

Jurisprudencia sobre el Impuesto de Derechos reales

Resolución del Tribunal Central de 23 de septiembre de 1952.

INSTITUÍDOS HEREDEROS DE LA CAUSANTE, EL CÓNYUGE VIUDO EN USUFRUTO, Y EN NUDA PROPIEDAD UNOS SOBRINOS CARNALES DE AQUÉLLA, Y HABIENDO SIDO RENUNCIADA PURA Y SIMPLEMENTE POR ÉSTOS LA HERENCIA Y DECLARADO EL VIUDO HEREDERO ABINTESTATO, EL TIPO APLICABLE A ESTA SEGUNDA HERENCIA ES EL CORRESPONDIENTE A LA SUCESIÓN ENTRE CÓNYUGES Y NO EL DE COLATERALES DE TERCER GRADO, QUE HABÍA APLICADO EL LIQUIDADOR, DETERMINÁNDOLO CON ARREGLO AL PARENTESCO ENTRE LOS RENUNCIANTES Y LA CAUSANTE.

Antecedentes : El Liquidador, ante los antecedentes que se desprenden del enunciado, giró liquidación en cuanto a la porción de herencia renunciada por los sobrinos, con arreglo al parentesco de éstos con la causante, o sea por el tipo de colaterales de tercer grado, número 36 de la Tarifa, en vez de aplicar el tipo de herencia entre cónyuges.

El interesado, invocando el artículo 31, apartado 17, del Reglamento, en relación con el 1.000, número 3.º, del Código civil, dijo que el tipo aplicable era el correspondiente a la herencia entre cónyuges, porque la obligación de tributar con arreglo al parentesco entre el renunciante y la causante, en los casos de renuncia simple y

gratuita de la herencia, sólo tiene lugar cuando la renuncia se hace en favor de los coherederos, a quienes deba acrecer porción renunciada, cuyos requisitos no concurren en el caso.

Desestimado el recurso por el Tribunal Provincial, el Central lo acoge y anula las liquidaciones, fundándose en que, en el supuesto analizado, no se da el derecho de acrecer, según los artículos 982 y 983 del Código civil, entre el cónyuge viudo usufructuario y los sobrinos nudo propietarios renunciantes, tanto si se atiende al contenido del testamento de la causante como a la declaración de herederos hecha a favor de aquél: en cuanto a lo primero, porque el cónyuge sobreviviente es usufructuario total y nada ha acrecido a él como consecuencia de la renuncia, dentro de ese derecho de usufructo, del cual carecían los demás herederos, que lo eran solamente en nuda propiedad; y por lo que se refiere al segundo aspecto indicado, o sea si se considera el título de adquisición por ministerio de la Ley, como lo fué la declaración de heredero abintestato, porque en ésta fué único heredero el mismo mencionado usufructuario, Además, añade la Resolución, reforzando el argumento, si hubiera habido derecho de acrecer entre el heredero usufructuario y los nudo propietarios, resultaría innecesario la declaración hereditaria legítima, la cual ha sido causada por la renuncia de estos últimos a sus derechos a la herencia; y en tal supuesto la razón de adquirir derivaría del testamento sin necesidad de acudir a la declaración judicial, supletoria, en este caso del testamento, por haber éste quedado sin eficacia en cuanto a la aludida nuda propiedad.

Añadiremos por nuestra cuenta que el caso es lo suficientemente claro para que huelgue el comentario.

Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 23 de septiembre de 1952.

EN LA ADQUISICIÓN DE COSAS MUEBLES POR LA ADMINISTRACIÓN DIRECTAMENTE, AUN SIN MEDIAR CONTRATO ALGUNO DE SUMINISTRO, BASTA LA EXISTENCIA DEL LIBRAMIENTO EXPEDIDO A FAVOR DEL VENDEDOR A LOS EFECTOS DEL COBRO DEL IMPORTE DE AQUÉLLAS, PARA EXIGIR EL IMPUESTO, YA QUE TAL EXPEDICIÓN CONSTITUYE

UNA PRESUNCIÓN DEL CARÁCTER ESCRITO DEL CONTRATO, CUYA PRESUNCIÓN «NO EXCLUYE LA POSIBILIDAD DE QUE POR EL RECLAMANTE SE HUBIERA JUSTIFICADO QUE EL CUMPLIMIENTO DEL CONTRATO NO REQUERÍA QUE CONSTARA POR ESCRITO».

Antecedentes : Presentado un libramiento de la Ordenación de Pagos del Ministerio del Aire para hacer efectivo el precio de material telefónico suministrado por cierta Sociedad, la Abogacía del Estado giró liquidación por el concepto de «muebles».

