

Jurisprudencia sobre el Impuesto de Derechos reales

Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 12 de enero de 1960.

LAS INSCRIPCIONES SOBRE VIVIENDAS FAVORECIDAS FISCALMENTE, SON APLICABLES A LA ENAJENACIÓN DE VIVIENDAS O LOCALES O APARTAMENTOS DE AQUÉLLAS.

VENDIDO UN APARTAMENTO EN UNA CASA ACOGIDA A LOS BENEFICIOS DE LA LEY DE 3 DE DICIEMBRE DE 1953 Y DECRETO DE 6 DE OCTUBRE DE 1954 Y DISPOSICIONES CONCORDANTES, LA CORRESPONDIENTE ESCRITURA FUÉ LIQUIDADADA APLICÁNDOLE EL TIPO ORDINARIO DE COMPRAVENTA AL 6 POR 100.

La liquidación fué recurrida por estimar que a la transmisión le era aplicable el beneficio tributario establecido en las disposiciones citadas y confirmado en la Ley de 12 de mayo de 1956 y en el artículo 3.º, letra j) de la Ley del Impuesto de 21 de marzo de 1958, y también en sentencias del Tribunal Supremo, tales como la de 3 de septiembre, 4, 5 y 10 de octubre de 1958.

El Tribunal Central dice que, llevada a cabo la construcción del edificio conforme a la legislación especial aludida, los beneficios de ella dimanantes son aplicables lo mismo a la transmisión de la cons-

trucción urbana, como bloque o inmueble total, que a la enajenación de viviendas o locales, aunque éstos formen parte de una copropiedad o dependan de otros elementos de la construcción general, o de otra construcción ajena.

Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 19 de enero de 1960.

INTERPRETACIÓN DE LAS DISPOSICIONES REGLAMENTARIAS SOBRE EL CAUDAL RELICTO, EN RELACIÓN CON EL ART. 20 DEL CONCORDATO VIGENTE, EN EL CASO DE QUE LA RENUNCIA FAVOREZCA A LO DISPUESTO POR LA TESTADORA EN FAVOR DE SU ALMA.

Antecedentes: A consecuencia del fallecimiento de cierta causante en 1955, se consignó en las operaciones particionales que dicha causante había instituido a una hermana suya heredera usufructuaria, con facultad dispositiva en caso de necesidad, según conciencia, y el remanente al alma de la instituyente.

La usufructuaria aceptó la herencia en usufructo y a la par renunció a la facultad de disposición de los bienes, concedida por la causante.

El albacea contador adjudicó la nuda propiedad de los bienes al Obispado, y la Oficina Liquidadora giró, entre otras, la correspondiente liquidación por caudal relicto a cargo de la usufructuaria, alzándose contra aquélla el albacea, por estimar infringidos los artículos 244 del Reglamento de 1947 y el 20 del vigente Concordato de 27 de agosto de 1953, en su apartado 5.º, y pidió que se anulase la liquidación y se girase otra sobre la base del 10 por 100 del valor de los bienes, por estar exento el resto, heredado por el alma, en virtud del dicho Concordato.

El Tribunal provincial denegó la pretensión fundándose en que ni la usufructuaria ni el alma de la causante estaban comprometidas en las excepciones señaladas en el citado artículo 244 del Reglamento, al efecto de fijar la base del caudal relicto.

Recurrido el acuerdo denegatorio, el Central, revocándolo, dice que, ocurrido el fallecimiento de la causante vigente, el Concordato, son de aplicar al caso sus preceptos, y entre ellos el núm. 2

de su artículo 36, que dispone que se consideran derogadas cuantas disposiciones se opongan a lo que en él se establece, y que el núm. 5.º de su artículo 20, dice que las donaciones, legados o herencias destinados a finalidades de culto religiosas, serán equiparadas, a efectos tributarios, a aquellas destinadas a fines benéficos o benéfico-docentes; y que, por consiguiente, dentro de esta fórmula, han de estar comprendidas las herencias a favor del alma, como en el presente caso ocurre al ser adjudicada la nuda propiedad de la herencia al Obispado para sufragios por el alma de la causante y a las necesidades y atenciones de la Iglesia.

Por otra parte, como el artículo 245 del Reglamento del 47—en el actual el 257—ordena que de la base del impuesto sobre el caudal relicto ha de deducirse una cantidad igual al valor comprobado de los bienes que hayan de servir de base para liquidar el de Derechos reales correspondiente, entre otros, a los Establecimientos de Beneficencia, es claro que el supuesto estudiado cae dentro de esa prescripción legal, puesto que, en virtud de la renuncia de la herencia a disponer de los bienes, resulta que la nuda propiedad, de ellos recae en favor del alma de la testadora causante.

