implican conceptos distintos de los contenidos en el núm. 8.º del artículo 6.º del Reglamento de 1947, coincidente con el número 10, apartado A) del artículo 3.º de la vigente ley de 1958.

El Tribunal Central hace a continuación otra consideración nacida de la actual redacción del artículo 24 del Reglamento vigente de 15 de enero de 1959, en relación con el texto del mismo artículo en el Reglamento de 1947. Mientras en éste se condicionaba la exención del contrato por correspondencia al mero pedido de géneros, en el actual se suprimió tal requisito, y sostiene que, ello no obstante, y aun invocando el artículo 24 en su anterior redacción, no sería eficaz para denegar la exención, porque su rango jurídico es inferior al de la ley específica y no puede, por lo mismo, prevalecer contra ella.

Esta misma doctrina la ratifica el mismo Tribunal Central en otra Resolución de la misma fecha, en relación con un contrato de las mismas características.

Comentarios: Nos parece clara la distinción que la Resolución matiza entre el contrato de venta por correspondencia concertado entre la productora de cosas muebles en serie y el adquirente de las mismas, y el contrato de ejecución de obra con suministro, pero en el caso analizado no aparece de los resultandos con tanta claridad que la petición de los recipientes aludidos hubiése sido hecha llanamente, sino que más bien dan la sensación de haber sido condicionada de alguna manera, lo cual bien pudiera desvirtuar el espíritu de la exención, la que, como es sabido, se refiere a «los contratos de venta concertados por correspondencia por comerciantes e industriales de artículos propios de su comercio e industria». Sea como quiera, lo cierto es que la doctrina sentada en la Resolución comentada da a entender que el beneficio tributario no se desvirtúa aunque el pedido de géneros se condicione con plazos de entrega y requisitos de pago del precio, o sea que la interpretación del actual precepto se aleja decididamente de aquella previsión del Reglamento de 1947, que exigía que el contrato se limitase exclusivamente al «mero pedido de géneros». Y remacha el criterio diciéndo que tal previsión reglamentaria care-

cería de eficacia aunque se aplicase el Reglamento del 47, en el que estaba contenida, porque su rango jurídico-legal era inferior al de la Ley Reguladora del Impuesto, la cual no contenía semejante prevención limitativa.

Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 27 de octubre de 1961.

PROBLEMA DE LIQUIDACIÓN DE UN PRÉSTAMO HIPOTECARIO ACORDADO POR EL INSTITUTO DE CRÉDITO PARA LA RECONSTRUCCIÓN NACIONAL, CON ANTERIORIDAD A LA VIGENCIA DE LA VIGENTE LEY DEL IMPUESTO DE 21 DE MARZO DE 1958 Y SOLEMNIZADO EN ESCRITURA PÚBLICA CON POSTERIORIDAD A LA VIGENCIA DE LA MISMA.

El Instituto de Crédito para la Reconstrucción Nacional concedió a cierta entidad un préstamo de hipoteca naval, con fecha 17 de septiembre de 1957, el cual fué solemnizado en escritura pública con posterioridad a 1.º de mayo de 1958, en cuya fecha entró en vigor la vigente Ley del Impuesto de Derechos reales.

La dificultad o el problema nace de que el contrato de que se trata está regulado, en cuanto al impuesto se refiere, de distinta manera en la legislación de 1947 y en la vigente, contenida en la ley de 21 de marzo de 1958. Mientras aquella consignaba en el número 46 del artículo 3.º de la Ley y el 6.º del Reglamento, la exención de «las operaciones de crédito que efectúe el Instituto de Crédito para la Reconstrucción Nacional», la ley vigente se limita a consignar, en el artículo 2.º, apartado c), de su artículo 4.º, «una bonificación del 50 por 100 del impuesto para los contratos de obras o mixtos de construcción de nuevos buques en determinadas condiciones», así como los contratos de préstamo con garantía hipotecaria que para la construcción de tales buques se otorguen en cualquiera de las formas previstas en el artículo 3.º de la Ley de Hipoteca Naval», «siempre que su importe se invierta totalmente en la construcción de la nueva nave».

Esto supuesto, la Resolución comentada plantea el problema de cuál de ambos textos es el aplicable al supuesto de que se trata, y dice que el párrafo 2) del artículo 27 del Reglamento de 1947,

reproducido en el Reglamento vigente de 15 de enero de 1959, dispone que los préstamos hipotecarios tributarán solamente por el concepto de hipoteca, y, como según los artículos 3.º y 6.º de la Ley de Hipoteca Naval de 21 de agosto de 1893, el contrato ha de otorgarse, o bien mediante escritura pública, o bien mediante póliza intervenida por Agente oficial, o bien por documento privado firmado por los interesados o sus representantes, presentado por ambas partes, o por lo menos por el que consienta la hipoteca, al funcionario encargado de verificar la inscripción, identificando ante él, su personalidad, debiendo, además, constar en el contrato los requisitos que taxativamente señala la Ley, es de concluir que otorgada la escritura en 29 de octubre de 1958 ha de aplicarse la vigente Ley del Impuesto, que entró en vigor el día 1 de mayo de ese mismo año, siendo intrascendentes, a efectos fiscales, las obligaciones de carácter personal que pudieran existir antes del otorgamiento de la escritura.

Además, dice la Resolución, es claro que no se puede alegar precepto legal alguno sobre exención de contrato futuro, lo cual lleva consigo la consecuencia de que no es aplicable la previsión de la transitoria 4.ª de la Ley del Impuesto, que prevé la virtualidad de los derechos ya consolidados al amparo de las disposiciones anteriormente en vigor.

