

Jurisprudencia sobre el Impuesto de Derechos reales

Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 25 de septiembre de 1951.

ESTA RESOLUCIÓN INTERPRETA RIGUROSAMENTE EL NÚMERO 5 DEL ARTÍCULO 6.º DEL REGLAMENTO Y DICE QUE EL CONTRATO DE QUE SE TRATA, AL SER DE CUANTÍA SUPERIOR A 1.500 PESETAS, DEBIÓ CONSTAR POR ESCRITO CONFORME AL ARTÍCULO 1.280 DEL CÓDIGO CIVIL, Y POR LO TANTO ESTÁ EXCLUIDO DE LA EXENCIÓN CONSIGNADA EN DICHO NÚMERO 5.º

Antecedentes: Se trataba del pago de ciertos libramientos expedidos por la Ordenación de Pagos del Ministerio de Marina a favor de una Sociedad que le suministró determinados productos.

Tales libramientos fueron liquidados por la Delegación Central de Hacienda, y no conforme con la liquidación la Entidad obligada al pago entabló recurso ante el Tribunal Económico-Administrativo Central.

Aquel Centro informó diciendo que la liquidación la justificaba la concurrencia del hecho de la transmisión, junto con la existencia de diligencias o actuaciones administrativas escritas que imponían la aplicación del número cuarto del artículo 48 del Reglamento del Impuesto, por lo cual, las liquidaciones impugnadas debían esti-

marse legalmente practicadas, salvo que otros justificantes no presentados en la Oficina liquidadora pudieran determinar otra calificación.

La Entidad interesada alegó que los suministros en cuestión se efectuaron por gestión personal directa y verbal de las autoridades del Centro adquirente de los productos sin que mediase actuación escrita, al menos, con conocimiento y consentimiento de la Compañía, de lo cual, deduce que no es aplicable el párrafo último del citado artículo 48º del Reglamento, porque, en este caso, la factura, único documento escrito conocido que figura en el expediente, no sirve para concertar el suministro entre las dos partes que intervienen, ni las condiciones ni precio del mismo, sino que es un documento que se origina después de efectuado el suministro y solamente sirve para acreditar haberse liquidado su importe.

El Tribunal dice que, dada la fecha del acto enjuiciado, es de aplicar lo dispuesto en la Ley de 17 de marzo de 1945, que modificó la redacción hasta entonces vigente del número quinto del artículo 6.º del Reglamento, sobre los contratos verbales, en el sentido de considerarlos exentos únicamente cuando su cumplimiento no requiera que consten por escrito, cuyo texto está contenido en la Ley y Reglamento vigentes de 7 de noviembre de 1947.

Eso supuesto, la Resolución de que se trata reitera la ya conocida interpretación del precepto, en relación con los artículos 1.280, 1.279 y 1.278 del Código civil, y dice que según el primero de ellos los contratos de cuantía superior a 1.500 pesetas han de hacerse constar por escrito aunque sea privado, y que «si bien conforme a los artículos 1.278 y 1.279 del propio Código y a la jurisprudencia del Tribunal Supremo los contratos en que intervenga el consentimiento y los demás requisitos necesarios para su validez, serán obligatorios para los contratantes, cualquiera que sea la forma en que se hayan celebrado», y que las formalidades extrínsecas implican una facultad y no una obligación para las partes interesadas, «es lo cierto que al quedar excluidas de la exención los contratos verbales cuyo cumplimiento deba constar por escrito, y exigir el Código civil en su artículo 1.280, en relación con el 1.279, un documento aunque sea privado *para hacer efectivas las obligaciones* propias de los contratos de cuantía superior a 1.500 pesetas, debe estarse a esa declaración legal en defecto de preceptos aclaratorios o complementarios» del citado texto reglamentario.

... *Comentarios*: La reseñada Resolución del Tribunal Central insiste en el criterio que había él sentado, interpretando el actual texto reglamentario del número quinto del artículo 6.º, en varias Resoluciones. Entre ellas cita las de 24 de febrero de 1948 y 11 de enero de 1949, junto con la Sentencia del Tribunal Supremo, de 21 de mayo de 1948, a todas las que se pueden añadir las Resoluciones de 28 de marzo y 25 de abril de 1950 y la Sentencia de 29 de abril del mismo año de 1950; pero, siendo ellò así ha de tenerse presente la Sentencia del Tribunal Supremo de 29 de septiembre de 1951, la cual no puede ser echada en olvido al desentrañar el verdadero sentido de la innovación que la Ley de marzo de 1945 introdujo en la redacción del citado número quinto del artículo 6.º del Reglamento.