Cierto es—sigue diciendo el Trigunal Central— que el artículo 258 del Reglamento del 47, reiterado en el vigente de 1959, dispone que, en caso de renuncia de la herencia por personas cuyas porciones hereditarias estuvieren sujetas al impuesto sobre el caudal relicto, no se aplicarán las exenciones del artículo 244—hoy el 256—, aunque cuando en virtud de aquélla adquieran los bienes las personas o entidades a que el mismo precepto se refiere, pero no hay que olvidar, añade, que la renuncia de la usufructuaria implica que la herencia se refiera directamente a favor del alma de la causante o, sea que la adquisición, esto es, su causa, no proviene de la renuncia como causa jurídica de la transmisión, que es el supuesto del artículo 258 del Reglamento, sino de la voluntad de la causante misma.

Por la misma razón, sigue diciendo la Resolución que extraçamos, que tampoco el caso es de los comprendidos en el número 17 del artículo 31 del Reglamento, cuando dice que la renuncia de la herencia, simple y gratuita, a favor de los coherederos con

derecho de acrecer, así como la repudiación pura y simple, no son actos sujetos, pero que los beneficiados por tales actos satisfarán el impuesto correspondiente a lo renunciado o repudiado por el mismo tipo que correspondería al renunciante o repudiante, puesto que aquí la parte favorecida por la renuncia estaría comprendida en la exención concordataria.

Por nuestra parte, reconocemos que la solución, tal como la resolución la enfoca, es defendible, aunque discutible, aunque su razonamiento bien pudiera ser aplicable a toda clase de renunciaciones y repudiaciones propiamente dichas.

Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 19 de enero de 1960.

En esta Resolución se estudia el problema de la bonificación del Impuesto del Timbre del Estado en las *declaraciones de obra nueva*, referentes a proyectos de viviendas que disfrutaran de protección fiscal, y lo traemos a colación en esta sección del Impuesto de Derechos reales por la relación que unas y otras bonificaciones guardan y porque el problema surge con frecuencia conjuntamente en la documentación que acerca de tales viviendas se presenta en las Oficinas Liquidadoras.

La tesis de dicha Resolución sostiene que la bonificación de Timbre no es aplicable.

Antecedentes: Una Sociedad inmobiliaria presentó a la Oficina Liquidadora una escritura con la declaración obra nueva de una casa que había construido en solar propio, valorada en una considerable cantidad y acogido el inmueble a los beneficios fiscales contenidos en los Decretos-Leyes de 19 de noviembre de 1948 y 27 de noviembre de 1953, con hipoteca a favor del Instituto de Crédito para la Reconstrucción Nacional. La escritura era de fecha 5 de octubre de 1955.

La Oficina Liquidadora declaró exenta del Impuesto de Derechos reales la constitución del préstamo y no sujeta la declaración de obra nueva, y giró a cargo de dicho Instituto una liquidación por Impuesto del Timbre que importó 40.068 pesetas.

La entidad recurrió la liquidación, solicitando la bonificación del 90 por 100, de acuerdo con los mencionados textos legales y razonando que, si bien en ellos no se menciona expresamente la declaración de obra nueva como comprendida en tal bonificación, implícitamente sí lo está como acto complementario y necesario para el otorgamiento de préstamos hipotecarios terminantemente bonificados.

El Tribunal Provincial denegó la bonificación pretendida, fundado en que «la declaración de obra nueva es *acto independiente*, sujeto al Impuesto por la Ley del Timbre de 14 de abril de 1955, y no se encuentra comprendido entre los enumerados concretamente en los preceptos legales invocados por el recurrente, razones suficientes todas para excluirle de la bonificación pretendida».

El Tribunal Central, confirmando el acuerdo del inferior, dice que gozarán de bonificación los documentos referentes a aquellos conceptos o actividades en que así se declare por una Ley y que el alcance y cuantía de tales deducciones serán las que determinen las Leyes que las reconozcan, las que en el caso están contenidas en los Decretos anteriormente citados, los cuales, al enumerar los actos u operaciones bonificables, para nada se refieren a las declaraciones de obra nueva. Por tanto, deben estar sujetas al pago sobre la base fijada en la norma 4.ª del artículo 9.º de la mentada Ley del Timbre; sin que, por otra parte, puedan admitirse, en materia de exenciones fiscales, interpretaciones extensivas y antagónicas de los aludidos preceptos.

Comentarios: Prescindiendo de la calificación dada por la Oficina Liquidadora a los actos de constitución de hipoteca en garantía del préstamo y declaración de obra nueva, cuya calificación fué de exención para el primero y de no sujeción para el segundo, puesto que ello no fué objeto de contienda, aunque alguna apostilla pudieran merecer.

Nos limitamos, pues, a la denegación acordada por el Central en cuanto a la exención o bonificación del Impuesto del Timbre del Estado; negativa fundada, como va dicho, en que ni esta Ley ni los invocados Decretos-Leyes establecen semejante exención.

