

Jurisprudencia sobre el Impuesto de Derechos reales

Sentencias del Tribunal Supremo de 7 de marzo y 1 de julio de 1957.

SE REFIEREN AMBAS A LA INTERPRETACIÓN QUE HAYA DE DARSE A LA DEBATIDA CUESTIÓN DE LA EXENCIÓN DE LOS CONTRATOS VERBALES, ESTABLECIDA, COMO ES SABIDO, EN EL NÚM. 5.º DEL ART. 3.º DE LA LEY Y EL MISMO NÚMERO DEL ART. 6.º DEL REGLAMENTO DE 7 DE NOVIEMBRE DE 1947, CON EL TAMBIÉN CONOCIDO TEXTO QUE DICE LO ESTÁN «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 EXACCIÓN DEL IMPUESTO»; TEXTO, POR CIERTO, REPRODUCIDO EN LA VIGENTE LEY, PUBLICADA POR DECRETO DE 21 DE MARZO DE 1958, Y VIGENTE DESDE 1 DEL PASADO MAYO.

Aunque parezca extraño, dadas las controversias que tal redacción ha suscitado, tanto en la jurisprudencia como en los comentaristas, la vigente Ley ha reiterado el texto de la exención, y el tema no ha perdido actualidad en los diez años corridos que lleva de vigencia el precepto, o sea desde la Ley y Reglamento de 1947 hasta ahora vigentes. Hasta entonces y sin interrupción, todos los textos sucesivos de las Leyes y Reglamentos del Impuesto consignaron la exención; diciendo que se refería a «los contratos verbales, mientras no se eleven a documento escrito».

El texto ha sido discutido, repetimos, viva y reiteradamente desde su entrada en vigor con dicha legislación de 1947, y también por nosotros, en las páginas de esta REVISTA CRÍTICA DE DERECHO INMOBILIARIO, como, por ejemplo, en el número de marzo de 1952, al comentar la sentencia de 29 de septiembre de 1951, en la cual, como nosotros sostuvimos desde el primer momento, ya se sentó decididamente el criterio de la Sala, hasta entonces vacilante, en el sentido de que el texto de la exención no consiente declarar sujeto al impuesto ningún contrato verbal, cualquiera que sea su cuantía, en tanto en cuanto no se eleve a documento escrito.

Este criterio fué confirmado en las sentencias de 2 de febrero de 1955 y 1 de febrero de 1956, y se reitera ahora en las de 7 de marzo y 1 de julio de 1957; anotadas al comienzo de este comentario.

La tesis es, a partir de la aludida sentencia de 1951, la de que, aunque el precepto reglamentario diga que la exención de los contratos verbales solamente se refiere a aquellos «cuyo cumplimiento no requiera que consten por escrito», ello ha de interpretarse sin olvidar el contenido de los arts. 1.280, 1.278 y 1.279 del Código Civil, debidamente conjugados; y, según esa concordancia, no hay posibilidad de sostener que el contrato verbal, por serlo, *requiera para su cumplimiento*—quizá fuera mejor decir para su eficacia—que conste por escrito, y ello aunque su cuantía exceda de 1.500 pesetas. Ciertamente que el 1.280 dice que habrán de constar por escrito, aunque sea privado, los contratos en que la cuantía de las prestaciones de uno o de los dos contratantes exceda de 1.500 pesetas; pero, como dice la Sala, el art. 1.280 del Código Civil ha de conjugarse no sólo con el 1.278, a tenor del cual los contratos son obligatorios cualquiera que sea la forma en que se hayan celebrado, siempre que en ellos concurren los requisitos esenciales para su validez, sino también con el 1.279, preceptivo de que si la Ley exigiere el otorgamiento de escritura u otra forma especial para hacer efectivas las obligaciones propias de un contrato, los contratantes podrán compelerse a llenar aquella forma; lo que quiere decir que si no hacen uso de esa facultad, los contratos no escriturados son perfectamente válidos, eficaces y exigibles, y, por tanto, su cumplimiento no requiere que consten por escrito a los efectos del art. 6.º, núm. 5.º, del Reglamento».

