

# Jurisprudencia sobre el Impuesto de Derechos reales

*Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 26 de junio de 1951.*

FIJADO EL VALOR DEL AJUAR DE CASA EN EL 2 POR 100 DEL TOTAL CAUDAL INVENTARIADO, NO ES ADMISIBLE LA TASACIÓN PERICIAL PEDIDA POR LOS HEREDEROS PARA ACREDITAR EL VERDADERO VALOR DE DICHO AJUAR, A JUICIO DE ELLOS MUY INFERIOR A ESE 2 POR 100.

*Antecedentes:* En enero de 1947 se presentó a liquidación una herencia con un total caudal inventariado de 44.000.000 de pesetas, en números redondos. La Oficina liquidadora obtuvo un considerable aumento en la comprobación y al ajuar de casa le asignó un valor del 2 por 100 del caudal, cifrándolo en 935.749,98 pesetas, en vez de las 105.000 que le habían asignado los herederos, aplicando el apartado 4) del artículo 31 del Reglamento.

Tal valoración fué impugnada por uno de los herederos, alegando que la fijada por ellos era la verdadera y que la aplicación de dicho apartado 4) «representaba una enorme desproporción con la realidad de la estimación efectiva y ello implicaba gravar una transmisión inexistente en pugna con la tesis de la Ley y el Reglamento del Impuesto y con transgresión de lo dispuesto en el artículo 60 del mismo, que ordena que el impuesto recaerá sobre el verdadero valor de los bienes transmitidos», por lo cual, e invocando el artículo 81 del mismo Reglamento, solicitó la práctica de la tasación pericial, «que demostraría cómo el valor declarado por los herede-

ros era el que correspondía a la realidad y no el fijado por la Administración».

El Tribunal Provincial desestimó la reclamación «porque la fijación del valor del ajuar doméstico se hizo aplicando lo dispuesto en el párrafo 4) del artículo 31 del Reglamento que es de rigurosa aplicación y no admite consideración alguna en contrario, y porque no constituyendo la tal fijación acto alguno de comprobación de valores, sino que forma parte de la determinación de la base liquidable, era notoriamente improcedente la práctica de la tasación pericial.

Elevado el problema al Tribunal Central, éste ratifica la desestimación y empieza por observar que aunque la reclamación fué entablada por uno solo de los herederos y no por todos, ello no obstante debe tenerse en cuenta que la impugnación va dirigida contra el expediente de comprobación de valores, cuyo contenido no puede dividirse respecto de unos u otros de los herederos y, por lo tanto, la resolución que se dicte tiene que afectar a todos ellos.

Respecto al fondo del asunto dice que el discutido precepto del artículo 31 del Reglamento de 29 de marzo de 1941 —este Reglamento fué el aplicado y no el vigente de 1947— dispone que se fijará de oficio el valor del ajuar doméstico en un 2 por 100 del valor comprobado total de los bienes inventariados, salvo que los interesados le hubiesen asignado un valor superior; por lo cual «es forzoso reconocer que, ante precepto legal tan terminante, la Oficina liquidadora obró correctamente, estimando el valor de los muebles y ajuar de casa en el 2 por 100 del importe de la herencia», sin que ello se desvirtúe por los argumentos esgrimidos, porque estos serán válidos para aquellos casos en que el precepto o preceptos aplicados admitan diversas interpretaciones, pero nunca en casos como el presente en que el artículo aplicado es claro y taxativo y no da lugar a duda alguna de interpretación.

Esa argumentación la refuerza la Resolución comentada, añadiendo que lo preceptuado en el párrafo 3) del artículo 81 del Reglamento es que los contribuyentes pueden solicitar la tasación pericial cuando la Administración señale un valor, aplicando los medios de comprobación reglamentarios, con el que aquellos no estén conformes, salvo cuando el medio comprobatorio empleado sea el de la capitalización del líquido imponible o de la renta líquida catastrada; o sea, que la tasación pericial está prevista para aquellos

casos en que quepa discusión sobre si el medio de que se ha valido la Administración refleja o no el verdadero valor de los bienes ; y como en el caso de autos no cabe discutir una valoración predeterminada por la Ley, es claro que no hay posibilidad de discutir ni de dar al precepto distintas interpretaciones y someterlas al conocimiento de esta jurisdicción.

*Comentarios :* La doctrina transcrita algunos merece, sobre todo si se piensa en la aplicación que pueda tener en relación con el actual texto reglamentario acerca del particular, ya que el actual Reglamento de 1947 no coincide con el Reglamento de 1941 en el particular de que se trata.