No desconocemos ni negamos que en ninguno de dichos pre-

ceptos legales se habla específicamente del acto de declaración de *obra nueva*, como no lo mencionan tampoco las demás disposiciones referentes a la materia, cuales son: la Ley de 25 de noviembre de 1944, la Orden de 14 de abril de 1948, normativa de los preceptos de esa Ley, y la Orden de 10 de julio de 1954, que las da para el desarrollo de los repetidos Decretos de 1948 y 1953, referidos especialmente a viviendas bonificables; pero, siendo ello así, también lo es que tales disposiciones, además de coincidir en las exenciones y bonificaciones de Derechos reales y Timbre sobre las adquisiciones de terrenos, hipotecas, etc., están igualmente acordes en extender los mismos beneficios fiscales a «los contratos de ejecución de obra que se refieran a las fincas expresadas».

Esto supuesto, ¿se puede sostener, como la Resolución comentada afirma, que la declaración de obra nueva es un acto independiente sujeto al impuesto por la Ley del Timbre, y que «no se encuentra comprendido entre los enumerados en los preceptos legales invocados?»

Nosotros, dejando a salvo, como siempre, los respetos que la autoridad del Tribunal Central nos merece, decimos que su tesis nos parece asaz vulnerable, y sentamos, en primer lugar, que es una realidad que la Ley del Timbre, en el núm. 4.º del artículo 9.º claramente dice que las declaraciones *obra nueva* están gravadas, y a la par sostenemos que, ello no obstante, es de aplicación la misma Ley cuando, al enumerar las exenciones y reducciones del impuesto, dice, en el núm. 25 del artículo 89, que en éste están comprendidos «los actos y contratos reflejados documentalmentemente en cuyo favor se haya reconocido o se reconozca la exención por leyes especiales...»

Este reconocimiento de la bonificación de que se trata en todos los textos legales invocados, es para nosotros indiscutible, al establecer en todos ellos la bonificación del 90 por 100 del Impuesto del Timbre respecto a «los contratos de ejecución de obra que se refieran a las fincas expresadas».

No se dice, es cierto, *obra nueva*, pero, ello no obstante, es claro que le alcanza la bonificación. En efecto: el argumento de la Resolución, reducido a un silogismo, es éste: las disposiciones invocadas «para nada se refieren a las declaraciones de obra nue-

va», por lo que al Impuesto de Timbre afecta, y, por otra parte, tales declaraciones están expresamente tarifadas y gravadas en el núm. 4.º del artículo 9.º de la Ley del Timbre, luego la bonificación es improcedente; y el argumento se puede redondear y reforzar con este otro: si bien es cierto que el núm. 25 del artículo 89 de la propia Ley prevé la exención o la bonificación en los casos en que «se haya reconocido o se reconozca la exención por Leyes especiales», el precepto es inaplicable a la actual contienda porque los repetidos Decretos-Leyes no comprenden en la bonificación las declaraciones de obra nueva.

El argumento, no obstante su aparente fortaleza, no es eficaz. En efecto: ya hemos hecho notar que los Decretos-Leyes citados, específicos para el caso, y con ellos todas las restantes disposiciones sobre viviendas, ya sean bonificables, protegidas o para la clase media, mentadas también, únicamente expresan que las bonificaciones, incluida la del Timbre, comprenden «los contratos de ejecución de obra que se refieran a las fincas expresadas»; y ante tan categórica afirmación, preguntamos: si tal expresión no se refiere a la edificación, a la construcción, a la obra nueva que sobre el solar se levanta, ¿a qué se refiere?: a nada; y quedaría sin contenido el texto legal y habríamos incurrido en la infracción del axioma jurídico que dice que «toda interpretación que conduzca al absurdo debe rechazarse».

Es incuestionable, pues, que la bonificación debatida, unida a la de Derechos reales y referida al contrato de *ejecución de obra*, tiene que referirse forzosamente al edificio u obra nueva de que se trata, con el aditamento de que al expresarse el legislador así, no pudo emplear la locución *declaración de obra nueva* porque estas declaraciones no estaban mencionadas ni tarifadas en la Ley y Reglamento de 1947, entonces vigentes, como desligadas del contrato de *ejecución de obra*, que sí estaba regulado y tarifado en esos textos. Por lo mismo, al que presentaba la liquidación una escritura con una mera declaración de *obra nueva* sobre un solar de su propiedad, a fin de inscribirla con accesión de éste en el Registro de la Propiedad, no se la liquidaba el impuesto por esa simple declaración o manifestación, y el acto se calificaba como no sujeto, sin perjuicio, claro está, de que si la construcción hubiese tenido lugar, mediante un contrato de ejecu-

ción de obra de éste tributase con acto sujeto, que era por la tarifa entonces vigente.

