

Jurisprudencia sobre el Impuesto de Derechos reales

*Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 12
de abril de 1960.*

LA DECLARACIÓN DE OBRA NUEVA, EN RELACIÓN CON EL IMPUESTO DE DERECHOS REALES Y EL DEL TIMBRE Y CON LAS DISPOSICIONES SOBRE VIVIENDAS QUE GOZAN DE PROTECCIÓN FISCAL.

Antecedentes.—Presentado un documento notarial de declaración de obra nueva, otorgado en 12 de mayo de 1959, a liquidación, en el que el otorgante manifestaba que sobre un solar de su propiedad había construido a sus expensas y con materiales propios un edificio acogido a los beneficios regulados en el Decreto-Ley de 27 de noviembre de 1953 sobre viviendas bonificables, que había sido terminado en 25 de noviembre de 1958, dentro del plazo de los tres años señalados por la Junta Nacional del Poro al otorgar la calificación provisional de bonificable, la Orden liquidadora giró las correspondientes liquidaciones por Derechos reales y Timbre sin aplicar bonificación alguna.

El interesado recurrió ante el Tribunal Provincial Económico-administrativo, alegando la Ley de 15 de julio de 1954, según la cual la reducción fiscal de que gozan las viviendas bonificables es

aplicable a todas las solicitudes aprobadas con anterioridad a la fecha de la entrada en vigor de aquélla, cuya bonificación es aplicable también a las declaraciones de obra nueva.

El citado Tribunal dijo, desestimando el recurso, que los preceptos de la Ley del Impuesto de 21 de marzo de 1958 deben aplicarse en toda su extensión, conforme a su transitoria 1.ª; y en cuanto al impuesto del Timbre, afirmó que no es procedente la bonificación por no estar establecida en ninguno de los preceptos de la Ley que lo regula, de 14 de abril de 1955, máxime teniendo en cuenta que la declaración de obra nueva y el contrato de ejecución de obra son conceptos jurídicos distintos, sin que con relación al primero de ellos haya referencia alguna en la mencionada legislación sobre viviendas finalmente beneficiadas.

El Tribunal Central sienta que, según la citada Ley del Impuesto de Derechos reales, la sujeción al mismo de la declaración de obra nueva se funda en la presunción legal de la existencia de un contrato de obras, con o sin suministro de materiales, y por lo mismo hay que estar en cuanto a tal impuesto a los beneficios legales que sean procedentes para tales contratos, o «sea, que la sujeción al tributo por la obra nueva no viene determinado por el concepto jurídico de obra nueva, que no implica por sí solo transmisión alguna de bienes, sino por la existencia de un contrato anterior o coetáneo de ejecución de obras, cuyo resultado es la construida y declarada», y por ello precisamente el apartado VI del artículo 2.º de dicha Ley del Impuesto dispone que la declaración de obra nueva no estará sujeta al impuesto cuando se acredite que el mismo ha sido satisfecho por el contrato de construcción.

En su consecuencia, el Tribunal Central acuerda revocar en este extremo la Resolución del Provincial, y declara que el contrato de obra, en este caso la declaración de obra nueva, debe disfrutar de la bonificación del 90 por 100 del impuesto de Derechos reales.

Por el contrario, en cuanto al impuesto del Timbre, confirma el acuerdo del Tribunal inferior y dice que la sujeción al mismo de la declaración de obra nueva está terminantemente establecida en la regla 4.ª del artículo 9.º de la Ley que lo regula de 14 de abril de 1955, como acto distinto del contrato de ejecución de obra que pudo celebrarse para la construcción de la misma, sin que respecto de tal acto de declaración de obra nueva haya establecido dicha

Ley del Timbre bonificación alguna, ni tampoco las disposiciones sobre Viviendas bonificables, según el texto refundido sobre las mismas de 10 de julio de 1954.

