

Jurisprudencia sobre el Impuesto de Derechos reales

*Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 1
de abril de 1958.*

SE TRATA DEL CURIOSO CASO DE UNA DONACIÓN CUANTIOSA DE VALORES INDUSTRIALES REALIZADA EN ESCRITURA PÚBLICA, OTORGADA A LAS DIEZ HORAS Y QUINCE MINUTOS DE LA MAÑANA, SE DISCUTIÓ SI LA COTIZACIÓN DE AQUÉLLOS HABÍA DE SER LA DEL DÍA DEL OTORGAMIENTO O LA DEL DÍA PRECEDENTE, Y EL TRIBUNAL CENTRAL RESUELVE QUE DEBE SER LA DEL DÍA DEL OTORGAMIENTO.

Antecedentes.—Un padre donó a su hijo un lote de valores industriales en escritura pública, otorgada a la hora indicada de un determinado día, y la Oficina liquidadora los valoró, a los efectos de determinar la base liquidable, aplicando la cotización de ese día, como previene el artículo 64 del Reglamento del Impuesto, en 3. 637.000 pesetas.

No conforme el interesado con semejante valoración, entabló recurso alegando que, a tenor del citado artículo, en las transmisiones de efectos públicos y valores comerciales e industriales se fijará la base liquidable por el valor efectivo resultante de la cotización en Bolsa del día en que la adquisición tenga lugar, pero,

en el caso, realizada la operación, según expresa la escritura, a las diez y cuarto de la mañana, hora en que la sesión de bolsa, correspondiente al día del otorgamiento, no había comenzado, la base fiscal no debió determinarse por la cotización de ese día, sino por la del inmediato anterior, de acuerdo con el mentado artículo, puesto que tal norma legal se refiere al día bursatil y no al día natural; y, por consiguiente, la cotización aplicable debía ser la del día precedente al de la fecha de la escritura, y la base liquidable la resultante de tal cotización o la más inmediata anterior, dentro del trimestre precedente, en su caso.

El Tribunal provincial estimó intrascendentes las predichas alegaciones, porque el texto citado se refiere al día natural y completo, no siendo factible tomar la cotización anterior a la fecha de la transmisión más que en el caso de que en la fecha de ésta no se hubiesen cotizado los efectos o valores transmitidos; y el Tribunal central, confirmado el acuerdo del inferior, dijo que al no existir precepto en contrario hay que atenerse al contexto del citado artículo 64, en concordancia con el 7.º del Código Civil, o sea, entendiendo que los días son de veinticuatro horas, y estimando que la cotización de cada día natural es la que consta en el acta de la Junta Sindical de la Bolsa, correspondiente al día solar de que se trate, cualquiera que sea la hora de otorgamiento del documento transitorio.

Comentarios.—Aunque el caso no deje de ser original y no menos original la tesis del recurso, no puede ofrecer duda que la interpretación del precepto fiscal no puede ser otra que la anotada, ya que no es admisible, sin precepto expreso en contrario, establecer un cómputo de los días que no coincida con el normal de las veinticuatro horas contadas a partir de las doce de la noche del día anterior, o, para otros efectos, desde la salida a la puesta del sol. Ciertamente, para los casos de fuertes oscilaciones bursátiles, la pretendida interpretación del artículo 64 podría tener trascendencia y no pequeña complicación aplicada a las transmisiones *mortis causa*.

Con la misma fecha el Tribunal central dictó idéntica resolución en otra escritura de donación análoga a la estudiada.

Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 22 de abril de 1958.

SE TRATABA DE UN CONTRATO CELEBRADO ENTRE EL INSTITUTO GEOLÓGICO Y UNA COMPAÑÍA DEDICADA A PRACTICAR SONDEOS DE INVESTIGACIÓN DE AGUAS SUBTERRÁNEAS, POR EL QUE LA SEGUNDA SE COMPROMETIÓ A REALIZARLAS EN LA ZONA DE SOBERANÍA DE MELILLA, CON SUS PROPIOS ELEMENTOS Y MAQUINARIA, SIENDO DE CUENTA DEL INSTITUTO TODOS LOS GASTOS.

