

Jurisprudencia sobre el Impuesto de Derechos reales

Sentencia del Tribunal Supremo de 7 de noviembre de 1956.

VENDIDOS CIERTOS BIENES INMUEBLES EN EL EXTRANJERO, SITUADOS FUERA DE ESPAÑA, POR DISPOSICIÓN TESTAMENTARIA DE UN ESPAÑOL, PARA PAGAR DETERMINADOS LEGADOS EN ESPAÑA EN METÁLICO, ES EXIGIBLE EL IMPUESTO SUCESORIO.

Antecedentes.— El testador, de nacionalidad española, falleció en Liverpool, donde estaba domiciliado, bajo testamento, en el que dispuso que sus ejecutores testamentarios vendiesen todos sus bienes allí situados, incluso los inmuebles, convirtiéndolos en dinero con cargo al que pagaría sus deudas, los gastos de testamentaría y los legados sin ningún descuento ni cargas, y ordenó que el resto del metálico resultante lo dividiesen y entregasen por partes iguales entre las tres hermanas del testador, españolas y residentes en España, o entre las que de ellas viviesen en el momento de la muerte del testador.

Las tres hermanas vivían, efectivamente, al morir el causante, y los testamentarios cumplieron su encargo y, con intervención del Cónsul de España en dicha ciudad de Liverpool, depositaron el importe líquido de la herencia en la cuenta corriente del Ministerio de Asuntos Exteriores, en concepto de depósito, por cantidad de

3.251 libras 7 chelines y 8 peniques, la cual, convertida en moneda nacional por el Instituto de Moneda Extranjera, dió el valor definitivo de 143.014,65 pesetas.

Si bien las tres hermanas vivían en la fecha del fallecimiento del testador, una de ellas falleció poco después, y con tal motivo las supervivientes presentaron en la A. del E. una declaración de bienes en relación con las herencias de los hermanos premuertos, declarando como únicos bienes del hermano fallecido la citada cantidad de 143.014,65 pesetas, y como exclusivo patrimonio de la otra hermana, la tercera parte de esa suma, o sean 47.671,55 pesetas, de las que habrían de deducirse los impuestos y gastos que se hubiesen de satisfacer.

Además, alegaron, en cuanto a la herencia del hermano, que toda vez que habían sido pagados los impuestos en la Gran Bretaña y que se referían en su mayor parte a bienes inmuebles y derechos reales situados en el extranjero, era indudablemente procedente la exención tributaria y, consiguientemente, solicitaron la práctica de la liquidación definitiva en cuanto a tal herencia como exenta, y que se tuviese en cuenta lo expuesto a los efectos de la liquidación de la herencia de la otra hermana.

Todos los extremos aludidos fueron documentalmente acreditados.

La O. Liquidadora adicionó al caudal hereditario declarado del causante la cantidad que por presunción reglamentaria correspondía por ajuar de casa y fijó la base liquidable de la herencia del hermano en 145.874,95 pesetas, y la de la hermana fallecida en la de 46.558,42 pesetas, girando las correspondientes liquidaciones, las cuales, en cuanto se refiere a la sucesión causada en Inglaterra, fueron recurridas, alegando el artículo tercero de la Ley del Impuesto, entre otros, diversos artículos de su Reglamento y del Código civil, el Reglamento de la Carrera Consular y varios Tratados internacionales.

El recurso fué desestimado en primera instancia, sustancialmente porque no se trataba de una sucesión de bienes inmuebles y sí de un saldo de libras esterlinas, según resultaba fehacientemente de un oficio del Ministerio de Asuntos Exteriores, sin que por otra parte se hubiese acreditado el pago del impuesto por la herencia en Inglaterra.

En segunda instancia se insistió en lo razonado en primera ins-

tancia y especialmente en que estaba plenamente acreditada la enajenación de los bienes del causante en el extranjero.