Comentarios.—No nos vamos a detener en ellos porque lo hemos hecho con extensión en el número de esta REVISTA CRÍTICA DE DERECHO INMOBILIARIO correspondiente a septiembre - octubre de 1961, al comentar la Resolución del mismo Tribunal Central de 19 de enero de 1960, especialmente en cuanto a lo que al impuesto del Timbre se refiere acerca de la no bonificación. Aquí, pues, añadiremos, simplemente, que remitimos al lector benévolo a aquel comentario, sin dejar de decir también que el criterio expuesto en cuanto al Timbre se refiere, está reiteradamente sostenido por el mentado Tribunal en otras Resoluciones con el argumento Aquiles de que la declaración de obra nueva está expresamente tarifado en la mencionada Ley del Timbre, y, al mismo tiempo, no está comprendida en ninguna de las bonificaciones consignadas en la legislación reguladora de las Viviendas bonificables.

Hacemos notar, por fin, que la Ley de 15 de julio de 1954, que derogó las Leyes de 19 de abril de 1939 y de 25 de noviembre de 1944, así como los Decretos-Leyes de 19 de noviembre de 1948 y 27 de noviembre de 1953, y reguló la llamada de «renta limitada», declara en el número 3.º de su artículo 10, en cuanto a las mismas, la exención total de los impuestos de Derechos reales y Timbre, *incluso para las declaraciones de obra nueva.*

No desconocemos que este argumento o esta cita no sirve directamente para fundamentar nuestra tesis en cuanto al timbre de tales declaraciones; pero sí es valedero, *a pari*, para reforzarla y afirmar que si la obra nueva, o sea el contrato de obras, es el que genera el contenido de la declaración de obra nueva, de tal manera que ésta no es más que el continente o la envoltura de aquél, debe gozar de los mismos privilegios fiscales.

Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 26 de abril de 1960.

EN EL CASO DE UN CONTRATO DE EJECUCIÓN DE LAS OBRAS DE ABASTECIMIENTO DE AGUAS DE UN AYUNTAMIENTO, QUE AL MISMO TIEMPO ES EL ADJUDICATARIO DE LA REALIZACIÓN DE AQUÉLLAS, NO EXISTE CONTRATO DE OBRAS PROPIAMENTE DICHO, Y EL ACTO HA DE CALIFICARSE COMO NO SUJETO, PORQUE FALTA EL REQUISITO DE QUE LA OBRA O SERVICIO SE REALICEN EN FAVOR DE UN TERCERO QUE SATISFAGA EL PRECIO.

Antecedentes.—En escritura de 31 de enero de 1959 se hizo constar que la Comisión Provincial de Servicios Técnicos de una Diputación Provincial había aprobado el abastecimiento de aguas de cierto Municipio, con aplicación de subvención del Estado, conforme a un plan de obras y servicios general estatal, y acordó sacar las obras a subasta, en la que fué adjudicada la obra al Ayuntamiento del propio Municipio por la Diputación Provincial en elevada suma, con la subvención estatal mencionada.

Presentada la escritura en la Oficina Liquidadora, ésta liquidó por el concepto de contrato mixto, número 22 de la Tarifa, siendo recurrida la liquidación con fundamento en que la Ley Municipal en su artículo 693 concede la exención en los contratos en que intervengan las Diputaciones y Ayuntamientos, siempre que les sea imputable el pago del impuesto, como en el caso ocurría, y cuya exención está confirmada en la vigente Ley del Impuesto de 21 de marzo de 1958 en el artículo 3.º, apartado C), epígrafe 2.º, para todas las adquisiciones a título oneroso, cualidad que indudablemente concurre en el caso.

El Tribunal Provincial denegó el recurso, diciendo que el Ayuntamiento no realizó ninuguna adquisición a título oneroso, únicas exentas, sino que se trata de un contrato de mera gestión, máxime en el supuesto estudiado, puesto que quien adquirió los materiales fué la Junta Provincial de Servicios Técnicos de la Diputación Provincial.

El Central estima el recurso y revoca la decisión del inferior

anulando la liquidación, y dice que el verdadero contrato de obras consiste en que una persona interesada en ellas encargue a otra que las lleve a cabo a su propia costa en la forma que determinan los artículos 1.544 y 1.588 del Código Civil, y en el orden fiscal, los artículos 16, 18 y 25 del Reglamento del Impuesto de Derechos reales, que implican necesariamente el que una persona ejecute para otra, mediante precio cierto, un servicio u obra, creando, modificando o transformando bienes propios de quien pague el precio, con aportación o no de los materiales necesarios, cuando así se estipule.

