

## Jurisprudencia sobre el Impuesto de Derechos reales

*Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 28  
de enero de 1948.*

NO EXISTIENDO DOCUMENTO EN EL QUE EL CONTRATO SE HAGA CONSTAR, ÉSTE NO ES LIQUIDABLE, AUNQUE EXISTAN FACTURAS Y OTROS DOCUMENTOS ACCESORIOS, RELATIVOS A SU EJECUCIÓN Y CUMPLIMIENTO.

NEGADA LA EXISTENCIA DEL DOCUMENTO CONTRACTUAL, LA ADMINISTRACIÓN ES LA OBLIGADA A PROBAR QUE EL CONVENIO SE FORMALIZÓ POR ESCRITO.

*Antecedentes.*—Ante la Abogacía del Estado fué presentada una certificación de la Inspección de Buques Mercantes, haciendo constar que la misma había procedido al reconocimiento de las obras efectuadas en un buque para la instalación de quemadores de fuel-oil, y que las obras de mejora importaban 783.577,00 pesetas, y la de entretenimiento y conservación, 1.256.439 pesetas. Al documento se unían copias de las facturas extendidas por la Sociedad ejecutora de las obras, y como complemento otras copias especificando los trabajos realizados con el detalle numérico del importe de cada uno de ellos.

A la vista de la predicha documentación la Abogacía del Estado giró a cargo de la Entidad constructora, liquidación por el con-

cepto de «contrato mixto», importando una respetable cantidad, cuya liquidación fué recurrida por la interesada, alegando la inexistencia de contrato escrito, sujeto al impuesto, y diciendo que los documentos aludidos habían sido presentados a la Abogacía del Estado, porque así lo exigió la Comandancia de Marina antes de proceder a practicar la inscripción del buque en el Registro correspondiente.

El Tribunal provincial no estimó la reclamación, fundado en que los documentos tenidos a la vista por el liquidador y la necesidad de llevar constancia de las obras efectuadas en el navío a los Registros Mercantil y de la Comandancia de Marina, constituyen un reflejo documental del contrato que implica la formalización por escrito del pacto inicial, siquiera éste pudiera haberse estipulado de modo verbal.

Planteada la controversia ante el Tribunal Central, éste empieza por sentar que versa sobre la consideración de verbal o escrito que deba merecer, a efectos fiscales, el contrato mixto de obras con suministro de materiales de que se trata; calificación que debe hacerse a la vista de los documentos de que dispuso la Oficina liquidadora, sin que pueda suponerse la existencia de otros distintos, porque a quien corresponde probar la existencia del documento sujeto al pago es a la Administración, cuando los contribuyentes nieguen que se haya otorgado; cuya doctrina está reconocida por el propio Tribunal, en Resolución de 26 de junio de 1956, en consonancia con la del Tribunal Supremo en su sentencia de 22 de febrero de 1955.

Esto sentado, añade el Central, hay que tener en cuenta el criterio del expresado Tribunal, en sentencias, entre otras, de 1 de febrero de 1956 y 7 de marzo, 27 de mayo y 1 de julio de 1957, y del propio Central en diversas Resoluciones concordantes con dicho criterio. Y según ese criterio, el sólo hecho de que la cuantía de las prestaciones de un contrato sea superior a 1.500 pesetas no es suficiente para que deba ser calificado de escrito, por lo que dispone el artículo 1.280 del Código Civil, en relación con el 1.279 del mismo texto legal, puesto que aunque carezca del requisito formal de constar por escrito, es perfecto y obligatorio, sin perjuicio del derecho de los contratantes a compelerse a la formalización escrita; y, además, conforme al número 5.º del artículo 3.º de la

Ley del Impuesto y al artículo 44 de su Reglamento, ambos de 1947, la constancia de los contratos y sus estipulaciones en documento público privado, según los casos, es indispensable para su sujeción al impuesto, salvo en el caso de los actos deducidos por modo tácito de las convenciones y voluntad de los contratantes; de tal manera que, fuera de esos casos, la carencia de expresión documental no se subsana fiscalmente con referencias o alusiones, ni con todo aquello que constituya diligencias de ejecución o consumación de un contrato previamente perfeccionado, como son las facturas de precios y gastos, hasta tal punto, que si no consta expresa o tácitamente la aceptación, las facturas no tienen más valor que el de diligencias de aceptación de un contrato celebrado verbalmente.

