

Jurisprudencia sobre el Impuesto de Derechos reales

Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 24 de enero de 1964.

PACTADA UNA COMPRAVENTA CON CLÁUSULA DE RETROVENTA, Y REALIZADA ÉSTA, HA DE PRACTICARSE LA CORRESPONDIENTE COMPROBACIÓN DE VALORES DE LOS BIENES, CUYA TERCERA PARTE SERÁ LA BASE LIQUIDABLE DEL VALOR DE LA TRANSMISIÓN, SI ES SUPERIOR AL PRECIO INICIAL PACTADO.

LA COMPROBACIÓN DE VALORES HA DE REALIZARSE EN TODO CASO Y SI SE UTILIZAN LOS PRECIOS MEDIOS DE VENTA A QUE SE REFIERE LA ORDEN DE 10 DE JULIO DE 1957, HACIENDO CONSTAR EN EL EXPEDIENTE LA CERTIFICACIÓN DE LA OFICINA LIQUIDADORA, EN LA QUE CONSTEN LOS ÍNDICES TOTALES DE LOS PRECIOS MEDIOS DEL TÉRMINO MUNICIPAL, BAJO PENA DE NULIDAD DE AQUÉL.

Antecedentes.—En octubre de 1957 fue vendida por precio de 53.000 pesetas, una finca rústica, reservándose el vendedor el derecho a retraerla durante seis años, con reembolso de dicha suma, y quedando arrendada la finca al vendedor con la merced de 3.180 pesetas.

En octubre de 1961 el vendedor ejercitó el derecho de retracto y presentada la escritura correspondiente en la Oficina Liquida-

dora ésta comprobó el valor de la finca aplicando los precios medios de venta y obtuvo un valor de 320.617 pesetas, cuyas dos terceras partes, o sea, 201.744,96 pesetas, fijó como base liquidable.

La comprobación y la base fueron recurridas ante el Tribunal provincial alegando que el precio real del derecho a retraer era el de 53.000 pesetas, que sirvió de base al contratar, y esa cantidad es la que ha de tenerse en cuenta al ejercitar el derecho a retraer, como previenen los números primero y tercero del artículo 10 del Reglamento del Impuesto, ya que en esos casos no cabe ocultación, dado que el precio viene fijado de antemano al constituirse el derecho, y en todo caso la comprobación ha de hacerse por los medios vigentes en octubre de 1957, tomando como base de la retrocesión las dos terceras partes del valor resultante.

El Tribunal provincial desestimó el recurso y dice que si bien la doctrina considera el cuestionado contrato como sujeto a condición resolutoria, el Reglamento del Impuesto lo estima como contrato perfecto con plenitud de consecuencias, y de ahí que lo regule especialmente, estimando que contiene dos transmisiones perfectas y distintas, producidas en momentos diferentes, a los que hay que atenerse para determinar el valor del bien transmitido a otra persona; y de ahí que el Reglamento dicte normas especiales sobre deducciones de la base y sobre el tipo aplicable. Lo contrario equivaldría a imponer a la Administración una invariabilidad del valor de los bienes, sólo eficaz entre los contratantes y no frente a terceros, como lo es la Administración.

En la alzada ante el Tribunal Central se argumentó diciendo que tratándose de un Derecho real inscrito a favor del recurrente es claro que causa efecto contra tercero, puesto que el precio pactado le obliga, aunque la finca sea enajenada a otra persona, porque la finalidad del pacto de retroventa tiene como meta la recuperación de la finca por el vendedor mediante el abono del precio pactado y demás gastos legítimos, dentro del plazo convenido, como previene el artículo 1.518 del Código civil.