Dicho esto, añadimos que traemos a colación el tema no sólo por dejar sentada una vez más la doctrina jurisprudencial, sino porque se trata de dos casos con notables particularidades, y, al mismo tiempo, de muy respetable cuantía.

En el ventilado en la sentencia de 7 de marzo de 1957 se trataba de la liquidación del testimonio de una sentencia en la que se reconocía eficacia a un contrato de compraventa de una finca por precio de un 1.100.000 pesetas, alegando el demandante que había mediado un documento privado, y negándolo el demandado, quien afirmó que todos los pactos habían sido convenidos verbalmente.

En el aludido testimonio no existía declaración concreta sobre la forma del contrato, y, ello no obstante, la Oficina liquidadora giró la oportuna liquidación por compraventa y timbre, si bien el Tribunal provincial anuló la de timbre, por considerar el contrato verbal o por no estimar acreditada la constancia por escrito, y confirmó la de compraventa, como lo hizo también el Central, en contra del reiterado criterio de la Sala, antes expuesto.

El segundo caso, dilucidado en la precitada sentencia de 1 de julio de 1957, tuvo también particularidades destacables: a consecuencia de una gestión fiscalizadora de la Inspección Técnica del Timbre en determinada Sociedad, la Abogacía del Estado requirió a ésta para que presentase el contrato celebrado con otra importante empresa, merced al cual a esta segunda le adjudicó la primera la ejecución de obras por un presupuesto de más de 10 millones de pesetas.

Al requerimiento, contestó la requerida diciendo que no existía contrato escrito y manifestó que, efectivamente, había percibido dicha suma mediante las correspondientes facturas.

Con esos escuetos antecedentes se giró liquidación por Derechos reales en el concepto de contrato mixto, cuya liquidación importó, sumados los recargos, cerca de 400.000 pesetas.

No conforme la empresa interesada con tal calificación y liquidación, alegó que no existía contrato escrito, sino, en realidad, la realización de unas obras por administración, y pidió la exención del núm. 5.º del art. 6.º del Reglamento, e impugnó subsidiariamente el concepto liquidado, siendo desestimado el recurso en primera y segunda instancia en la vía económico-administrativa.

La Sala, en dicha sentencia y en brillante ponencia del destacado Magistrado señor Sánchez Guisande, estudia el caso, empezando por referir al art. 44 del Reglamento de singular importancia para resolver el cuándo son liquidables los actos intervivos, y dice, con pleno acierto, que con arreglo a su texto y sentido, «los convenios o contratos en general, para ser liquidables, han de constar expresamente en documento público o privado o deducirse por modo tácito de la voluntad manifestada por los contratantes sobre la cosa objeto del contrato, de tal suerte que éste ha de aparecer plasmado íntegramente en expresión documental, sin que sean eficaces simples referencias o alusiones, máxime si éstas las formula sólo una de las partes contratantes; con lo que se evidencia, sigue diciendo la sentencia, que el documento sobre el que se giró la liquidación, lejos de contener un contrato mixto de obra con suministro, se limita a la simple referencia de un contrato verbal de ejecución de obra, y para ello, manifestada por una de las partes contratantes solamente». Después, analizados los antecedentes concretamente, deduce que no se aprecia en las actas examinadas sino la ejecución de unas obras por administración, cuyas actas, además, «patentizan la ausencia de aquellos requisitos indispensables, por necesarios, para estimar consignado documentalmente, expresa o tácitamente, contrato alguno».

Eso sentado, acomete la sentencia de 1 de julio, a que nos referimos, el punto concreto de la exención de los contratos verbales, y lo resuelve en la forma y con los razonamientos antes transcritos y referidos a los arts. 1.280, 1.278 y 1.279 del Código civil.

Sentencia del Tribunal Supremo de 14 de diciembre de 1957.