LIQUIDADO EL CONTRATO COMO CONTRATO MIXTO, EL TRIBUNAL RESUELVE QUE SE TRATA DE UN ARRENDAMIENTO DE SERVICIOS.

Antecedentes.—En el contrato se estableció que el Instituto fijará la situación de los sondeos en los que se habrá de instalar la maquinaria precisa para alcanzar las profundidades estipuladas, se determinó el precio del metro lineal y del transporte de la maquinaria y materiales necesarios para la realización de las obras, así como que sería de cuenta del Instituto Geológico el agua que exigen las perforaciones y el importe del cemento empleado, en caso de inyecciones, puesto a pie de obra.

Al hacer efectivos los libramientos para cobrar las facturas de los trabajos realizados por la Compañía, la Oficina liquidadora de la Caja general de Depósitos liquidó el contrato por el concepto de contrato mixto, número 22 de la Tarifa, al 2,25 por 100, y la Empresa recurrió la liquidación ante el Central, invocando el tenor literal del contrato, de que se desprende la absoluta ausencia de suministro alguno, ya que si en los sondeos se hace necesaria la inyección de cemento para prevenir posibles hundimientos de las paredes, tal material no es más que un anexo del funcionamiento de las máquinas, y si bien estos anexos accidentales se citan en todos los contratos, en el cuestionado no ha sido necesaria su utilización. Por consiguiente, es claro que se trata simplemente de un contrato de obras y que la liquidación debe ser anulada.

El Tribunal central estimó la reclamación y anuló la liquidación ordenando que fuese sustituida por otra sobre la misma base y por el concepto de «contrato de obras». Sus fundamentos fueron que el contrato cuestionado reúne todas las características del

contrato de arrendamiento de obras y servicios, tal como lo configura el artículo 1,544 del Código Civil, con los dos aspectos que el mismo contempla relativos al servicio, trabajo o actividad profesional prestado a otra persona, y a obtención, mediante tal actividad, de una nueva cosa o modificación de la anteriormente existente.

En cualquier caso, añade, esta modalidad del tráfico patrimonial está comprendida en la definición fiscal establecida en los artículos 16 y 18 del Reglamento del Impuesto como contrato de arrendamiento de servicios o de ejecución de obra, sin que en el analizado quepa estimar la existencia de un verdadero contrato mixto, es decir, que a la par de la relación jurídica de servicio o de obra no surge la de suministro, puesto que si bien es verdad que en lo estipulado se habla de posible cementación y utilización de cemento, también lo es que expresamente se especifica que si esos materiales son necesarios para la ejecución de las obras, serán de cargo del Instituto Geológico.

A idéntica conclusión se llega mediante el análisis de la convención, ya que así como para los trabajos a realizar se especifica el precio, bien sea por metro de sondeo, bien por tiempo invertido, etc., esto no se hace con los elementos accesorios o materiales que en caso de necesidad han de incorporarse a la obra; de donde se infiere que el suministro de materiales queda fuera de la relación jurídica contractual.

En conclusión, no existiendo suministro de elementos por parte del contratista que hayan de quedar incorporados a la obra, es claro, termina diciendo el Tribunal central, que se trata de un simple contrato de servicios o de obras.

Dada la claridad de los precedentes razonamientos, nada tenemos que espigar nosotros en el caso: está patente que el contratista nada tuvo que aportar de su cuenta para incorporarlo a la obra u objeto del contrato, que es lo que caracteriza al contrato mixto según la modalidad fiscal del artículo 18 del Reglamento, consistente en establecer dos tipos distintos de tributación para los dos tipos de arrendamiento prefigurados en el artículo 1,588 del Código Civil, según que el contratista arrendador ponga su trabajo o junto con él los materiales, cuyo segundo aspecto es el que configura ante el Fisco el contrato mixto.

Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 29 de abril de 1958.