Esta Sentencia fué reseñada y comentada en esta *Revista Crítica de Derecho Inmobiliario* en el número de marzo de 1952, en la Sección que la misma dedica a la Jurisprudencia sobre el Impuesto de Derechos reales, y es muy interesante porque da un giro nuevo a la interpretación que se venía dando al aludido precepto. La Resolución que comentamos no pudo tenerla en cuenta, dado que su fecha es anterior, en unos días, a la de la Sentencia, pero lo cierto es que ésta fué dictada en un caso muy análogo al actual, ya que en ambas se trataba de la ordenación de un pago hecho por la Delegación Central de Hacienda como consecuencia de un suministro hecho a un Organismo estatal, el cual expidió el libramiento o libramientos correspondientes, fueron liquidados, como hemos dicho por la Abogacía del Estado de aquel Centro y hechos efectivos por el Tesoro.

Ante eso; la mencionada Sentencia de 29 de septiembre de 1951 dijo dos cosas de mucho interés para la adecuada interpretación del número quinto del artículo 6.º, que son: que la prueba de ser el contrato verbal corresponde a la Administración, una vez que el contribuyente niegue que sea escrito; y otra, más interesante aún, a los efectos de dicha interpretación, cual es la de qué si la Administración da lugar al cumplimiento reconociendo su obligatoriedad, ello implica que se cumplió el requisito exigido por el repétido número quinto para la existencia de la exención, relativo a que su cumplimiento no requiera que el contrato conste por escrito; o sea, que el contrato no deja de ser verbal, a efectos fiscales, en tal supuesto de cumplimiento voluntario, aunque exceda de 1.500 pesetas.

No nos extendemos más en el comentario por no repetir lo que consta en el aludido comentario del número de marzo de 1952, al cual remitimos al lector que necesite mayores esclarecimientos, y nos limitamos a añadir como apostilla final a la Resolución que nos ocupa, que no conocemos ninguna Resolución posterior a la recordada Sentencia que trate de caso análogo y no sabemos, por tanto, el giro que al tan traído y llevado número quinto del artículo 6.º dará el docto Tribunal Central, supuesto el interesante punto de vista que la Sentencia plantea.

Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 25 de septiembre del 1951.

EN EL CASO DE QUE UNA CAJA DE ALQUILER A NOMBRE DEL CAUSANTE, CONTENGA RESGUARDOS DE VALORES A NOMBRE DE LA VIUDA, NO ES DE APLICAR EL ARTÍCULO 79 DEL REGLAMENTO SINO EL 1.407 DEL CÓDIGO CIVIL, REPUTÁNDOSE TALES VALORES COMO GANANCIALES, SALVO PRUEBA ADECUADA EN CONTRARIO, Y NO COMO BIENES PRIVATIVOS POR MITAD DE AMBOS CÓNYUGES.

Presentada y liquidada cierta testamentaria, fué instruído un expediente de investigación adicional de dicha sucesión testamentaria, a la que sirvió de base un acta notarial levantada a instancia de los herederos que eran la viuda y un hijo, sobre el contenido de una Caja de Seguridad alquilada en un Banco por el causante, de cuyo documento resultó que a nombre de la viuda aparecían depositados valores mobiliarios de bastante importancia.

La Oficina liquidadora estimó que tales bienes eran gananciales y giró las oportunas liquidaciones por ese concepto de gananciales y por herencia, con la correspondiente multa y demora, previa la formación de los expedientes de comprobación e investigación reglamentarios.

La viuda entabló reclamación económico-administrativa contra la base liquidable fijada, estimando que al fallecimiento de su marido se liquidó definitivamente el caudal relicto, no incluyendo los bienes heredados de la madre de la recurrente, que estaban depositados en el Banco de España y se consideraban de su exclusiva

propiedad. Como único justificante acompañó un documento del Banco de España acreditativo de que diez acciones de ese Banco habían sido adquiridas por la reclamante a título de herencia de su madre.