La Empresa recurrió contra la exacción, exponiendo que el libramiento correspondía al pago de compras efectuadas directamente por la Jefatura del material del aludido Ministerio, sin que mediara contrato alguno, de tal manera que se trataba de una venta de efectos hecha sobre mostrador, sin mediar el más leve contrato ni estipulación escrita, sino sencillamente que un representante del Ministerio del Aire se presentó en el establecimiento —que es de venta de material eléctrico— y solicitó la adquisición de material telefónico, sujeto a precio tarifado, cuya petición es idéntica a la que pudiera hacer cualquier comprador, sin que tampoco mediara correspondencia alguna y siendo pagado el precio en forma de libramiento porque no pudo ser satisfecho al contado.

En su consecuencia, invocó la reclamante los números 5.º y 8.º del Reglamento, que eximen del Impuesto a los contratos verbales cuando su cumplimiento no requiere que consten por escrito y a los meramente verbales que se celebren en establecimientos o sitios públicos de venta.

El Tribunal Provincial desestimó la reclamación, fundado en que el hecho de hacer efectivo el precio mediante libramiento es suficiente para dar al contrato el carácter de escrito, por disponerlo así el apartado 4) del artículo 48 del Reglamento del Impuesto, ello aparte de que la convención no se concretó por correspondencia ni entre comerciantes ni cabe asimilar los contratos convenidos por gestión directa a los verbales.

Ante el Tribunal Central, la reclamante insistió en sus antedichos puntos de vista, y añadió, saliendo al paso de lo argumentado en la Resolución del Provincial, que el párrafo 4.º del artículo 48 del Reglamento deja a salvo las exenciones de los números 5.º y 8.º del artículo 6.º, y que no se trata de un contrato por gestión directa,

puesto que en éstos existen acuerdos previos de tipo administrativo que han de comunicarse al vendedor, mientras que en el caso en cuestión no hubo otra cosa que la presentación de un oficial del Ejército del Aire en el establecimiento y la venta sobre mostrador ; y por todo ello, termina diciendo la recurrente, que se ha negado a entregar, a partir de entonces, ningún material si no se hace el pago en billetes y al contado.

La Resolución del Central empieza por sentar que el artículo 48 del Reglamento, en su apartado 2.º, establece la necesidad de que medie una escritura pública o un documento privado, según los casos, para que el impuesto sea exigible y que el apartado 4) de ese mismo artículo restringe la calificación de contratos verbales, a efectos fiscales, al disponer que en los contratos de suministros y venta de bienes muebles al Estado será suficiente que exista cualquier diligencia o actuación administrativa, aunque no tenga más finalidad que la de documentar la efectividad del importe del precio, para que el impuesto sea exigible, de tal manera, que tales diligencias o actuaciones serán consideradas como la manifestación escrita requerida para el cumplimiento del contrato, aunque esas previsiones dejen a salvo, cuando proceda, la aplicación de la exención de los números 5.º y 8.º del artículo 6.º del Reglamento.

De aquí se deduce, según la Resolución que nos ocupa, que la existencia o expedición del libramiento basta para que el contrato sea calificado como escrito por constituir dicha existencia una presunción de derecho, «lo cual no excluye la posibilidad de que por el reclamante se hubiera justificado la procedencia de la aplicación del precepto del número 5.º del artículo 3.º de la Ley del Impuesto ; es decir, que el cumplimiento del contrato no requería que constara por escrito, o bien, de tratarse de un contrato verbal, celebrado en establecimiento o sitio público de venta».

Y añade la Resolución —apurando el argumento— que semejante interpretación no supone que se exija al reclamante la prueba de sus manifestaciones, y que la Administración se considera libre de hacerla, sino de sostener que para disfrutar de la exención es indispensable que el contribuyente destruya la presunción legal indicada y basada en la existencia de un documento necesario para hacer efectivo el precio pactado, como lo es en el caso el mandamiento de pago determinante de la liquidación impugnada.

En consecuencia, el Tribunal concluye diciendo que al «no haberse aportado a la reclamación justificación alguna en relación con los extremos comprendidos en las exenciones de los números 5.º y 8.º del artículo 3.º de la Ley del Impuesto de Derechos reales, es procedente denegar lo solicitado al amparo de esos preceptos», la liquidación debe ser confirmada.

Comentarios: Como se ve, el criterio sentado en el caso analizado es que la aplicación de la exención de los números 5.º y 8.º del artículo 6.º del Reglamento, referente a los contratos verbales, a los de venta concertados por correspondencia entre comerciantes e industriales sobre artículos propios de su negocio y a los meramente verbales celebrados en establecimientos públicos de venta, requiere, cuando se trata de suministro de bienes muebles al Estado y para el pago media un libramiento, que el contribuyente pruebe que se dan los supuestos de esos dos números y destruya la presunción del apartado 4) del artículo 48.

Plantea, pues, dos problemas en la larga y confusa controversia sobre la interpretación de la exención de los contratos verbales contenida en el artículo 6.º, número 5.º, del Reglamento, en relación con el apartado 4) de su artículo 48.

