

Jurisprudencia sobre el Impuesto de Derechos reales

Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 11 de octubre de 1960.

Se trataba de un contrato mixto entre la Georgie Electric Company y una empresa española, en el que la primera subcontractaba con la segunda unas obras con suministro de materiales para el Gobierno de los Estados Unidos.

Pedida la exención del contrato por el Impuesto de Derechos reales, fué denegada, primero, por la Oficina Liquidadora y después por el Tribunal Provincial, y el Central dice que la Orden de 21 de febrero de 1956 no modifica el Convenio entre ambos Estados de fecha 23 de septiembre de 1953, sino que da normas para el cumplimiento del mismo.

Y como la Orden dispone que las dudas sobre las exenciones tributarias se consulten a la Dirección General de lo Contencioso, esto es lo que debió hacerse, y en su consecuencia anula la liquidación, a reserva de dicha consulta.

Resolución de 18 de octubre de 1960 del mismo Tribunal Central.

Distingue el contrato de arrendamiento de un buque y el de fletamento, y dice que éste, cuando adopta el tipo *time charter*, no está sujeto al impuesto.

*Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de
18 de Noviembre de 1960.*

DOCTRINA SOBRE VIGENCIA DEL APARTADO 4) DEL ARTÍCULO 48 DEL REGLAMENTO DEL IMPUESTO, FRENTE A LO DISPUESTO EN EL NÚM. 9.º, APARTADO A), DEL ARTÍCULO 3.º DE LA LEY.

El Reglamento dice que en las ventas de bienes muebles al Estado, Corporaciones u Organismos administrativos autónomos bastará que exista mandamiento de pago o cualquier otra diligencia o actuación administrativa escrita, para que el impuesto sea exigible; y el precepto de la Ley declara exentos los contratos verbales cuando su cumplimiento no requiera que conste por escrito.

Se trataba de un camión vendido por el distribuidor de los mismos a una Corporación municipal, sin que mediase más que una petición verbal de ésta y una simple factura a nombre de la misma, en precio de 650.000 pesetas.

Liquidado el acto al 3 por 100 como transmisión de bienes muebles y recurrida la liquidación, se pidió la declaración de exención del acto, con apoyo en que el artículo 1.280 del Código Civil no impone la obligación de que los contratos de cuantía superior a 1.500 pesetas consten por escrito para ser eficaces, sin que, por otra parte, la aludida factura tenga eficacia alguna a efectos fiscales, y, en consecuencia, el contrato no perdió su condición de verbal ni la de exento del impuesto.

El Tribunal Provincial denegó la pretendida exención, y el Central revoca el acuerdo, y dice que el problema consiste en determinar si puede aplicarse la exención pretendida a la relación jurídica entre una empresa distribuidora de automóviles y una Corporación municipal consistente en que la primera le vende a la segunda, sin mediar más que una simple factura, un vehículo y sin que conste la existencia de diligencia alguna de oferta y aceptación reflejada por escrito.

Esto dicho, el Tribunal Central añade, refiriéndose al texto de la exención al principio transcrito, que, ello no obstante, no es de admitir la doctrina, algunas veces sustentada, de que, conforme al artículo 1.280 del Código Civil, es necesario que conste

por escrito todo contrato de cuantía superior a 1.500 pesetas, porque, a tenor del 1.278, los contratos son obligatorios, cualquiera que sea su forma, y según el 1.279, si la Ley exige una forma de constancia para su eficacia, serían los contratantes los llamados a exigirla, o sea que si no la exigen el contrato es válido y eficaz sin dejar de ser verbal, y está protegido por la invocada exención del artículo 3.º de la Ley, y que de la exención se excluyen solamente los que siendo originariamente verbales, requieren que posteriormente conste bilateralmente por escrito las estipulaciones contractuales, circunstancia no apreciable en el caso por el solo hecho de que el cobro del precio se realice mediante el libramiento de que se valen el Estado y las Corporaciones locales para saldar sus obligaciones dinerarias.