En el escrito de alegaciones se insiste en que la falta de inclusión de los bienes discutidos en el cuaderno particional de la herencia del marido obedeció al convencimiento y seguridad de que tales bienes eran procedentes de la herencia de su madre, extremo que, según dice, lo acredita el auto de declaración de herederos y el hecho de que figuren inscritos en el citado Banco a nombre de la recurrente. Además, acompañó una certificación de dicha Entidad relacionando varios depósitos constituidos indistintamente a favor de la viuda y de su madre, fallecida bastantes años antes que el marido causante.

La reclamación fué desestimada con fundamento en el artículo 79 del Reglamento, según el cual los bienes y valores existentes en las Cajas de Seguridad se presumirá que pertenecen al titular de las mismas; salvo prueba, en contrario, adecuada a la naturaleza de los bienes y anterior a la fecha en que se abra la sucesión, cuyas circunstancias no concurren en los justificantes del caso en cuestión.

Planteada la apelación ante el Tribunal Central, éste estimó como bienes privativos de la viuda las diez acciones del Banco de España antes aludidas como adquiridas a título lucrativo durante el matrimonio y serles, por lo tanto, aplicables al artículo 1.396 del Código civil y no sujetos al impuesto a tenor del apartado XVIII del artículo segundo de la Ley.

Respecto a los demás valores mobiliarios objeto de litigio, dijo el Tribunal Central, que tenían la condición de gananciales conforme a la presunción del artículo 1.407 del Código civil, al no constar nada en contrario y que debían ser adicionados a la herencia para la liquidación del impuesto.

En cuanto a la presunción de propiedad o copropiedad que el Tribunal Provincial estimó con apoyo en el artículo 79 del Reglamento, la Resolución que reseñamos no considera aplicable este artículo porque no se trata directamente de bienes y valores contenidos en una Caja de Seguridad a nombre del causante; sino que lo que se contenía en la Caja eran resguardos a nombre de la cónyuge viuda, titular, por tanto, de los valores como tal depositante

y a quien el Banco de España realiza la devolución en su caso; todo lo cual, con las consiguientes relaciones jurídicas derivadas del depósito mercantil, no puede ser modificado por la circunstancia accidental de que los resguardos se contengan en una Caja de Seguridad abierta a nombre de persona distinta.

Es decir, que ocurriendo lo que en el caso ocurre, o sea, que la Caja alquilada lo está a nombre del marido y los resguardos de valores que contiene están extendidos a nombre de la viuda, a esos valores no les es aplicable la presunción de que pertenecen por mitad a los cónyuges, como dice ese artículo 79, sino que esa presunción cede ante el precepto de carácter general del artículo 1.407 del Código civil, según el que han de reputarse gananciales todos los bienes del matrimonio mientras no se acredite que pertenecen primitivamente al marido o a la mujer. La interpretación es de trascendencia y es atinada, porque si se siguiese la previsión del artículo 79, la mitad del importe de los valores depositados sería bien privativo de la mujer y no causaría liquidación; mientras que aplicando el 1.407 todos ellos son bienes de la sociedad conyugal, asignando por consiguiente las correspondientes liquidaciones por los conceptos de gananciales y herencia.

Este punto de vista fué el seguido por el liquidador y fué confirmado por el Tribunal Provincial; aunque con incongruencia puesto que no aplicó el artículo 1.407 del Código civil, sino el 79 del Reglamento, y aplicado éste no procedería, como hemos hecho notar, hablar de gananciales sino de bienes privativos de cada cónyuge, ni practicar liquidación alguna por el concepto de gananciales.

Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 25 de septiembre de 1951.

EN LA ADQUISICIÓN DE BIENES MUEBLES POR EL ESTADO EL IMPUESTO RECAE EN TODO CASO EN EL TRANSMITENTE NO OBSTANTE LO DISPUESTO EN EL NÚMERO 2.º DEL ARTÍCULO 3.º DE LA LEY DEL IMPUESTO Y EN EL 2.º DEL ARTÍCULO 6.º DEL REGLAMENTO.