El Tribunal Central desestimó el recurso diciendo que, aun partiendo de la validez formal del testamento del causante, con arreglo a los artículos 10 y 732 del Código civil, su sucesión se regularía civilmente por la Ley española y los beneficiarios de la sucesión estarían sujetos a las obligaciones tributarias de nuestro Derecho para los bienes situados en el territorio nacional o que, sin estarlo, se considerasen, a esos efectos, como legalmente situados en España, y a los mismos efectos y en igual sentido debían ser aplicados los artículos 42 y 43 de la Ley y 1.^º al 4.^º del Reglamento del Impuesto; y que, en conclusión, en el caso de autos las tres hermanas no adquirieron a título hereditario el dominio sobre bienes inmuebles determinados, sitos en territorio extranjero, por lo que carecía de aplicación la exención del impuesto invocada con apoyo en el número 1.^º del artículo 3.^º de la Ley del Impuesto y número 1.^º del artículo 6.^º de su Reglamento, como pretendían las recurrentes, cuyo criterio era el sustentado por la Sentencia del Tribunal Supremo de 1 de julio de 1935.

La Sala, en la Sentencia que examinamos, considera en primer lugar el aspecto del problema referente a la exacción del impuesto sobre el caudal relicto, y partiendo de la norma del artículo 253 del Reglamento, relativa a que las reglas de liquidación y exacción de este impuesto serán las del de derechos reales, o sea que se girará sobre los bienes que radiquen en territorio nacional o en él se consideren situados —artículos 1.^º y siguientes del mismo Reglamento—, dice que al no haberse acreditado que los cuestionados carecían de tal condición, deben estimarse sometidos a dicho impuesto.

En cuanto al segundo punto referente a la sujeción al Impuesto de Derechos reales, dice la Sala que tampoco es procedente la exención, porque limitado el beneficio, a tenor del artículo 1.^º de la Ley y del 6.^º del Reglamento, a los inmuebles y derechos reales situados en el extranjero o en territorio exento, es claro que «al haber ordenado el señor Manjarrés Fernández en su citado testamento la venta y realización de todos sus bienes y derechos por sus albaceas para la distribución de su importe entre sus hermanas, no les transmitió esos bienes y derechos y sí tan sólo su valor dinerario, a adquirir por las mismas en la forma prevista en el artículo 1.068 del Código civil».

Comentarios.—En el número de esta REVISTA CRÍTICA DE DERECHO INMOBILIARIO, correspondiente a mayo-junio de 1956, comentamos la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo antes reseñada y originadora de este pleito. La comentamos favorablemente y hoy, claro es, hemos de hacer otro tanto con la Sentencia que la confirma y es objeto de este comentario.

Para nosotros es indiscutible que las herederas no adquirieron bienes y derechos reales situados en el extranjero, sino cierta cantidad en metálico, siquiera procediera de la venta de bienes o efectos enajenados fuera de España, y por lo mismo no se da el supuesto de la exención prevista en el número 1.^º del artículo 6.^º del Reglamento del Impuesto, que, como es sabido, se refiere a los inmuebles situados en el extranjero, y se da, en cambio, la previsión del número 3.^º del apartado 3) del artículo 1.^º del mismo texto reglamentario al decir que el impuesto grava las transmisiones de bienes muebles adquiridos por españoles aunque no se hallen materialmente en territorio español.

La Sentencia y también la Resolución del Central refuerzan su tesis con la doctrina de la Sentencia de 1 de julio de 1935, y detallándola nosotros decimos que, efectivamente, guarda no pequeña analogía con la cuestión ahora controvertida: se trataba de un legado en pesos oro establecido en un testamento otorgado en Cuba, y al no existir metálico en la herencia fué necesario vender inmuebles situados en aquella isla para pagarla. La Sala resolvió que era procedente la liquidación practicada, a tenor del citado artículo del Reglamento.

Sentencia del Tribunal Supremo de 27 de noviembre de 1956.

CALIFICADO UN CONTRATO POR CORRESPONDENCIA SOBRE ADQUISICIÓN DE MÁQUINARIA COMO SIMPLE COMPROVENTA Y NO COMO SUMINISTRO; NO HA LUGAR A APLICAR LA NORMA DEL ART. 59 DEL REGLAMENTO DEL IMPUESTO QUE MANDA GIRAR LA LIQUIDACIÓN AL TRANSMITENTE.

Antecedentes.—Por medio de carta, la Entidad «Hidroeléctrica Española» se dirige a la «General Eléctrica Española» solicitando el

envío de cuatro transformadores, cuyas características se detallan, por un importe de más de dos millones de pesetas.