Esta es la razón de que el texto de la bonificación contenida en los tan repetidos Decretos-Leyes, como dictados durante la vigencia de la Ley y el Reglamento de 1947 sobre el Impuesto de Derechos reales, hiciesen referencia tan sólo a la bonificación por Derechos reales y Timbre en cuanto a los contratos de *ejecución de obras*.

Llegados a este punto de nuestro razonamiento, hemos de completarlo con lo dispuesto en la legislación vigente sobre el Impuesto de Derechos reales, contenida en la Ley de 21 de marzo de 1958 y su Reglamento de 15 de enero de 1959, cuyos textos incluyen por primera vez en el área del impuesto las declaraciones de *obra nueva* y han de servirnos para redondear y remarcar nuestra argumentación de manera contundente.

Estos textos son el apartado VI del artículo 2.º de la Ley y el del mismo número del art. 5.º del Reglamento, los cuales, al enumerar los actos, contratos y documentos que están sujetos al impuesto, dicen que lo están «las declaraciones de obra nueva de inmuebles, salvo cuando se acredite que se ha satisfecho el impuesto por el contrato de construcción», completadas con lo que el apartado 7) del artículo 18 del mismo Reglamento, dedicado a la regulación de «los contratos de obras de todas clases» expresa, diciendo: «En las declaraciones de obra nueva referentes a inmuebles o buques, se presumirá la preexistencia de un contrato mixto de obras con suministro, en las primeras, y de compraventa en las segundas, *liquidable por tales conceptos*».

¿Qué se deduce de ello con toda claridad? Se deduce—y éste es nuestro argumento Aquiles y el remate definitivo de nuestro punto de vista—que la declaración de obra nueva carece de substantividad por sí misma ante el Reglamento y que, a los efectos tributarios no es más que el vehículo o expresión externa de un contrato anterior de ejecución de obra; de tal manera, que si éste, al ser exteriorizado en ella, había tributado, la declaración será inoperante a efectos fiscales, y, en caso contrario, se exigirá el impuesto, no como tal declaración de obra nueva, sino, por el contrato preexistente de ejecución de la misma.

Corroborra nuestro pensamiento el mismo artículo 18, al aña-

dir en el mismo apartado 7), párrafo 2.º, que «si la persona a cuyo favor se hace la declaración alegase haber aportado en parte los materiales, el valor de tal aportación será deducible de la base liquidable, y si los hubiese facilitado en su totalidad, se liquidará solamente el contrato de obras...»

En conclusión, entendemos que queda demostrado, en contra de la tesis combatida, que la bonificación por Timbre objeto de la controversia, está claramente comprendida en los tan repetidamente citados Decretos-Leyes, y que, por lo mismo, está contenida en el también citado artículo 91, núm. 4.º, de la Ley del Timbre, puesto que la reconoce para los «conceptos o actividades en que así se declare por una Ley».

Como colofón de cuanto queda expuesto, añadiremos que la teoría de que la declaración de obra nueva no implica transmisión alguna de bienes, sino que simplemente encierra la presunción legal de un contrato anterior o coetáneo de ejecución de obras, está proclamada por el Tribunal Central en dos Resoluciones inmediatas a la que comentamos, de fecha 26 del mismo mes de enero de 1960.

Terminamos estas consideraciones saliendo al paso del argumento que a nuestra tesis se puede hacer, y es éste: una cosa es que la declaración de obra nueva nunca está por sí sujeta al Timbre, y otra que lo esté, además, al acto de ejecución de obra o de contrato mixto implícitamente contenido en aquélla; y a ello contestaremos que el verdadero contenido jurídico-económico, según va razonado, de la declaración de obra nueva, es el dicho contrato mixto o de ejecución de obra, y ese contenido será el tributable, con la bonificación que legalmente le corresponda. De lo contrario, tendríamos que llegar a la durísima conclusión de aplicar la disposición 4.ª del artículo 8.º de la Ley del Timbre, que dispone que si un documento comprende actos de distinta naturaleza jurídica sobre los mismos bienes, se exigirá el reintegro por cada uno, y en definitiva exigir el timbre por la declaración de obra nueva y además por el contrato mixto.

Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 19 de enero de 1960.

LA NEGOCIACIÓN DE ACCIONES MOBILIARIAS POR ANTE AGENTE DE CAMBIO Y BOLSA EN ESTA Y CON DETERMINACIÓN DEL CAMBIO CORRESPONDIENTE AL CONTADO CON DETERMINACIÓN DEL CAMBIO RESPECTIVO, NO ESTÁ EXENTA DEL IMPUESTO SI EN ESCRITURA PÚBLICA POSTERIOR CONSTA QUE EL PRECIO FIJADO FUÉ PROVISIONAL, A RESERVA DE QUE EL DEFINITIVO SERÍA FIJADO POR EL TERCERO, CONFORME A LO PREVENIDO EN EL ARTÍCULO 1.448 DEL CÓDIGO CIVIL.

