

## Jurisprudencia sobre el Impuesto de Derechos reales

*Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 2 de marzo de 1954.*

Esta Resolución reitera, una vez más, la doctrina de que las ampliaciones de capital del Banco de Crédito Industrial no están exentas del Impuesto de Derechos reales a tenor de las disposiciones que cita, y especialmente la Ley de 8 de noviembre de 1941 y el contenido de los Estatutos del mismo, de fecha 17 de octubre de 1947. Otro tanto ocurre, dice, con los préstamos que otorgue.

*Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 9 de marzo de 1954.*

Estudia el caso de la ampliación de capital de una Sociedad inmobiliaria acogida a la Ley de 16 de diciembre de 1940, y dice que tal acto no está exento del impuesto, porque si bien en las Leyes de 7 de julio de 1934 y 25 de junio de 1935, referentes a esa clase de Sociedades, se habla de exención para los actos de constitución, modificación, transformación y disolución de tales Sociedades, no puede nunca considerarse la ampliación de capital social como una modificación o transformación —supuesto el concepto de éstos actos

en el apartado 14) del artículo 19 del Reglamento—, «que, en todo caso, lo sería de sus bienes sociales, siendo el aumento de su capital social, dentro del propio marco de los fines sociales, la demostración de una mayor prosperidad» ; y, «por tanto, el auxilio económico de la exención de que se trata, al ampliarse a todas las sucesivas emisiones de capital, supondría una situación de verdadero privilegio en favor de estas Sociedades, extremo totalmente contrario al espíritu sostenido en la Ley de Reforma Tributaria de 1940».

*Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 2 de marzo de 1954.*

LA DISPOSICIÓN TESTAMENTARIA DE UN ESPAÑOL, RESIDENTE EN LIVERPOOL Y ALLÍ FALLECIDO, POR LA CUAL NOMBRÓ EJECUTORES TESTAMENTARIOS A DOS CIUDADANOS INGLESES Y LEGABA, LIBRES DE TODO GASTO, DIVERSAS CANTIDADES A VARIAS PERSONAS DE NACIONALIDAD INGLESA PARA QUE, CON AMPLIAS FACULTADES, VENDIERAN TODOS SUS BIENES, INCLUSO LOS INMUEBLES, CONVIRTIÉNDOLOS EN DINERO, CON CARGO AL CUAL PAGARÍAN TODAS SUS DEUDAS, GASTOS DE TESTAMENTARÍA Y LEGADOS, Y EL RESTO DEL DINERO RESULTANTE LO DIVIDIRÍAN POR PARTES IGUALES ENTRE LAS TRES HERMANAS DEL TESTADOR, RESIDENTES EN ESPAÑA, O ENTRE LAS QUE DE ELLAS VIVIERAN. ¿DA LUGAR A LAS CORRESPONDIENTES LIQUIDACIONES POR IMPUESTO DE DERECHOS REALES?

*Antecedentes*: Además de lo antedicho, resulta que los ejecutores testamentarios realizaron su cometido e ingresaron en el Ministerio de Asuntos Exteriores, en concepto de depósito, 3.251 libras y 7 chelines y 8 peniques, que, convertidas en pesetas, produjeron 143.014,65 pesetas, y que las herederas presentaron escrito a la Abogacía del Estado, de Madrid, exponiendo los datos mencionados, haciendo constar que dicha cantidad era la herencia de su hermano, alegando que por haber satisfecho los impuestos en la Gran Bretaña y referirse en su mayor parte a inmuebles y derechos reales sitos en el extranjero era procedente la exención del impuesto español.

Con la instancia presentaron la documentación completa acreditativa de todo lo expuesto y especialmente de que los inmuebles y

créditos hipotecarios del causante habían producido 2.262 libras, 16 chelines y 6 peniques.

La Oficina Liquidadora giró liquidaciones a cargo de las herederas por derechos reales y caudal reicto.