Presentado el documento en la O. Liquidadora, ésta giró la oportuna liquidación aplicando la tarifa correspondiente a «muebles», número 46 de la misma, con una cuota de 86.154,29 pesetas, a cargo de la vendedora, «General Eléctrica Española», la cual, no conforme con tal calificación jurídico-fiscal, entabló reclamación económico-administrativa diciendo que la liquidación incidía en el defecto de no haber aplicado el número 8.^º de las exenciones de los artículos 3.^º de la Ley y 6.^º del Reglamento, y en el de haber olvidado la norma del artículo 59 del Reglamento en orden a la persona obligada al pago del impuesto, cuya norma previene que el obligado al pago es el adquirente de los bienes de que se trata. Consecuentemente, dice la recurrente, procede declarar la exención del contrato por tratarse de una venta concertada por correspondencia sobre artículos propios de la industria del vendedor. En definitiva, solicitó la declaración de la exención, o, en otro caso, que la Entidad accionante no era la obligada al pago del impuesto.

El Tribunal Económico Provincial desestimó el recurso, fundado en que la exención alegada no se puede otorgar a contratos como el discutido en el que se señalan características técnicas y económicas con presupuestos y proyectos que exceden al mero contenido de la correspondencia mercantil; y sin que tampoco sea aceptable el segundo motivo del recurso sobre el supuesto error en la determinación de la persona obligada al pago del tributo, porque a ello se opone lo prevenido en los apartados 4) y 5) del art. 18 del Reglamento en relación con la regla segunda del art. 59 del mismo texto legal.

Ante el Central, la reclamante insistió en sus puntos de vista, haciendo hincapié en que el contrato no tenía los caracteres del de suministro y en que, en todo caso, no podía ser ella la obligada al pago, sino la Sociedad adquirente de la maquinaria.

El Tribunal Central empieza por decir que la calificación del contrato discutido es cuestión de verdadera trascendencia en este caso, no sólo por su relevancia respecto a la exención pretendida, sino además por la determinación de la persona obligada al pago del impuesto. Eso supuesto, añade que el contrato de suministro, silenciado en la legislación sustantiva, lo recoge con precisión la del Impuesto de Derechos reales, y aunque a efectos puramente civiles pudiera calificarse como una variedad específica del contrato de com-

praventa, en la ley fiscal tiene una fisonomía propia y característica determinada en el art. 25 del Reglamento, siguiente en número al que regula la venta de bienes muebles, definiéndolo como aquel en que una persona se obliga a entregar a otra, en plazos sucesivos y mediante precio, una pluralidad de objetos muebles.

Cierto es, sigue diciendo, que en el documento que se discute se consigna o establece la entrega inmediata de la mercancía, pero no lo es menos que en tal documento esa entrega está subordinada al pedido, programación y construcción de las máquinas, y que tal carta-contrato hace referencia a otra de fecha 29 de marzo de 1948, en la que se señalaban las características de aquellos artefactos, cuyo documento, dada su importancia, debió ser unido al presentado a liquidación, o al menos al recurso ante el Tribunal Económico-Administrativo Provincial y con cuya omisión se privó a la Oficina gestora y a la jurisdicción de un elemento de juicio de evidente trascendencia para enjuiciar con verdadero conocimiento de causa.

Así, pues, no estando limitado el contrato al mero pedido de géneros, sino que en la carta aludida y silenciada se señalaban características que implicaban la fabricación adecuada, es claro que no es procedente la exención y que son aplicables los apartados 4) y 5) del artículo 18 del Reglamento, y el 4) del 25, según los que «cuando el Contratista pone la totalidad de los materiales y se dedica habitualmente a la confección de obras o productos análogos», el contrato debe tributar como compraventa de bienes muebles; y ello, añade el Central, aun manteniendo la calificación jurídico-fiscal de suministro con ejecución de obras; con la consecuencia, todo ello, de tenerse que desestimar la petición sobre que la persona obligada al pago no es la demandante, y sí la Entidad adquirente de las máquinas, porque, como previene el apartado 2) del art. 59 del Reglamento, en los contratos de ejecución de obras y en los de suministro, satisfará el impuesto el Contratista, incluso en los casos en que, conforme a lo prevenido en los párrafos 4.^º y 5.^º del art. 18, se aplique el tipo de las compraventas.

