

Jurisprudencia sobre el Impuesto de Derechos reales

*Resolución del Tribunal Económico - Administrativo Central de
5 de mayo de 1953.*

UNA MERA RELACIÓN DE FACTURAS DE LO SUMINISTRADO POR UNA PERSONA A OTRA NO ES SUFICIENTE PARA ESTIMAR LA «EXISTENCIA DE LA CONVENCIÓN EXPRESA», QUE EL ARTÍCULO 44 DEL REGLAMENTO DEL IMPUESTO PREVÉ PARA QUE EL TRIBUTO SEA EXIGIDO.

Antecedentes: EN el expediente no obraban más antecedentes documentales que una relación jurada relativa a ciertos materiales suministrados por una Entidad a otra, con la sola expresión de fechas, comprendidas entre el 12 de marzo de 1948 y el 13 de agosto de 1949, número de facturas e importe de las mismas y declaración jurada, ampliatoria de dicha relación, en la que se consigna que los materiales transmitidos lo fueron sin contrato ni obligación alguna, y únicamente por mero pedido y que se referían a maderas del país, destinadas únicamente a andamiaje y encofrados para cemento armado.

El acto fué liquidado como suministro y recurrida la liquidación con fundamento en que los suministros en cuestión lo fueron utili-

zando exclusivamente la correspondencia mercantil usual en las transacciones comerciales, o sea, mediante el mero pedido y la extensión de factura y recibo, de donde se infiere que la no sujeción al impuesto, conforme al apartado 2) del artículo 48 del Reglamento, está patente.

El Tribunal Provincial desestimó la reclamación fundado en que, tratándose de un suministro, no le es aplicable la exención de los contratos por correspondencia.

El Central revoca el acuerdo del inferior y dice que de las fechas continuadas de las facturas aludidas se infiere que se realizó un suministro de unos mismos materiales, en plazos sucesivos y mediante precio, con cuyas características se da el contrato de suministro definido en el artículo 25 del Reglamento; pero ello, no obstante, es necesario tener en cuenta, con arreglo a su artículo 44, que para que el impuesto sea exigible se requiere la existencia de una convención expresa, y que, a tenor del apartado 2) del artículo 48, es necesaria la de un documento; cuyos requisitos, en el caso debatido, no pueden estimarse cumplidos, lo cual conduce a conceptuar el contrato como no sujeto al impuesto por falta de justificación adecuada. Todo ello, sin perjuicio de que la Oficina liquidadora practique diligencias de investigación encaminadas a determinar si se otorgó o no documento suficiente para liquidar y exigir el tributo.

Comentarios: Nos basta decir que alabamos el objetivo criterio que el Tribunal Central sienta en esta Resolución, siquiera no dejemos de pensar que en el fondo contrasta con la rigidez que aplica en frecuentes Resoluciones, sobre la exención de los contratos verbales, con los cuales, a no dudarlo, guarda estrecha relación el acto en cuestión. Por ello, y quedando éste reducido a una convención verbal, bien se puede pensar que el criterio ahora sentado no dejará de ser invocado en lo sucesivo al interpretar el manoseado número 5.º del artículo 6.º.

*Resolución del Tribunal Económico - Administrativo Central de
12 de mayo de 1953.*

En esta Resolución el Tribunal Central reafirma la doctrina de la que acabamos de reseñar.

La contienda la originó un acta de inspección en el domicilio de cierta Sociedad, requiriéndola para que presentara en la Abogacía del Estado, a efectos de la liquidación oportuna, la documentación relativa a la construcción de armaduras metálicas por otra Sociedad, así como la factura importante de las mismas, de considerable cuantía.

La Abogacía del Estado, con vista de ese acta, giró liquidación contra esa segunda Sociedad constructora por el concepto muebles y por el importe consignado en dicho acta, la cual Sociedad entabló recurso alegando que «la operación que, al parecer, originó la liquidación se produjo sin mediar requisito ni formalidad alguna, por correspondencia y por simple pedido», cursado por la Entidad compradora para la adquisición del entramado metálico preciso para construir un edificio de ésta, limitándose la recurrente a enviar a efectos informativos precios, condiciones, etc., y añadiendo, en fin, que no existió más que un simple cruce de correspondencia limitada al mero pedido de la compradora y al acuse de recibo por la vendedora.