El Central empieza por decir que la Ley del Impuesto, artículo 2.º, apartado I), sujeta al impuesto las transmisiones de dominio a título oneroso de bienes inmuebles, ya sean perpetuas o temporales, incluso las retroventas, y que el Reglamento, en el artículo 10, al tratar de las compraventas de inmuebles con cláusula de

retrocesión, dispone en el apartado 1.º que «pagarán el 6 por 100 del precio convenido, salvo el derecho de la Administración a comprobar el valor de los bienes o derechos, en cuyo caso, para fijar la base de liquidación, se deducirá del valor comprobado una tercera parte, en que se estima el derecho a retraer; y en el párrafo 2) que «si por cumplirse el plazo o condición impuesta vuelve la propiedad, sea nuda o plena, al vendedor pagará éste el tres por ciento de la base determinada conforme al párrafo 1)».

Esto supuesto, sigue diciendo el Tribunal Central, la cuestión está en determinar si el valor de la finca puede ser comprobado al tiempo de retraer dentro del plazo pactado, o si ha de estarse al valor fiscal que sirvió de base al contrato con pacto de retro.

Añade que si bien la venta a retro, llamada también carta de gracia, tiene el carácter de transmisión de dominio con condición resolutoria potestativa, y que según el apartado 3) del artículo 57 del Reglamento del Impuesto en los contratos en que medie condición resolutoria habrá lugar a la devolución del impuesto cuando la condición se cumpla, es lo cierto que se hace la salvedad en el siguiente párrafo de que no procederá la devolución en la compra con pacto de retro, confirmando lo ya previsto, en el mismo sentido, en el último apartado del artículo 10 del mismo Reglamento; todo lo cual conduce a estimar que fiscalmente son hechos tributarios e independientes los que se derivan, de una parte, de la transmisión del vendedor al comprador y, de otra, de la de éste a aquél, en virtud del derecho de retracto convencional.

A eso añade el Central que, por tanto, rige el principio del artículo 8.º de la Ley, que dispone que el impuesto recae sobre el verdadero valor de los bienes el día del contrato o del nacimiento del acto, y el contenido del artículo 6.º de la misma, al disponer que toda adquisición de bienes cuya efectividad se halle suspendida de derecho por cualquiera limitación, se entenderá siempre realizada el día en que la limitación desaparezca, ateniéndose a esa fecha tanto para determinar el valor como el tipo de liquidación; estando, en fin, determinada la comprobación en el artículo 86 del propio Reglamento.

En conclusión, dice la Resolución, es correcto el criterio del inferior al disponer que la base liquidable se obtiene deduciendo del valor comprobado de los bienes al retraer, la tercera parte en

que se estime el valor del derecho de retracto, al tipo del tres por ciento, número 55 de la Tarifa.

Por último, la Resolución plantea una cuestión procesal nueva no tratada en el recurso, y lo hace al amparo de la facultad revisora que el Reglamento de Procedimiento Económico-Administrativo le concede, y dice que cuando se utilice el medio comprobatorio de las cartillas evaluatorias a que se refiere la O. de 10 de julio de 1957, ha de constar en el expediente de comprobación la certificación que expida la Oficina Liquidadora sobre los índices totales de los precios medios del término municipal; y como esto no consta en el expediente de comprobación y con ello se priva de defensa al contribuyente, es vicio de nulidad del expediente de comprobación.

En definitiva, el Tribunal Central desestima el recurso de alzada contra el fallo del provincial y al mismo tiempo anula el expediente de comprobación y ordena que se instruya en forma, y una vez subsanado el defecto formal que sea sometido a la Abogacía del Estado y notificado.

Comentarios.—Nos resta decir que nos parece cabalmente razonada la solución del caso e inatacable la doctrina reglamentaria que sienta.

Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 24 de enero de 1964.

ANOTAMOS ESTA RESOLUCIÓN A LOS SOLOS EFECTOS DE DEJAR CONSTANCIA DE LAS CITAS LEGALES QUE CONTIENE SOBRE SUJECCIÓN Y EXENCIÓN DE LOS BIENES PATRIMONIALES MUNICIPALES AL IMPUESTO.