En definitiva—sigue diciendo la Resolución que comentamos—, tales diligencias y documentos no implican la forma escrita del contrato, requerida por la Ley para que éste sea liquidable, porque fueron extendidas al solo fin de conseguir la inscripción del buque en los Registros Mercantil y de la Comandancia de Marina y tienen carácter unilateral; y en todo caso, como antes queda dicho, mientras la Administración no pruebe la existencia de algún documento que por sí mismo acredite la celebración del contrato, no es exigible el impuesto y ha de aplicarse la exención de los artículos 3.º de la Ley y 6.º del Reglamento, ambos de 7 de noviembre de 1947.

*Comentarios.*—Estamos de completo acuerdo con la doctrina que brillantemente sienta el Tribunal, la cual fué sostenida por nosotros desde que aparecieron la Ley y el Reglamento de 1947 y después reiteradamente en los comentarios de esta REVISTA CRÍTICA DE DERECHO INMOBILIARIO.

En esos textos fué donde apareció, como es sabido, la reforma de la exención del número 5.º de los artículos 3.º de la Ley y 6.º del Reglamento referida a «los contratos verbales cuando su cumplimiento no requiera que consten por escrito», mientras que hasta entonces la exención se refería a los «contratos verbales, mientras no se eleven a documento escrito»; siendo de notar que esa nueva redacción de la legislación de 1927 perdura en la actual de 1948 y aparece literalmente trasladada con el número 9.º a los mismos

artículos 3.º y 6.º, respectivamente, de la Ley y su Reglamento. Ello es, ciertamente, de difícil comprensión y de más difícil explicación, sobre todo después de la unánime y criticada oposición a la innovación de 1947, expresada en la doctrina, en la jurisprudencia y ahora categóricamente en la Resolución que comentamos por el Tribunal Central Económico-Administrativo con su indiscutible autoridad y competencia.

Es incuestionable que los redactores de la Ley olvidaron al redactar la reforma del texto de la debatida exención que los contratos verbales o no, son de obligado cumplimiento con independencia de su forma escrita, desde que el Ordenamiento de Alcalá dijo que «sea valedera la obligación o el contrato que fuesen hechos en cualquier manera que parezca que alguno se quiso obligar a otro é facer contrato con él». Quizá estaba en su ánimo sujetar al impuesto los dichos contratos verbales, siempre que su cuantía excediera de 1.500 pesetas, pensando en que la forma escrita la impone el artículo 1.280 del Código Civil a los de tal cuantía, pero no tuvieron en cuenta que esa imposición no afecta a la validez y eficacia de la convención, y que su trascendencia queda limitada, conforme al 1.279 del mismo Código, a que los contratantes puedan competirse reciprocamente a llenar el requisito de la forma escrita.

Lo cierto es que, aunque los comentaristas sostuvieron desde el primer momento la incongruencia del texto de la mencionada exención, la jurisprudencia, tanto del Tribunal Económico-Administrativo Central, como de la Sala 3.ª, estuvieron vacilantes ante la difícil armonización de la letra de la exención con el derecho sustantivo civil, hasta que dicha Sala se pronunció decididamente por la verdadera interpretación del precepto, señaladamente a partir de la sentencia de 29 de septiembre de 1951. Y ya en esta trayectoria apareció, entre otras sentencias, la de 2 de febrero de 1955, digna de ser destacada para la mejor comprensión de la exención trasplantada a la Ley y Reglamento actuales con el número 9.º de sus artículos 3.º y 6.º, respectivamente. Dice, pues, la sentencia, además de afirmar que los contratos verbales están en todo caso exentos, que la exacción del impuesto requiere que la convención esté «expresamente consignada por los contratantes», de tal manera que, afirmada por el contribuyente la modalidad

verbal del contrato, la obligación de acreditar la existencia de la forma escrita, como hecho determinante de la imposición, recae en la Administración.

Así, pues, y en conclusión, esta doctrina y esta interpretación, con la modalidad que acabamos de enunciar, es la que decididamente acoge la Resolución que nos ocupa; tanto más de destacar y aplaudir, cuanto que la nueva legislación de 1958, no modificó el texto de la exención y lo reiteró. Es de esperar que la aplicación de tal doctrina por las Oficinas liquidadores sea una realidad que evite los numerosos recursos que la interpretación literalista del precepto venía produciendo.

*Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 14 de febrero de 1958.*

EN EL CASO DE CONSTRUCCIÓN DE UN BUQUE PESQUERO, EN COPARTICIPACIÓN INDIVISA DE SUS DUEÑOS, NO ES APLICABLE LA PRESUNCIÓN DE EXISTENCIA DE SOCIEDAD ENTRE LOS COPROPIETARIOS, A QUE SE REFIERE EL ARTÍCULO 589 DEL CÓDIGO DE COMERCIO, NI APLICABLE POR EL CONCEPTO LIQUIDABLE DE «SOCIEDADES», PREVISTO EN EL APARTADO 27 DEL ARTÍCULO 19 DEL REGLAMENTO DE 1947, PORQUE TAL PRESUNCIÓN AFECTA, EXCLUSIVAMENTE, A LOS BUQUES MERCANTES.

*Antecedentes.*—Presentada a liquidación una escritura en la que una Empresa constructora declara que por encargo de tres personas individuales y para la propiedad de ellas, construyó una embarcación pesquera con un coste de 9.000.000 de pesetas, que pasa a ser propiedad de aquéllas por terceras partes indivisas, la Oficina liquidadora giró liquidación por el concepto «sociedades», aplicando el apartado 27 del artículo 19 del Reglamento de 1947.

Los interesados reclamaron contra la liquidación, fundados en que lo dispuesto en el mencionado apartado al sujetar al impuesto a las Sociedades que se presumen constituidas entre los copropietarios de un buque, según lo previsto en el artículo 589 del Código de Comercio, solamente es aplicable cuando de buques mercantes se trata, y no comprende a embarcaciones que, como las de pesca,

están destinadas a fines distinto del comercio marítimo; añadiendo que, aun en el supuesto de que se estimara la existencia de Sociedad, la liquidación debiera haberse girado con la reducción del 50 por 100, establecida en la Ley de 12 de mayo de 1956.

El Tribunal Provincial desestimó la reclamación, diciendo que la invocada presunción es aplicable a toda clase de embarcaciones y aplicable, por tanto, al caso del citado precepto del artículo 19 del Reglamento, y afirmando, en cuanto a la pretendida reducción del tipo de liquidación, que la invocada Ley de 12 de mayo de 1956 no puede hacerse extensiva a actos o contratos distintos de los previstos por el legislador.

Planteado el tema ante el Tribunal Central, éste estimó el recurso y anuló la liquidación.

El punto relativo a la interpretación que haya de darse al citado artículo 589 en relación con el apartado 27 del artículo 19 del Reglamento del Impuesto, en cuanto el primero presume la existencia de sociedad entre los copropietarios de un buque y el segundo somete a la misma al impuesto, lo resuelve diciendo que son varias las razones que abonan la tesis de los recurrentes a favor de la no aplicación al caso del repetido artículo del Código de Comercio, porque el texto del mismo se refiere a los buques mercantes, o sea a los destinados a explotación comercial; porque el libro 3.º de dicho Código, al que pertenece el artículo, se refiere sólo al buque en cuanto sirve a los fines del comercio marítimo, que es la rúbrica del expresado libro; y porque el artículo 148 del Registro Mercantil, al definir el buque, supliendo así el vacío del Código de Comercio, menciona como tales, a los efectos del mismo Código, además de las embarcaciones de altura o cabotaje, los diques flotantes, pontones, dragas, gánguiles y cualquier otro aparato flotante destinado a servicios de la industria o comercio marítimos, concepto dentro del cual no es posible comprender a las embarcaciones pesqueras.

Respecto a la bonificación pretendida subsidiariamente, dice la Resolución que no tiene para qué entrar en el tema, supuesto que queda acogida la no sujeción del acto al impuesto.

*Comentarios.*—Estimamos que estamos excusados de hacerlos, dada la claridad y consecuencia de los razonamientos de la Reso-

lución anotada; y únicamente anotamos que en el vigente Reglamento de 1958 el apartado 27 del Reglamento de 1947 ha pasado al número 28.

*Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 14 de febrero de 1958.*

LA APLICACIÓN DE LA BONIFICACIÓN DEL 50 POR 100 DEL IMPUESTO CONCEDIDO POR LA LEY DE 23 DE OCTUBRE DE 1939 A LAS INDUSTRIAS DE INTERÉS NACIONAL, REQUIERE UNA DISPOSICIÓN CONCRETA PARA CADA EMPRESA, QUE DETERMINE SU ALCANCE Y EXTENSIÓN, INCUMBIENDO LA PRUEBA DE SU EXISTENCIA A LA SOCIEDAD INTERESADA.