El Tribunal Provincial confirmó diciendo que existía un contrato mixto de suministro con ejecución de obra, que debe liquidarse por el tipo de las compraventas si el contratista pone la totalidad de los materiales y se dedica habitualmente a obras análogas, y que, además, como ocurre en el caso, se cumple el requisito de que la obra contratada no se ejecuta en una cosa que no sea de la propiedad del contratista, todo ello de acuerdo con el apartado 4) del artículo 25 del Reglamento.

Ante el Tribunal Central se invocó el número 8.º del artículo 5.º de ese texto legal, con éxito, diciendo «aquél que en el referido acta inicial del expediente se hace una simple mención de una documentación concerniente a la construcción de armaduras, así como a la factura importe de ellas, sin otro dato en cuanto a la Entidad constructora que sirva para conocer la realidad y circunstancias del documento que haya podido otorgarse; y esto implica que, para utilizar éste como base, habría que valerse de meras presunciones acerca de la existencia, clase y contenido de la convención pactada.

Ante semejante realidad, dice la Resolución que tal presunción no es admisible, dentro del régimen del Impuesto de Derechos reales, porque el Reglamento en el artículo 44 requiere, para que sea exigible, la existencia de una convención expresa; y en su artículo 48;

apartado 2), la de un documento, cualquiera que sea su naturaleza, cuando de actos intervivos se trata, y estos requisitos no se dan en el caso discutido.

Añade a continuación que, en todo caso, «se carece de los elementos de juicio necesarios para el conocimiento del contrato en cuestión, y, en su consecuencia, que debe prescindirse de toda calificación jurídico-fiscal en orden al contrato que haya podido celebrarse, originario de la liquidación impugnada, sin que pueda tampoco estimarse el supuesto contrato como de carácter verbal, ni incluido en otra exención reglamentaria, sino como meramente inexistente por falta de justificación, a los efectos de este recurso.

En definitiva, el Tribunal Central anula la liquidación impugnada, sin perjuicio de que la Oficina liquidadora practique diligencias de investigación encaminadas a la averiguación y determinación, en su caso, «del documento que se haya otorgado, y que se estima suficiente para liquidación y exacción del impuesto».

Comentarios: Nosotros decimos en primer lugar, ante la tesis contenida en la Resolución que nos ocupa, que estamos de completo acuerdo con la doctrina que establece en cuanto a la interpretación del artículo 44 del Reglamento, en relación —añadimos por nuestra cuenta— con el artículo 48.

Efectivamente, sabido es que, con ambos artículos a la vista y con arreglo a la técnica del Reglamento, hay dos grandes grupos de actos que son los intervivos y los «mortis causa», y que, mientras que en los «mortis causa» es suficiente el hecho de la muerte del causante para que el impuesto sea exigible, en el supuesto, claro es, de que haya dejado bienes, en cambio en los intervivos no basta que se produzca el hecho originario de la transmisión de bienes para que el acto liquidable nazca, o sea, para que el hecho pueda ser afectado por el impuesto. En dicho segundo grupo da claramente la norma el citado artículo 44: el derecho a exigir el tributo supone necesariamente una convención expresamente consignada por los contratantes, o bien un acto lógico y legalmente deducido de la intención o voluntad de las partes y manifestada en las cláusulas o estipulaciones del contrato. De tal manera, en conclusión, que en los actos intervivos es inexcusable la existencia de la convención expresamente manifestada por los contratantes en documento adecuado, sin perjuicio de que de las estipulaciones en él contenidas puedan surgir otros actos liquidables, lógica y legalmente deducidas

de la intención o voluntad de las partes, como dice el artículo 44 citado, «manifestada en las cláusulas o estipulaciones del contrato rectamente interpretadas», y sin perjuicio también de que, según previene el también mencionado artículo 48, «haya ciertos actos que para ser liquidables requieran la constancia en escritura pública, o documento judicial o administrativo, como son los de transmisión por contrato de acciones u obligaciones de Sociedades o Corporaciones».