La Sala, en su Sentencia, empieza por afirmar que, con arreglo a la carta-pedido de 22 de abril de 1948, objeto de liquidación, y a la vista de sus cláusulas, en letra de imprenta unas y otras a máquina, se trata de un pedido de máquinas eléctricas con entrega inmediata, sin que consten condiciones específicas de fabricación ni entregas sucesivas o periódicas, y que, por consiguiente, el contrato

no es calificable de suministro, ya que éste se define en el art. 25 del Reglamento como aquel en cuya virtud una persona se obliga a entregar a otra, en plazos sucesivos y mediante precio, una pluralidad de cosa mueble, y, consiguientemente también, al no tratarse de ejecución de obra con suministro, tampoco es aplicable la antedicha norma segunda del art. 59 citado en cuanto a la persona obligada al pago del impuesto, siendo, en cambio, aplicable la norma general del mismo artículo, según la cual el obligado al pago es el adquirente y no, en definitiva, la Entidad demandante.

Por último, en cuanto a la exención, invocada al amparo del número 8.^º del art. 6.^º del Reglamento, la Sala dice que no ha lugar a pronunciarse, tanto porque no es objeto de la demanda tal declaración, cuanto porque «en el hipotético caso de estar el acto sujeto al impuesto, nunca será la persona obligada al pago la parte recurrente», y, en definitiva, anula la liquidación discutida.

Comentarios.—Desde el momento en que ante la Sala no se planteó el tema de la exención del acto discutido al amparo del art. 6.^º, número 8.^º, y que aquélla no entra a dilucidar esa cuestión, tan debatida y tan reiteradamente tratada en las páginas de esta REVISTA CRÍTICA DE DERECHO INMOBILIARIO, nosotros no hemos de ocuparnos de él, y, consecuentemente, nos limitaremos a tratar de la cuestión referente a la determinación de si, en el caso de autos, era o no la demandante la persona obligada al pago del impuesto.

Para ello ha de empezarse por fijar la verdadera naturaleza del contrato, es decir, si realmente se trataba de un contrato de suministro o de una mera ejecución de obra, o más bien de una simple compraventa.

Nosotros, sin más datos o elementos de juicio que los que nos da la copia de la Sentencia, nos encontramos con que la Sala no se refiere, al razonar en los considerandos, más que a una sola carta de pedido de las máquinas, mientras que la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, según se lee en los resultados de la misma Sentencia, hace concreta mención de otro dato sobre el que argumenta, cual es el de que a la carta-pedido precedió otra precisando las características y condiciones de la maquinaria que se pretendía adquirir y que había de ser construida a tenor de ellas por la Sociedad recurrente para ser entregada a la otra Entidad contraria-

El dar por sentado uno u otro antecedente de hecho, cambia por completo el aspecto del problema jurídico-fiscal, a la manera en que el viajero que cambia el rumbo cambia también el punto de destino.

Si, efectivamente, no existe más que una carta-pedido escuetamente, claro es que el acto fiscal de suministro no existe, dada la definición fiscal del mismo antes anotada, y no habrá más que una mera compra-venta por correspondencia.

No hemos de entrar ahora, ya que la Sala no lo hace, en la disquisición, tantas veces estudiada, como antes hemos insinuado, en esta Sección de la Revista, de la exención de los contratos por correspondencia y de las circunstancias que en ellos han de concurrir para que la exención se dé conforme al verdadero espíritu del Reglamento, y nos limitamos a decir que si el pedido de la maquinaria se hizo lisa y llanamente, no hay duda de que el contrato es de simple venta y no hay posibilidad de aplicar el apartado 2) del art. 59 del Reglamento y de exigir el impuesto a la constructora de los aparatos ; pero si, como se desprende de la referencia que hace la Sala del acuerdo del Tribunal Central, hubo no un simple pedido de máquinas determinadas, sino una petición de construcción de las mismas con arreglo a determinadas características, no es menos claro que ello engendraría un contrato de ejecución de obra que habría que tarifarla como venta de cosa inmueble, ya que así lo disponen los arts. 18 y 25 del Reglamento en sus apartados, respectivamente, 5) y 4), con la consecuencia indeclinable de que, en tal supuesto, la liquidación habría de girarse a cargo del ejecutor de la obra construida, no del adquirente, porque así lo dispone el repetido apartado 2) del asimismo repetido art. 59.