ESTA RESOLUCIÓN SIENTA CATEGÓRICAMENTE LA TESIS DE QUE LOS CONTRATOS VERBALES ESTÁN EN TODO CASO EXENTOS DEL IMPUESTO, INCLUSO AUNQUE EXISTA, CUANDO DE CONTRATOS CON LA ADMINISTRACIÓN SE TRATE, LIBRAMIENTO DE PAGO PARA HACERLOS EFECTIVOS, CONFIRMANDO ASÍ EL CRITERIO DE LA DE 28 DE ENERO DEL MISMO AÑO DE 1958.

La tesis de la exención a todo evento fué sostenida desde que fué publicado el Reglamento de 1947, reiteradamente en los comentarios de esta REVISTA CRÍTICA DE DERECHO INMOBILIARIO, y lo fué en el sentido de que los contratos verbales están exentos sin excepción alguna, ya sean de cuantía inferior a 1.500 pesetas, ya sobrepasen esa cantidad.

La jurisprudencia, en cambio, incluida la de la Sala 3.ª del Tribunal Supremo, junto con la del Tribunal central, empezó en sentido vacilante por tomar una actitud que pudiéramos llamar de término medio o conciliadora, consistente en decir que la exención no afectaba más que a los contratos de cuantía inferior a 1.500 pesetas, y no a los que la sobrepasasen.

Posteriormente aquella competente Sala rectificó y acabó por decir sin rodeos que la exención no daba lugar a distinguos por razón de la cuantía, y, matizando aún más los conceptos, dijo que la prueba de no ser verbal el contrato cuando esta cualidad la niegue el contribuyente, pesa sobre la Administración, y que la existencia de libramientos como medio de hacer efectivo el precio del contrato, no cambia la naturaleza de éste, convirtiéndolo de verbal en escrito.

Ahora el Central, rectificándose a sí mismo y ratificando su tesis de 28 de enero de 1958, acoge paladinamente la jurídica interpretación de la discutida exención de los contratos verbales, regulada en el núm. 5.º del art. 6.º del Reglamento de 1947, y trasladada literalmente al núm. 9.º del mismo artículo en el actual Reglamento de 15 de enero de 1959. Dice, como es sabido, que gozarán de exención «los contratos verbales cuando su cumplimiento no requiera que consten por escrito, sin que la mera existencia en libros de contabilidad dé lugar a la exención del impuesto».

Antecedentes.—Presentado a la Abogacía del Estado de la Caja General de Depósitos un mandamiento de pago importante respetable cantidad de miles de pesetas por cierta entidad para hacer efectivo el pago de diversos materiales adquiridos por el Ministerio de Marina, fué girada la liquidación correspondiente en el concepto «mueble», sobre el importe de lo suministrado.

La entidad suministradora recurrió ante el Central, exponiendo que a virtud de petición verbal había efectuado el suministro de primeras materias al Ministerio de Marina para la fabricación de pinturas, y que no obstante tratarse de una petición verbal se le había exigido el impuesto por el núm. 21 de la Tarifa, sin tener en cuenta que no concurrían en el caso las circunstancias previstas en el núm. 8.º del art. 2.º de la ley, y núm. 2 del art. 25 del Reglamento del impuesto, siéndole de aplicación las exenciones a que se refieren los núms. 5.º y 8.º del art. 6.º de dichos textos.

Como prueba, adveró una certificación del expresado Ministerio, según la cual el suministro de los productos en cuestión lo fué en virtud de pedido verbal y no como consecuencia de subasta ni concurso.

El Tribunal Central, entrando en la cuestión, dice que estriba en determinar si la relación jurídica está sujeta al impuesto, teniendo en cuenta que el industrial vende artículos propios de su tráfico, mediante petición verbal a un Organismo estatal que hace efectivo el precio por libramiento, con justificación plena de que no existe diligencia alguna de oferta y aceptación que tuviese reflejo en documento escrito, en el que quedase perfeccionada la convención.