No conformes aquéllas con la liquidación, la recurrieron invocando el artículo 3.º de la Ley del Impuesto, los artículos concordantes del Reglamento y los 10 y 11 del Código civil, entre otros preceptos, y diversos tratados internacionales, pidiendo, en definitiva, la anulación de las liquidaciones y la devolución de lo pagado por el tributo.

El Tribunal Provincial denegó el recurso por la razón sustancial de que en la relación de bienes presentada por los interesados, no se relacionaban bienes inmuebles y sí solamente un saldo en libras esterlinas, coincidente con lo que fehacientemente resulta de un oficio del Ministerio de Asuntos Exteriores.

Ante el Tribunal Central los contribuyentes alegaron : 1) El artículo 241 del Reglamento del Impuesto sobre el caudal reicto, según el cual ese tributo grava el conjunto de bienes y derechos situados en territorio nacional dejados a su fallecimiento por un español o extranjero, en concordancia con el artículo 263 y con los de los números 1, 2, 3 y 4 del mismo texto ; 2) La exención prevista en el número 1 del artículo 3.º de la Ley y en el número 1 del artículo 6.º del Reglamento ; 3) El artículo 45 de éste en relación con el artículo 334 del Código civil, que definen lo que se entiende por bienes inmuebles ; 4) El contenido del Código civil sobre prueba de las obligaciones, del cual se deduce que la documental pública aportada e incluso por presunciones fundadas, que fué propiedad del testador el inmueble llamado «La Casita» y que fué enajenado por los gestores testamentarios, y en conclusión pidieran la revocación del fallo del inferior.

El Tribunal Central lo confirma y empieza por decir que aun partiendo de la validez formal del testamento que el causante, español y domiciliado en Inglaterra, otorgó en Liverpool, tal sucesión, a tenor del artículo 10 del Código civil, se regula por la Ley española, tanto respecto al orden de suceder, como a la cuantía de los derechos sucesorios, cualquiera que sea la naturaleza de los bienes y el país en que se encuentren, y los beneficiarios de ella están sometidos a las obligaciones tributarias que nuestro derecho establece

con relación a los bienes materialmente sitos en territorio nacional o que, sin estarlo, se les considere a esos efectos como legalmente situados en España.

Eso supuesto, añade en cuanto al impuesto sobre el caudal relicito, que éste grava los bienes situados en territorio nacional, pero para determinar los que tienen esa condición —art. 43 de la Ley y 243 del Reglamento— hay que estar a lo que dictan los artículos 1.<sup>º</sup> al 4.<sup>º</sup> del mismo, y, según ellos, determinados bienes se consideran legalmente situados en España, aunque materialmente no lo estén; de ahí que, a estos y otros efectos, el 253, en relación con el 115, obligan al contribuyente a que su declaración fiscal exprese detalladamente cada uno de los bienes y derechos que constituyan el caudal relicito de manera que pueda determinarse su naturaleza, situación, etcétera. Esta exigencia quedó cumplida en la instancia presentada a la Abogacía del Estado diciendo que el caudal lo constituye una cantidad en pesetas, contravalor oficial de la transferencia a España, por los testamentarios de otra cantidad de libras esterlinas.

Estos bienes, por su naturaleza, sigue diciendo el Central, y en cuanto adquiridos por españoles, deben de considerarse como situados en territorio nacional y, consiguientemente, sometidos al impuesto del caudal relicito, sin que a ello sirva de obstáculo que del testamento y demás documentos presentados se deduzca que se trataba de bienes procedentes de la Gran Bretaña e incluso que en el caudal hereditario existieran bienes de naturaleza inmueble radicados fuera de España, porque tales documentos no podían dejar sin efecto el acto voluntario del contribuyente y porque, en cualquier supuesto, dichos documentos complementarios no podían llenar la exigencia reglamentaria de detallar circunstancialmente los bienes, a fin de que la Administración pudiera determinar y calificar su naturaleza, identificarlos y comprobarlos. En su virtud, la Oficina Liquidadora llegó consecuentemente a la conclusión de que el caudal relicito estaba constituido por la cantidad de dinero declarada y probada como adquirida a título hereditario por las hermanas recurrentes.