Esos dos problemas son independientes del fundamental, latente en dicho número 5.º y consistente en determinar qué se entiende por contratos verbales cuyo «cumplimiento no requiere que consten por escrito». Dejando ahora aparte ese problema, reiteradamente tratado en esta sección de la REVISTA CRÍTICA DE DERECHO INMOBILIARIO, vamos a ocuparnos de esos otros dos: el uno se refiere a determinar quién es el obligado a la prueba de que cierto contrato tiene o no forma verbal, y el otro a concordar ese número 5.º con el citado apartado 4), ya que su oposición literal es manifiesta, puesto que mientras el primero dice «sin que la mera existencia en libros de contabilidad dé lugar a la exacción del Impuesto», el segundo afirma que «en los suministros y ventas de bienes muebles al Estado... bastará que exista cualquier diligencia o actuación administrativa escrita, aunque sólo sea para hacer efectivo el importe del precio convenido, para que el Impuesto sea exigible»; y añade, remachando el concepto, que «estas diligencias o actuaciones se considerarán, a los efectos de haber lugar al pago del Impuesto, como la manifestación escrita requerida para el cumplimiento del contrato».

Este mismo problema había sido ya resuelto por el Tribunal Central en su Resolución de 4 de julio de 1950 en los mismos términos en que la resuelve ahora la Resolución que nos ocupa, pero es el caso que entre las fechas de ambas media una Sentencia del Tribunal Supremo que afronta concretamente ambas cuestiones y las resuelve con brillantez, sentando una doctrina opuesta a la del Tribunal Central. Es la Sentencia de 29 de diciembre de 1951.

De ella, así como de aquella Resolución de 1950, nos ocupamos en esta sección con algún detenimiento —número 286, marzo 1951—, pero ello no obstante, ante la insistencia del Tribunal Central, no puede parecer extraño que nosotros, de acuerdo por entero con la tesis del Alto Tribunal, sostengamos nuestro criterio, haciendo notar de pasada la contradicción que se observa en la Resolución que nos ocupa al decir en los razonamientos que no estima que los contribuyentes sean los llamados a probar que el contrato sea verbal, y, sin embargo, insistir después en que tal extremo no se ha demostrado.

Entrando, pues, en los dos aludidos problemas, veamos el primero de ellos, referente a determinar en quién recae la carga de la prueba sobre si el contrato es o no verbal.

La Sala, en contra de la Administración, entiende que el criterio de ésta «no sólo implica una inversión de los términos de la carga de la prueba en quien alega —en este caso el Fisco—, sino que en manos de aquélla estaba el aportar, si efectivamente obraba en las actuaciones, algún documento escrito, siquiera consistiese meramente en pretensión de venta o en oferta de ella», esto aparte de la dificultad e incluso dificultad de demostración de lo puro y meramente negativo.

Esta importante doctrina sobre aplicación de la teoría de la prueba, en relación con la exención de los contratos verbales, la juzgamos de mucha trascendencia, porque enfoca el problema desde un punto de vista nuevo y al mismo tiempo perfectamente sustentado en las normas que sobre la prueba rigen tanto en el terreno sustantivo civil como en el procesal.

La prueba de las obligaciones, nos dice el artículo 1.214 del Código civil, corresponde a aquel que reclama su cumplimiento, y por eso al lado de esa norma de derecho positivo, o si se quiere sustentándola, está el axioma «actore non probante reus es absolvendus», lo cual, aplicado al caso de contienda entre el Fisco y el contribuyente, es de razonabilísima aplicación, porque siendo aquél el que, por de-

cirlo así, acciona, exigiendo el Impuesto en virtud de tratarse de un contrato escrito y no verbal, es claro que tiene que alcanzarle el «onus probandi», consistente, en el supuesto enjuiciado, en acreditar esa exteriorización escrita.

Al lado de esa norma fundamental está también la de que los hechos negativos en general no pueden ser objeto de prueba, al menos directa, y de ahí que la jurisprudencia diga que la prueba de los hechos corresponde al que los afirma, no al que los niega, y de ahí también que si la Administración dice que el contrato es escrito y no verbal, sea ella la obligada a demostrar su afirmación, que en este caso es de esencia para la solución de la contienda. Sin que por otra parte valga decir que el principio es aquí favorable a la Administración, ya que su actitud equivale a negar que el contrato sea escrito; y no le es favorable porque su negativa envuelve la afirmación de que es escrito, con lo cual, como la misma jurisprudencia enseña con reiteración, el «onus probandi» sigue pesando sobre ella, porque su negación envuelve la afirmación directa de un hecho que le favorece y es de su cuenta probar.

Frente a esta vigorosa argumentación no es eficaz la invocación del artículo 63 del Reglamento de Procedimiento —29 de julio de 1924— cuando dice que «en todo caso al reclamante incumbe la prueba de su derecho».

