

# Jurisprudencia sobre el Impuesto de Derechos reales

*Sentencia del Tribunal Supremo de 14 de febrero de 1951.*

LA INFORMACIÓN DE DOMINIO A FAVOR DE LA RENFE, SOBRE UN TERRENO CEDIDO A ÉSTA POR EL ESTADO, COMO CONSECUENCIA DE LA LEY DE ORDENACIÓN FERROVIARIA DE 24 DE ENERO DE 1941, NO ESTÁ COMPRENDIDA EN LAS EXENCIONES ESPECÍFICAS DEL ARTÍCULO 6.º DEL REGLAMENTO, NI EN LA GENÉRICA DEL NÚMERO 48 DEL MISMO ARTÍCULO, NI LE ALCANZA TAMPOCO LA REDUCCIÓN DEL 90 POR 100 A QUE DICHA LEY SE REFIERE.

*Antecedentes:* Hacemos notar antes de nada, que el caso se desarrolló antes de la actual legislación de 7 de noviembre de 1947 y antes, por tanto, del Decreto de 24 de marzo de 1950, con arreglo al cual el problema no hubiera podido plantearse y, en todo caso, tendría una solución radicalmente distinta a la que el Tribunal Supremo le dió.

Ello, no obstante, hacemos una breve reseña del caso y al mismo tiempo una referencia al aludido Decreto.

La realidad fué que la Red Nacional de Ferrocarriles tramitó una información de dominio a su favor de cierto terreno que fué aprobada por el Juzgado correspondiente. Dicho terreno había sido adquirido por el Estado y cedido a la RENFE en virtud de la Ley de Ordenación ferroviaria de 24 de enero de 1941, y según la misma Entidad la justificación dominical la realizó para poder efectuar

tuar la inscripción registral del inmueble e hipotecarlo en garantía de un préstamo facilitado por el Instituto Nacional de la Vivienda.

El testimonio aprobatorio del expediente fué objeto de liquidación por el Impuesto de Derechos reales por el concepto «informaciones»; y no conforme con la calificación, la RENFE recurrió contra ella por entender que el acto estaba exento con arreglo a la mencionada Ley de Ordenación ferroviaria, y, de no entenderse así, debía aplicarse la bonificación del 90 por 100, a tenor del número 1.º del artículo 4.º de la Ley del Impuesto, o sea, añadimos nosotros, de acuerdo con el número 1.º a), del artículo 8.º del Reglamento.

El Tribunal provincial y después, el Central en su acuerdo de 28 de enero de 1947, desestimaron el recurso y otro tanto hizo la Sentencia a que este comentario se refiere.

El razonamiento que la Sala emplea se apoya en el número VI del artículo 2.º de la Ley y en el artículo 35 del Reglamento, según los cuales las informaciones de dominio tributarán cualquiera que sea el título de adquisición que en ellas se alegue, salvo cuando se acredite que el título alegado como fundamento de la información fué oportunamente liquidado.

Por otra parte, sigue diciendo, si bien el artículo 3.º de la misma Ley, en su número 48 —número 51 del artículo 6.º del Reglamento vigente— admite las exenciones reconocidas en leyes especiales, la discutida no está dentro del ámbito de ese precepto, porque, aunque es aplicable a la RENFE la legislación tributaria en general —artículo 31 del Decreto de 11 de julio de 1941—, con las excepciones de la Base XV de la citada Ley de Ordenación tributaria, y aunque es cierto que ésta dice que quedarán exceptuadas de toda clase de impuestos las operaciones y actos motivados por el rescate de líneas férreas, y también lo es que el terreno objeto de la información fué adquirido por el Estado y entregado a la recurrente en virtud de dicha ley, «no lo es menos que el indicado rescate y los actos por él motivados terminaron con la entrega de los bienes rescatados a la RENFE, y que aquella información es un procedimiento posterior que ni tuvo ni podía tener como finalidad la transmisión de la propiedad del terreno a que se refiere, sino la justificación de un dominio que dicha Entidad había adquirido anteriormente y ostentaba por consecuencia de la entrega que le había hecho el Estado, justificación que, según la propia recurrente, se llevó a

cabo para poder efectuar la inscripción registral e hipotecarlo..., si guiéndose de todo ello que el acto jurídico de tal información de dominio no cabe reputarlo motivado por el rescate de las líneas y bienes ferroviarios».

