

Jurisprudencia sobre el Impuesto de Derechos reales

Sentencia del Tribunal Supremo de 26 de marzo de 1963.

DOCTRINA SOBRE INAPLICACIÓN DE LA TRANSITORIA CUARTA DE LA LEY
DEL IMPUESTO DE 21 DE MARZO DE 1958 A UNA HIPOTECA CONVENIDA
ANTES DE SU VIGENCIA Y ESCRITURADA CON FECHA 25 DE ABRIL DE 1959.

Antecedentes.—En escritura pública de 25 de abril de 1959, el Instituto de Crédito para la Reconstrucción Nacional concedió un préstamo a la Compañía P. S. A., destinado a la construcción de un buque. El préstamo había sido concertado en el año 1957, con la condición de que la entrega del importe del contrato no empezaría hasta la presentación de la primera copia de la escritura correspondiente, debidamente inscrita en el Registro Mercantil, efectuándose por terceras partes, contra entrega de certificaciones de la obra ejecutada, y debiendo realizarse la última entrega mediante acta notarial, a la que se uniría una certificación del interventor del mencionado Instituto acreditativa de las entregas anteriores.

En garantía del capital del préstamo, de los intereses de tres años y de una fuerte suma para costas y gastos, se constituyó hipoteca sobre el buque en construcción y presentada la escritura en la Abogacía del Estado fue liquidada por el concepto de hipoteca, a cargo de dicho Instituto, ascendiendo la cuota liquidada, después de bonificada en el 50 por 100, a la cantidad de 326.505 pesetas.

El Instituto recurrió contra la liquidación, por entender que era de aplicación la exención subjetiva consignada en la Ley del Impuesto de 7 de noviembre de 1947, en el número 46 de su artículo 3.º, y en la Ley de Hipoteca Naval de 21 de agosto de 1893, y a ello opuso el Tribunal central, en su Resolución de 2 de marzo de 1962, ahora estudiada en la sentencia que reseñamos, lo siguiente:

Los préstamos garantizados con hipoteca satisfacen el Impuesto sólo por este concepto, a tenor del artículo 27, párrafo segundo, de la Ley del Impuesto de 7 de noviembre de 1947, reproducido en el mismo precepto y número del Reglamento vigente de 15 de enero de 1959, de donde se deduce que hay que decidir de acuerdo con la disposición transitoria primera de la Ley de 21 de marzo de 1958, cuál fue el momento en que el acto cuestionado se causó, decisión que ha de tomarse teniendo en cuenta que a tenor de los artículos 3.º y 6.º de la Ley de Hipoteca Naval de 21 de agosto de 1893, el contrato de hipoteca solamente podrá otorgarse por escritura, por póliza intervenida por agente oficial, o por documento privado que firmen los interesados a sus apoderados, presentado por ambas partes, o por lo menos por la que consienta la hipoteca, al funcionario encargado de verificar la inscripción, identificando ante él su personalidad, debiendo constar en el contrato, en todo caso, los requisitos que la Ley taxativamente determina; de lo que se deduce que la hipoteca, como derecho real no existió, constituyó o causó en el presente caso hasta que se otorgó la escritura de 25 de abril de 1962 y, por consiguiente, que es de aplicación la Ley de 21 de marzo de 1958, siendo, por lo mismo, intrascendentes a los efectos fiscales las obligaciones personales que pudieran existir entre las partes antes del otorgamiento de aquella, como antecedentes de la constitución del derecho real sujeto al Impuesto.

Es claro, pues, que si la hipoteca no nació hasta el 25 de abril de 1959, es improcedente pretender la aplicación de la transitoria cuarta respecto a los derechos consolidados individualmente al amparo de anteriores disposiciones.

La Ley del Impuesto, vigente, sigue diciendo el Tribunal central, mantiene en el apartado c), número segundo de su artículo 4.º, la bonificación parcial del 50 por 100 del Impuesto en los

contratos de préstamos hipotecarios navales para la construcción de nuevos buques españoles destinados a empresas españolas, en cualquiera de las formas previstas en el artículo 3.º de la citada Ley de Hipoteca Naval, cualquiera que sea la persona obligada al pago del Impuesto, y así lo entendió la Oficina Liquidadora; pero dicha Ley del Impuesto no ha recogido en su artículo 3.º tal exención subjetiva a favor del Instituto de Crédito para la Reconstrucción Nacional, y de modo general equiparándolo al Estado por el D. de 7 de julio de 1950; de donde obligadamente hay que entender que con arreglo a la transitoria cuarta de la de 21 de marzo de 1958 sobre el Impuesto, dichas exenciones de carácter subjetivo no son aplicables a los actos y contratos causados a partir de primero de mayo de ese mismo año, fecha de su vigencia.