Antecedentes: Vendidas a la Junta de Obras del puerto de V. ciertas barcazas y gabarras en una considerable cantidad, la Abogacía

del Estado giró liquidación por el concepto «muebles» a cargo del vendedor y éste entabló reclamación ante el Tribunal Provincial fundada en que la mencionada Junta es un organismo del Estado y, por tanto, este es el adquirente y el obligado en este caso a satisfacer el impuesto, siéndole aplicable la exención del número 2.º del artículo 3.º de la Ley del Impuesto, que previene que están exentos los actos y contratos en que recaiga sobre el Estado la obligación de satisfacer el impuesto, sin que contra esto —sigue diciendo el reclamante—, sea eficaz lo dispuesto en el apartado VIII del artículo 5.º del Reglamento cuando dice que «las ventas al Estado de material u otros bienes muebles que no puedan calificarse de suministro, tributarán como compraventa de muebles, aun cuando concorra la existencia de un arrendamiento de servicios, pero imputándose al vendedor o contratista la obligación de satisfacer el impuesto», porque tal obligación se refiere a las ventas directas al Estado, pero no a las ventas o contratos indirectos, esto es, a aquellos que si bien su destino es para el Estado, media una tercera persona que por las operaciones, trabajos materiales o servicios recibe un beneficio o utilidad.

La reclamación fué acogida por el Tribunal Provincial, el cual anuló la liquidación fundándose en que el problema está en la interpretación del número 3 del artículo 59 del Reglamento, que declara que en las ventas al Estado de material u otras cosas muebles, aun cuando concorra la existencia de un arrendamiento de servicios vendrá obligado al pago el vendedor o contratista, frente al principio general consignado en el número 2.º del artículo 6.º del mismo texto de estar exentos los actos o contratos en que recaiga sobre el Estado la obligación de satisfacer el impuesto; y así planteada, dice que ese precepto del artículo 59 no puede entenderse referido sin limitaciones a toda clase de bienes muebles, porque entonces la expresada exención quedaría suprimida para todas las adquisiciones de naturaleza mueble hechas por el Estado; que su razón de ser no está en el carácter mueble de las adquisiciones del Estado, sino en el título originario de las mismas, y está trasplantado del número 6.º del artículo 25; de todo lo cual se infiere que dicho supuesto del apartado 3.º del artículo 59 no corresponde a todos los casos de venta de bienes muebles, sino a los casos de venta al Estado de material u otros bienes muebles que no puedan calificarse de suministros, y solamente pueden estimarse como tales las entregas sucesivas de

objetos muebles, cosas o materiales que se pesen, midan o cuenten; y en el caso discutido los bienes vendidos no reúnen esas características, sino las de buques o embarcaciones con singularidad concreta, completamente distintos a los supuestos del número 3.º del artículo 59 del Reglamento.

El Tribunal Central revoca el acuerdo del inferior diciendo que si bien el principio general en el impuesto es el de que ha de satisfacerlo el que adquiera los bienes o derechos de que se trate, tal principio tiene la excepción consignada en el artículo 17, apartado c), de la Ley y en el apartado 3) del artículo 59 del Reglamento, según el texto más arriba transcrito, cuando se trata de la venta de material u otras cosas muebles, como lo son los buques, de acuerdo con el artículo 585 del Código de Comercio. Y al no distinguir el precepto en relación con las distintas clases de bienes muebles no pueden quedar excluidas las barcasas enajenadas del precepto especial sobre el pago por parte del vendedor o contratista.

A lo expuesto no obsta, sigue diciendo la Resolución que nos ocupa, el apartado VIII del artículo 2.º de la Ley coincidente con el apartado 6) del artículo 25 del Reglamento, porque esta disposición está dictada de modo especial para la calificación jurídico-fiscal de la compraventa de muebles a que se contrae, en relación con el concepto de suministro, aunque haga referencia a la persona obligada al pago, mientras que los citados artículos 17, apartado c), de la Ley y 59 del Reglamento, apartado 3), regulan de modo especial las personas que por excepción a la regla general deben pagar y son, por consiguiente, de preferente aplicación a ese efecto.

La precedente doctrina, termina diciendo, no puede quedar desvirtuada por la circunstancia de que la Ley del Impuesto, en su artículo 3.º, número 2.º, y el Reglamento, en su artículo 6.º, número 2.º, tengan establecida una exención a favor del Estado puesto que la misma está otorgada para los actos y contratos de todas clases en los que recaiga sobre el mismo la obligación de pagar el impuesto, y no para todos aquellos en los que sea adquirente; con cuya distinción queda patente que están excluidos del beneficio tributario para la otra parte contratante, los referidos casos de excepción de los citados artículos 17 de la Ley y 59 del Reglamento, que prescriben que satisfaga el impuesto el vendedor, sin establecer diferencia alguna en cuanto a la clase de ellos.

LA REDACCIÓN.