En cuanto a la bonificación del 90 por 100, tampoco la considera la Sala aplicable, porque la simple lectura de las disposiciones sobre Viviendas protegidas — leyes 29 de marzo de 1941, 19 de abril de 1939, 13 de abril de 1942 y Reglamento de 8 de septiembre de 1939 — basta para advertir que las informaciones de dominio, por no constituir título traslativo o adquisitivo de propiedad, sino de justificación de ella o del hecho dominical, no pueden estimarse comprendidas en aquellos preceptos legales».

*Comentarios:* No entramos a comentar detalladamente el caso porque según más arriba notamos, está fuera de toda posible discusión, una vez publicado, el aludido Decreto-ley de 24 de marzo de 1950, del que nos vamos a ocupar, pero sí diremos que la argumentación de la Sala nos parece contundente y que creemos que aún se podría redondear o aquilatar con lo que el apartado 3) del artículo 36 del Reglamento prevé cuando dice que «la exención o no sujeción del acto al impuesto en la fecha en que se verificó la transmisión no liberan de satisfacer el impuesto por la información». Decimos que con esta cita se aquilata y perfila, puesto que si el legislador no hubiese previsto esa circunstancia se podría alegar que no estando sujeto o estando exento el acto originario con la adquisición de dominio tampoco debía estarlo la información relativa al mismo, ya que como la misma Sentencia hace notar, «aquella no es título traslativo ni adquisitivo de dicho dominio y si solamente de justificación de la propiedad y del hecho dominical, cuyo argumento acerca de la exención tendría singular fuerza en el caso que nos ocupa, puesto que quien transmitió a la RENFE fué el Estado, por virtud de la repetida Ley de Ordenación ferroviaria, y, por consiguiente, si el transmitente no tuvo por qué pagar cuando lo adquirió ni tampoco aquella Entidad al serle entregado el terreno en cumplimiento de esa ordenación legal, lógico era que tampoco tributase la tan repetida información de dominio. Esto aparte de que, dada la singularidad del caso, es perfectamente creible que estuvo

muy lejos del pensamiento del legislador al redactar el artículo 36, citado.

Sea de ello lo que quiera, lo cierto es que el problema es intranscendente, una vez vigente el Decreto-ley arriba mencionado, de 24 de marzo de 1950, el cual, ya que la ocasión se presenta, merece ser registrado en esta sección de la REVISTA CRÍTICA DE DERECHO INMOBILIARIO, y, modestamente apostillado, máxime teniendo en cuenta que su interpretación no deja de ofrecer serias dudas en las Oficinas liquidadoras al calificar los contratos comprendidos en su texto en aquellos casos en que la persona favorecida no es la obligada al pago de impuesto y es al mismo tiempo contratante.

Dice así en el párrafo primero de su primer artículo: «Mientras no se disponga lo contrario, quedan exentos del impuesto sobre Derechos reales y transmisión de bienes, así como del impuesto de Timbre por los documentos en que se contengan, los contratos de compras, arrendamientos, aprovechamientos o concesiones, cesiones de patentes o derechos de propiedad industrial, suministros, obras con o sin suministro, y los accesorios de fianza, que para la explotación o para la reparación, reconstrucción, mejora o ampliación de su material fijo y móvil, y, en general, de su establecimiento, otorgue con o sin intervención de la Comisaría del Material Ferroviario, la Red Nacional de los Ferrocarriles Españoles.»

El texto, como su simple lectura hace ver, es de una generalidad tajante en su letra en cuanto a los conceptos contractuales que enumera con el destino o finalidad que determina. «*Quedan exentos los contratos*», dice el texto, y, por consiguiente, lo primero que salta a la vista es que, conforme a la letra, la exención se da exclusivamente en consideración a que uno de los contratantes sea la RENFE y sin tener en cuenta si ella es la adquirente y reglamentariamente la obligada al pago del impuesto, o lo es la otra parte contratante.

En todos esos contratos genéricamente enunciados, fácilmente se echa de ver que los hay en que ella es la adquirente, como, por ejemplo, en los de compra, pero también se ve con claridad que en otros, tales como los de suministros, que la gravada con el tributo no será esa Entidad, sino el contratista; y, esto supuesto, la dificultad de interpretación surge inmediatamente: ¿el acto estará también exento, puesto que lo está el contrato, quien quiera que sea el obligado al pago?