La exención a favor del repetido Instituto, siendo aplicable la nueva Ley del Impuesto, sólo cabría, con carácter general subjetivo, a tenor del número segundo del apartado B) del artículo 6.º del Reglamento de 15 de enero de 1959, es decir, en el caso de que el Instituto fuese un organismo autónomo comprendido en el artículo 1.º, número segundo, apartado A), y artículo 2.º de la Ley de 26 de diciembre de 1958 sobre régimen jurídico de las entidades estatales autónomas con presupuestos aprobados por el Consejo de Ministros y publicados por el Ministerio de Hacienda, circunstancias que ni siquiera se alegan en el recurso, sin duda porque no concurren en dicho Instituto; esto aparte de que de haberse acreditado no producirían la exención, sino solamente la variación de la persona contribuyente, por ordenar el apartado A) del artículo 7.º de la repetida Ley de 21 de marzo de 1958 que en los contratos de garantía de cualquier clase que se otorguen a favor del Estado vendrá obligada al pago del Impuesto la otra parte contratante, cuando se trate de exenciones o bonificaciones de carácter subjetivo, en los mismos supuestos en que corresponde a quien contrata con el Estado.

Las anteriores consideraciones y doctrina las confirman la sentencia del Tribunal Supremo a que el encabezamiento se refiere.

Comentarios.—No los creemos necesarios, dada la consistencia de los razonamientos expuestos por el Tribunal central y reafir-

mados por el Tribunal Supremo: es incuestionable que el caso no puede comprenderse ni en la Ley de Hipoteca Naval, ni en la vigente del Impuesto, no sólo por lo consignado en la transitoria cuarta de esta última, al decir que «quedan sin efectos cuantas exenciones no figuren mencionadas en los artículos 3.º y 4.º de esta Ley», sino porque con arreglo a la misma transitoria, en la nueva Ley no quedan amparados otros derechos anteriores a la misma que los consolidados individualmente al amparo de disposiciones anteriormente en vigor, y aquí los derechos dimanantes del derecho real de hipoteca nacieron de la escritura de fecha posterior a la de la vigencia de la Ley del Impuesto, que es la de 1 de mayo de 1958, mientras que tal escritura es de fecha 25 de abril de 1959, aunque el préstamo en ella garantizado naciese en 1957.

Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 2 de noviembre de 1962.

LA CALIFICACIÓN DE UN CONTRATO A EFECTOS DE LA LIQUIDACIÓN DEL IMPUESTO NO PUEDE SER AFECTADA POR DOCUMENTOS POSTERIORES AL MISMO, SALVO QUE SE TRATE DE MERAS ACLARACIONES DE ALGÚN CONCEPTO DUDOSO.

Antecedentes.—En escritura de 2 de agosto de 1958, una mutualidad patronal adquirió un solar valorado en una importante cantidad, siendo liquidada aquella reglamentariamente a cargo de dicha entidad e ingresado su importe en forma legal; y el presidente de la entidad, en 21 de octubre siguiente, promovió reclamación económico-administrativa contra la liquidación, alegando que la antedicha escritura había sido complementada por otra de 19 de septiembre del mismo año, en la que quedó aclarada la omisión padecida en la primera, diciendo que la adquisición del solar la realizaba la Mutualidad exclusivamente para su Ramo de Accidentes del Trabajo y que la Mutualidad aceptaba la venta por tal aplicación.

Añadía que el liquidador giró la liquidación impugnada y no admitió la exención solicitada, porque la Mutualidad practica además otro seguro distinto del de accidentes, cual es el de in-

cendios, sin tener en cuenta que la entidad, con arreglo a los artículos 37 y 39 del Reglamento de la Ley de Accidentes del Trabajo, de 29 de junio de 1956, lleva con absoluta separación financiera, contable y administrativa el Ramo de Incendios del de Accidentes, y como éste es el que adquirió el inmueble con medios económicos propios y exclusivos, le es aplicable la invocada exención establecida en el número 13 del apartado B) del artículo 3.º de la Ley del Impuesto, concordante con el mismo número del artículo 6.º del Reglamento.