Con lo antecedente queda, en realidad, prejuzgada la contienda por lo que respecta a la segunda cuestión, o sea, sobre la posible exención del impuesto de derechos reales, y la Resolución discutida razona diciendo que, con arreglo al artículo 1.068 del Código

civil, solamente la partición legalmente hecha confiere a cada heredero la propiedad exclusiva de los bienes que les hayan sido adjudicados, y, por lo mismo, las hermanas accionantes adquirieron la propiedad del dinero que les fué adjudicada en la partición en pago de sus haberes, y no el dominio de otros bienes de la propiedad del causante y de lo que éste dispuso libremente. No existiendo, pues, acto o contrato del que resulte que las herederas adquirieron a título hereditario el dominio sobre bienes inmuebles determinados radicantes en el extranjero, y no es procedente la exención que se invoca al amparo del número 1.<sup>º</sup> del artículo 3.<sup>º</sup> de la Ley y artículos 1.<sup>º</sup> al 4.<sup>º</sup> y número 1.<sup>º</sup> del 5.<sup>º</sup> del Reglamento, criterio éste, termina diciendo la Resolución, proclamado en la Sentencia de 1 de julio de 1935, que dijo que la transmisión de metálico a título de herencia no está exenta, aunque para pagar el correspondiente haber hubieran sido vendidos inmuebles sitos fuera de España.

*Comentarios.*—El único que nos sugiere la precedente doctrina es que el problema, dadas las modalidades del caso, no existe en puridad, porque las hermanas legatarias no heredan o reciben del testador bienes inmuebles fuera de España, sino una cantidad en metálico, siquiera ésta proceda de la enajenación de fincas situadas en la Gran Bretaña, y, por consiguiente, no se da el supuesto de la exención prevista en el número 1.<sup>º</sup> del artículo 6.<sup>º</sup> del Reglamento, que se refiere a los bienes inmuebles situados en el extranjero, y se da, en cambio, la previsión del número 3.<sup>º</sup> del apartado 3) del artículo 1.<sup>º</sup> 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.

El caso analizado en la Sentencia de 1 de julio de 1935, citada en la Resolución que comentamos, guarda no poca analogía con el ahora estudiado: se trataba de un legado en pesos oro por testamento otorgado en Cuba. Para su pago fué necesario vender inmuebles situados en aquella Isla, y la Sala resolvió que era procedente la liquidación practicada a tenor del citado artículo 1.<sup>º</sup>

*Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 2 de marzo de 1954.*

Esta Resolución reitera el criterio de que solamente tienen acción para recurrir contra las liquidaciones los titulares de las mismas, aunque el recurrente no titular tenga realmente interés en ellas.

En el caso se trataba de la contrata de construcción de un buque, y la Oficina Liquidadora, aplicando el apartado 2) del artículo 59 del Reglamento, en relación con el apartado 5) del 18, liquidó por el concepto «muebles», a nombre de la Entidad constructora, ya que, siendo contratista de cosa mueble, ella es la que debe de satisfacer el impuesto, conforme al citado apartado 2) del artículo 59, y no la adquirente del buque, aunque de compraventa del mismo se trate y aunque con ello se rompa y contradiga la norma general que dice que el impuesto lo satisfará el adquirente de la cosa.

La Empresa que encargó la construcción y fué, por tanto, la adquirente, recurrió contra la liquidación alegando que en estas adquisiciones ella disfrutaba de la bonificación legal del 50 por 100, pero el Tribunal Central insistió en su criterio, el cual está en contradicción con el que sostiene la Sala 3<sup>a</sup> en la Sentencia de 4 de octubre de 1944, reiterando en la muy reciente de 23 de abril de 1955 que fué comentada por nosotros en el pasado número de esta REVISTA CRÍTICA DE DERECHO INMOBILIARIO.

*Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 2 de marzo de 1954.*

En ella se planteó el problema de si la amortización de obligaciones hipotecarias ha de considerarse realizada en el momento en que la Sociedad mercantil toma el acuerdo de recogerlas y pagarlas, aunque para la recogida de parte de ellas se fije una fecha posterior, y el Tribunal resuelve, por aplicación del apartado 3) del artículo 20 del Reglamento, que el plazo para satisfacer el impuesto arranca del momento en que la emisora toma el acuerdo de destinar cantidades al reembolso de tales titulares para recogerlos y retirarlos de la circulación.

*Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 16 de marzo de 1954.*

**LAS LEYES SOBRE MORATORIA NO APROVECHAN MÁS QUE A LOS DOCUMENTOS QUE AL EMPEZAR LAS MISMAS A REGIR ESTABAN YA FUERA DEL PLAZO ORDINARIO DE PRESENTACIÓN.**

*Antecedentes.*—En 8 de diciembre de 1951 se otorgó cierta escritura de compraventa, la cual fué presentada a liquidación el 29 de enero siguiente, fuera, por tanto, del plazo normal de presentación de treinta días establecido en el artículo 107 del Reglamento, apartado 1), para los documentos de esa naturaleza.

Entonces estaba vigente la Ley de 19 de diciembre de dicho año, que establecía que los contribuyentes que a partir de su fecha, y hasta el 31 de enero siguiente inclusivé, presentasen a liquidación, no habiéndolo hecho dentro de los plazos reglamentarios, los documentos sujetos al impuesto, quedarían relevados de toda responsabilidad por multas y demora correspondientes al Tesoro.

La Oficina Liquidadora giró liquidación imponiendo, no obstante tal Ley de moratoria, las aludidas sanciones, y el interesado recurrió tachando de nula la liquidación por inaplicación de dicha Ley.

El Tribunal Provincial desestimó el recurso, y el Central confirma tal criterio, fundado en que, «aunque a primera vista la aludida Ley parece incluir aquéllos documentos que, no hallándose incursos en las responsabilidades que condona en la fecha de la disposición, incurren más tarde en ellos por dejar transcurrir los interesados los plazos legales de presentación, resulta evidente que tal interpretación aparece en abierta contradicción con el carácter legal de los perdones y moratorias en nuestro Derecho tributario...», interpretados siempre en su sentido estricto y con el propio espíritu de la disposición, puesto que no sólo se concedería perdón a los contribuyentes que con anterioridad a la Ley se habían hecho acreedores a la sanción, sino a aquellos otros que en esa fecha estuviesen dentro de la Ley, siendo así como una invitación a conculcarla, interpretación que resulta absurda si, además, se tiene en cuenta que el admitirla equivaldría a posibilitar una disposición legal contraria a sus propios fundamentos».

Por otra parte, continúa diciendo el Central, los beneficios de

la citada moratoria arrancan «a partir de la fecha de la publicación» para los actos y contratos sujetos al impuesto que «no hubiesen sido presentados dentro de los plazos reglamentarios», lo cual indica que se está refiriendo solamente a los actos y contratos sujetos, incursos ya en mora a partir de la publicación de la citada Ley; de tal manera que, como sentó ya la Resolución de 2 de febrero de 1943, «el plazo señalado para acogerse a la moratoria no es una prórroga para la presentación de los documentos sujetos al tributo, sino un plazo distinto e independiente dado con la finalidad de que los contribuyentes morosos puedan acogerse al perdón que se les concede, y no siendo prórroga, mal puede ser aplicado a los contribuyentes cuyo plazo de presentación está corriendo en el momento de publicarse la moratoria».

*Comentarios.*—No negamos que en una rigurosa interpretación pueda sostenerse la tesis contenida en los precedentes razonamientos de la Resolución que nos ocupa, pero, al mismo tiempo, nos parece que el texto de la Ley aplicada no establece la distinción que el Tribunal deduce de ella, puesto que escuetamente dice que a todo el que presente el documento en el plazo que media hasta el 31 de enero siguiente, no habiéndolo realizado en los plazos reglamentarios, se le releva de toda responsabilidad, y no hace distinción alguna entre los documentos de plazo vencido al publicarse y aquellos otros en que el plazo venza antes de dicha fecha.