La letra del precepto conduce a lo afirmativo, pero ese camino conduce también al despeñadero de encontrarnos con el obstáculo difícilmente orillable de principios fundamentales del impuesto que quedarían hollados, y entre ellos destacadamente el de que la exención, cualquiera que ella sea, ha de favorecer al obligado reglamentariamente al pago, no al otro contratante.

Esta es la norma que claramente campea en la exención más característica y justificada de todas las que el Reglamento establece, cual es la que a favor del Estado consigna el número 2.º del artículo 6.º, diciendo que están exentos «los actos y contratos de todas clases en que recaiga sobre el Estado la obligación de satisfacer el Impuesto».

Esta norma quedaría rebasada si se interpreta el texto aludido conforme a su letra, y, lo que es de más difícil comprensión, tal interpretación conduciría a admitir y a colocar en situación más preeminente y privilegiada que el mismo Estado a una Entidad como la RENFE, sin duda estatal o paraestatal, pero al cabo dependiente de él, y a hacer de mejor condición a las personas que con ella contraten, que a los que lo hagan con el Estado.

Este razonamiento nos hace recordar aquella norma de interpretación o principio que dice que cuando el camino interpretativo conduce a conclusiones desorbitadas, que chocan con normas fundamentales, hay que desandararlo y repudiar esas conclusiones. O sea, que aplicado el axioma al caso en litigio, se impone como más razonable sostener que no obstante los términos literales del Decreto-ley de 10 de abril de 1950, su espíritu ha de aplicarse en el sentido de que las exenciones que concede han de entenderse en tanto en cuanto la persona obligada a pago del impuesto sea la RENFE, y no a favor de las que con ella contraten, mientras el mismo legislador no diga otra cosa.

*Sentencia del Tribunal Supremo de 7 de marzo de 1951.*

EL DEPÓSITO DE VALORES REALIZADO POR UNA CAJA DE AHORROS PROVINCIAL A FIN DE GARANTIZAR A FAVOR DEL ESTADO POR LA DIPUTACIÓN PROVINCIAL LA RECAUDACIÓN DE CONTRIBUCIONES, NO PUEDE CONSIDERARSE COMO ACTO LIQUIDABLE DE CONSTITUCIÓN DE

FIANZA PIGNORATICIA, PORQUE AL NO CONSTAR EN ESCRITURA PÚBLICA, NO PASA DE SER «UN ACTO PREPARATORIO Y PRECURSOR DE LA CONSTITUCIÓN DE FIANZA» (1).

*Antecedentes:* Esta Sentencia revoca un acuerdo del Tribunal Central Económico-Administrativo de 22 de febrero de 1949, que era reproducción de otro de 19 de noviembre de 1948.

Ambos fueron oportunamente extractados y comentados en esta REVISTA CRÍTICA DE DERECHO INMOBILIARIO en los números de septiembre de 1949 y enero de 1950, respectivamente.

La síntesis de ambos casos es que la Caja de Ahorros provincial de Pontevedra constituyó en la Caja de Depósitos unos depósitos de valores para que sirviesen de garantía a la Diputación Provincial en su función de recaudadora de contribuciones; y en vista de tal depósito la A. del E. liquidó por el concepto «fianzas» a cargo de dicha Caja de Ahorros.

No conforme ésta con la liquidación recurrió, fundada en que no se trataba de fianza sino de depósito, el cual está exento del Impuesto; y razonó el tratarse de depósito y no de fianza, apoyándose en que la gestación del caso fué que, careciendo la Diputación Provincial de los valores necesarios para la constitución de la fianza que tenía que prestar para garantizar la recaudación de contribuciones, acudió a la Caja de Ahorros para que se los cediese, como así lo hizo ésta, constituyendo al efecto el aludido depósito.

En todo caso, argumentaba la recurrente, aun prevaleciendo la calificación fiscal de fianza, la liquidación debió girársele a la Diputación por ser la obligada a constituirla.

Desestimada la reclamación en primera instancia, se sostuvo en alzada que el contrato no tenía la naturaleza jurídica de fianza, sino el de contrato real de prenda o garantía pignoratícia, y consecuentemente la Caja de Ahorros no podía tener la consideración de fiador.