LO ESTABLECIDO EN EL ART. 82 DEL REGLAMENTO DE 1947, AL DETERMINAR QUE LA ACCIÓN ADMINISTRATIVA, PARA COMPROBAR EL VALOR DE LOS BIENES DECLARADOS, PRESCRIBE A LOS DOS AÑOS DE LA PRESENTACIÓN DE LOS DOCUMENTOS A LIQUIDACIÓN, HA DE ENTENDERSE QUE SE REFIERE A LOS QUE PRODUCEN LIQUIDACIÓN DEFINITIVA, Y ELLO NO ESTÁ EN CONTRADICCIÓN CON LO DISPUESTO EN EL ART. 21 DE LA LEY DEL MISMO AÑO, CUANDO DICE SIN DISTINGOS QUE «LA ACCIÓN ADMI-

NISTRATIVA, PARA COMPROBAR LOS VALORES DECLARADOS, PRESCRIBE A LOS DOS AÑOS DE PRESENTADOS LOS DOCUMENTOS A LIQUIDACIÓN».

Consideraciones de la sentencia.—En ella se lee que la pretendida contradicción es más aparente que real, dado que el precepto reglamentario lo que hace es matizar, sin contradecirlo, el citado art. 21 de la Ley, regulando que el plazo de dos años se refiere a las liquidaciones definitivas.

Y esta afirmación, sigue diciendo la ^{ra}sentencia, se deduce del art. 19 de la propia Ley, cuando manda que los liquidadores del impuesto, una vez transcurrido un año de la práctica de la liquidación provisional, exijan la presentación de los documentos precisos para girar las definitivas, facultándolos para practicar una liquidación suplementaria de un 10 por 100 de aquélla. «sin perjuicio de las comprobaciones e investigaciones que procedan al practicarse la definitiva». Así dice literalmente ese art. 19, añade, y ante tan expresivo precepto sobre la posibilidad de comprobar nuevamente al hacer la liquidación definitiva, entienda la Sala que hay que concluir que lo dispuesto en el art. 21 se refiere solamente a esta clase de liquidaciones, puesto que no es posible admitir que entre dos preceptos de la misma Ley existe la pretendida contradicción; de donde se desprende que el texto del art. 82 del citado Reglamento es perfectamente congruente con lo dispuesto en la Ley, a la que complementa y desarrolla sin contradecirla.

Resuelto ese extremo, resta enjuiciar si las liquidaciones cuestionadas eran provisionales o más bien, como sostienen los recurrentes, fueron definitivas, y a esto responde la sentencia que nos ocupa, diciendo que para llegar a esa conclusión no es suficiente, como la demanda cree, el argumento de que la Oficina liquidadora de que se trataba no gira nunca liquidaciones provisionales, ni tampoco el de que no consta en el cajetín de pago, estampado en la instancia presentada ante aquélla, si son provisionales o definitivas, porque tales afirmaciones, aparte del poco valor que en sí tienen, quedan destruidas con la constancia en autos de que la petición fué hecha para practicar liquidaciones provisionales. Esto, aparte de que para poder girar liquidación definitiva en documento privado, es indispensable que se solicite concretamente, y, además,

que se acompañen los documentos que menciona el párrafo 2.º del art. 115 del Reglamento, requisito no cumplido en el caso de autos.

Comentarios.—No se puede desconocer que el texto del art. 21 de la Ley de 7 de noviembre de 1947, que fué la aplicada, es categórico al establecer, sin distingo alguno, que la acción comprobadora «prescribe a los dos años de presentados los documentos a liquidación», y al mismo tiempo tampoco se puede olvidar que el primer apartado del art. 82 del Reglamento de la misma fecha condiciona el arranque de dicho plazo, diciendo que los documentos a que aquel precepto se refiere son los que produzcan liquidación definitiva, pues si la producen provisional «el plazo no empezará a contarse hasta que se presenten los documentos necesarios para la definitiva».

Como se ve sin esfuerzo, la antinomia entre la letra de ambos preceptos es clara y terminante: y ante ello, la tarea de armonizarlos choca, claramente también, con el conocido axioma de hermenéutica que prohíbe distinguir allí donde la Ley no distingue, sobre todo cuando el texto de mayor rango es invadido por otro de inferior categoría.