A continuación del precedente razonamiento, sienta otro muy interesante y nuevo en la trayectoria doctrinal del Tribunal Central, sobre la interpretación del mentado apartado del artículo 48 del Reglamento cuyo apartado choca rotundamente con el texto legal que establece la exención dicha, puesto que la restringe de tal manera, que la convierte en inexistente, cuando de la adquisición de bienes muebles se trata y se realiza por el Estado y por las Corporaciones públicas locales.

Dice, en efecto, el respectivo Considerando de la Resolución que nos ocupa, «que el indicado precepto sustantivo—el del núm. 9.º, apartado A) del art. 3.º de la Ley del Impuesto—no puede entenderse que ha sido modificado por el párrafo 4) del art. 48 del Reglamento de 15 de enero de 1959, según el cual, para la exacción del impuesto en los contratos de suministro y venta de muebles al Estado y Corporaciones y Organismos administrativos autónomos, bastará que exista mandamiento de pago o cualquier otra actuación o diligencia administrativa escrita, aunque sólo sea para hacer efectivo el importe del precio convenido, toda vez que aquel precepto es de mayor rango legal y, por tanto, necesariamente ha de entenderse que dicho artículo del Reglamento únicamente trata de regular en su conjunto los requisitos que, según las diferentes transmisiones, puedan presentarse para que en los actos sujetos al impuesto pueda exigirse su exacción».

A continuación razona el superior rango de la Ley sobre el Reglamento, y dice que, a tenor del artículo 17 del Fuero de los Es-

pañoles, del artículo 5.º del Código Civil y los 23, 26 y 28 de la Ley de Régimen Jurídico de la Administración, «las dudas que pudieran surgir en la interpretación del respectivo alcance de los dos textos mencionados de la Ley del Reglamento del Impuesto, habría que resolverlas al revisar jurisdiccionalmente el acto administrativo discutido, en el sentido de que para la declaración de los derechos y obligaciones fiscales, concretas y singulares inherentes a dicho acto administrativo, deberán prevalecer, por su rango, los claros preceptos imperativos de la Ley formal vigente citada, de obligatoria observancia para todos los órganos del Estado a quienes compete su aplicación y efectividad».

Por último, refuerza su tesis, la Resolución que analizamos, con la doctrina del Tribunal Supremo en sus sentencias de 29 de septiembre de 1951, 2 de febrero de 1955, confirmada por el mismo Tribunal Central en sus Acuerdos de 2 de abril y 4 de octubre de 1960.

Comentarios: Nos limitamos a decir que, conformes en un todo con el criterio ahora sentado por el Central con más claridad que nunca, lo aplaudimos, con tanta mayor satisfacción cuanto que esta tesis la hemos sustentado con tesón en esta REVISTA CRÍTICA DE DERECHO INMOBILIARIO, desde que, en cuanto a la exención se refiere, su extraño texto apareció en la Ley del Impuesto de 1947, al comentar la vacilante interpretación que el mismo mereció, en un principio, a la Sala 3.ª del Tribunal Supremo.

Ahora, esto es, después del nuevo texto reglamentario, que, como es sabido, por la simple lectura del mencionado apartado 4), quiso hacer aún más sutiles las mallas del cedazo que dan paso a la exención de los contratos verbales, consignada en los términos imprecisos y poco jurídicos por todos lamentados, a partir de los textos legales de la Ley y Reglamento del Impuesto de 1947, la jurisprudencia ha venido a frenar el impulso ampliatorio, en sentido restrictivo, de la exención, ya que Ley del 58 no dijo lo que acaso quiso decir la de 1947, o sea, que los contratos verbales estarán sujetos al impuesto, siempre que su contenido económico sea superior a 1.500 pesetas, lo cual podría ser tachado de excesiva dureza fiscal tributaria, pero habría evitado las vacilaciones interpretativas a que el texto legal ha venido dando lugar desde la vigencia de la segunda de dichas Leyes.

*Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de
6 de diciembre de 1960.*

En escritura pública se hizo constar que cierta entidad había adquirido, en escritura del mismo día, la propiedad de una finca de cuyos bajos y sótano era arrendatario don L. R., el cual, con autorización del dueño, los tenía subarrendados a una Compañía mercantil con destino a café-bar, y que, convenida la extinción del arriendo, pactan, mediante la misma escritura, la extinción del contrato de arrendamiento, y también la entidad compradora toma posesión simbólica del local, si bien concede un plazo al arrendatario para que lo desocupe y fijándose como indemnización por la extinción del arriendo la cantidad de 2.000.000 de pesetas.

La Oficina Liquidadora giró liquidación a cargo de la compradora, sobre la aludida base, por el concepto de transmisión de «muebles», al 3 por 100, la cual fué recurrida, con fundamento, en que, conforme al artículo 62 de la Ley de Arrendamientos Urbanos de 22 de diciembre de 1955, el arrendatario carecía de derecho al traspaso del local, y que, por lo mismo, la entidad propietaria no había ejercitado la acción de tanteo ni la de retracto, y que la escritura no contiene sino una extinción de arrendamiento con indemnización exenta, según el artículo 3.º de la Ley del Impuesto, número 22, y el 6.º del Reglamento de 21 de marzo de 1959, que dicen que gozará de exención la extinción de arrendamientos de toda clase, aunque su constitución esté sujeta al impuesto.

El Tribunal Provincial desestimó el recurso diciendo que el artículo 24 del Reglamento sujeta al impuesto las cesiones de muebles o derechos que tengan este concepto legal y no figuren en otra disposición del mismo Reglamento expresamente.

El Central empieza por sentar que la legislación del Impuesto no sujeta al mismo la extinción del arrendamiento, sino que, por el contrario, el núm. 22, apartado A), artículo 3.º de la Ley, la declara exenta en todo caso.

Por otra parte, el beneficio de la prórroga—añade la Resolución—del plazo contractual de arrendamiento de los locales de negocio consignado en la Ley de Arrendamientos Urbanos no puede implicar la adquisición de un derecho definitivo al goce de la cosa,

contrario a la esencial naturaleza temporal del arrendamiento, por lo que es de estimar, en principio, que cuando, por voluntad de las partes o por causa legal, el contrato se extingue, el propietario no adquiere, en el momento de la extinción, un derecho que ya no tuviese como inherente a su derecho dominical, conforme al artículo 348 y concordantes del Código Civil; estando esa inexistencia de transmisión de bienes de acuerdo con la no sujeción y declaración expresa de exención del impuesto en cuanto a la extinción de la relación arrendaticia expresada.

A tenor de los artículos 62, 65, 70 y 73 de la Ley de Arrendamientos Urbanos es obligado admitir la plena eficacia legal y establecer y fijar la fecha de extinción del contrato, y establecer, pagar y percibir la indemnización que por dicha causa estimen oportuna; convenio que, como queda dicho, está exento del impuesto.

Es improcedente exigir el impuesto—sigue diciendo el Central—por el concepto de cesión de derechos, aun en el supuesto de que, con arreglo al núm. 1.º, párrafo 3.º, del artículo 16 del Reglamento, se liquidasen, como transmisión de bienes muebles, los traspasos de locales de negocio, porque, aparte del tipo de gravamen, el traspaso de local es, en definitiva, conforme a la naturaleza de la relación arrendaticia, como define el artículo 29 de la Ley de Arrendamientos Urbanos, la cesión, mediante precio especial, para la cesión de tales locales, sin existencias, hecha por el arrendatario para la cesión de tales locales sin existencias, hecha por el arrendatario a un tercero, el cual queda subrogado en los derechos y obligaciones nacidos del contrato de arrendamiento, y, por tanto, en el goce o uso temporal del local, mediante el pago del alquiler; transmisión que no puede tener lugar en favor del propietario arrendador, que no es tercero en la relación arrendaticia y tiene derecho dominical al disfrute de la cosa, por lo que la apreciación legal de tal transmisión sólo como ficción puede establecerse por asimilación con el citado precepto reglamentario, cuando el arrendador, en los casos de tanteo o retracto, se coloca en lugar de un tercero; asimilación que no puede hacerse extensiva a casos distintos de los establecidos.