*Antecedentes.*—En la correspondiente escritura pública, la Sociedad «H. N. G., S. A.», acordó la puesta en circulación de acciones por aumento del capital en 50.000.000 de pesetas, girando la Oficina liquidadora la oportuna liquidación por el concepto «sociedades» al 1 por 100, reteniendo el despacho del documento en tanto que se justificase si era aplicable la calificación de industria de interés nacional o la de contribuyente.

Fué interpuesto recurso económico-administrativo limitado al escrito de interposición sin expresión de los motivos en que se apoyaba la impugnación por no haber sido evacuado el escrito de alegaciones; y el Tribunal Provincial desestimó la reclamación, estimando incumplida la obligación de formular alegaciones en el escrito correspondiente en el que apareciesen los razonamientos que sirvieron de apoyo al derecho invocado, junto con las pretensiones concretas, y siendo, por tanto, desconocidos los motivos en que se fundaba la oposición, ello era razón suficiente para la desestimación.

Apelada la resolución sin razonamiento alguno, se limitó la recurrente a pedir que se le exhibiese el expediente para hacer alegaciones, y a ello no accedió el Central, fundado en que el Reglamento de Procedimiento no autoriza tal trámite más que en el caso de ser varias las partes litigantes.

No obstante la extraña manera de pedir, limitada a decir que la

liquidación no estaba ajustada a derecho y a instar su anulación, el Central, haciendo uso de la facultad de los artículos 20, 68 y 93 del aludido Reglamento que le permite examinar todas las cuestiones que del expediente dimanen, entró en el fondo del asunto y resolvió la cuestión en la forma que dejamos anotada en el encabezamiento, diciendo que la bonificación requiere, a tenor de la Orden de 10 de febrero de 1940, una disposición concreta sobre aquélla, cuya existencia ha de ser acreditada por la entidad que pretenda que el beneficio se le aplique.

*Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 18 de febrero de 1958.*

LA INSTITUCIÓN TESTAMENTARIA, MEDIANTE LA QUE CIERTOS BIENES PASAN EN USUFRUCTO A UNA HIJA DEL TESTADOR Y EN PLENA PROPIEDAD A LOS DOS HIJOS MAYORES DE ELLA CUANDO FALLEZCA, POR PARTES IGUALES, Y SI UNO DE ELLOS FALLECE SIN SUCESIÓN, PASARÁN A LOS HIJOS DEL OTRO; Y SI EN AMBOS CONCORRE ESA CIRCUNSTANCIA, HEREDARÁN LOS DEMÁS HIJOS DE DICHA HIJA DEL TESTADOR, NO ENCIERRA UN FIDEICOMISO.

*Antecedentes.*—La causante mejoró en el tercio y en el remanente del quinto de todos sus bienes, a su hija doña Adelaida y a uno o más de los hijos de ésta en la siguiente forma: la mejora la disfrutaría esta señora en usufructo vitalicio, y después de su muerte pasaría a los dos hijos mayores de la misma señora en plena propiedad por iguales partes; pero si alguno de ellos falleciera sin descendientes legítimos, su parte acrecería al otro, y si ambos fallecieran sin esa descendencia, la mejora pasaría a los demás hijos legítimos de la expresada señora.

En su consecuencia, los correspondientes bienes fueron adjudicados a los hijos de la mejorada en nuda propiedad, y al morir esa señora los nudo propietarios consolidaron el pleno dominio, y más tarde, por medio de la oportuna escritura, dividieron los bienes y extinguieron la comunidad.

Posteriormente, uno de los nudo propietarios, hija de la dicha



doña Adelaida, hizo constar en escritura pública que su hermano había fallecido sin descendencia, y, fundado en el testamento del abuelo, padre de doña Adelaida, se adjudicó en pleno dominio los bienes que el fallecido había adquirido por el expresado título de mejora, si bien haciendo constar que si ella falleciera sin sucesión legítima los bienes pasarían a los demás descendientes legítimos de la doña Adelaida.