A tal texto hay que oponer, en primer lugar, que su redacción no es del todo feliz, ya que el rigor científico en el léxico exigible al legislador no permite decir que el que reclama tiene que probar el derecho en que se apoya. El derecho, la ley, el precepto legal que le sirve de amparo tendrá que alegarlo, lo cual es cosa distinta de probarlo. Tal prueba, como es sabido, sólo será exigible cuando se invoque como fuente de derecho, aplicable al caso la costumbre o la legislación extranjera, y tales supuestos no son posibles en relación con el Impuesto que nos ocupa.

Todo ello sin contar con que el mencionado artículo 63 tiene, leído íntegramente, un sentido distinto al del que en el caso se le quiere dar, cual es el de que el reclamante ha de aportar todas las pruebas y documentos y elementos de juicio atinentes «a la defensa de su derecho». Así dice literalmente, sin que con ello quiera ni pueda desvirtuar el contenido y alcance que según hemos dicho tiene

el artículo 1.214 del Código civil, según la doctrina y según la jurisprudencia.

La aludida Sentencia de 29 de septiembre de 1951 presenta y acoge otro interesante aspecto de esta tan traída y llevada cuestión de la exención de los contratos verbales: si están exentos, dice, cuando su cumplimiento no requiera que consten por escrito, es claro que siempre que ese cumplimiento haya tenido lugar, se está en el caso de aplicarles la exención; y si la Administración, como directamente interesada en el contrato, le ha reconocido eficacia y lo ha cumplido, no podrá oponerse a la exención.

El argumento no deja de ofrecer interés, aunque su fortaleza no sea tanta como aparenta a primera vista, porque al decir el inciso del texto reglamentario que estarán exentos aquellos contratos verbales «cuyo cumplimiento no requiera que consten por escrito», no pudo referirse a la eficacia que las partes libremente den al contrato, sino más bien a la consistencia jurídica que el contrato tenga en sí, de tal manera, que según esa interpretación estarán sujetos los contratos, aunque sean verbales, si la Ley prevé la forma escrita.

Nos resta examinar la segunda cuestión que el análisis de la Resolución que venimos examinando presenta e hicimos antes patente, la cual se entrecruza y excarcerba hasta hacerse antitética con la que al problema de la repetida Sentencia del Tribunal Supremo de 29 de septiembre de 1951: nos referimos a las opuestas soluciones que ofrecen los textos literales del número 5.º de las exenciones y del apartado 4) del artículo 48.

A primera vista pudiera parecer fácil de resolver la irreconciliabilidad de ambos preceptos reglamentarios con sólo estimar que el apartado 4) del artículo 48 no constituye más que una excepción que en él se consigna a la regla general del número 5.º del artículo 6.º; es decir, que aquel apartado sería una norma especial para los contratos administrativos en el mismo aludidos, sin detrimento de aquella otra norma para los demás contratos en general; pero el argumento o la interpretación quiebran en redondo al recordar que la pugna no está, en realidad, entre dos preceptos del mismo Reglamento, y por tanto del mismo rango, con lo cual el uno puede ser considerado como norma general y el otro como excepción que atañe a casos especiales, sino que la Ley del Impuesto de 7 de noviembre de 1947 es la que establece el precepto en el número 5.º de su artículo 6.º Y como el Re-

glamento no hace otra cosa que transplantarlo íntegro a su articulado, resulta que la excepción del artículo 48, apartado 4), con quien en definitiva se enfrenta es con un precepto categórico de la Ley, lo cual quiere decir que ni a título de excepción puede prevalecer frente al texto categórico de dicha Ley.

En definitiva, pues, la doctrina reiterada del Tribunal en esta Resolución que nos ocupa y en la de 4 de julio de 1950, está en pugna con la Sentencia de 27 de septiembre de 1951 y también con la interpretación que acabamos de dar a ese traído y llevado apartado 4) del artículo 48, según la cual y según la Sentencia no debe prevalecer frente al precepto categórico de la Ley del Impuesto.

Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 23 de septiembre de 1952.

AL CONSTITUIRSE UNA SOCIEDAD ANÓNIMA, DOS DE LOS SOCIOS APORTARON CIERTAS CONCESIONES DE APROVECHAMIENTO DE AGUAS, POR LO QUE RECIBIERON LAS ACCIONES CORRESPONDIENTES, Y ADEMÁS, EN COMPENSACIÓN DE SUS ASESORAMIENTOS PROFESIONALES Y DE OTRAS APORTACIONES, SE LES RECONOCIÓ EL DERECHO A PERCIBIR EL 6 POR 100 DE LOS BENEFICIOS LÍQUIDOS SOCIALES. ESTO ÚLTIMO NO ENGENDRA ACTO SUJETO AL IMPUESTO, SINO QUE ESTÁ EXENTO POR TRATARSE DE PAGO DE SERVICIOS PERSONALES, A TENOR DEL NÚMERO 6.º DEL ARTÍCULO 6.º DEL REGLAMENTO.