La disquisición y alegato que nos presenta la sentencia para deshacer la antinomia y compatibilizar ambos preceptos, no deja de ser interesante, pero lo cierto es que la aparente fortaleza del argumento, nacido del art. 19 de la misma Ley, puede debilitarse e incluso desvirtuarse con este otro: es cierto que el art. 19 faculta al liquidador para exigir la presentación de documentos a efectos de la liquidación definitiva y para comprobarlos, pero esto no quiere decir que esa comprobación puede hacerse una vez transcurridos dos años de la primera presentación de los documentos que sirvieron para producir la liquidación provisional; antes, bien razonable es la interpretación contraria, y para ello muy bien puede servir, aparte del axioma jurídico antes citado, el mismo argumento dado por la sentencia acerca de la no posible contradicción entre dos previsiones de la misma Ley. El argumento puede retorcerse así dialécticamente: si la Ley en un punto dice que el plazo prescriptivo es de dos años para comprobar, y en otro habla también de la comprobación, sin señalar plazo, llánamente se puede decir, en

evitación de la contradicción, que esa comprobación ha de enmarcarse dentro de esos dos años.

Sentencia del Tribunal Supremo de 9 de abril de 1958.

PRESENTADA UNA RELACIÓN DE BIENES POR FALLECIMIENTO DE UN CAUSANTE, INVOCANDO EL PRESENTADOR SU CONDICIÓN DE MANDATARIO VERBAL DE LOS HEREDEROS, Y SATISFECHO EL IMPUESTO LIQUIDADO, NO ES EFICAZ LA POSTERIOR ESCRITURA DE REPUDIACIÓN DE LA HERENCIA PARA ACREDITAR QUE, A EFECTOS FISCALES TRIBUTARIOS, LA HERENCIA NO FUÉ ACEPTADA, CON LA IMPROCEDENCIA CONSIGUIENTE DE LA LIQUIDACIÓN, O SEA QUE EL PAGO DEL IMPUESTO IMPLICA LA ACEPTACIÓN DE LA HERENCIA, Y QUE LA REPUDIACIÓN ENGENDRA UNA NUEVA TRASMISIÓN A TÍTULO GRATUITO.

Antecedentes.—Por medio de mandatario verbal se presentó en una Oficina liquidadora instancia y relación de bienes, haciendo constar el fallecimiento del causante sin haber otorgado testamento y dejando esposa y cuatro hijos, por lo que a éstos les correspondía la herencia por partes iguales, sin perjuicio del usufructo perteneciente a la viuda, teniendo en cuenta que el régimen matrimonial era el de hermandad llana o a cartas de mitad, expresando, además, que no se había incoado aún el expediente judicial de declaración de herederos abintestato, ni otorgado la escritura pública de manifestación y aceptación de la herencia.

Consecuencia de ello fué la práctica de las correspondientes liquidaciones por los conceptos de gananciales y herencia, las cuales fueron ingresadas reglamentariamente.

Posteriormente, tres de las hijas del causante otorgaron escritura de repudiación de la herencia, manifestando que si por el pago del impuesto de Derechos reales se considerase que había existido aceptación tácita de la misma, ellas, fundadas en que la masa hereditaria estaba sin partir, expresa y solemnemente renunciaban a todos los bienes, créditos, derechos y acciones que pudieran corresponderles como tales herederas.

Esta escritura produjo nueva liquidación a cargo del otro he-

redero e hijo del causante, por el concepto de adquisición a título gratuito o de herencia entre colaterales, núm. 35 d) de la tarifa.

La liquidación fué impugnada, alegando que las hermanas renunciantes no habían intervenido en la solicitud de liquidación provisional; que esta solicitud la formuló el mandatario verbal y presentador por encargo del hermano recurrente, cuyo mandatario fué el que satisfizo el importe de las liquidaciones, y que sus hermanos renunciantes no habían realizado acto alguno de aceptación de la herencia.