Esto supuesto, la Resolución añade que aun cuando el núm. 5.º del Reglamento del Impuesto exige, para que se exceptúen del mismo los contratos verbales, que su cumplimiento no requiera que consten por escrito, no es de admitir la doctrina «algunas veces sustentada» de que, conforme al art. 1.280 del Código Civil, es necesario que consten por escrito todos los contratos cuya cuantía exceda de 1.500 pesetas, puesto que, a tenor del art. 1.278 del mismo cuerpo legal aquéllos son obligatorios, cualquiera que sea la forma en que se celebren, y además el precepto ha de conjugarse con el 1.279, según el cual si la ley exigiese otorgamiento de escritura

pública u otra forma especial para hacer efectivas las obligaciones contractuales, son los otorgantes los que podrán compelerse a llenar tal solemnidad, lo que significa—sigue diciendo—que si no lo hacen, el convenio verbal es perfectamente válido y eficaz.

A continuación, el Central matiza más su criterio, y añade que aun cuando el apartado 4) del art. 48 del Reglamento dispone que para la exacción del impuesto en los contratos de suministro y venta de bienes muebles bastará «que exista cualquier diligencia o actuación administrativa escrita, aunque sólo sea para hacer efectivo el importe del precio convenido, no puede aplicarse tal disposición a un libramiento de pago, por lo mismo que éste constituye formalización y efectividad del mismo y no diligencia encaminada a hacerlo efectivo, propulsada ante la inercia de la Administración por el particular interesado, cuyo supuesto es el contemplado por el precepto comentado, ya que de identificarse el libramiento de pago con tal diligencia o actuación administrativa, holgaría la mención expresa de ésta para el caso de existir, por cuanto el libramiento es documento implícito de existencia necesaria, no eventual, en todo pago a cargo del Tesoro público, aunque no se mencione, y al especificarse aquel diligenciado de modo expreso, es porque la ley quiere conferirle sustantividad propia, de contenido distinto al susodicho libramiento».

La Resolución termina corroborando su tesis con la doctrina de varias sentencias del Tribunal Supremo, y acogiendo la reclamación con anulación de la liquidación controvertida.

Comentarios.—Concordes los puntos de vista expuestos con lo que nosotros venimos sosteniendo tesoneramente, como más arriba apuntamos en nuestros comentarios desde que la legislación del impuesto del año 1947 vió la luz, y después, al exponer en esta Revista nuestra visión del problema al comentar las sentencias del Supremo Tribunal y las Resoluciones del propio Tribunal Central referentes al tema, nada tenemos que decir aquí, como no sea que la decisión comentada y reiterativa de la anteriormente citada, zanja definitivamente la contienda; no sin añadir que la apostilla reseñada relativa a la cita del art. 48 del Reglamento, apartado 4), sirve también para interpretar el apartado 5) del mismo artículo del actual Reglamento de 15 de enero de 1959,

puesto que en él se repite el concepto de aquel apartado 4), sin más variante que decir ahora que para exigir el impuesto «basta la existencia de cualquier diligencia que acredite el cobro del precio».

Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 13 de mayo de 1958.

SE ESTUDIA UN CASO CONCRETO DE ARRANQUE DEL CÁLCULO DEL PLAZO PARA QUE EL PLAZO DE PRESCRIPCIÓN DE LA ACCIÓN LIQUIDADORA EMPIECE A CORRER: EN EL SUPUESTO DE QUE EN LA NOTA DE LIQUIDACIÓN PUESTA EN UNA ESCRITURA DE AMPLIACIÓN DE CAPITAL SOCIAL SE CONSIGNE LA OBLIGACIÓN DE PRESENTAR DE NUEVO EL DOCUMENTO AL HACERSE EFECTIVA LA APORTACIÓN DE DICHA AMPLIACIÓN, SIENDO ASÍ QUE TAL DESEMBOLSO SE HABÍA HECHO CON ANTERIORIDAD A LA FECHA DE LA ESCRITURA Y QUE ESTA REALIDAD CONSTABA EN LAS MEMORIAS Y BALANCES PRESENTADOS, TAMBIÉN CON ANTERIORIDAD A LA REPETIDA ESCRITURA, EN LA ADMINISTRACIÓN DE RENTAS A EFECTOS TRIBUTARIOS, EL PLAZO DE PRESCRIPCIÓN NO SE CUENTA DESDE LA FECHA DE LA ALUDIDA NOTA, SINO DESDE QUE LA ADMINISTRACIÓN CONOCIÓ POR AQUELLAS MEMORIAS Y BALANCES EL HECHO DEL DESEMBOLSO. O SEA, QUE ESA CONSTANCIA IMPLICA EL SUFICIENTE CONOCIMIENTO DEL ACTO POR LA ADMINISTRACIÓN, A LOS EFECTOS DEL ARRANQUE DEL PLAZO PARA QUE LA EXACCIÓN DEL IMPUESTO PRESCRIBA.