El Tribunal provincial desestimó el recurso en virtud de que no podía ser tenida en cuenta, a efectos fiscales, la mencionada escritura aclaratoria, y esto supuesto, al dedicarse la Mutuality a otros seguros distintos a los que ampara la exención pretendida se le daría un alcance superior al querido por la Ley.

Planteada la cuestión al Central, éste dice que el contrato otorgado en 2 de agosto de 1958 tuvo plena eficacia jurídica desde su otorgamiento, porque a tenor del artículo 1.254 del Código civil, el contrato existe desde que una persona consiente en obligarse respecto de otra a dar alguna cosa o prestar algún servicio, y en tal contrato el presidente de la Mutuality actuó en nombre de la persona jurídica y no específicamente en el del Ramo de Accidentes del Trabajo, sin que la calificación del contrato pueda ser afectada por documentos posteriores, salvo en los supuestos de que se trate de meras aclaraciones de algún punto oscuro, cosa que no ocurre en la segunda escritura de fecha 18 de septiembre, ya que en ella, aparte de explicar que la Mutuality lleva con plena separación los diferentes Ramos en que opera, se pretende circunscribir la finalidad del contrato a uno solo de ellos, cual es el de Accidentes de Trabajo, siendo así que de la Memoria de resultados aportada se deduce que también el Ramo de Incendios, en el ejercicio de que se trata, disponía de medios económicos para participar en la operación de compra.

En su consecuencia, no puede ser aplicable la exención número 13, B) del artículo 3.º de la Ley del Impuesto, que afecta a las Mutualidades Patronales constituidas con arreglo al texto refundido de la legislación de Accidentes del Trabajo de 22 de junio de 1956, aunque lleve su contabilidad con separación de los Ramos en que opera, porque las exenciones fiscales no son aplicables

extensivamente, ni disfrutarse por persona distinta de las que específicamente gozan de ella, cuando tienen carácter subjetivo y se pretende aplicarlas a una persona jurídica que no limita sus actividades a los fines previstos en el texto de la exención.

Esta, relacionada con la dicha legislación de Accidentes de Trabajo en los artículos 46 de su Ley y 206 de su Reglamento, establece que la exención de toda clase de tributos que corresponda a dichas Mutualidades se refiere exclusivamente a los actos y contratos comprendidos en su legislación especial, y entre ellos no se comprende la adquisición de un inmueble que puede ser destinado a todos los Ramos de seguros en que la entidad opera, independientemente del de Accidentes de Trabajo.

Comentarios.—En principio nada tenemos que oponer a la doctrina sentada por la Resolución que acabamos de analizar. Es claro que si la persona contribuyente se dedica a diversas actividades, unas protegidas o comprendidas en la exención o beneficio tributario, y otras no, no es posible aplicar tal beneficio sin discriminar categóricamente en el contrato a cuál de esas actividades afecta, y esto, especificado en el contrato inicial y no en una aclaración posterior al mismo; pero, sin embargo, no dejamos de pensar que en la práctica puede no ser tan hacedero el precisar cuándo la aclaración posterior de un convenio encierra una simple concreción de su contenido, o una modificación que realmente afecte al contenido de su primitiva redacción.

Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 30 de noviembre de 1962.

LA COMPETENCIA DE LAS OFICINAS LIQUIDADORAS DE PARTIDO PARA LIQUIDAR EL DOCUMENTO PARTICIONAL DE UNA HERENCIA, OTORGADO EN SU TERRITORIO, REQUIERE INDISPENSABLEMENTE QUE EN EL TERRITORIO DE LA MISMA RADIQUEN LOS BIENES INMUEBLES HEREDITARIOS QUE REPRESENTEN EL MAYOR VALOR COMPROBADO, EN RELACIÓN CON LOS RADICANTES EN OTROS PARTIDOS JUDICIALES, Y ADEMÁS QUE EL VALOR COMPROBADO DE LOS PRIMEROS ASCIENDA POR LO MENOS A LA TERCERA PARTE DEL TOTAL CAUDAL HEREDITARIO, SIN QUE PARA LA DETERMINA-

CIÓN DE DICHO VALOR COMPROBADO SEAN DEDUCIBLES LAS CARGAS HIPOTECARIAS QUE GRAVEN LOS BIENES.