Es cierto que el plazo de presentación del documento en cuestión no estaba vencido al aparecer la Ley y que venció en 8 de enero, antes, por tanto, del último día de la moratoria, que era el 31 de ese mes; pero no es menos cierto que al ser presentado en 29 de tal mes de enero estaba fuera del plazo reglamentario y dentro de la moratoria, y, por lo mismo, acogido al texto del precepto transscrito, cuya generalidad hemos destacado. Por consiguiente, si *ubi lex non distinguit, nec nos distinguere debemus*, ¿por qué esquarriñar en su texto unas distinciones y matices que están claramente fuera de los términos claros en que está concebido?

Cierto es, asimismo, que tal Ley no es una prórroga propiamente dicha, aunque sus efectos equivalgan a ella; mas no es de desconocer, razonablemente, que el documento discutido estaba fuera de término de presentación, como cualquiera de los incursos en la misma falta legal al promulgarse la Ley, y, siendo ello así, no

parece inoportuno recordar aquella máxima de interpretación, además de la ya enunciada, que dice que donde hay la misma razón debe de imperar la misma disposición, y aquella otra jurisprudencial según la cual las disposiciones restrictivas; e incluso las fiscales, no deben de aplicarse con interpretación extensiva.

Añadiremos, por fin, que el mismo Tribunal, en un caso sustancialmente idéntico al reseñado, interpretó la Ley transcrita en la misma forma que acabamos de comentar en Resolución de la misma fecha que la comentada.

*Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 23 de marzo de 1954.*

LA CONCESIÓN O LICENCIA POR EL TITULAR DE PROPIEDAD INDUSTRIAL A OTRA PERSONA DEL APROVECHAMIENTO O EXPLOTACIÓN DE LOS PROCEDIMIENTOS O DERECHOS CORRESPONDIENTES PARA SU UTILIZACIÓN POR TIEMPO DETERMINADO Y PRECIO CIERTO O CON BASES CONCRETAS PARA SU FIJACIÓN, CONSERVANDO EL CEDENTE EL DOMINIO DE LA PROPIEDAD INDUSTRIAL, CONSTITUYE UN CONTRATO DE ARRENDAMIENTO Y NO ES LIQUIDABLE COMO TRANSMISIÓN TEMPORAL ONEROSA DE BIENES MUEBLES.

*Antecedentes.*—En documento privado, una Empresa constructora americana concedió a otra española licencia exclusiva para la fabricación y venta en España y sus Colonias de aparatos eléctricos y material con arreglo a patentes determinadas, debiendo los aparatos y material llevar marcada la expresión de la patente y el nombre de la cedente, obligándose ésta, por su parte, a facilitar información y asistencia técnica a la Compañía española, la cual, en compensación, adquirió la obligación de abonar el 3,50 por 100 de la total producción comprendida en las patentes y licencias, junto con otras prestaciones, y estipulándose expresamente que todas las patentes, licencias, inventos, etc., permanecerán en la absoluta y legal propiedad de la Empresa americana, cesando la española en su uso a la terminación del contrato en 31 de junio de 1961, con determinadas prórrogas.

El contrato fué liquidado por el concepto «muebles», número 47

de la Tarifa, al 1,50 por 100, con un total de más de dos millones y medio de pesetas.

La liquidación fué recurrida, con cita de los artículos 1.543 y 1.544 del Código civil, varias Sentencias del Tribunal Supremo y de los artículos 16 y 24 del vigente Reglamento del Impuesto de 7 de noviembre de 1947, para deducir que el contrato es civilmente de arrendamiento y no de transmisión de propiedad, al que es aplicable el número 6.º de la Tarifa en relación con el artículo 16 de dicho Reglamento, y que las demás estipulaciones referentes a información y asistencia técnica implican típicamente un contrato de arrendamiento de servicios comprendido en el mismo número de la Tarifa.