El Tribunal Central sostuvo que además de la fianza propiamente dicha, regulada en el título XIV, libro IV del Código civil, mediante la que se asegura la efectividad y cumplimiento de una obligación principal con garantía meramente personal, existen las

(1) Reitera el criterio, en caso idéntico, la Sentencia de 12 del mismo mes.

garantías reales pignoraticias e hipotecarias, esto es, fianzas de estas dos clases, y que la que se discute es constitutiva de un contrato de prenda con desplazamiento comprendido en el título XV, capítulos I y II, sección 1.ª del citado texto, y por lo tanto es insostenible la pretendida calificación de depósito, puesto que no se trata de cosa ajena con obligación de conservarla y restituirla, que es lo que caracteriza el contrato de depósito —artículos 1.758 y siguientes del Código civil—, sino que el depósito de los valores se hizo para asegurar el cumplimiento de ciertas obligaciones y tiene, por lo mismo, todas las características de la fianza pignoraticia.

Respecto al argumento de no ser la Caja de Ahorros la persona obligada al pago, el Tribunal Central invoca el artículo 17 de la Ley y el apartado 1) del artículo 59 del Reglamento, según los cuales en los contratos de fianza a favor del Estado, el obligado al pago del impuesto es el que constituye la fianza.

Planteadas la cuestión ante la Sala tercera del T. S.; ésta empieza por sentar que por precepto expreso del artículo 48 del Reglamento, en todos los actos intervivos el impuesto es exigible cualquiera que sea el documento en que consten, sin excluir de aquéllos el de fianza, salvo la transmisión por contrato de acciones y obligaciones de Sociedades y Corporaciones, que requiere constancia en documento público; pero, añade, que «ello no puede entenderse en términos tan absolutos que no consientan dejar a salvo de tal regla general, referida a esa diversidad de conceptos gravables, aquellos casos en que por otras disposiciones legales con las que ha de armonizarse el citado precepto, se exija una determinada formalidad, cual acontece con los previstos en los artículos 34 y siguientes del vigente Estatuto de Recaudación de 18 de diciembre de 1928 —el ahora vigente es de 29 de diciembre de 1948— relativo a las fianzas que habrán de constituir por escritura pública los recaudadores... y más concretamente por lo que hace al caso debatido el artículo 37, a cuyo tenor las Diputaciones provinciales, cuando el Gobierno les encargue de la recaudación, constituirán la fianza en la forma expresada, en la clase de valores y cuantía que se determina, remitiendo la escritura, que otorgarán por sí mismas... a la Dirección General de Tesorería, para su aprobación».

Esó supuesto, añade la Sentencia en otro considerando, el documento para la discutida exacción no podía ser otro que la escritura

pública que otorgase la Corporación concesionaria del servicio, constituyendo la fianza mediante la consignación en la Caja de Depósitos de los efectos públicos —una de las modalidades exigidas— debidamente reseñados, y cuyo total valor cubrirá el importe de las obligaciones garantizadas, ofreciendo de tal modo a la Oficina liquidadora como datos y elementos de todo punto necesarios al efecto, el acto liquidable de la fianza legalmente formalizada, la verdadera base impositiva y la persona obligada al pago de la cuota obtenida por el susodicho impuesto... ; mas si en lugar de hacerse así —sigue diciendo el considerando— en el caso de que se trata se giró la liquidación sobre una factura o resguardo provisional de la Caja de Depósitos..., es evidente que no se ajustó a derecho la cuestionada liquidación, practicada a la vista sólo de un acto preparatorio y precursor de la constitución de la fianza».

En definitiva y como consecuencia de dichos razonamientos, la Sentencia acuerda «revocar el acuerdo impugnado, sin perjuicio de que se exija el pago del consabido impuesto a base del acto de la fianza debidamente constituida».

*Comentarios:* Como se ve por la simple lectura de los razonamientos literalmente transcritos, lo sustancial de la doctrina sentada por la Sala es que el acto de constitución de la fianza de que se trata no puede ser afectado por el Impuesto hasta tanto que en su constitución se llenen todos los requisitos previstos en el Estatuto de Recaudación y señaladamente el del otorgamiento de la escritura pública.