Tales requisitos no se dan cuando el propietario de la cosa o bienes objeto de las obras—en este caso el Ayuntamiento—es al mismo tiempo el contratista respecto al abastecimiento de aguas de su propia población.

Y no destruye esta conclusión la circunstancia formal de que el Estado, al subvencionar las obras por motivos de interés general, las intervenga y fiscalice, porque al ser adjudicadas al Ayuntamiento para que éste las realice, no puede decirse que existan en las obras contraprestaciones que determinen la existencia de servicios, trabajos y suministros, que son precisamente los factores determinantes de las obligaciones tributarias reflejadas en la liquidación.

En definitiva, no se trata de un contrato traslativo de dominio, porque todo el objeto de la convención queda en beneficio propio y exclusivo de la Corporación y no cabe encuadrarlo en la exención pretendida del impuesto, y ha de concluirse que al no producirse tráfico patrimonial, el acto no puede clasificarse de sujeto al impuesto.

Como único comentario decimos que está perfectamente clara la conclusión a que llega el Central y claramente razonada: el contrato de obras requiere bilateralidad de prestaciones, o sea, que las ejecute una persona en beneficio de otra que las sufraga, y estos requisitos no se dan cuando el Ayuntamiento, beneficiario del abastecimiento de aguas, es al mismo tiempo adjudicatario de la realización de las mismas.

Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 26 de abril de 1960.

CÓMO DEBE LIQUIDARSE UN CONTRATO, DE FECHA 30 DE NOVIEMBRE DE 1955, DE CONSTRUCCIÓN DE DOS BUQUES, CUYO CONTRATO FUÉ LIQUIDADO PROVISIONALMENTE AL SER PRESENTADO EL DOCUMENTO EL 25 DE DICIEMBRE DEL MISMO AÑO CON NOTA DE NUEVA PRESENTACIÓN DENTRO DE LOS TREINTA DÍAS SIGUIENTES AL DE LA TERMINACIÓN DE LAS OBRAS, A FIN DE GIRAR LIQUIDACIÓN COMPLEMENTARIA CORRESPONDIENTE CON SIMULTÁNEA PRESENTACIÓN DE LA CERTIFICACIÓN MENCIONADA EN EL APARTADO 2.º DEL ARTÍCULO 51 DEL REGLAMENTO DEL IMPUESTO.

En 30 de mayo de 1958 una Sociedad constructora de buques y una Sociedad naviera otorgaron escritura de entrega de uno de los navios contratados en la expresada fecha de 30 de noviembre de 1955, ascendiendo el precio a más de 15.000.000 de pesetas, y con arreglo a esa base la Oficina Liquidadora giró la liquidación complementaria antes aludida, tanto por Derechos reales como por Timbre, que fué impugnada por estimar la entidad recurrente que eran aplicables al contrato los beneficios fiscales de la Ley de 12 de mayo de 1956 de Protección a la Marina Mercante Española.

Desestimado el recurso por el Tribunal provincial y entablada alzada ante el Central con fundamento en que el contrato primitivo originó solamente una liquidación provisional, por añadidura, no obtuvo el contrato la autorización superior hasta el 18 de mayo de 1956, de donde la recurrente deduce que debió aplicarse el artículo 6.º de la Ley del Impuesto, que manda que toda adquisición de bienes cuya efectividad se halle suspendida de derecho por la concurrencia de una condición o cualquiera limitación, se entenderá realizada el día que desaparezca, precepto concordante con la transitoria segunda de la mencionada Ley de 12 de mayo de 1956, que dispone que su aplicación pende de la autorización pertinente para la construcción del buque de que se trate. Procede, pues, termina diciendo la reclamante, la aplicación del beneficio de la citada Ley de Protección a la Marina Mercante.

El Central rechaza la argumentación antedicha porque si la

constructora entendía que la liquidación provisional violó el citado artículo 6.º al no ser suspendida o aplazada por estar el contrato sometido a condición o limitación, debió, por aplicación del artículo 57 del Reglamento del Impuesto, impugnar entonces tal liquidación; y al no haberlo hecho así, la reclamación actual es extemporánea.