En el supuesto de que se estimara improcedente que la escritura contuviera una cesión de derechos, no podría ésta estar su-

jeta al impuesto en virtud de la norma general del artículo 24 del Reglamento, porque su aplicación requiere, en el párrafo primero, que no figuren expresamente en otra disposición del mismo Reglamento, y dicho está que cuanto se refiere a constitución, prórroga, modificación y cesión de arrendamientos de bienes, es materia específica del artículo 16 del Reglamento del Impuesto.

En definitiva, el Tribunal Central califica el acto como extinción de arrendamiento, exenta a tenor del artículo 3.º de la Ley del Impuesto.

Comentarios: Nuestro respeto a las decisiones del Tribunal Central lo tenemos reiteradamente proclamado en nuestros trabajos en esta REVISTA CRÍTICA DE DERECHO INMOBILIARIO; pero en el caso que nos ocupa, aun sin atrevernos a disentir de sus puntos de vista de una manera decidida, si nos ofrecen serias dudas sus conclusiones.

Es incuestionable que la extinción de los arrendamientos está exenta del impuesto a tenor del invocado núm. 22 del artículo 3.º de la Ley reguladora del tributo; pero ¿es que el caso estudiado encierra la extinción propiamente dicha del contrato?

Reparemos, en primer lugar, que la escritura de compra del inmueble comprende dos pactos, uno de compra entre el dueño de la finca y la Sociedad compradora, y otro entre ésta y el arrendatario de los locales, cuyos pactos enlazan, además a los tres contratantes con una convención de extinción del arrendamiento, y otra mediante la cual el arrendatario consiente en la extinción del derecho que él tenía al disfrute de los locales, y ello mediante la indemnización, a cargo del comprador, de los dos millones de pesetas; o, lo que es lo mismo, que el contrato se extingue, no por el cumplimiento del término inicialmente estipulado, sino por el convenio que lo anticipa, desprendiéndose el arrendatario de su derecho como tal, a cambio de lo que los contratantes llaman indemnización y que en realidad no es otra cosa que el precio del derecho de que el arrendatario se desprende.

Esto dicho, surge fácilmente esta otra pregunta: el citado precepto de la Ley del Impuesto declarando exenta la extinción de los arrendamientos de todas clases, ¿se refiere a la terminación de los mismos por expirar el plazo contractual o por causa legal, como

sería, por ejemplo, a tenor del artículo 1.568 del Código Civil, la destrucción o pérdida de la cosa arrendada, o comprende, además, las extinciones que se produzcan por convenio entre arrendador y arrendatario, ya oneroso o gratuito?

A nuestro entender, el pensamiento del legislador no pudo ser otro que el de referirse a la extinción que se produce cuando el plazo pactado de vigencia del contrato ha transcurrido y el dueño recaba el disfrute de la cosa arrendada; porque, como muy bien dice el Central en su Resolución, el contrato en sí no implica la adquisición de un derecho definitivo al goce de la cosa, contrario a la esencial naturaleza temporal del arrendamiento, y, por tanto, el dueño no adquiere en el momento de la extinción un derecho que no tuviese como inherente a su derecho dominical. Ocurre, entonces, añadimos nosotros, una cosa idéntica al acto de cancelación de hipoteca, que está fuera del ámbito del impuesto, precisamente porque nada adquiere el acreedor que no estuviese en su patrimonio, y al no acrecer éste, desaparece la razón fundamental del impuesto.