El recurso fué desestimado por la jurisdicción económico-administrativa en primera y segunda instancia, y la Sala confirma tales desestimaciones y empieza por sentar que el problema consiste en determinar si el pago del impuesto es suficiente para entender que se ha producido la aceptación tácita de la herencia de acuerdo con el art. 999 del Código civil, que admite tal forma de aceptación y la declara existente cuando el heredero realiza actos que suponen necesariamente su voluntad de aceptar, o que no tendría derecho a realizar más que con la cualidad de heredero.

Eso sentado, dice que, teniendo en cuenta que el art. 1.158 del citado Código faculta a cualquier persona para hacer el pago de obligaciones ajenas y que el antedicho art. 999, en su último párrafo, previene que no suponen aceptación de la herencia los actos de conservación o administración provisional de la misma sin invocar el título o la cualidad de heredero, pudiera llegarse a la conclusión de que un mero pago del impuesto de que se trata no implica la aceptación de la herencia; pero lo cierto es que en el caso que se ventila no hay en el expediente nada que demuestre la carencia de mandato en quien presentó el documento a liquidación, alegando que lo hacía como mandatario verbal de los herederos del causante de la herencia; así como tampoco hay elemento alguno de juicio susceptible de destruir la presunción legal de que el importe de las liquidaciones giradas a cargo de las recurrentes como herederos fué satisfecho por ellas.

Y si a esto se añade—sigue diciendo la sentencia—que, con arreglo al art. 129 del mencionado Reglamento del Impuesto, la notificación de las liquidaciones hechas al presentador, surte los mismos efectos que si se hubiera hecho personalmente al contribuyente, hay que estimar, ante la carencia de pruebas suficiente en contrario, que

las señoras demandantes gestionaron, conocieron y pagaron como herederas las aludidas liquidaciones; viniendo, a mayor abundamiento, a corroborarlo así la referencia a tales actos consignada en la escritura de renuncia.

Como indeclinable consecuencia, la Sala confirma las liquidaciones, porque la renuncia posterior a la aceptación entraña necesariamente una transmisión gratuita de los bienes heredados a favor del coheredero, y por lo mismo generadora fiscalmente de una donación.

Comentarios.—Estamos de completo acuerdo con la tesis y doctrina que la Sala sienta en la sentencia comentada.

Ya en otra sentencia de 23 de mayo de 1955 había dicho que el hecho de gestionar la liquidación del impuesto implicaba la aceptación tácita de la herencia, y esta presunción es más vehemente en el caso de que se trata, dadas las circunstancias que en el mismo concurren, ya que fácilmente se ve que lo alejan e independizan sin lugar a dudas de los supuestos que prevén los arts. 1.158 y 999, párrafo 2.º, del Código civil. Del primero, porque no se trata del mero pago que una persona hace por otra, tenga o no interés en la obligación, sino de gestiones y acoplamiento y articulación de datos que suponen un contacto directo y previo con las personas a quien las gestiones aprovechan; y en cuanto al 999, porque los actos realizados están muy lejos de ser los de «mera conservación o administración provisional», previstos en ese precepto, tanto que, en realidad, ni son actos de conservación ni de administración de la herencia.

Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 18 de septiembre de 1956.

LAS CANTIDADES QUE LAS EMPRESAS HIDROELÉCTRICAS PERCIBEN DE O. F. I. L. E. POR LOS SUMINISTROS DE ENERGÍA ELÉCTRICA, SON PARTE INTEGRANTE DEL PRECIO DE VENTA Y NO CONSTITUYEN UNA SUBVENCIÓN. EL CONCEPTO DE ÉSTA ES DISTINTA DEL CONCEPTO «PRECIO», PORQUE EL PRECIO LO PAGA EL ADQUIRENTE E INGRESA EN EL PATRIMONIO DEL

TRANSMITENTE, Y LA SUBVENCIÓN LA SATISFACE OTRA PERSONA EN ATENCIÓN A LA REALIZACIÓN DE FINES PÚBLICOS EN LA GENERALIDAD DE LOS CASOS.