Tampoco cabe aplicar, añade el Tribunal central, la exención subjetiva a favor del Instituto para la Reconstrucción Nacional a que se refiere el número dos del apartado B) del artículo 3.º de la repetida Ley del Impuesto de 1958, porque tal exención se refiere a los Organismos autónomos que tengan personalidad jurídica independiente del Estado, y esta condición no concurre en dicho Organismo. Para ello, la Ley de 26 de diciembre de 1958 requiere en sus artículos 1.º y 2.º que tenga sus presupuestos aprobados por el Consejo de Ministros y publicados por el Ministerio de Hacienda, circunstancias que ni siquiera se alegan en el recurso; todo ello aparte de que, de haberse acreditado, la obligación de pago recaería sobre la otra parte contratante según previenen los arts. 7.º de la Ley y 59 del Reglamento vigentes.

Comentarios.—Estamos conformes sin vacilación con la solución que el Tribunal Central da en cuanto a que al enjuiciado contrato

de hipoteca no le es aplicable la legislación de 1947, porque hasta que se otorgó la escritura correspondiente en 29 de octubre de 1958, el contrato de hipoteca era, sin discusión posible, jurídicamente inexistente como tal hipoteca. Acaso podría pensarse en que la convención entre la Empresa contratante y el Instituto de Crédito para la Reconstrucción Nacional encerraba una promesa de otorgamiento de escritura de hipoteca, y, en tal hipótesis, cuál sería la forma en que le sería aplicable el impuesto, pero esta cuestión es independiente de la enjuiciada por el Tribunal y no hay por qué involucrarlas en este breve comentario.

Si, pues, la hipoteca no tuvo existencia legal hasta dicha fecha de octubre de 1958, es incuestionable también que el problema fundamental ha de ser resuelto aplicando la vigente Ley del Impuesto, puesto que, según ella dispone en su transitoria 1.ª, rige para los actos y contratos causados a partir del día 1 de mayo de 1958; y está no menos patente análoga conclusión si se tiene en cuenta la transitoria 4.ª de la propia Ley cuando dice que las exenciones y bonificaciones fiscales han de aplicarse según sus prescripciones. Y si bien respeta los derechos adquiridos y consolidados anteriormente, ello presupone que estén individualizados y que tengan verdadera consistencia legal.

Esta plena conformidad en lo antedicho no la podemos hacer extensiva, pese al íntimo respeto que el Tribunal central nos merece, a la no aplicación de la discutida bonificación del 50 por 100 del impuesto al contrato de hipoteca, contenida en el artículo 4.º, apartado c), de dicha Ley y en el mismo apartado del artículo 7.º del Reglamento.

Efectivamente, en ellos se concede la bonificación a «los contratos de préstamo garantía hipotecaria» para la construcción de buques, «en cualquiera de las formas previstas en el artículo 3.º de la Ley de Hipoteca Naval», supuestos los restantes requisitos que dichos preceptos prevén y que en el caso se dan por cumplidos. Es decir, que la bonificación no está supeditada a que el acreedor del préstamo y titular de la garantía hipotecaria sea una u otra persona, ya individual, ya colectiva y como tal favorecida con la bonificación tributaria, sino que se refiere al préstamo hipotecario objetivamente considerado y supuestos, claro es, los restantes requisitos reglamentarios, consistentes, en el caso estudiado, en tra-

tarse de un préstamo destinado a la construcción de un buque por una Empresa española para otra de la misma nacionalidad.

Otra cosa y otro problema es el que se plantea si se ataca desde el punto de vista de la exención total del tributo de que disfruta o puede disfrutar el Instituto de Crédito para la Reconstrucción Nacional a tenor del número 2.º, apartado B), de los artículos 3.º de la Ley y 6.º del Reglamento, según que tenga o no la cualidad de Organismo autónomo de la Administración del Estado, ya que él en principio, como acreedor hipotecario y adquirente del derecho, sería el obligado al pago del impuesto.

Este aspecto de la contienda es secundario para el caso, ya que, a nuestro parecer, su verdadera esencia, como queda apuntado, está en que la bonificación discutida no la concede el texto legal en consideración a la categoría o condición de las personas contratantes, sino en razón del contrato en sí y de su finalidad.

Finalmente, bien pudiera decirse que, por encima de todo, la discusión es bizantina, puesto que la solución, cualquiera que ella sea, es inoperante para la Entidad reclamante y estará obligada al pago del impuesto sobre la hipoteca en cuestión, dado el texto tajante e innovador de la vigente Ley de 1958, consagrado en su artículo 7.º en su último apartado y ratificado literalmente en el apartado 2.º del artículo 59 del Reglamento de la misma, que dicen que «en toda convención en que sea parte persona o entidad que disfrute como tal, de exención o bonificación en virtud de lo establecido en los apartados B) y C) del artículo 3.º y en el artículo 4.º de esta Ley—cuyo apartado c) es el puesto en tela de juicio—la obligación del pago del impuesto recaerá sobre la otra parte contratante en los mismos supuestos en que corresponde a quien contrata con el Estado». Otra cosa sería si la legislación aplicable fuera la de 1947, pero ésta no lo es, según acertadamente determina la Resolución comentada.

Aunque entendemos que el innovador y tajante precepto fiscal aludido es merecedor de más extenso comentario, lo dejamos para mejor ocasión, dado que, aunque relacionado con el tema estudiado por el Tribunal, es independiente del mismo, y, por otra parte, dada la extensión que requiere, desbordaría los límites habituales de esta Sección.

JOSÉ MARÍA RODRÍGUEZ VILLAMIL.