Antecedentes.—En una escritura de ampliación de capital de cierta Sociedad, que contenía además otros actos, se liquidaron éstos y se consignó por la Oficina liquidadora una nota que decía: «Nueva presentación del documento si se desembolsa el capital ampliado o se cumplen los demás acuerdos de la Junta general mencionados en la escritura.» La nota lleva fecha 11 de septiembre de 1951.

Años después, en 16 de septiembre de 1953, se presentó en la misma Oficina por la gerencia de la Sociedad, una instancia haciendo constar que, no obstante la mencionada nota, la nueva presentación de la escritura no se había efectuado; que el desembolso del capital ampliado se había hecho íntegramente con anterioridad a la fecha de aquélla, en 31 de diciembre de 1940,

como así se reflejó en los Balances y Memorias de los ejercicios de 1940, 41 y 42, presentados reglamentariamente en la Delegación de Hacienda, y en las escrituras públicas de cancelación de hipotecas presentadas en la misma Abogacía del Estado en 4 y 31 de agosto de 1941 y 1944; desembolso que consta en el acta del Consejo de Administración de 14 de septiembre y 15 de octubre de 1940; hecho, además, reflejado en el Balance y Memoria de 1943, documentos todos ellos en los que se hacía constar la puesta en circulación de los 3.000.000 de pesetas, que en acciones en cartera tenía la Sociedad.

En definitiva, la instancia terminaba pidiendo la declaración de prescripción de la acción para exigir el impuesto, y la A. del E., no obstante, liquidó con multa y demora.

El Tribunal Provincial desestimó la reclamación entablada, fundado primeramente en que la Sociedad había procedido de mala fe al conocer el contenido de la nota del liquidador y dejar transcurrir solapadamente el plazo de diez años para acogerse a la norma legal de prescripción del impuesto, y ya dentro del marco legal, añade, tampoco puede prosperar el recurso, dada la inexactitud de que la Administración tuvo conocimiento del desembolso, porque tal conocimiento ha de ser directo y cierto, no incidental o de referencia, que se haga en otros documentos distintos del que contenga el acto sujeto y presentados a efectos distintos.

El Central sienta, en primer lugar, que, con arreglo al art. 143 del Reglamento, el derecho de la Administración prescribe a los diez años, contados desde el otorgamiento del documento o la existencia del acto, según que sea necesario el primero o baste la existencia del segundo para que la liquidación se practique, a lo que ha de añadirse que, conforme al art. 19 del mismo Reglamento, la exacción se determina, en el caso de aumento del capital social, por la aportación o desembolso con entera independencia de sus requisitos formales, de manera que el plazo de exigibilidad se computa desde la fecha de la aportación, y no desde la fecha del documento o escrito en que se formalice. Por consiguiente, estando probado por los documentos obrantes en la Administración de Rentas que cuando menos en 17 de mayo de 1943, al ser liquidado por ella el ejercicio económico de 1942, la Administración general tuvo pleno conocimiento del desembolso realiza-

do, es visto que al ser presentada la instancia referida en 16 de diciembre de 1953 a la A. del E. pidiendo la prescripción, el plazo prescriptivo estaba consumado con respecto al capital ampliado en la escritura de 31 de diciembre de 1940, sin que conste que hubiera sido interrumpido.