Antecedentes: Vendidos al contado y en importante cuantía ciertos paquetes de acciones de varias Sociedades Anónimas, ante Agente de Cambio y Bolsa, en fechas 21 y 29 de diciembre de 1951 y 23 de enero de 1952, constando las operaciones en las correspondientes pólizas con su respectiva cotización por cada paquete, se consignó en escritura pública de 17 de septiembre de 1952 que el precio de tales acciones constante en las pólizas era provisional, según se había concertado por escrito, y que el definitivo habría de ser fijado por un tercero en determinado plazo, a contar desde la notificación de su designación.

El arbitraje se realizó y consignó en acta notarial de 10 de octubre de 1952, y la Abogacía del Estado, en servicio de investigación, giró liquidación por el Impuesto de Derechos reales sobre una base de varios millones de pesetas, aplicando el número 59 de la Tarifa al 1 por 100.

Después de ciertas incidencias procesales, que no son del caso, producidas ante el Tribunal Provincial Económico-Administrativo al ser recurrida la liquidación, se alegó ante éste que se trataba de una negociación de valores de Bolsa, a la que debió aplicarse la exención establecida en el núm. 7.º del artículo 5.º del Reglamento del Impuesto de 7 de noviembre de 1947, sin que las modalidades del negocio jurídico, concertado de conformidad con lo previsto en los artículos 1.445 y 1.447 del Código Civil, hubiesen desvirtuado su propia naturaleza jurídica, debiendo, en su consecuencia, ser anulada la liquidación y aplicada la susodicha exención.

El Tribunal Provincial desestimó el recurso, por estimar que en el caso no concurrían los supuestos del aludido núm. 7.º para que la exención fuese aplicable, tanto más cuanto que las exenciones han de ser siempre aplicadas con criterio restrictivo.

Planteada la alzada ante el Tribunal Central, éste, confirmando la desestimación del recurso, dice que es de tener en cuenta que las mismas estipulaciones contenidas en la escritura aludida de 17 de septiembre de 1952 ponen de manifiesto la improcedencia de la declaración, porque de «sus propios términos se deduce el carácter de promesa de venta que, por propio reconocimiento de los interesados, tuvieron las operaciones concertadas en la Bolsa de Barcelona, contrato preparatorio del de compraventa contenido en la escritura, complementada por el acta de 10 de octubre siguiente, en la que la persona designada determinó el precio de las acciones transmitidas».

A mayor abundamiento, sigue diciendo la Resolución del Central, es de tener en cuenta el criterio restrictivo que impone la Ley de Contabilidad para la aplicación de las exenciones, al exigir el cumplimiento de todos y cada uno de los requisitos establecidos para ello.

Esto supuesto, añade, «siendo característica de las operaciones al contado concertadas en Bolsa, conforme al artículo 39 del Reglamento de 31 de diciembre de 1885, que los Agentes se ajusten estrictamente al curso de los cambios, precepto reiterado por el Reglamento de la Bolsa de Madrid de 12 de junio de 1928, que en su artículo 31 admite las operaciones al contado y a plazos, en firme o a voluntad, con prima o sin ella, pero no las condicionales, resulta indudable que la transmisión de que se trata no fué operada en Bolsa ni mediante la intervención de Agente, al menos en cuanto al elemento esencial de determinación del precio de los valores». En definitiva, pues, como va dicho, desestimó la declaración y confirmó la liquidación impugnada.

Comentarios: Por nuestra cuenta y simplemente, decimos que si la operación primitiva se figuró y desarrolló lisa y llanamente, como parece deducirse claramente de los antecedentes que la propia Resolución comentada consigna, está exenta, a tenor del artículo 3.º, núm. 7.º de la Ley del 47; y si se hubiese condicionado

originariamente, no lo está, ya que no se puede estimar comprendida en los términos de la exención, la cual, como es sabido, dice que disfrutan de ella «las negociaciones efectos públicos o de valores industriales o mercantiles que se realicen en las Bolsas de Comercio mediante contrato intervenido por Agente de Bolsa o Corredor oficial de Comercio; y ello es claro, porque, condicionada la operación y siendo por lo mismo antirreglamentaria, sería por completo extraña al espíritu del precepto.

En cuanto a la escritura adicional de 17 de septiembre estableciendo el arbitraje para determinar el precio de los valores objeto de la operación bursátil, distinguimos: si se estima que modifica una operación exenta, no debe ser sometida al impuesto, y si se da el supuesto contrario, si debe tributar.