Antecedentes: Una Sociedad Anónima acordó aumentar su capital, y al efecto dos aportantes suscribieron trescientas acciones y aportaron en pago de ellas todos los derechos que ostentaban a la concesión de un aprovechamiento de agua con destino a la producción de energía eléctrica. Por su parte, la Sociedad quedaba obligada a satisfacer en metálico los honorarios por la redacción del proyecto y a abonar a cada uno de dichos señores el 6 por 100 de los beneficios líquidos de la Sociedad «como compensación a la aportación que realizaron del río de la Canal, a la que realizan del salto del río Borosa y a sus asesoramientos profesionales».

La escritura que contenía estas estipulaciones produjo, entre otras liquidaciones, una por el concepto de «muebles», a cargo de los aludidos señores, sobre una base de 350.000 pesetas obtenida, tomando el 6 por 100 de los 7.500.000 pesetas, que era el capital social, con lo cual se obtienen 450.000 pesetas, cuyo 70 por 100 de aquellas 350.000. O sea, que la Oficina Liquidadora aplicó el apartado 3) del artículo 19 del Reglamento por analogía.

Los interesados no se conformaron con tal calificación y la recurrieron, fundándose en que si bien es verdad que, conforme al citado apartado del artículo 19 se sujetan al Impuesto las acciones, cédulas y en general los títulos que concedan participación en los beneficios sociales, descontándose el 30 por 100 de su valor nominal, es lo cierto también que en el caso actual no se expidieron esos títulos, y por ello y por ese carácter personalísimo de los asesoramientos profesionales, el derecho reconocido a su favor queda sin efecto a su fallecimiento. Además, siguen diciendo, en el caso de que el acto discutido estuviese sujeto al Impuesto, su concepto sería el de usufructo vitalicio, liquidable con arreglo al artículo 66, apartado 4), dada la edad de los usufructuarios, y la base sería el 30 por 100 de la tomada por la Oficina Liquidadora.

El Tribunal Provincial desestimó la reclamación, alegando que las reglas de valoración del citado apartado 3) del artículo 19 son comunes, cualquiera que sea la duración de la Sociedad, y no resulta procedente establecerla, en consideración a la probable vida del perceptor, que pudiera prolongarse más allá de la vida de la Sociedad.

El Tribunal Central, en la consiguiente apelación, empieza por sentar que, con arreglo al mentado precepto reglamentario, los títulos que concedan participación en el haber social y no representen aportación de bienes o derechos a la misma, conocidos con los nombres de cédulas o partes de fundador u otros análogos, tributarán al emitirlos como transmisión de bienes muebles a favor del titular, sobre la base de la participación reconocida en el capital, y cuando ésta no exista o no sea conocida, se estimará el valor de cada acción, cédula o título como igual al de cada una de las acciones de mayor valor nominal enteramente liberadas de la misma Sociedad, y cuando a esos títulos se les reconozca solamente derecho a participar en los beneficios se descontará el 30 por 100 del valor que resulte, según la regla anterior: y que se exceptúan las acciones de trabajo en los casos en que

revista esa forma la participación de los obreros y del personal permanente al servicio de la Empresa en los beneficios de la misma.

Pero siendo todo eso así, lo cierto es que en el caso que nos ocupa no se han entregado cédulas, acciones ni otros títulos, como exige el precepto antes transcrito, sino que lo estipulado consistió en reconocimiento del derecho a percibir cantidades en compensación complementaria de aportaciones sociales y como remuneración de trabajos profesionales.

Además —continúa diciendo la Resolución—, por la circunstancia de que, según va dicho, la participación del 6 por 100 en los beneficios líquidos sociales se concede, en parte indeterminada, como contrapartida de aportaciones a la Sociedad, falta, en cuanto a esa porción, el requisito esencial que exige el precepto mencionado para la tributación por el concepto de transmisión de bienes muebles, que es el de que la entrega de los títulos no sea representativa de aportaciones sociales, cuyo precepto debe aplicarse por analogía cuando se trate de la participación en beneficios.

Por otra parte refuerza lo antedicho la consideración de que la contraprestación, por razón de bienes aportados a la Sociedad, no es en sí misma acto sujeto al Impuesto, como no lo es la entrega de acciones en pago de esas aportaciones, sino que ellas mismas son la razón de la exacción del Impuesto, lo cual encierra un acto de enajenación a favor de la Compañía, que es la adquirente, aunque con aplicación de un tipo beneficioso de tarifa, en razón de favorecer la constitución y desarrollo de las mismas.