A mayor abundamiento, la doctrina expuesta en cuanto a que el contrato ha de constar documentalmente a efectos de poderle efectuar este impuesto, está expresamente reconocida y razonada en la Circular de la Dirección General de lo Contencioso de 3 de agosto de 1950, oportunamente acotada y comentada en el número de esta REVISTA CRÍTICA DE DERECHO INMOBILIARIO del mes de junio de 1951.

Resolución del Tribunal Económico - Administrativo Central de 19 de mayo de 1953.

La exención concedida a la R. E. N. F. E. en el Decreto de 24 de marzo de 1950 por ciertos contratos, como los de suministros, los de obras con o sin suministro y los accesorios de fianza, en relación con el desarrollo del negocio, cuya exención alcanza a los otorgados con anterioridad a la fecha del Decreto, sobre los cuales «no haya recaído acuerdo administrativo, que, al tiempo de su promulgación, esté consentido y sea firme», es interpretada en esta Resolución en la forma siguiente:

El problema surgió como consecuencia de un contrato por el que cierta Entidad se comprometió a la construcción y entrega a la R. E. N. F. E. de 385 vagones. Celebrado el contrato el 15 de septiembre de 1949, fué liquidado aplicando el número 21 de la Tarifa en la forma prevista en el artículo 51 del Reglamento, o sea, por el importe de lo suministrado durante el primer año de vigencia del contrato, dado que la duración era de más de un año y su cuantía excedía de 250.000 pesetas.

La Entidad contribuyente —la Compañía Auxiliar de Ferrocarriles— no presentó la documentación oportuna a los efectos de la práctica de las liquidaciones anuales siguientes, y fué requerida en

abril de 1952 para que lo realizara. No conforme la requerida con la procedencia de tal requerimiento, promovió el correspondiente recurso contra la liquidación girada de oficio e importante la respetable cantidad de cerca de 800.000 pesetas, y alegó el artículo 1.º del mencionado Decreto declarando la exención en la forma que dejamos dicha al principio, y expresó que si se entiende que el precepto no es aplicable a los contratos que al promulgarse hubiesen sido calificados y liquidada y pagada la primera anualidad, tal exención favorecería solamente a los que dejaran de presentar los documentos, dentro de los plazos reglamentarios; que en esos contratos el asunto no es firme mientras no se haya girado la liquidación complementaria, o reconocido al contribuyente el derecho a la devolución; que hasta ese momento hay imprecisión en la cantidad y valor de los bienes que han de suministrarse, lo que hace necesaria la certificación final; que los precios no son fijos, sino que están sujetos a revisión, pudiendo incluso llegar a la anulación del contrato o a su modificación, y, en definitiva, se pidió que se declarase la exención del contrato en la parte que estaba sin liquidar en la fecha del aludido Decreto. El Tribunal Provincial Económico-Administrativo desestimó la reclamación, fundado en que en los contratos de suministro de duración superior a un año y de cuantía mayor de 250.000 pesetas la calificación del contrato y la obligación de tributar, que es lo que constituye el acto administrativo, son inherentes a la presentación del documento, y, en su consecuencia, el sentido y alcance del artículo 51 es el de un mero fraccionamiento de la base total e implica la práctica y pago de las sucesivas liquidaciones complementarias.

Ante el Tribunal Central reforzó la argumentación la Empresa reclamante diciendo que las sucesivas liquidaciones anuales causan sucesivos actos administrativos susceptibles de recurso, y que el hecho de que los pagos hayan de hacerse en años sucesivos no implica el aplazamiento de pago, sino el aplazamiento de liquidación por efecto de la indeterminación de la base liquidable.

La Resolución del Tribunal Central empieza por decir que, aunque pudiera entenderse que la razón del precepto discutido es la de evitar las rectificaciones de acuerdos o liquidaciones firmes, con las consiguientes devoluciones, y que, en casos como el presente, no son posibles tales rectificaciones, puesto que las liquidaciones en cuestión son posteriores al Decreto que concede la exención y,

por lo mismo, recurribles en cuanto a la base liquidable, lo cierto es, añade, que el contrato sea de compra o suministro, es uno y es el mismo para todas la liquidaciones que de él dimanen, ya sea la del primer año, ya las subsiguientes. Y como al que se refiere el precepto discutido es al contrato, y éste fué ya calificado al ser girada la liquidación inicial con anterioridad a la vigencia de la exención, es claro, según el Tribunal, que tal calificación jurídico-fiscal no puede ser discutida y es firme y consentida, y que, por consiguiente, la conclusión es que «la interpretación más acertada del precepto en cuestión es la de que la exención de que se trata no es aplicable a las liquidaciones anuales, que, aun siendo posteriores a dicho Decreto-ley, dimanen de un contrato calificado con anterioridad a su promulgación».