Antecedentes.—En cierta Oficina Liquidadora de un partido judicial de la provincia de Salamanca se presentó una escritura notarial, otorgada dentro del territorio del partido y comprensiva de la partición de la herencia de una señora fallecida en Salamanca capital, de donde era vecina.

La Oficina Liquidadora instruyó expediente de comprobación del patrimonio de la causante, que arrojó un valor declarado en bienes rústicos y urbanos situados en la provincia, de 6.572.634 pesetas, aparte del metálico y ajuar de casa, y el comprobado de 11.036.524,16 pesetas, con una base liquidable de 10.236.524,16 pesetas, después de deducir el importe de una deuda hipotecaria de 800.000 pesetas de principal.

Sometido el expediente de comprobación a la aprobación de la Abogacía del Estado, ésta dictó acuerdo y dispuso que en virtud de lo prevenido en el número 10 del apartado E) del artículo 154 del Reglamento del Impuesto, y sin perjuicio del derecho de la Oficina Liquidadora a promover cuestión de competencia, conforme al apartado cuarto del artículo 105 del mismo texto legal, declaraba la incompetencia de la expresada Oficina de partido para liquidar el documento particional, porque no concurrían los requisitos del apartado c) de la regla quinta del artículo 105, y atribuyó la competencia a la Abogacía del Estado, de acuerdo con los apartados c) y d), en relación con el b) de la misma regla; y añadió que el expresado acuerdo sería inmediatamente ejecutivo sin perjuicio del derecho reconocido a la Oficina Liquidadora por el apartado b) del citado artículo 105.

La Oficina Liquidadora, dándose por enterada del predicho acuerdo, comunicó a la Abogacía del Estado que mantenía su competencia, ya que concurrían las condiciones del apartado c) de la regla quinta del artículo 104 del Reglamento, y procedió a girar las correspondientes liquidaciones.

Ante ello, el delegado de Hacienda, a propuesta del abogado del Estado jefe, ordenó a la Oficina Liquidadora que se abstuviese de practicar liquidación alguna, con la advertencia de que en caso contrario la Oficina Liquidadora incurriría en desobediencia.

cia; y ello no obstante, la Oficina Liquidadora notificó seguidamente al presentador las liquidaciones giradas por ella.

Como contestación al anterior telegrama, la Oficina Liquidadora ofició al delegado de Hacienda para que comunicase al abogado del Estado, como contestación a sus reiterados requerimientos, que no podía reconocer la declaración de incompetencia de la Abogacía del Estado al no atenerse al procedimiento que señala el artículo 105 del Reglamento, párrafo cuarto, añadiendo que al girar las liquidaciones había ejercitado el derecho que a la Oficina compete, según el apartado sexto del mismo artículo.

Después de otras incidencias como la de oficiar la Abogacía del Estado a los herederos de la causante, ordenándoles que se abstuviesen de pagar las liquidaciones aludidas, dada su nulidad de pleno derecho, la Oficina Liquidadora del partido promovió, por intermedio de la Delegación de Hacienda de Salamanca, la cuestión de competencia ante la Dirección General de lo Contencioso, al amparo del apartado c) del número quinto del artículo 104 del Reglamento, alegando en apoyo de su tesis que del valor de una finca fuera del partido era deducible la carga de una hipoteca que la gravaba.

La Dirección General decidió la competencia en favor de la Abogacía del Estado de Salamanca, declarando nulas las liquidaciones giradas por la Oficina Liquidadora de partido, recordando a la señora titular de la misma que en sus relaciones con la Abogacía del Estado en lo referente a la liquidación del Impuesto de Derechos Reales, debe guardar siempre el deber de subordinación que las disposiciones vigentes le imponen.

La referida señora recurrió contra el acuerdo ante el Tribunal central, insistiendo en su tesis de que para el cómputo del valor comprobado a los efectos de la norma de competencia del repetido artículo 104 debe deducirse el valor de la carga hipotecaria que pese sobre los inmuebles, la cual, en definitiva, disminuye el valor de los bienes, criterio éste que aplicado al caso hace que el valor comprobado de las fincas radicantes en el partido que la actora regenta esté dentro de los límites reglamentarios, a los efectos de determinar la competencia para liquidar la herencia en cuestión.