Antecedentes.—El Ayuntamiento de Poyo (Pontevedra), presentó a la Abogacía del Estado una certificación comprensiva de una relación de bienes de propiedad del Ayuntamiento, a tenor de los inventarios correspondientes y a los efectos de su inscripción en el Registro de la Propiedad, diciendo que comprendía los comunales y de propios, y detallando y especificando los poseídos desde tiempo inmemorial y los adquiridos con posterioridad.

Dicha certificación fue liquidada por la Abogacía del Estado por el concepto informaciones al siete por ciento, sin excluir de los bienes relacionados más que dos de las fincas, con una cuota tributaria de más de 500.000 pesetas.

El Alcalde recurrió la liquidación por estimar que los bienes estaban exentos, a tenor del artículo 3.º de la Ley del Impuesto y del 36 de su Reglamento, ya que la referida liquidación respondía al artículo 199 de la Ley de Régimen Local, y 31 del Reglamento de Bienes Municipales, porque la mayoría de ellos pertenecían al Ayuntamiento desde tiempo inmemorial; pero el Tribunal Provincial desestimó el recurso por aplicación de la Ley de 21 de julio de 1960, que concedió a los Ayuntamientos el plazo de un año para cumplir la obligación que les impone el artículo 199 de la Ley Municipal, concediendo la exención del impuesto siempre que se acredite, o bien la posesión con antigüedad superior a treinta años, o principio de prueba escrita que justifique la adquisición a título oneroso, cuyas circunstancias no acredita la Entidad recurrente.

El acuerdo desestimatorio fue recurrido ante el Tribunal Central diciendo que los bienes inventariados están inscritos en el Catálogo de Montes de utilidad pública y están poseídos desde tiempo inmemorial, como acredita la certificación que acompaña, expedida por el Jefe del Distrito Forestal, y que además el Ayuntamiento había presentado en la Abogacía del Estado, en 29 de marzo de 1944, una certificación comprensiva de los mismos bienes a efectos de su inscripción en el Registro de la Propiedad, que había sido declarada exenta.

El Central empieza por sentar que el artículo 131 del Reglamento de Procedimiento Económico Administrativo de 26 de noviembre de 1959, autoriza la presentación de documentos con el escrito de alzada y que de los aportados resulta que los montes inventariados los posee el Ayuntamiento desde tiempo inmemorial y por ello le es aplicable el artículo 1.º de la Ley de 21 de julio de 1960, que prevé que las certificaciones expedidas por los Ayuntamientos a los fines de los artículos 206 de la Ley Hipotecaria, en relación con el 199 de la de Régimen Local, 11 de la Ley de Montes y 25 del Reglamento de Bienes Municipales, estarán exentas del Impuesto de Derechos reales cuando se justifique, me-

diante copia de documento legalmente expedido, de documento que se halle en archivo o dependencia del Estado, que los bienes a que las certificaciones se refieran están de hecho en poder de la Entidad local con antelación a 1 de enero de 1930, como ocurre en el caso con la certificación del Ingeniero Jefe del Distrito Forestal; y en cuanto al edificio de la Casa municipal, escuelas y otras dependencias, la adquisición y pago del impuesto lo acredita la certificación del Secretario del Ayuntamiento.

Después añade la Resolución que el artículo 2.º de la propia Ley de 1960 establece la exención de las aludidas certificaciones a virtud del artículo 3.º, C), número 2, de la Ley del Impuesto, cuando no siendo aplicable el artículo anterior de la Ley del 60 exista principio de prueba escrito bastante a juicio del Abogado del Estado, Jefe, para acreditar que la adquisición de los bienes se realizó a título oneroso, lo cual acredita la benevolencia con que el legislador se propuso tratar la exención.

Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 7 de febrero de 1964.