Añade a continuación la Resolución que las liquidaciones anuales relativas a contratos de suministro, a tenor del artículo 51 del Reglamento, son propiamente liquidaciones provisionales, giradas durante la vigencia del contrato, con el remate de una liquidación complementaria a la terminación del mismo, y ello produce una forma especial de pago del impuesto por aplazamiento de liquidaciones dimanantes de un contrato único generador de las sucesivas, las que «en su significación jurídico-fiscal sólo representan la ejecución total del contrato ya calificado al presentarse el documento y girarse la primera liquidación anual».

Su tesis la refuerza con lo previsto por la Dirección General de lo Contencioso del Estado en la Circular de 22 de febrero de 1947, en cuanto a esta clase de contratos, cuando durante su vigencia cambian los tipos de tarifa a ellos aplicables: en tales supuestos los nuevos tipos, dice esa Circular, no deben regir para las liquidaciones posteriores a su vigencia, ya que el impuesto recae sobre el contrato, y las liquidaciones anuales son en realidad una forma de fraccionamiento de pago, o más bien de aplazamiento de liquidaciones, como se deduce de lo prevenido en el párrafo 4) del artículo 51, según el cual deberá ser girada la liquidación por el importe total del contrato, tan pronto como el contribuyente deje de realizar alguna de las presentaciones anuales a que está obligado.

Por último, la Resolución que venimos reseñando dice que «aun aceptando que se trate de un precepto de dudosa interpretación», y discutible, por tanto, si la exención se da o no, cree que la duda debe resolverse acudiendo a la norma que contiene el artículo 3.º

de la Ley del Impuesto, la cual, como es sabido, dispone que «en ningún caso, ni aun a pretexto de ser dudoso, podrán declararse exceptuados del impuesto otros actos o contratos que los enumerados en el mismo».

Comentarios: Aunque el caso más bien contempla un problema de derecho transitorio que no una cuestión de posible planteamiento en lo venidero, hemos querido traerlo a las páginas de esta REVISTA CRÍTICA DE DERECHO INMOBILIARIO, porque no deja de ser interesante y porque la solución que el Tribunal Central adopta con su no discutida autoridad deja entrever a través de su argumentación no pequeña vacilación, como se ve claramente cuando en uno de los incisos que hemos entrecomillado dice que se trata de un precepto de dudosa interpretación.

La duda arranca, a nuestro entender, no de la intención del legislador, sino de la forma en que esta intención está expresada en el texto literal del mencionado Decreto-ley de 24 de marzo de 1950.

En el primer párrafo está patente que se consagra la exención de todos los contratos que la R. E. N. F. E. otorgue «para la explotación, reparación, reconstrucción, mejora, etc., de su material fijo y móvil», o sea, que todo contrato futuro que tenga esa finalidad está exento, pero, ¿qué hacer con los anteriores? Al legislador no le pasó inadvertido el problema, y empleó los términos literales siguientes para regularlo: «La exención alcanzará a los contratos otorgados con anterioridad al presente Decreto-ley, sobre los cuales no haya recaído acuerdo administrativo que al tiempo de su promulgación esté consentido y sea firme.»

¿Qué quiso decir en cuanto a efectos fiscales —que es de lo que aquí se trata— al hablar de contratos anteriores sobre los que haya recaído acuerdo consentido y firme?

Desde luego, quedan comprendidos en la exención todos los que no hayan sido presentados y también, a no dudarlo, todos los que hubiesen sido presentados y no estuviesen liquidados, así como los que, aun liquidados, no fuere firme la liquidación practicada, bien por estar recurrida, bien por estar vivo el plazo para impugnarla.