Sentencia del Tribunal Supremo de 26 de enero de 1957.

ACORDADA UNA EMISIÓN DE ACCIONES COMO AMPLIACIÓN DE CAPITAL CON DERECHO PREFERENTE DE SUSCRIPCIÓN A FAVOR DE LOS ACCIONISTAS, LA LIQUIDACIÓN POR IMPUESTO DE DERECHOS REALES HA DE GIRARSE SOBRE LA BASE DEL NOMINAL DE LAS ACCIONES, ADICIONADO CON EL IMPORTE DE LA PRIMA DE EMISIÓN, AUNQUE LA ESCRITURA DE AMPLIACIÓN SEA MODIFICADA POR OTRA POSTERIOR EN LA

QUE SE ACUERDE QUE DICHA PRIMA HA DE SER SATISFECHA POR LA SOCIEDAD EMISORA, CON CARGO A LAS RESERVAS DE LA MISMA.

Antecedentes.—Una Sociedad acuerda en escritura pública la emisión de nuevas acciones de quinientas pesetas de valor nominal, suscribibles con preferencia por sus accionistas, desembolsando dicho valor, más el de la prima de emisión, fijado por la Administración en 1.485 pesetas por acción.

Presentada dicha escritura en la Oficina Liquidadora, fué complementada con otra posterior, presentada cuando aquélla estaba pendiente de liquidación, haciendo constar que la prima de emisión no sería satisfecha por los accionistas suscriptores, sino por la misma Sociedad emisora, con cargo a las reservas sociales, y ello no obstante, se giró la liquidación como aumento o aportación de capital, sobre la base del valor de las nuevas acciones, más la prima de emisión.

Recurrida la liquidación, no prosperó el recurso ni en primera ni en segunda instancia, y el Tribunal Central, después de analizar el sentido de la legislación sobre la materia, especialmente la Exposición de Motivos de la Ley de 31 de diciembre de 1946, y el preámbulo de la Orden de 28 de febrero de 1947, en relación con el concepto que al legislador le merece la emisión de acciones con prima, dijo que «generada concretamente la obligación de aportación reglamentaria de la prima de emisión por consecuencia de la Orden ministerial que fija su exigencia, tal aportación se produce de derecho en el presente caso por vía compensativa con cargo a la distribución de reservas o beneficios que en favor de los accionistas aportantes implica o supone la previa renuncia por parte de la Sociedad a la exigencia de tal prima, elementos sobrados para calificar dichos actos como de aportación. Esto aparte de que lo consignado en la primera escritura no puede desvirtuarse con la posterior subsanación o rectificación, sopena de infringir las reglas fundamentales de liquidación».

La Sala, en la Sentencia que nos ocupa, confirma el acuerdo del Central e invoca el art. 58 del Reglamento y afirma que lo consignado en la primera de las dos citadas escrituras no es rectificable, a efectos fiscales, por las partes, sin que preceda decisión firme judicial o administrativa que declare la nulidad, rescisión o resolución del acto.

A lo dicho añade la Sala otra apostilla que, para nuestro modo de

ver el caso, tiene importancia, ya que dice que, sin entrar a revisar el fondo, «podrían no ser los números 1) y 10) del art. 19 del Reglamento los aplicables, sino el 3) del mismo artículo».

Comentarios.—Por nuestra parte estamos conformes con el sesgo dado por ambas jurisdicciones al caso en cuanto a que la segunda escritura era ineficaz fiscalmente para modificar el contenido de la primera, dado el texto categórico del citado art. 58 del Reglamento, que no consiente que los contratantes, una vez perfeccionado un acto o contrato, lo modifiquen sin consecuencias fiscales. Claro es que, civilmente y con todas sus consecuencias, lo pueden hacer libremente, pero ante el impuesto no consiente la ley que lo regula que la modificación se haga impunemente. La Hacienda sacará del primer acto o contrato todas las consecuencias fiscales reglamentarias y exigirá el impuesto que les corresponda, sin atender para nada a la modificación e incluso a la anulación, y con tal rigor, que el nuevo acto o contrato es, a su vez, objeto de nueva liquidación.