CÓMO DEBE SER LIQUIDADO EL MANDAMIENTO JUDICIAL QUE APROBÓ EL CONVENIO CELEBRADO ENTRE UN COMERCIANTE EN SUSPENSIÓN DE PAGOS CON SUS ACREEDORES, POR EL QUE ÉSTE CEDE A ÉSTOS TODOS SUS BIENES PARA QUE CON EL IMPORTE DE LA VENTA SE HICIESE PAGO DE SUS CRÉDITOS, REALIZÁNDOSE LA GESTIÓN DE LA VENTA POR UNA COMISIÓN DE LOS MISMOS ACREEDORES NOMBRADA POR ELLOS EN JUNTA GENERAL, CON AMPLIAS FACULTADES DE GESTIÓN Y ADMINISTRACIÓN, Y PODER ESPECIAL E IRREVOCABLE DEL COMERCIANTE SUSPENSO.

Antecedentes.—Como se desprende del enunciado expuesto, la Comisión tenía las más amplias facultades, si bien éstas estaban condicionadas en cuanto al precio y aplicación de los productos, entre ellas la de asignar al suspenso 5.000 pesetas mensuales. Además se pactó que el suspenso otorgaría, a partir de los ocho días de ser firme el auto de aprobación del convenio, poder irrevocable a favor de la aludida comisión.

Presentado el testimonio del auto aprobatorio del convenio a

la Oficina Liquidadora en 4 de enero de 1961, el 16 siguiente giró liquidación por el concepto «Adjudicaciones», número 1 de la Tarifa, a cargo de «Royte Limitada», y 41 más, sobre la base de 4.353.226,08 pesetas, con una cuota de 261.193,60 y recargo, cuyo total ascendió a la suma de 309.594,25, más la liquidación de Timbre, importante 21.270 pesetas.

Promovida reclamación se alegó que de los términos del convenio no se deducía una transmisión de bienes a favor de la Comisión liquidadora, sino una delegación de facultades por mandato expreso para proceder a su venta, que operaría a favor del titular de aquéllos y por lo mismo el convenio no implicaba sino una facultad de gestión y administración de dichos bienes que no llevaba consigo más que una limitación en cuanto a la libre disposición.

El Tribunal Provincial desestimó la reclamación diciendo que existía una adjudicación expresa de bienes para pago de deudas, según las cláusulas del convenio, interpretadas de acuerdo con el artículo 1.281 del Código civil y siguientes, puesto que la calificación ha de hacerse con arreglo a la verdadera naturaleza jurídica del contrato, prescindiendo de la denominación dada por las partes.

El Tribunal Central, ante el que se insistió en los mismos razonamientos de primera instancia, empieza por decir que el problema consiste en determinar, a efectos fiscales, si una adjudicación expresa de bienes para pago de deudas en un convenio aprobado judicialmente entre un comerciante declarado en suspensión de pagos y sus acreedores, en el que se crea una Comisión liquidadora facultada para la administración y distribución de los bienes del suspenso, obligándose el deudor para otorgar a favor de la Comisión citada un poder irrevocable para proceder a la enajenación de los bienes en la forma y condiciones que estime conveniente, y aplicando el precio al pago de las deudas sin obligación de rendir cuentas al mandante y habiendo acordado el Juzgado que el convenio se anotase en las inscripciones registrales que apareciesen a nombre del suspenso.

El acertado enjuiciamiento del caso, añade el Tribunal Central, exige tener en cuenta no sólo los términos del convenio entre el deudor y sus acreedores, sino los contenidos en la escritura de mandato irrevocable a favor de los acreedores, otorgado por el

concurado y su esposa a favor de los mismos, de los cuales resulta que a la Comisión se le concede, hasta que quede cumplido el encargo de ejecutar lo previsto en el convenio, un amplio poder de administración y disposición de todos los bienes, tanto privativos de los cónyuges como de la sociedad de gananciales, que comprende ampliamente cualquier acto de enajenación y gravamen, incluso con libertad de sustituir tales facultades en otras personas.