Esto nos parece claro, pero ¿qué tratamiento aplicar a un contrato de suministro superior a 250.000 pesetas, ya calificado de tal antes de 24 de marzo de 1950, e incluso liquidado e ingresado el impuesto correspondiente al primer año de su vigencia? ¿A las liquidaciones posteriores les será aplicable la exención, o más bien

han de ser consideradas como una consecuencia necesaria del contrato ya calificado, y, en su virtud, excluidas de la exención?

Sin afirmar nosotros que carezcan de consistencia los argumentos que la Resolución emplea, creemos que la solución que ésta adopta será muy legalista, pero choca contra el espíritu del Decreto-ley y con lo que parece claramente ser la voluntad del legislador, siquiera la letra induzca a cierta confusión. Lo que el legislador quiso, sin duda, fué exceptuar todos los contratos posteriores y los anteriores ya calificados definitivamente, pero no consumados, sino que producen entregas periódicas que, a su vez, han de ser objeto de sucesivas liquidaciones, recurribles. O, en otros términos, que al hablar el Decreto de los contratos «sobre los cuales haya recaído acuerdo administrativo consentido y firme», quiso referirse a liquidaciones consentidas, puesto que lo que da lugar al recurso normalmente es la liquidación que se practica. En conclusión, nosotros creemos que la verdadera y clara intención fué la de extender la exención a las liquidaciones no giradas en la fecha del repetido Decreto y a las giradas hasta entonces, con tal que estuviesen recurridas o en plazo para ello.

Sentencia del Tribunal Supremo de 14 de enero de 1955.

EL ARTÍCULO 75 DEL REGLAMENTO DEL IMPUESTO AL DISPONER QUE SE CONSIDERAN COMO PARTE DEL CAUDAL HEREDITARIO, A LOS EFECTOS DEL TRIBUTO, LOS BIENES TRANSMITIDOS POR EL CAUSANTE EN EL PERÍODO DE TRES AÑOS ANTERIORES A SU FALLECIMIENTO CON DERECHO A PERCIBIR CON CARGO A LOS MISMOS UNA PENSIÓN VITALICIA, SALVO CUANDO SE TRATE DE SEGUROS DE RENTA VITALICIA, CONTRATADOS CON ENTIDADES DEDICADAS LEGALMENTE A ESTE GÉNERO DE OPERACIONES, HA DE ENTENDERSE EN SENTIDO RIGUROSO, Y, POR TANTO, ESA CESIÓN DE BIENES, HECHA A CUALESQUIERA OTRAS PERSONAS EN LAS MISMAS CONDICIONES, NO DISFRUTA DEL MISMO TRATO, Y LOS BIENES SERÁN COMPUTADOS EN LA HERENCIA PARA LIQUIDAR EL IMPUESTO.

Antecedentes: En escritura pública, autorizada en 26 de diciembre de 1948, el señor H. cedió ciertos bienes al señor V. con la obligación en éste de pagar al cedente y a su mujer una pensión vitalicia de 12.500 pesetas a cada uno.

La cesión y constitución de pensión fué liquidada oportunamente, y fallecido el cedente, señor H., en 27 de febrero de 1950, el liquidador incluyó y liquidó en la herencia los aludidos bienes.

Entablado el pertinente recurso ante el Tribunal Contencioso-Administrativo Provincial, éste accedió y anuló la liquidación, estimando que la cesión estaba comprendida en la excepción y que no era computable en el caudal hereditario el valor de los bienes cuestionados.

No conforme el Fiscal provincial con tal doctrina, formuló consulta al del Tribunal Supremo al efecto de entablar, dada la menor cuantía del asunto, el recurso extraordinario de apelación previsto en la Ley Procesal de lo Contencioso-Administrativo, a los efectos de crear doctrina legal y sin perjuicio de respetar la situación jurídica nacida de la Sentencia del Tribunal inferior.

El recurso de apelación fué, en definitiva, entablado y la Sala lo resuelve en la Sentencia y en la forma que citamos en el encabezamiento.