Por lo que respecta a la tesis del Tribunal de que la operación bursátil discutida encierra un contrato de promesa de venta o preparatorio del de compraventa, a tenor de la mencionada escritura de 17 de septiembre, disentimos—siempre respetuosamente—de tal criterio, primero porque ambas figuras jurídicas no son confundibles ni asimilables, como parece desprenderse de la letra del Considerando correspondiente, y segundo, porque el concepto de dichas figuras jurídicas no se desprende del contenido de las pólizas del Agente de Bolsa, ni tampoco de los términos de la repetida escritura, dados los del artículo 1.451 del Código Civil y los esclarecedores y diferenciales que sobre las mismas enseña la jurisprudencia del Tribunal Supremo en sus sentencias de 15 y 23 de marzo de 1945, 11 de noviembre de 1943 y 1.º de julio de 1950.

Corroborando nuestro pensamiento, añadimos que los antecedentes de hecho que la Resolución da, únicos con que contamos, vemos que las pólizas figuran y documentan una operación al contado, con cambio concreto y con determinación precisa del importe total de la operación, con lo cual es indiscutible que ésta quedó concertada y consumada y perfecto el contrato, con arreglo a las disposiciones que rigen en la materia, como son los Reglamentos de 31 de diciembre de 1885 y el de la Bolsa de Madrid de 12 de junio de 1928, aplicable a la de Barcelona—lugar de la operación—, según la Orden de 4 de julio de 1941. La operación

así consumada, quedó, por consiguiente, comprendida en la discutida exención.

Esto supuesto, ¿qué trascendencia tienen la escritura y el acta notarial referidas en cuanto a la esencia del contrato bolsístico, supuesto que se limitan a traducir un convenio entre los contratantes, exclusivamente sobre modificación del precio estipulado, facultando a un tercero para que lo determine? En cuanto a la subsistencia y validez del primitivo contrato, ninguna, porque se trata de un pacto válido autorizado expresamente por el artículo 1.441 del Código Civil, al decir que el precio será cierto aunque su señalamiento se deje al arbitrio de persona determinada; y por tanto, así como el acta, escritura o documento en los que un tercero, designado por comprador y vendedor, fijase el precio de una compraventa ordinaria, no estaría sujeto a impuesto como tal documento, tampoco puede estarlo la escritura y acta referidas.

En cuanto al razonamiento que dice que de los propios términos de la escritura se deduce que las operaciones de Bolsa tuvieron el carácter de promesa de venta, como preparatorio del de compraventa contenido en las escrituras, también disentimos con el máximo respeto, porque conjugado el contenido de las pólizas con el de la escritura, no se aprecian las características del precontrato o contrato preparatorio o de opción, ni del de promesa de venta, las cuales figuras jurídicas están perfectamente discriminadas, como antes hemos hecho notar, por la jurisprudencia, diferenciándolas en sus características de satélites del contrato de compraventa propiamente dicho.

Esta Resolución que acabamos de comentar fué recurrida ante el Tribunal Supremo y la Sala III, en sentencia de 19 de mayo de 1961, confirma aquélla, y después de sentar los antecedentes en la forma expuesta en nuestro comentario, dice que de ellos se desprende «el carácter imperfecto de las operaciones bursátiles de compraventa de los títulos-valores a que el expediente se refiere, puesto que tales operaciones han sido consumadas en la escritura pública posterior de 17 de septiembre de 1952, cumplimentado por el acta de 10 de octubre del propio año, siendo, en

consecuencia, indudable la corrección legal con que se practicó la liquidación tributaria reclamada, en la que, por haber la transmisión de los valores adquiridos por la Sociedad recurrente tenido realidad y eficacia jurídica, al menos en cuanto al elemento esencial de la determinación del precio de los mismos, no por las aludidas negociaciones bursátiles, sino mediante los mencionados documentos notariales, se aplica el núm. 59 de la Tarifa del Impuesto, que para las transmisiones por escritura pública de valores emitidos por Sociedades mercantiles o industriales».

Resolución del Tribunal Económico-Administrativo-Central de 9 de febrero de 1960.

LAS ANOTACIONES DE EMBARGO A EFECTOS DE SU SUJECCIÓN AL IMPUESTO HAN DE GARANTIZAR COSAS O DERECHOS VALUABLES Y NACER DE UNA CONVENCIÓN CON CAUSA LÍCITA. LA CONVENCIÓN ENTRE CÓNYUGES DURANTE EL MATRIMONIO, NO TIENE CAUSA LÍCITA.

Antecedentes: En escritura pública, marido y mujer estipularon su separación voluntaria, autorizando el primero a la segunda para que pudiera fijar su domicilio donde le conviniese, sin limitación alguna, quedando los hijos al cuidado de ella hasta la mayoría de edad de los mismos, recibiendo del marido, al efecto, el 64,29 por 100 de la renta del capital propio de éste, quien percibiría el 35,71 por 100 restante para su sostenimiento.