Pero esto no ocurre en el caso enjuiciado, ni tampoco cuando arrendador y arrendatario convienen, mediante precio o indemnización, que la cosa arrendada vuelva a ser disfrutada por el primero antes de finalizar el tiempo estipulado de duración del contrato. En tal caso, el arrendador incrementa su patrimonio con el disfrute o uso del bien arrendado durante el tiempo que reste del convenido inicialmente, y, correlativamente, disminuye el patrimonio del arrendatario. Dicho de otra manera, hay una transmisión de un bien o derecho de patrimonio a patrimonio, que es lo que constituye la esencia y fundamento del impuesto; y ésta es la razón suprema, a nuestro entender, de que cuando la Ley comprendió entre los actos exentos el de extinción de los arrendamientos de todas clases, no quiso comprender más extinciones que las producidas por el natural término del plazo contractual o por la destrucción o la pérdida de la cosa arrendada, de acuerdo con el citado precepto del Código Civil.

A lo dicho añadimos, a fuer de sinceros, que si bien esta interpretación nos parece razonable, no desconocemos que frente a ella está enhiesto el viejo axioma de interpretación, que dice: *Ubi lex non distinguit, nec nos distinguere debemus*.

Sentencia del Tribunal Supremo de 9 de diciembre de 1961.

EN EL CASO DE VENTA DE FINCA HIPOTECADA A X., ADQUIRIDA POR EL ACREEDOR HIPOTECARIO Y VALORADA DE COMÚN ACUERDO ENTRE ÉSTE Y EL DEUDOR A EFECTOS DEL PROCEDIMIENTO SUMARIO, HA DE TOMARSE COMO BASE LIQUIDABLE DICHA VALORACIÓN, AUNQUE PARTE DEL INMUEBLE HAYA SIDO EXPROPIADA ANTES DE REALIZARSE LA SUBASTA.

Antecedentes: Convenido un préstamo hipotecario y valorada la finca hipotecada a los efectos, en su caso, del procedimiento ejecutivo sumario, en 5.000.000 de pesetas, y celebrada la subasta judicial a que dió lugar el impago del préstamo, fué adjudicado el inmueble, en la tercera subasta, al acreedor, en 3.195.000 pesetas, y presentado el auto de adjudicación a la liquidación del impuesto, se tomó como base liquidable la de 5.000.000 de pesetas.

Recurrida la liquidación ante el Tribunal Provincial, el acreedor adjudicatario alegó y probó que con anterioridad al procedimiento judicial, y después de concertado el préstamo, había sido expropiada por el Ministerio de Obras Públicas una importante porción de la finca, y que su adjudicación había tenido lugar en la tercera subasta, después de haber quedado desiertas las dos anteriores, por lo cual la aludida base no debía ser otra que la de 3.195.000 pesetas, precio resultante de dicha tercera subasta.

Tanto el Provincial como el Central desestimaron la reclamación, fundados en que la Administración tiene, en todo caso, la facultad de comprobar el valor de los bienes transmitidos, y que uno de los medios comprobatorios, en cuanto a las fincas hipotecadas, es el valor asignado a las mismas por los contratantes, a efectos del procedimiento del artículo 130 de la Ley Hipotecaria, a tenor, todo ello, de los apartados 1) y núm. 11 del 2) del artículo 8.º del Reglamento del Impuesto.

Planteado el problema ante la Sala 3.ª del Tribunal Supremo, ésta confirma la Resolución del Tribunal Central, por los mismos fundamentos invocados por él.

Comentarios: Con todo respeto, disintimos de semejante criterio, por la sencilla razón de que si bien los contratantes dieron una

valoración, ella fué referida a toda la finca; y como ésta, de hecho, no se subastó en su totalidad, es evidente que el acreedor adjudicatario no adquirió más que una parte de ella, y no es justo exigir el impuesto por lo que no se adquiere. Lo jurídico hubiera sido proporcionar el valor convenido inicialmente para todo el inmueble, con la parte del mismo realmente transmitida al adjudicatario.

JOSÉ MARÍA RODRÍGUEZ VILLAMIL