Empieza en sus considerandos refiriéndose al texto aludido del artículo 75 del Reglamento y después dice que para la aplicación adecuada de tal norma hay que subrayar que forma parte de un conjunto legislativo encaminado a impedir la evasión del impuesto y a cerrar el paso a las transmisiones intervivos que sirven para enmascarar transmisiones de fondo hereditario. Se inició el proceso legislativo con la Ley de Reforma Tributaria de 26 de julio de 1922, y llegó a través de las Leyes posteriores hasta el actual Reglamento de 7 de noviembre de 1947, en su artículo 75, apartado b).

El análisis de éste, sigue diciendo la Sentencia, conducirá a la conclusión de que la «reserva» a que alude y que para sí formula el cedente de bienes a cambio de su transmisión, «no queda en todo caso, como supone la Sentencia apelada, circunscrita a un derecho real, pues si bien es cierto que en la primera parte del mismo queda ligada la presunción fiscal por la reserva del derecho real de goce —usufructo— sobre los mismos bienes transmitidos o sobre otros del adquirente, no es menos cierto que a continuación se abre una oración gramatical con valor semántico de absoluta independencia respecto de la anterior, que abarca la reserva de toda clase de derechos, sean reales o personales, bastando que integren una contraprestación de índole vitalicia para adquirir la ficción de legado fiscal y con ella el deber tributario correspondiente; oración nueva que

inicia la disyuntiva «o» con que da comienzo dicha oración y articula conceptualmente el pronombre indeterminado «cualquiera».

En definitiva, la tesis de la Sentencia es ésta: Que la presunción «juris y de jure» que el artículo 75 establece al decir que «se considerarán como parte del caudal hereditario, para los efectos de la liquidación y pago del impuesto, los bienes que hubiesen sido transmitidos por el causante en el período de tres años anterior a su fallecimiento, reservándose el usufructuario de los mismos... o cualquier otro derecho vitalicio», surte efecto, «salvo cuando se trate de seguros de renta vitalicia contratados por Entidades dedicadas legalmente a este género de operaciones», cuya excepción no alcanza a las cesiones hechas en las mismas condiciones a cualquier persona que no sea una Entidad aseguradora.

El único comentario que nos sugiere la doctrina expuesta es que, dentro del rigorismo tributario y del categórico contenido literal del precepto transcrito, no cabe otra conclusión. El legislador da a entender que esas constituciones de rentas o prestaciones vitalicias no le ofrecen las suficientes garantías de sinceridad más que cuando sean contratantes dichas Entidades aseguradoras, y no se la ofrecen en los demás casos por la posibilidad de que con ello quedase abierto el postillo de la defraudación.

Sentencia del Tribunal Supremo de fecha 28 de enero de 1955

Se trataba de la deducción en la herencia de la causante de una deuda nacida de un préstamo hecho por un Banco y, además, patentizado en una letra de cambio, y con tal motivo la Sala sienta una vez más la recta interpretación de los tres primeros apartados del artículo 101 del Reglamento.

Dice que no puede ser baja el aludido préstamo, pagado por los herederos recurrentes, porque el párrafo 2) del artículo 101 dice que los préstamos bancarios serán deducibles si constan en póliza legalmente intervenida, condición que no concurre en el caso; que tampoco es deducible por aplicación del apartado 1) del mismo artículo que se refiere a deudas cuya existencia conste en documento que lleve aparejada ejecución, a tenor de lo prevenido en el artículo 1.429 de la Ley de Enjuiciamiento civil, supuesto que tampoco se da, ya que la deuda aparece consignada en una letra de

cambio vencidera en fecha posterior al fallecimiento de la causante y por lo mismo carente de fuerza ejecutiva; y, por fin, que tampoco es aplicable, como se pretende, el apartado 3) del mismo artículo, en primer lugar porque se refiere a las deudas no comprendidas en los dos anteriores, y es visto que la deuda de que se trata está comprendida en el segundo de ellos, y, además, porque, aunque se llegara a admitir que este tercer párrafo no se refiere a deudas distintas de las enumeradas en los dos primeros, como claramente se desprende de su texto, sino que abarca toda clase de deudas, siempre que se ratifique en la forma que expresa, la justificación de ellas se ha de llevar a cabo a satisfacción de la Administración con criterio discrecional, lo cual implica que tal apreciación no puede ser revisada en esta jurisdicción.

LA REDACCIÓN