Además, se pactó que el marido no podría, durante la menor edad de los hijos o hasta su fallecimiento, si éste ocurriese durante su menor edad, vender ni gravar, tanto los bienes propios como los de la sociedad conyugal, sin el consentimiento de su esposa, detallándose concretamente los bienes y pactándose que tales limitaciones se inscribirían en el Registro de la Propiedad.

La Oficina Liquidadora practicó una liquidación por el concepto «pensiones» y otra por el de «anotaciones».

Recurridas dichas liquidaciones, se alegó contra la primera que la distribución de la renta de los bienes matrimoniales para atender a las cargas del matrimonio no podía tener el concepto de pensión, porque tratándose de bienes gananciales, el Código Civil,

establece que han de destinarse al sostenimiento de la familia y educación de los hijos, en los artículos 1.401 y 1.408; y en cuanto al concepto «anotaciones» se razonó diciendo que era un acto exento, porque no se trataba de asegurar ningún crédito a la mujer, sino de ejercitar el derecho a ser sostenido el marido con cargo a los bienes gananciales.

El Tribunal provincial acordó anular la liquidación girada por el concepto pensiones, y en cuanto al concepto anotaciones, dijo que la prohibición de enajenar, inscribible en el Registro de la Propiedad si era liquidable, a tenor del artículo 17 del Reglamento del Impuesto.

Ante el Tribunal central se alegó sobre dicho extremo que el expresado artículo grava el importe de la obligación garantizada con la anotación, y en el contrato no se determina ninguna obligación o crédito a favor de los contratantes.

El Central, elevando el tono del problema, parte de que no puede darse al citado artículo 17 una interpretación extensiva y debe aplicarse con rigor, frente al Fisco y frente al contribuyente, conforme a la naturaleza del acto, y, según esto, ha de concluirse que «sólo se encuentran sujetas al impuesto las anotaciones que por aplicación de disposiciones legales vigentes puedan tener entrada en el Registro de la Propiedad, circunstancia que no es de apreciar que concurra en un convenio de separación de un matrimonio modificativo del régimen de bienes, con posterioridad al matrimonio, y, por tanto, con causa ilícita y en contra de los artículos 1.320 y 1.321 del Código Civil, sin que tales estipulaciones puedan por sí solas determinar la práctica de la anotación preventiva de prohibición de enajenar bienes, por impedirlo los artículos 26, 27, 42 y 44 de la Ley Hipotecaria y concordantes del Reglamento de la misma».

En definitiva, el Central anula las liquidaciones, no anuladas por el provincial.

Comentarios: Brevemente diremos que nos parece acertado y con elevado sentido jurídico el razonamiento en cuanto a la anotación preventiva en discusión, no solamente por lo que hace al rigor de la interpretación en general del contenido de las convenciones, tanto ante el Fisco como frente al contribuyente, sino tam-

bién en lo que respecta a la interpretación que la Resolución sienta sobre el apartado 1) del artículo 17 del texto reglamentario del Impuesto. Este habla, en efecto, de las anotaciones «cuando deban practicarse en el Registro de la Propiedad o Mercantil», mientras que el Tribunal Central viene a decir que lo que la letra quiere expresar es que serán liquidables cuando realmente puedan legalmente tener acceso al Registro, de manera que si nacen de un acto nulo, o con carencia de requisitos esenciales que impida su entrada en el Registro, no podrán ser gravadas por el Impuesto.

Esto, además, puede relacionarse con el artículo 41 del propio Reglamento fiscal, el cual, como es sabido, dice que la liquidación procederá, pese a los defectos de fondo o de forma que afecten a su validez, cuyo rigor ya había sido dulcificado por el Central, por ejemplo, en Resoluciones de 23 de octubre de 1951 y 25 de mayo de 1945, diciendo que dicha carencia de requisitos intrínsecos no rezaba con los contratos civilmente inexistentes, como en definitiva lo era el calendado al ser celebrada entre marido y mujer durante la subsistencia del matrimonio.

Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 8 de marzo de 1960.

INTERPRETACIÓN DE LA DISPOSICIÓN TRANSITORIA 4.^a DE LA VIGENTE LEY DEL IMPUESTO, TEXTO REFUNDIDO DE 21 DE MARZO DE 1958.

Tal transitoria dice, como es sabido, que cuantas exenciones y bonificaciones no figuren mencionadas en los artículos 3.º y 4.º quedan sin efecto, y a sus preceptos habrá de estarse exclusivamente para determinar la extensión de las en ellas recogidas, sin perjuicio de los derechos ya consolidados, al amparo de las disposiciones anteriormente en vigor.