Por otra parte, tal aplazamiento hubiera sido improcedente, porque el contrato originario fué libre y consentido sin el requisito previo de la autorización, que no fué invocado de la Dirección General de Industrias Navales, y aunque fuera necesario no implicaría como defecto legal la práctica de la liquidación procedente, por imperativo del artículo 41 del Reglamento, que prescinde de tales posibles defectos.

La Resolución del Central añade que el hecho de que la autorización de la Dirección General no se otorgase hasta el 18 de septiembre de 1956 no prueba suficientemente que las partes, cumpliendo la obligación contraída en 1955, no comenzasen antes de aquella fecha la construcción de las naves y el pago de los plazos convenidos, máxime teniendo en cuenta que al firmarse el contrato inicial se entregó el 5 por 100 del precio.

Por último, el artículo 29 de la Ley de 12 de mayo no sería de aplicación al caso, porque los beneficios fiscales no tienen retroactividad, mas que en cuanto a los artículos 11, 12 y 13, según preceptúa su transitoria segunda, y ellos no se refieran a los anticipos que el Estado pueda conceder.

Sentencia del Tribunal Supremo de 18 de octubre de 1961.

ES DEDUCIBLE DE LA BASE LIQUIDABLE EN UNA HERENCIA LA DEUDA REPRESENTADA POR UNA LETRA DE CAMBIO, INTERVENIDA POR CORREDOR DE COMERCIO AL SER LIBRADA, ACEPTADA POR EL CAUSANTE, PROTESTADA POR FALTA DE PAGO AL VENCIMIENTO OCURRIDO DESPUÉS DEL FALLECIMIENTO DE AQUEL Y ABONADO EL IMPORTE ANTES DE SER PRESENTADA A LIQUIDACIÓN LA PARTICIÓN.

Antecedentes.—En determinada partición por fallecimiento del causante en 31 de enero de 1951, los contadores partidores, en la

escritura correspondiente otorgada en 28 de junio de 1951, incluyeron como deuda del caudal hereditario a determinado Banco, la cantidad de 500.000 pesetas, garantizada con una letra de cambio librada en 2 de noviembre de 1950, aceptada por dicho causante, intervenida por Corredor de Comercio y protestada a su vencimiento en 2 de febrero de 1951.

Para el pago de la deuda se adjudicaron bienes inmuebles a uno de los partidores por vía comisión o encargo, quien pagó al Banco haciéndolo constar en escritura de 29 de diciembre de 1951.

La Oficina Liquidadora no dedujo la deuda por entender improcedente la deducción a tenor del artículo 101 del Reglamento del Impuesto, y recurrida la liquidación en reposición y ante el Tribunal provincial, con invocación de los apartados 2.º y 3.º de dicho precepto, sin éxito, fué planteado el caso ante el Tribunal Central, también sin éxito y declarando no deducible la deuda a tenor del repetido artículo, en razón de que, según su número primero, la letra de cambio no lleva aparejada ejecución cuando al morir el causante no está vencida ni ha sido protestada, ni lo es tampoco conforme al número 2.º del mismo texto, porque se refiere a los préstamos otorgados por los Bancos, siempre que consten en póliza intervenida por Agente de Cambio y Bolsa o Corredor de Comercio; y si bien en el caso intervino uno de éstos, no existe póliza, sino el giro de una letra, sin que tampoco quepa la deducción del número 3.º del mismo artículo, puesto que, aun aceptando la letra como documento privado admisible, es dudosa la existencia de la deuda y además la cambial está girada entre cónyuges, estableciéndose así un vínculo de crédito contrario a los preceptos del Código Civil, y a mayor abundamiento la cuantía del capital que la cambial representa es aproximada al de la herencia, y, por añadidura, a pesar de que la letra se giró sólo dos meses antes de la muerte del causante, el préstamo fué agotado en su totalidad, y, no obstante, no aparecen inventariados en la escritura de partición ni dinero ni bienes adquiridos en ese plazo, ni se ha intentado demostrar que tal cantidad fuera invertida en el pago de otras deudas; estando, por fin, corroborada la deuda solamente por manifestaciones del Banco afirmando que había sido pagada y aunque así figurase en los libros de contabilidad habría que considerarlos como medios de prueba insuficientes.