Por lo que respecta a la otra razón, o sea a la retribución por asesoramientos profesionales, es de notar que constituyen una entrega de cantidad en metálico, en pago de servicios personales, cuyo acto está exento del Impuesto, según el número 6.º del artículo 3.º de la Ley, texto refundido de 7 de noviembre de 1947; y en cuanto a la equiparación jurídico-fiscal del acto, estipulado en la escritura social con el de constitución de un usufructo vitalicio, entiende la Resolución que nos ocupa que no es posible admitirla, porque el percibo de los beneficios no se pacta en consideración a la vida del usufructuario, sino que puede cesar la percepción en vida del titular si la Sociedad se disuelve con anterioridad a su fallecimiento. Todo ello sin contar con que si se llegase a la conclusión de ser liquidable el Impuesto habría de ser liquidado anualmente, dado que la cuantía de

los beneficios sociales es variable, y variable, por tanto, la proporción que en los mismos correspondería al perceptor.

El Tribunal termina diciendo que, no obstante lo expuesto, puede tratarse de un acto similar a otros sujetos a tributación, debiendo quedar al arbitrio del Liquidador el determinar los fundamentos de la asimilación, y a la Dirección General de lo Contencioso la resolución de la propuesta, en cumplimiento de lo preceptuado en el apartado 2) del artículo 44 del Reglamento, según el cual los actos y contratos no consignados expresamente en la Tarifa se considerarán, en principio, no sujetos al Impuesto; pero si la Oficina Liquidadora estimase procedente declarar la sujeción con arreglo a las normas generales establecidas en el artículo 2.º de la Ley, y en el artículo 5.º de dicho Reglamento, instruirá de oficio el oportuno expediente con audiencia del interesado, manifestando los fundamentos de la asimilación, y previo informe, en su caso, del A. del E., se elevará, por el Delegado, con su propuesta, a la Dirección General de lo Contencioso, para su resolución.

En conclusión, la Resolución anula la liquidación impugnada, y acuerda que si la Oficina Liquidadora lo estima oportuno instruya el expediente de asimilación a que se refiere el transcrito precepto reglamentario.

Comentarios: El que asoma en primer lugar a los puntos de la pluma, espontáneo y con viveza, es el de hacer alguna consideración sobre el mencionado apartado 2) del artículo 44, ya que en él se introduce una innovación con relación a todos los anteriores Reglamentos, a la que no dudamos en calificar como la más importante de todas las que contiene el nuevo texto de 7 de noviembre de 1947.

Ello estaría, además, justificado, en razón de que es este un punto que no ha sido contemplado aún en esta REVISTA CRÍTICA DE DERECHO INMOBILIARIO, en esta sección, asiduamente dedicada a las cuestiones que la aplicación del Impuesto de Derechos reales, con su característica fecundidad, produce; y no lo ha sido porque el tema no fué rozado hasta ahora, que nosotros sepamos, en anteriores Resoluciones del Tribunal Central, siendo la que ahora reseñamos la primera que hace aplicación del dicho artículo 44, tal como innovadoramente aparece redactado en el texto reglamentario vigente.

Sabido es que su apartado 2) difiere, sustancialmente, de la redacción contenida en el Reglamento emanado de 1941.

anteriores. Actualmente, como ya dicho, si el Liquidador se encuentra ante un acto no consignado expresamente en la Tarifa, el precepto quiere que se considere, en principio, como no sujeto, y si cree que es procedente declarar la sujeción con arreglo a las normas reglamentarias, la propondrá así a la Dirección General, previo expediente; mientras que lo estatuido anteriormente era precisamente lo contrario: en tal evento el Liquidador habría de liquidar, desde luego, el acto por los conceptos de la Tarifa, similares o análogos, y una vez satisfecho el Impuesto instruir y elevar a la Dirección el antedicho expediente.

Nos parece a nosotros, en primer lugar, que no será fácil que pueda llegar en la práctica a encontrarse el Liquidador con un acto no tarifado, si no se olvida la función y las facultades calificadoras que el apartado 1) del mismo artículo 44 la atribuye. Si su misión se limitara a contrastar la calificación o nomenclatura jurídica que los contratantes dan a su convención con los diversos conceptos tarifados, o a examinar externamente el contenido de sus estipulaciones—en el supuesto de que no las encuadren en una figura legal determinada—y, sin más, sacar de ello la conclusión de que el acto o contrato no está «consignado expresamente en la Tarifa», se podría llegar fácilmente a la contingencia de dicho apartado 2); pero la posición reglamentaria del Liquidador, frente a los documentos que a su mesa tienen acceso, es muy otra, con arreglo al apartado citado del mismo artículo 44. Y ello es clarísimo a la vista de su texto, porque después de sentar que la exigibilidad del Impuesto «requiere la existencia de un hecho que jurídicamente origine el acto sujeto al Impuesto, o de una convención expresamente consignada por los contratantes», añade algo que matiza sustancialmente la función técnico-jurídica del Liquidador, cual es que la dicha exigibilidad arranca también de cualquier otro acto que, con arreglo a los principios de derecho, pueda lógica y legalmente deducirse de la intención o voluntad de las partes, manifestada en las cláusulas o estipulaciones del contrato rectamente interpretadas».