Se trataba de cinco millones y medio de pesetas entregadas por un Banco, mediante acta notarial, en 26 de julio de 1958, a una Sociedad, en cumplimiento de escritura de hipoteca de fecha 9 de mayo anterior, con garantía de un solar en el que se estaba construyendo una edificación acogida a los beneficios de bonificación del 90 por 100 de Derechos reales y Timbre, a tenor de la Ley de 3

de diciembre de 1953, según acuerdo de la Comisaría de Urbanismo de 7 de noviembre de 1957.

La Oficina Liquidadora y el Tribunal Provincial aplicaron la aludida transitoria y fijaron el tipo corriente de «hipotecas» al 1,20 por 100.

El Central anula la liquidación y revoca el acuerdo del Provincial, y dice que la expresada transitoria, si bien deja sin efecto las exenciones y bonificaciones que en la nueva ley no consten expresamente, respeta los derechos ya consolidados individualmente, al amparo de disposiciones anteriores, y en el caso está acreditado que las construcciones a ejecutar con el préstamo estaban acogidas a la expresada Ley de 1953 e iniciadas en tiempo oportuno; sin que la condición de derechos adquiridos se desvirtúe por la circunstancia de que su aplicación dependa de otros factores, como es, en el caso, el desarrollo ulterior de la construcción.

Sentencia del Tribunal Supremo de 21 de abril de 1961.

CÓMO DEBE SER COMPUTADO EL PLAZO DE DOS MESES EN EL REGLAMENTO VIGENTE DEL IMPUESTO DE DERECHOS REALES O ANTES EL DE UN MES EN EL DE 1947.

En el número de esta REVISTA CRÍTICA DE DERECHO INMOBILIARIO de mayo-junio del presente año 1961, estudiamos en nuestros comentarios sobre el impuesto el caso concretamente al comentar la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de fecha 13 de octubre de 1959. Nosotros discrepamos entonces del criterio del Tribunal Central, y el Tribunal Supremo ahora, en la sentencia a que el encabezamiento se refiere, confirma aquel criterio nuestro, si bien sus razonamientos no coincidan con los nuestros completamente.

El causante falleció el día 8 de julio de 1957, habiendo transmitido a sus dos hijas y herederas por ante Corredor de Comercio, el día 7 de junio precedenté, un paquete de acciones mobiliarias por un importe de más de 11.000.000 de pesetas.

La Oficina liquidadora estimó que tales valores formaban parte del caudal hereditario, porque, dado el cómputo de las fechas antedichas, no habían dejado de pertenecer al patrimonio del causante durante un mes antes de su fallecimiento, a tenor de lo dis-

puesto en el artículo 75 del Reglamento de 7 de noviembre de 1957, vigente al fallecer el causante.

Puesto el caso en tela de juicio, el Tribunal Central, confirmando el acuerdo del Provincial, en Resolución de 13 de octubre de 1959, desestimó el recurso y confirmó la liquidación, fundado sustancialmente en que el artículo 114 del Reglamento del Impuesto, tanto el de 1947 como el actual de 1959, previene que cuando el último día del plazo sea feriado, éste no vence hasta el siguiente día hábil, cuya circunstancia concurría en el caso debatido, puesto que si bien el plazo del mes debía vencer el 7 de julio, legalmente no pudo ocurrir así, porque ese día fué feriado y no venció hasta el día siguiente, fecha del fallecimiento del padre causante, y, por tanto, se da el supuesto del artículo 75, que impone incluir los bienes en el acervo común si han pertenecido al causante durante el plazo del mes anterior a su muerte, plazo elevado a dos meses en el Reglamento vigente.

La Sala estima que la inclusión de los bienes en el caudal hereditario fué improcedente y revoca la liquidación recurrida, no exactamente por las razones que nosotros expusimos, que pueden verse en el mencionado comentario del número de mayo-junio de esta REVISTA, sino por estas otras:

Dice, pues, la Sala que el artículo 114 del Reglamento emplea la palabra «plazos» y que ésta «tiene una aplicabilidad limitada a los de presentación»—en lo cual coincide con nuestro referido comentario—, mientras que la «expresión de los artículos 11 de la Ley y 75 del Reglamento, es otra, pues habla de «periodo máximo de un mes anterior al fallecimiento», o sea que ya no se alude a plazos, sino a unidad de tiempo, lo que exige aplicar el artículo 7.º del Código Civil, que manda computar los términos como equivalentes a treinta días los meses no determinados por sus nombres. Por tanto, dice el Considerando correspondiente, «hay que fijar el mes de treinta días anterior al 8 de julio de 1957, fecha del óbito, como comprendido entre los días 7 de dicho mes y 8 de junio anterior, ambos inclusive, quedando, por tanto fuera del mismo el de la transmisión de las acciones por el padre a sus hijas, que fué 7 del último mes expresado».

JOSÉ M.ª RODRÍGUEZ VILLAMIL.

Registrador de la Propiedad.