Comentarios.—Nada tenemos que oponer a la doctrina de la Resolución que nos ocupa, máxime si se recuerda el contenido del apartado 2) del mencionado art. 143 del Reglamento del Impuesto, cuando dice que el plazo para la prescripción en los documentos privados se cuenta desde que la Administración tenga conocimiento de su existencia, desde la incorporación o inscripción en un Registro público o desde que fueren entregados a un funcionario público por razón de su oficio, conforme el art. 1.227 del Código Civil y eso supuesto, está fuera de discusión, en el caso debatido, que la Administración no sólo conoció el hecho de la aportación del capital ampliado al liquidar las escrituras de cancelación de hipotecas, sino que lo conoció detalladamente y con reiteración el ser presentados los Balances y Memorias en la Delegación de Hacienda, con lo cual se dieron los supuestos del citado apartado 2) pero no se puede desconocer que la Sociedad obró cautelosamente y con doblez, silenciando, al conocer la nota de la Oficina Liquidadora, el hecho ya consumado del desembolso del capital ampliado, y dejando transcurrir con plena deliberación sobreabundante el plazo de diez años sin cumplir sus obligaciones tributarias, e instando después la declaración de la prescripción; aunque tampoco se pueda desconocer que por inadmisibles que sean tal doblez y cautela, no existe camino reglamentario para ser condignamente sancionadas.

Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 20 de mayo de 1958.

EL CONTRATO DE SUMINISTRO DE CEBADA PARA EL GANADO DE LA GUARDIA CIVIL NO ENTRAÑA UN CONTRATO EXENTO.

Se pretendió la exención al amparo del apartado 1) del art. 25 del Reglamento de 1947, que consignaba la de los suministros de

viveres para el Ejército, y el Tribunal Central en esta Resolución la niega. Dice que la interpretación del inciso «suministro de viveres para el ejército, consignada en el aludido inciso o apartado, requiere desentrañar el contenido propio de la palabra «viveres», definida en el Diccionario de la Lengua como «provisiones de boca de un Ejército», o como «comestibles necesarios para el alimento de las personas», cuyas acepciones restringen el concepto alimenticio exclusivamente a las personas, y conjugadas con el significado de la palabra «ejército», definida como «gran copia de gente de guerra en un Cuerpo a las órdenes de un Jefe», o como «conjunto de las fuerzas militares en una Nación, especialmente las terrestres», conducen a la conclusión de que los contratos como el cuestionario se refieren exclusivamente al abastecimiento de viveres para las personas que forman el Ejército. Y esta conclusión, añade, se reafirma teniendo en cuenta la asimilación de tales suministros a los abastecimientos para usos domésticos, que son los que se consumen o sirven para el hogar doméstico de las personas, a lo que no puede equipararse el abastecimiento alimenticio de los animales.

Comentarios.—No dejamos de reconocer que la interpretación del texto reglamentario es razonable, aunque bien pudiera entenderse como excesivamente restrictiva, puesto que, partiendo de una de las acepciones antes dichas, no sería ilógico sostener que en el concepto «viveres para el Ejército», puede comprenderse cuanto sirva para su alimentación y sostenimiento y siendo ello así, claro está que el Ejército no se compone exclusivamente de seres humanos, sino también de animales de silla, tiro y carga; y en esta trayectoria es defendible que lo que sirva para la alimentación de los mismos puede entrar en el repetido concepto de «viveres».

Como corolario, decimos que la aludida exención del apartado 1) del art. 25 del Reglamento de 1957, figura en el vigente de 15 de enero de 1959 en su verdadero lugar, o sea entre las exenciones de su art. 6.º, con el núm. 12 de su apartado A); y añadimos que el caso, en el momento en que se redacta este comentario, está «sub judice» ante la Sala tercera del Tribunal Supremo.

JOSÉ M.ª RODRÍGUEZ-VILLAMIL.