En la debida distinción de los dos ámbitos que el apartado presenta a la función liquidadora, está precisamente la esencia y el fundamento de la importancia que ella tiene y que exige que el Liquidador sea perito en Derecho en general y especialmente en Derecho civil. Si el Liquidador hubiera de limitarse a dar por buena la calificación que los contratantes dan a sus convenciones y a aplicar a esas

menclatura la de la Tarifa, con su número correspondiente, su función quedaría menoscabada y reducida a la del simple agente que aplica a unos hechos prejuzgados los números de un arancel, de un nomenclátor o de una lista de precios.

No, la función es mucho más importante y dificultosa en no pocos casos. Admitamos que en el mayor número de ellos sea clara la figura jurídica dibujada en el documento que se presenta al examen del Liquidador y sencilla, por lo mismo, la tarea de encuadrarla en el correspondiente número de la Tarifa; y admitido eso no se puede olvidar que fuera de ellos hay otros muchos, nacidos de los variadísimos matices y combinaciones que la vida real y las conveniencias de las partes presentan, en los que la función del técnico calificador no es tarea simple, hasta llegar a encuadrar el contenido de la convención, según la intención de los contratantes, en alguna de las figuras jurídicas consagradas por la legislación positiva, o sea, como dice el apartado 1) aludido, perfilar el acto que «con arreglo a los principios de Derecho» se deduce de «la intención y voluntad de las partes, manifestada en las cláusulas o estipulaciones del contrato».

Cuanto antecede prueba, sin duda, suficientemente, la anchura del ámbito jurídico en que el liquidador puede moverse para desentrañar y contrastar los matices de la relación contractual hasta encuadrarla en el Derecho positivo; y, a mayor abundamiento, aún se afianza más nuestra tesis con las dos siguientes consideraciones, una reglamentaria y otra conceptual: es la primera, la previsión del artículo 41 del Reglamento cuando imperativamente dice que el impuesto se exija «con arreglo a la verdadera naturaleza del acto o contrato liquidable, cualquiera que sea la denominación que las partes le hayan dado»; y la segunda, que, en último extremo, el liquidador podrá y deberá acudir a la teoría de los contratos atípicos —que no hay para qué desarrollar aquí— para llegar al diagnóstico jurídico.

La conclusión de los precedentes razonamientos creemos que no puede ser otra que la de estimar que, una vez hecha una adecuada calificación, no existirá el problema de enfrentarse con actos «no consignados expresamente en la Tarifa», o se presentará raramente.

Otro punto de vista presenta el problema, mirado en relación con los actos *no sujetos*, en contraposición con los *sujetos y exentos*, cuya trilogía, en referida a todos los que ante el impuesto se pueden pre-

Si el concepto «no consignados expresamente en la Tarifa» quiere referirse a los *no sujetos*, entonces la novedad reglamentaria podría tener, en cierto modo, justificación, aunque ello no concuerde por entero con el concepto que, según nuestro entender, corresponde a los actos *no sujetos*, que no es precisamente el de no estar expresamente consignados en la Tarifa, sino más bien el de considerarse como tales aquellos que el Reglamento da claramente a entender que no quiso someterlos a tributación ni tampoco declararlos exentos, como, por ejemplo, la transmisión por medio de documento privado de acciones de sociedades mercantiles o industriales, de las no mercantiles y de las corporaciones. Estos son típicos ejemplos de actos no sujetos, pero no porque lo diga o los declare exentos, sino porque así se deduce *a sensu* contrario, de los artículos 20 y 48, al exigir éstos, documento auténtico de constancia de esos actos para serles aplicable el impuesto, de lo cual implícitamente se desprende que cuando constan en documento privado están al margen del impuesto.

Por tanto, deducimos que el repetido apartado 2), del artículo 44, no se puede referir a los actos *no sujetos*, propiamente dichos.

Cuanto antecede no se refiere directamente al fondo del caso controvertido, y a él nos vamos a referir diciendo que, salvando el merecido respeto que nosotros tenemos siempre para el Tribunal Central, no podemos prestar nuestra plena aquiescencia a la solución que él da.