Tal escritura fué liquidada a cargo de la mencionada hija de doña Adelaida, sirviendo de base el pleno dominio de los bienes, siendo recurrida en reposición la liquidación, con la pretensión de que fuese sustituida por otra con la base del valor del usufructo vitalicio de los bienes en función de la edad de sesenta y nueve años de la recurrente, puesto que la disposición testamentaria del causante, su abuelo, contenía un fideicomiso, que implica una sustitución fideicomisaria sucesiva, condicionada o que los fiduciarios, también sustituidos recíprocamente, murieran sin descendencia legítima y con la obligación de conservar los bienes para tal supuesto; cuya condición ha de producirse, ya que la recurrente ni tiene ni ha de tener descendientes, dado lo avanzado de su edad.

La Abogacía del Estado, desestimó la reposición, teniendo en cuenta los términos de la aludida escritura, en la que categóricamente estaban adjudicados los bienes en pleno dominio, si bien con la condición resolutoria de que la adjudicataria recurrente falleciera sin sucesión legítima, cuya circunstancia no tiene otra trascendencia jurídico-fiscal que la de dar lugar, en su caso, a la devolución del impuesto, prevista en el artículo 57 del Reglamento.

Ante el Tribunal Provincial se planteó la cuestión en los mismos términos y fué resuelta confirmando la liquidación con fundamento en que para que pudiera ser calificado el acto como sustitución fideicomisaria, conforme al orden de suceder, establecido por el abuelo testador, faltaba la obligación de conservar los bienes, ya que fueron adjudicados en pleno dominio, y, además, hasta que ocurra el fallecimiento de la reclamante no será una realidad indudable y evidente el hecho de su carencia de descendencia.

Reiterados los alegatos ante el Central, éste confirmó el acuerdo del inferior, sentando que el primer llamamiento del causante a favor de su hija doña Adelaida, a título de usufructuaria, no fué interpretado como institución de heredera fiduciaria, cual lo de-

muestra el hecho de que al partir y adjudicar la herencia del testador se adjudicó a los nietos la nuda propiedad de los bienes, y de ahí que al morir la doña Adelaida, madre de ellos, éstos consolidaron como tales nudo propietarios el pleno dominio de los bienes, llegando incluso a distribuirlos por escritura que extinguió la comunidad preexistente; y ahondando en el mismo criterio, al morir uno de aquéllos, su hermana, hoy reclamante, se los adjudicó en concepto de mejora de su abuelo en pleno dominio, aunque, según va dicho, con la condición de que si ella fallece sin descendencia legítima, pasarán en plena propiedad a los demás hijos y descendientes legítimos de su madre doña Adelaida.

Además, la tesis sosteniendo la existencia de la institución fideicomisaria, no solamente va contra los actos propios antes mencionados, sino que está disconforme con las instituciones de usufructo y pleno dominio ordenadas por el testador, lo cual sería suficiente para rechazar aquella tesis, porque, conforme al art. 675 del Código Civil, las disposiciones testamentarias han de entenderse en su sentido literal mientras que no aparezca claramente que fué otra la voluntad del testador.

Aunque se entendiera que el testador ordenó una sustitución fideicomisaria, no se estaría ante una institución pura de esa naturaleza con la ineludible obligación en el fiduciario de conservar y transmitir los bienes, porque el llamamiento de la reclamante sería el final a título de fideicomisaria con plena facultad dispositiva por actos intervivos y mortis causa, y sólo por excepción podría resultar otro llamamiento más, si dicha señora fallece sin descendencia legítima, o sea que se trataría de una sustitución fideicomisaria sujeta a condición resolutoria, cuyo cumplimiento o incumplimiento no puede, hoy por hoy, afirmarse ni negarse, puesto que depende de un hecho que ha de constatare cuando la referida señora muera, cualesquiera que sean las presunciones que en el momento se puedan hacer en relación con su edad.

Ambas situaciones jurídicas, por otra parte, conducen a la misma titularidad actual de pleno dominio de los bienes afecto a una condición que, mientras no se cumpla, no impide aplicar el artículo 32 del Reglamento en su apartado 1), que manda que el impuesto se pague con arreglo al parentesco entre el sustituto y el causante y, al mismo tiempo, impide aplicar el apartado 2), que

prevé la posibilidad de considerar como usufructuarios a los herederos cuando no tienen derecho en ningún caso a disponer de la herencia, cuyo impedimento o inaplicación tuvo rectamente en cuenta la Abogacía del Estado.

Después de lo razonado creemos que huelgan los comentarios.

JOSÉ MARÍA RODRÍGUEZ VILLAMIL