El Tribunal Provincial dijo que el contrato encaja, mejor que en el contrato de arrendamiento, en el precepto de transmisión de bienes muebles y de patentes y marcas y demás distintivos de la propiedad industrial e intelectual, y, en su consecuencia, desestimó el recurso.

El Central lo acoge y anula la liquidación estimando que el concepto fiscal es el de «arrendamientos» y no el de «muebles».

Al efecto argumenta diciendo que, tanto la Ley del Impuesto —apartado VII de su artículo 2.º— como el segundo apartado del artículo 24 del Reglamento, gravan las traslaciones onerosas del dominio de duración limitada de los bienes muebles, así como la cesión o transmisión de los derechos dominicales de la especial propiedad industrial, transmisibles con arreglo al Estatuto que la rigé, de 26 de julio de 1929, y cuya duración es temporal, según el mismo Estatuto; pero de ello no puede deducirse que a la «transmisión temporal de bienes inmuebles sujeta al impuesto en el citado art. 24 sea asimilable la concesión o licencia por el titular de propiedad industrial a otra persona del aprovechamiento o explotación de los procedimientos o derechos correspondientes a esa titularidad para su utilización en determinado territorio por tiempo también determinado y precio cierto o con bases igualmente ciertas para su determinación, conservando, por añadidura y con pacto expreso, el dominio de los derechos el titular de los mismos». Tal pacto engendra claramente, a tenor de los artículos 1.543 y 1.546 del Código civil, un contrato de arrendamiento de derechos específicamente previsto en los citados artículos de la Ley y Reglamento de 7 de noviembre de 1947.

*Comentarios.*—Nos parece tan clara la tesis del Tribunal Central, que nos limitamos a decir que la Resolución recurrida y la Oficina Liquidadora incurrieron en el error de dar al segundo apartado del artículo 24 del Reglamento un sentido que, bien leído, no tiene. Tiene o define dos conceptos distintos: uno, la transmisión temporal de bienes muebles, y otro, la *transmisión* —simplemente la transmisión, sin adjetivos ni adverbios— de los derechos nacidos de la propiedad industrial e intelectual «que por su naturaleza tienen condición de temporales», y los dos conceptos los grava como transmisión de bienes «muebles», lo cual quiere decir que esos derechos, especiales y temporales por su naturaleza, quedan gravados cuando se transmiten en su integridad y con toda su propia duración, pero no cuando ésta queda limitada o reducida y, por añadidura, con la especial condición, como en el caso ocurre, de establecer un canon anual y de reservarse el dueño el dominio de los derechos cedidos, con lo que resulta que lo que se transmite es el uso o disfrute por cierto tiempo y con una merced anual, engendrándose así claramente la figura jurídica del arrendamiento.

*Comentario adicional.*—En el caso examinado, había una particularidad, de la que no hemos hecho mención en los antecedentes, consistente en que el precio o merced del contrato se estableció en función de las ventas anuales de lo producido por el uso y disfrute de las patentes y materiales objeto de la concesión, y, como consecuencia, las liquidaciones eran anuales.

Se produjeron varias de estas liquidaciones anuales consentidas, y, ello no obstante, se recurrió la posterior a ellas, objeto de esta Resolución que comentamos.

Por ello se planteó el tema de si aquel consentimiento impedía el recurso contra esa posterior.

El tema es reproducción del abordado en la Resolución de 16 de febrero de 1954, y fué resuelto ahora en el mismo sentido que entonces, diciendo que si un determinado contrato causa liquidaciones anuales y una o varias de ellas han sido consentidas, ello no es obstáculo para recurrir una posterior en tiempo oportuno.

Tal Resolución de 1954 fué comentada en esta REVISTA en el número de enero-febrero de 1955 ampliamente, y a ese comentario nos referimos y remitimos a nuestros lectores.