Todo ello, añade el Central, significa que se hizo una verdadera transmisión de la facultad de disposición de los bienes a favor de la Comisión, «lo que supone, civil y fiscalmente, la figura de la adjudicación para pago de deudas», que tributa por el Impuesto conforme al párrafo sexto del artículo 9.º, y párrafo 4) del 24 del Reglamento de 15 de enero de 1959, con la corrección prevista respecto de la devolución del Impuesto en las adjudicaciones de inmuebles, en el primero de dichos preceptos.

No se opone a tal criterio, sigue diciendo la Resolución, la circunstancia de que la transmisión de las facultades de disposición del suspenso y su esposa se haya operado por simple poder, porque «el apoderamiento en el caso contemplado no deja de ser otra cosa que la estructura externa de aquella transmisión», como lo demuestra la circunstancia relevante de que la escritura de mandato se otorgó no por un acto unilateral del mandante, sino por un acuerdo de voluntades derivado del convenio; y, además, y por la misma razón, se le dio el carácter de irrevocable.

En apoyo de su tesis invoca las Sentencias del Tribunal Supremo de 22 de mayo de 1942 y 31 de enero de 1956, entre otras, que dicen que cuando el poder no es simple expresión de un mandato, o sea, de una relación de mutua confianza, sino que obedece a otra causa, en este caso al cumplimiento de un contrato concluido en interés del representante y de terceras personas, es claro que, en tanto subsista esta relación jurídica objetiva, determinante del otorgamiento del poder, la extinción y la simple modificación de éste no deben quedar al arbitrio de la persona que lo otorga, sino que a esta relación jurídica causal deben quedar sometidos todos los derechos y obligaciones del representante y del representado que derive del poder otorgado en las expresadas condiciones.

Sienta, por fin, la Resolución que la doctrina expuesta no supone rectificación de la sostenida por el mismo Tribunal en la

de 6 de junio de 1933, en la que estimó como liquidable en concepto de adjudicación para pago de deudas el pacto de un deudor en suspensión de pagos con sus acreedores, designando una Comisión para llevarla a efecto y distribuir el producto entre sus acreedores, ya que en el supuesto de entonces se sostuvo que no hubo transmisión ni adjudicación alguna de los bienes del suspendido a la Comisión, precisamente porque el deudor se reservó la facultad de firmar cuantos documentos se recurriesen a juicio de la Comisión liquidadora para que ésta cumpliese el encargo.

Comentarios.—Estimamos atinadamente resuelto por la Resolución reseñada el singular caso estudiado porque, como muy bien dice el Tribunal Central en concordancia con la jurisprudencia del T.S. que cita, no se trata de un simple mandato o encargo que el mandante hace a su apoderado para que enajene unos bienes, sino que el acto es complejo y además bilateral desde el momento en que ata las voluntades del mandante y los mandatarios, lo cual implica que han nacido derechos y obligaciones recíprocos que están por encima de la simple voluntad del poderdante. Es decir, que tal forma de mandato rebasa el contenido del mero acto de adjudicación a una persona de ciertos bienes para que con su importe satisfaga determinadas obligaciones de la otra u otras partes a las que esas obligaciones afectan.

Es más, en el acto analizado hay, en estrictos términos jurídicos, algo más que una adjudicación de bienes de las que, expresas o deducidas, se comprenden. por ejemplo, en las disoluciones de sociedades y en las testamentarias, puesto que media un poder irrevocable aprobado por el Juzgado.

Con estos antecedentes es claro, por otra parte, aunque otra cosa parezca de primera impresión, que el acto analizado y discutido se diferencia sustancialmente del mero mandato para enajenar bienes del mandante, acto éste de los que según el Reglamento se han de calificar de no sujetos, porque no encierran enriquecimiento ni transmisión alguna de bienes, mientras que en el caso hay verdadera transmisión, siquiera sea condicionada.

JOSÉ MARÍA RODRÍGUEZ-VILLAMIL.

Abogado del Estado.