Y llega a tal conclusión, no solamente sin desconocer el contenido del artículo 48 del Reglamento, sino partiendo de él.

Este artículo da una de las normas generales más importantes en cuanto a la mecánica objetiva del Impuesto, cual es, la de que en los actos inter vivos es indiferente la forma documental que adopten para que aquél les afecte. Es esencial que consten por escrito, y es indiferente que éste sea privado o público; y esta norma es de tal generalidad que no tiene más que tres excepciones, dos de ellas señaladas en el mismo artículo 48, que son las de los contratos de arrendamiento de fincas urbanas, junto con las de transmisión por contrato de acciones y obligaciones de Sociedades y Corporaciones, y la tercera referente a los préstamos personales y depósitos retri-



buidos, según se desprende del actual Reglamento en el número IX del artículo 5.º y en el artículo 27, en cuyos tres casos el acto ha de constar en documento público para ser liquidable.

Pues bien, no obstante ese texto reglamentario del que la Sentencia parte como fundamento del razonamiento, y no obstante decir el mismo artículo de una manera expresa, reiterando lo consignado por el propio Reglamento en su artículo 17, que el impuesto es exigible, cuando de fianza se trate, cualquiera que sea la clase del documento en que conste, lo cierto es que la Sala estima que la fianza que se discute está fuera de ese principio y de esas prevenciones reglamentarias, porque la constancia del acto simplemente en unos meros resguardos de depósito no es sino «un acto preparatorio y precursor de la constitución de la fianza».

Es, ciertamente, grande y profundo el respeto que la autoridad y la competencia del Tribunal nos merece; mas en este caso, y dejando a salvo esos respetos, tenemos que decir que la conclusión a que la Sentencia llega ofrece serias dudas en cuanto a su ortodoxia, porque parece como si trasladara el problema del campo jurídico-fiscal al estrictamente jurídico-civil o jurídico administrativo, ligando la validez y la eficacia del contrato a la forma del mismo, según la ley sustantiva que le sea aplicable.

Es cierto y por demás sabido que en el Derecho civil hay actos y contratos en los que aquella validez y eficacia pende no solamente de la concurrencia de voluntades, sino además y de manera esencial de la clase del documento en que se exterioricen, con lo cual quiebra en ellos el clásico y conocido axioma que dice que «de cualquier manera que el hombre quiera obligarse, queda obligado». Tal ocurre —por vía de ejemplo— con la hipoteca, la donación de inmuebles, ciertos actos y contratos en relación con estado civil y con el matrimonio, en los que la forma instrumental prevista por la Ley es requisito esencial para que el acto jurídico nazca, y tal ocurre también en la contratación administrativa en general, tanto estatal como provincial y municipal.

Eso es ciertamente indiscutible, pero tampoco puede ponerse en tela de juicio que esos conceptos no son trasladables al área del derecho fiscal, o, dicho más concretamente, del Impuesto que nos ocupa, porque, aparte de los preceptos reglamentarios citados hay otro, contenido en el artículo 41 del mencionado Reglamento e incluido

en el capítulo que trata de las «Reglas generales de liquidación», que dice que «el impuesto se exigirá con arreglo a la verdadera naturaleza del acto o contrato... y prescindiendo de los defectos, tanto de forma como intrínsecos, que puedan afectar a su validez y eficacia».

Esto quiere decir que ante un contrato de hipoteca —siguiendo los ejemplos enunciados— ó una donación de inmuebles que se formalicen en documento privado, el liquidador no tiene opción, y a pesar de la invalidez civil de tales actos, habrá de girar las liquidaciones como si de verdaderas y válidas hipoteca y donación se tratara.

Por fin, y salvando de nuevo todo el respeto que el Tribunal merece, hay que reconocer que la Sentencia tiene razón para decir que los actos de depósito enjuiciados no reúnen los requisitos que el Derecho administrativo, y concretamente el Estatuto de Recaudación, exige para que el contrato de fianza nazca en toda su plenitud jurídica, y que verdaderamente fueron simplemente «preparatorios y precursores», pero al mismo tiempo hay que añadir que no se ve fácilmente cómo se compagina la tesis de la anulación de la liquidación con los citados textos reglamentarios.

JOSÉ M.<sup>a</sup> RODRÍGUEZ-VILLAMIL

Abogado del Estado y del I. C. de Madrid