Estamos conformes en que no se puede entender que se constituyó un usufructo por el hecho de ser reconocida una participación de un tanto por ciento fijo en los beneficios sociales, y también lo estamos en que la contraprestación por razón de bienes aportados a una Sociedad, así como la entrega de acciones en pago de esas aportaciones no son, en sí mismos, actos sujetos al Impuesto, ya que el acto gravado en la constitución de las sociedades es fundamentalmente, aparte de otros accesorios o deducidos que puedan surgir, como, por ejemplo, el de adjudicación para pago que se genera con la aportación de bienes gravados con hipoteca, es el de la aportación que los socios realizan de bienes propios suyos al acervo social, o sea la transferencia de los mismos del patrimonio individual al colectivo; pero no lo estamos en cuanto a que la retribución pactada de un tanto por ciento de los beneficios líquidos represente exclusivamente el pago o retribución de servicios personales y que deba ser declarado exento el acto

Esta manera de pensar la justificamos teniendo en cuenta que la cláusula contractual dice que el 6 por 100 de los beneficios líquidos reconocido a los dos socios es como compensación a las aportaciones que realizaron de las concesiones del río de la Canal y de la del salto del río Borosa, y a sus asesoramientos profesionales; de donde claramente se desprende que son dos los conceptos o partes a que corresponde la contraprestación que la Sociedad hace a favor de dichos señores: una con relación a ciertos bienes y otra referida a esos asesoramientos o servicios personales, de manera que aun seguido el criterio del Tribunal, no sería posible la exención al total montante de ambos conceptos o partes.

En cambio, a nosotros nos parece perfectamente aplicable el mencionado apartado 3), del artículo 19, a dichas dos prestaciones, porque al no estar representadas por acciones ni conceder a los aportantes participación en el capital social, engendran un derecho a su favor que implica, como el apartado prevé una «transmisión de bienes muebles a favor del titular»; sin que importe en este caso que el tanto por ciento reconocido no esté representado por tantos o cuantos bonos o partes de fundador, ya que lo esencial no es que estos títulos se expidan sino que el derecho a participar en los beneficios quede establecido a favor del que no ostenta la condición de socio con todas sus consecuencias.

Nótese, en confirmación de lo dicho, que el repetido apartado 3), en su verdadero sentido quiere someter a tributación esas aportaciones que pudiéramos llamar incorpóreas o, por lo menos, no cristalizadas en bienes determinados y tangibles del haber social, tan frecuentes en la constitución de Sociedades Anónimas, tales como iniciativas, trabajos de gestión, estudios previos, etc., de los fundadores. Estos contribuyen a la formación y nacimiento del ser social poniendo a contribución esas actividades, y el ser social les compensa reconociéndoles, bien la condición de socios y de accionistas propiamente dichos, o bien simplemente el derecho a participar en los beneficios; cuyo derecho lo califica el Reglamento en el tan repetido apartado 3), como «transmisión de bienes muebles» a favor de los participantes.

Aquí, en el caso, se da la especial circunstancia de que lo remunerado con el 6 por 100 de los beneficios líquidos no son solamente asesoramientos, gestiones o servicios, sino también, al parecer, la

lógicamente sea aplicable a unos y otros el aludido precepto, puesto que ni por esa aportación ni por aquellos asesoramientos quiere la Sociedad reconocer el carácter de socios a los que los prestaron y aportaron y sí únicamente el derecho al repetido tanto por ciento. Por consiguiente, si el reconocimiento de ese derecho es el que se quiso someter a tributación, no importa que sea como compensación de cosas que no sean asesoramientos o servicios de cualquier índole, puesto que «donde la razón es la misma, idéntica debe ser la regla de derecho».

De los anteriores razonamientos brotan también serios reparos a la calificación de exención que la Resolución propugna en relación con los dichos asesoramientos o servicios, encajándola en el número 6.º del artículo 6.º del Reglamento, considerando al repetido 6 por 100 de los beneficios líquidos como si fuera una «entrega de metálico en pago de servicios personales»; y la poderosa razón de tales reparos es, en primer lugar, que lo que ese número 6.º declara exento es, transcrito literalmente, la «entrega de cantidades en metálico que constituyan precio de bienes de todas clases o pago de servicios personales o de créditos»; y en el caso no hay tal *entrega de cantidad en metálico*, sino el reconocimiento de un derecho a ciertas percepciones, cuyos conceptos, *entrega de cantidad y reconocimiento del derecho a ciertas percepciones*, son conceptos jurídico-fiscales sustancialmente distintos, no siendo por lo mismo hacedero confundirlos o asimilarlos, máxime tratándose de exenciones, las cuales son, como es sabido, de interpretación restrictiva.

De tal manera es ello así, que el reconocimiento en escritura pública del derecho a percibir el precio de una cosa es indiscutible que cae *nominatim* bajo el Impuesto, conforme al artículo 27 del Reglamento y número 54 de la Tarifa, porque se trata de «reconocimiento de deuda» y no de *entrega de metálico en pago de precio*.

En segundo lugar, y, por último, creemos que la calificación combatida es opuesta al mencionado apartado 3), del artículo 19, porque generalizada anularía lo previsto en él, cuando dice que el derecho a participar en los beneficios sociales, en la forma dicha, ha de tributar como transmisión de bienes muebles, luego, en relación con tal derecho no puede haber lugar nunca a aplicarle la exención, de un lado, porque está específicamente tarifado, y, de otro, porque no es una entrega de cantidad en metálico en pago de precio.