Antecedentes.—La empresa Nacional «Calvo Sotelo» presentó en la A. del E. instancia relacionando el importe de los suministros de energía eléctrica del año 1954 por sus centrales, y entre sus partidas figuraba la de más de 200 millones de pesetas cobradas de la O. F. I. L. E., solicitando que la liquidación se girase con la reducción del 5 por 100, reconocido a su favor por el carácter de «interés nacional» de la empresa.

La Oficina liquidadora no admitió la reducción y liquidó por el concepto «subvención», al tipo del 3 por 100, y la empresa, tras amplios razonamientos, sostuvo que las cantidades de que se trata son precio de energía y son «ingresos del recargo que inciden en la empresa a título de precio, aunque en forma de compensación».

El Tribunal Provincial sostuvo que el concepto aplicable era el de subvención, y el Central plantea el problema, diciendo que está en determinar si las cantidades de que se trata han de conceptuarse como precio o como subvención, y así planteado, empieza por discriminar ambos conceptos, y dice, en cuanto al precio, que la Economía y el Derecho son coincidentes en la apreciación de su sentido gramatical, que es el de que es la cantidad que una persona paga y otra recibe, e ingresa en su patrimonio, correspondiente a una adquisición de bienes; de donde deduce su fundamental distinción del concepto subvención, ya que ésta no forma parte de él, puesto que se da por persona distinta del adquirente de los bienes como ayuda o auxilio de una persona a otra sin contraprestación y para el cumplimiento de un fin. En conclusión, dice, el precio lo paga el adquirente y la subvención la abona otra persona no ligada con él, y para la obtención de fines generalmente de carácter público.

La resolución que estudiamos, después de sentar esas diferencias conceptuales, analiza detalladamente las disposiciones hidroeléctricas en la materia, y llega a la conclusión de que las cantidades que la O. F. I. L. E. abona no entrañan el concepto de subvención, y acuerda que la empresa actora debe disfrutar de la bonificación en la base liquidable.

Comentarios.—Traemos a cuento y destacamos esta resolución del Tribunal Central, no precisamente por lo que se refiere a la bonificación discutida y a la O. F. I. L. E., sino más bien por el estudio y distinción que hace entre los conceptos precio y subvención, y por la definición que de ésta da, sin duda interesante a los efectos de la aplicación del impuesto sobre el que giran nuestros asiduos comentarios en esta REVISTA CRÍTICA DE DERECHO INMOBILIARIO.

A nosotros nos parece que es necesario sutlizar no poco para entender que las cantidades que la O. F. I. L. E. entrega a las respectivas empresas hidroeléctricas no son precio del fluido y energía que éstas suministran a sus consumidores, aunque tales cantidades no las reciban directamente de ellos y si por intermedio de la aludida entidad. En definitiva, siquiera sea por intermedio de tercera mano, el consumidor o distribuidor de la energía suministrada pagan al que se la suministra, y ello es lo que configura el concepto «precio»; y al mismo tiempo hace que se separe radicalmente de los caracteres que configuran el concepto «subvención».

Al respecto de lo que sea el verdadero concepto de la «subvención» en general, creemos oportuno recordar que el tema lo tratamos con cierto detenimiento en el número de esta Revista correspondiente a julio-agosto de 1957, al comentar la sentencia del Tribunal Supremo de 23 de febrero de ese mismo año, y nos parece que esta referencia nos excusa de mayores comentarios para el curioso y asiduo lector nuestro. Nos limitamos, pues, a hacer notar que en esa sentencia, concordante en el fondo con lo anteriormente expuesto, se dice que la subvención es «beneficio, gracia, ayuda, amparo de carácter económico, producido y prestado por razón de intereses generales».

Si esta definición se compara con la sentada en la resolución que nos ocupa, se verá que coinciden fundamentalmente y atribuyen a la subvención unos caracteres muy diferentes de los que el concepto de precio encierra.

JOSÉ MARÍA RODRÍGUEZ VILLAMIL.