Planteado el problema ante la Sala 3.ª, empieza ésta por sentar que consiste en determinar si la deuda consistente en el valor de una letra de cambio aceptada por el causante de la herencia, intervenida por Corredor de Comercio al ser librada, protestada por falta de pago a su vencimiento, después del fallecimiento de aquél, y abonado su importe al tenedor antes de ser presentada a liquidación la escritura particional, puede ser deducible de la base liquidable.

Esto supuesto, dice la Sala que el Tribunal Central argumenta con el contenido del número 1.º del Reglamento del Impuesto, según el cual el importe de las letras de cambio no es deuda deducible cuando las cambiales no están vencidas y protestadas antes de la muerte del causante por no llevar aparejada ejecución a tenor del número 4.º del artículo 1.429 de la Ley de Enjuiciamiento Civil y del 521 del Código de Comercio, y añade la Sala que el contenido del párrafo citado exige dos requisitos para que la deducción sea factible, que son, que la existencia de la deuda se acredite por medio de documento público o privado de indudable legitimidad y que lleve aparejada ejecución al morir el causante, conforme al mentado artículo de la Ley Procesal.

Esto dicho, añade que si la aceptación supone la obligación de pagar su importe; si la letra en cuestión aparece adornada con los requisitos del artículo 444 del Código de Comercio y aceptada por el causante y no puesta en duda su autenticidad, y si, además, aparece justificado en el expediente con documento público que ha sido satisfecho su importe al acreedor antes de ser girada la liquidación impugnada, es incuestionable que se cumple el primero de los expresados requisitos y, por tanto, que la letra, no satisfecha antes de la muerte del causante, acredita una deuda contra su herencia.

Y si bien—sigue diciendo la Sala—la cambial no tiene el rango de documento público conforme al artículo 596 de la Ley riuaria, es suficiente a los indicados efectos, máxime habiendo sido intervenida al ser librada.

A mayor abundamiento, insiste la Sala, en cuanto a la carencia de protesto en las cambiales, el Tribunal Supremo tiene sentada doctrina en sentencia de 11 de marzo de 1932, estimándolo como requisito formal sólo exigible en cuanto haya sido jurídicamente

realizable, o bien constituya el único modo de patentizar la incontestable existencia de la obligación; y en el caso de autos, acreditada, como lo ha sido, la aceptación de la letra, sólo procedería el protesto por falta de pago, y no ha podido llegarse a practicarlo, entendiéndose la diligencia con el aceptante, a causa de su fallecimiento antes del día del vencimiento.

En conclusión, la sentencia estima que concurren los requisitos exigidos en el apartado 1.º del artículo 101 del Reglamento de 1947, vigente al producirse los hechos, para la deducción del importe de la repetida cambial como deuda del caudal hereditario, y revoca la impugnada Resolución del Tribunal Central Económico-Administrativo.

Comentarios.—El caso, en principio, nos parece bien estudiado por la Sala, y aunque su doctrina sea contraria al rigorismo con que el Tribunal Central y la misma Sala vienen interpretando el mencionado artículo 101 del Reglamento anterior, sustancialmente igual al del Reglamento vigente de 1959, y pese al respeto que siempre nos merece la doctrina que aquél sienta en sus Resoluciones, nos inclinamos a suscribir la tesis de la sentencia, puesto que la existencia de la deuda parece inconcusa.

Ello no obstante, y como apostilla final, nos resta decir, únicamente, que echamos de menos en la sentencia el análisis del argumento esgrimido en la Resolución recurrida, cuando apunta, aunque sin desarrollarlo, el razonamiento de que la cambial documenta un contrato oneroso entre marido y mujer de carácter crediticio, puesto que la ilegalidad civil del mismo cambiaría radicalmente el estado de la cuestión, si es que se llegase a la conclusión de que la relación obligacional entre los cónyuges encerraba un contrato no válido según la Ley Civil.

JOSÉ MARÍA RODRÍGUEZ-VILLAMIL.