Otra cosa es cuando la modificación, rescisión, etc., tienen lugar previa decisión judicial o administrativa, ya que, en tal caso, si el acto queda inexistente, solamente se liquidará en cuanto a los efectos lucrativos que haya podido producir, con las devoluciones procedentes, y si, aunque modificado, permanece, se liquidará con arreglo a las características que presente.

Sobre el fondo del problema, y especialmente sobre el aspecto del mismo apuntado por la Sala, al que acabamos de referirnos, decimos que es un punto de interesante controversia. Se refiere a la calificación jurídico-fiscal que debe merecer la prima de emisión de las acciones por aumento de capital, ya sea determinada por el Fisco, ya por la Sociedad emisora, esto es, si ha de liquidarse como simple aportación, liquidable por el concepto y tipo de aportación social, o más bien si tal prima envuelve un acto de «cesión», prevenido en el apartado 3) del art. 19 del Reglamento y liquidable como tal al tipo del 3 por 100.

Cuando el accionista suscriptor da a cambio de la acción una cantidad superior al valor nominal de la misma, es claro que si el nominal es de 500 pesetas, por ejemplo, y él entrega a la Sociedad 750, la diferencia de 250 que la Sociedad recibe, y con las que incrementa el haber social, no implican una aportación exactamente de la misma naturaleza que las 500 equivalentes al valor nominal de la

acción, porque la acción, por razón de su naturaleza, representa una parte alícuota del *capital social* igual a ese nominal, y no mayor, cualquiera que sea la cantidad que a cambio de ella entregue el socio aportante a la Sociedad. Con la aportación de tal mayor valor aportado es como surge el problema a que nos referimos, el cual resuelve el Reglamento.

Cuando se presenta, al constituirse la Sociedad, aportando algún socio bienes o derechos de mayor valor que el de las acciones que a cambio de ellos le entregan, el Reglamento lo resuelve diciendo en el apartado 2) del art. 19 que la diferencia entre el valor nominal de la acción y el de los bienes recibidos se liquidará como cesión a la Sociedad ; y esto supuesto, en el caso de emisión de acciones con prima de emisión que los accionistas pagan e ingresan en la Sociedad, junto con el valor nominal de las mismas, ¿qué criterio se habrá de seguir ? Tal aportación de primas o sobreprecio habrá de liquidarse por el concepto de aportación al 1 por 100, o más bien aplicando el antedicho precepto, como cesión a favor de la Sociedad.

Este es el problema que apuntaba la Sentencia, como antes indicamos, y en el que no hemos de entrar, limitándonos a enunciarlo, porque lo tenemos tratado reiteradamente y con detenimiento en esta REVISTA CRÍTICA DE DERECHO INMOBILIARIO, y especialmente en los números de marzo-abril de 1955 y septiembre-octubre de 1956, y a ellos remitimos al lector a quien interesen mayores esclarecimientos, concretándonos aquí a recordar que los dos criterios extremos han sido matizados con un tercero, en los tres casos discutidos ante el Tribunal Central, uno de ellos con elevación del expediente en consulta al Ministerio de Hacienda. Los dos criterios extremos son : uno, el de liquidar el importe de las primas de emisión sumado al valor nominal de las acciones como «aportación» social, por el número 58 de la Tarifa al 1 por 100, y otro el de liquidar el impuesto de las primas como «cesión» del socio a la Sociedad por el concepto «muebles», al 3 por 100 ; y el tercero, producido con motivo de un caso de ampliación con prima de emisión, a la que señaló la Administración un valor oficial distinto e inferior al fijado y exigido por la Sociedad emisora : en este caso surgió ese tercer criterio, consistente en aplicar al valor oficial de la prima, sumada al nominal, el tipo del 1 por 100, y al resto del importe de la prima, el del 3 por 100, con un criterio eclíptico de más difícil defensa jurídica que cualquie-

ra de los otros dos, como no es infrecuente que ocurra con las soluciones eclépticas.

El problema no ha sido aún abordado, que nosotros sepamos, por el Tribunal Supremo, y hasta que ese momento llegue, nos remitimos a nuestros aludidos comentarios.

LA REDACCIÓN.