A ello añadió que la Abogacía del Estado se extralimitó al re-

solver unilateralmente, sin atenerse a las normas reglamentarias sobre las cuestiones de competencia.

Tanto la Dirección General como el Tribunal Central sostienen que no es procedente semejante deducción al efecto de determinar el valor comprobado de los bienes hereditarios, porque a tenor del artículo 100 del Reglamento la hipoteca no es una carga real que disminuya el valor de los bienes y sólo a efectos de la liquidación es pertinente que el importe de los préstamos garantizados con hipoteca se deduzca al efecto de fijar la base liquidable por el concepto de herencia, sin perjuicio de girar la liquidación procedente en concepto de adjudicación en pago o para pago sobre la base del importe del préstamo garantizado por la hipoteca.

Por consiguiente, al no permitir el expresado artículo 100 que la hipoteca tenga el concepto de carga deducible del patrimonio hereditario y admitir en cambio la deducción del importe de la deuda que la hipoteca garantiza es claro que tal deducción no es un acto de comprobación, sino de discriminación de la base liquidable, con la secuela del consiguiente acto de liquidación por el concepto de adjudicación en pago o para pago, y en definitiva, al no afectar al valor de los bienes no puede surtir efecto alguno para determinar la competencia que determina el apartado c) del artículo 104 del Reglamento.

En su consecuencia, termina diciendo la Resolución reseñada, la competencia fue acertadamente resuelta por la Dirección General; y en cuanto a las irregularidades y extralimitaciones que la señora reclamante atribuye a la Abogacía del Estado de Salamanca al tramitar la competencia, dice el Central, que actuó reglamentariamente, a tenor de las normas del artículo 154 del Reglamento, en sus números primero, segundo y décimo, letra E).

Comentarios.—Prescindimos de esta última cuestión porque nos parece accidental, y en cuanto al fondo del problema decimos que nos parece clara y acertada la solución del Tribunal central, y fuera de toda razonable contradicción.

Es indudable que el problema que el artículo 104, apartado c) plantea es escuetamente éste: ¿cómo se concreta la competencia liquidadora de una Oficina de partido cuando arranque del hecho

de que en su territorio se otorgó el documento público particional o descriptivo de los bienes hereditarios?

El texto reglamentario dice que dicha circunstancia ha de ser completada con estas dos: que en tal territorio radiquen bienes inmuebles cuyo valor comprobado sea superior al valor, también comprobado, de los radicantes en el territorio de otros partidos y, además, que el valor comprobado de los primeros importe, al menos, la tercera parte del total caudal hereditario.

Eso dicho, surge el problema del día, en el que la recurrente olvida o prescinde del concepto jurídico-fiscal y quiere que el gravamen de la hipoteca de 800.000 pesetas que pesa sobre bienes de fuera de su partido sea deducido del valor de los mismos, con lo cual, al disminuir el sustraendo aumenta el resto entre unos y otros bienes y consigue que esa diferencia a favor de los bienes de su territorio fiscal sea superior a la tercera parte del total del caudal hereditario, como previene la norma del citado artículo 104.

Pero esa manera de hacer el cómputo es arbitraria y sofisticada, porque la confrontación del valor de los bienes ha de hacerse sobre los valores comprobados, sin tener en cuenta las cargas deducibles que los gravan. Esta discriminación es posterior y no se realiza hasta el momento de concretar los actos liquidables con la consecuencia de que las deducibles darán lugar a la liquidación del concepto adjudicación en pago o para pago, según proceda.

Todo esto aparte de que no es de olvidar el concepto de carga, del cual, sin entrar ahora en más disquisiciones, el artículo 100 da una definición tajante cuando dice que son aquellas que «como los censos y las pensiones disminuyen realmente el capital o valor de los bienes transmitidos y, por tanto, no merecerán tal consideración... las que, como las hipotecas y las prendas, pueden suponer una minoración en el precio a satisfacer, pero no una disminución del valor de lo transmitido».

Así se engendra el concepto de «carga» y el de las que no son deducibles, como no lo es la hipoteca, porque la finca que ella grava forma parte de la herencia por todo su valor y entonces, al determinar los conceptos liquidables, se verá que parte del importe finca es herencia y cuál otra da lugar al acto de adjudicación en pago o para pago; de donde, en definitiva, se deduce que la reclamación cae por su base por estar cimentada en arena.

JOSÉ MARÍA RODRÍGUEZ-VILLAMIL.