Efectivamente, este último Reglamento decía escuetamente que «se fijará de oficio el valor del ajuar doméstico en un 2 por 100 del importe del caudal relicto comprobado, salvo que los interesados hubieran asignado a dichos conceptos una valoración superior», mientras que el vigente texto reglamentario completa el texto entrecomillado, añadiendo, «o que resultare demostrado, a juicio de la Administración, que el causante carecía de tal ajuar, en cuyo caso no habrá lugar a aquella fijación».

Ya hemos hecho notar que en el caso debatido el Reglamento aplicado fué el de 1941, el cual es tajante en su letra, y establece lo que bien pudiera equipararse a una presunción *juris et de jure*, que, por lo mismo, no admite discusión. En este supuesto la doctrina de la Resolución es completamente ortodoxa y así hay que reconocerlo, sin perjuicio de reconocer, al mismo tiempo, la dureza de tal letra aplicada a casos concretos y en general a todos aquellos en que la herencia sea muy cuantiosa. Tal ocurre en el controvertido, en el que el valor del ajuar alcanza la elevada cifra de casi un millón de pesetas.

El Reglamento vigente al modificar el anterior texto viene a confirmar la aludida tacha de dureza, desde el momento en aquella presunción rotunda o norma tajante, la suaviza en alguna manera diciendo que no regirá cuando se demuestre a juicio de la Administración que el causante carecía de tal ajuar ; y ante esa modificación ocurre preguntar si la disconformidad del contribuyente con la Administración ha de referirse solamente al caso en que alegue que el causante carecía de ajuar doméstico o también a si la valoración dada a priori por el Reglamento responde a la realidad.

Dado el antecedente del Reglamento del 41, la forma restrictiva

y apegada a la letra en que la Resolución comentada lo interpreta, y la no menos restrictiva en que el actual texto reglamentario condiciona la no aplicación de la aludida presunción, nos parece que lo probable es que planteado el caso sostenga la jurisdicción económica la tesis de que el espíritu del precepto es que no es discutible que el ajuar valga menos del 2 por 100 predeterminado por la Ley y que, frente a la presunción, sólo cabe argüir, con la prueba adecuada, en el sentido de que el causante no tenía ajuar alguno.

Esto no quiere decir que a nosotros nos parezca completamente razonable la repetida presunción ni que no creamos defendible como perfectamente razonable la teoría de que si se puede hacer prueba sobre la completa carencia de ajuar doméstico también se debe poder alegar que su importe es inferior al 2 por 100 del caudal inventariado y llevar a la práctica la prueba correspondiente. Tanto más razonable nos parece esto último, cuanto que en los casos de herencias cuantiosas, como lo es la del que nos ocupa, la valoración apriorística que da el texto reglamentario es a todas luces exagerada.

*Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 3 de julio de 1951.*

EL CONTRATO POR EL QUE UN CONTRATISTA SE COMPROMETE A LA CONSTRUCCIÓN DE CIERTAS «VIVIENDAS PROTEGIDAS», GOZA DE LA BONIFICACIÓN DEL 90 POR 100 DEL IMPUESTO EN CUANTO A LA LIQUIDACIÓN POR EL CONCEPTO «CONTRATO MIXTO», PERO NO DISFRUTA DE BONIFICACIÓN LA FIANZA ANEJA AL CONTRATO, PRESTADA POR EL CONTRATISTA.

*Antecedentes:* La Delegación Nacional de Sindicatos contrató con una Sociedad constructora la ejecución de las obras de 76 viviendas protegidas, y presentada a liquidación la correspondiente escritura se giraron a cargo de la contratista sendas liquidaciones por el concepto «contrato mixto» y «fianzas» sin tener en cuenta el beneficio tributario del 90 por 100 en la base liquidable establecido en el apartado a) del artículo 8.º del Reglamento.

Ambas liquidaciones fueron objeto de recurso ante el Tribunal Provincial, invocando los artículos pertinentes de la Ley de 19 de abril de 1939 y del Reglamento de 13 de abril de 1942, y diciendo que el criterio sostenido por la Oficina liquidadora consistente en

que la bonificación requiere la concurrencia de dos requisitos, que son: que el acto sea de los comprendidos en el artículo 5.º de la Ley y que la obligación de satisfacer el impuesto recaiga sobre la Entidad constructora, es equivocado en cuanto a este segundo particular, al cual ni se refiere ni pudo referirse la Ley ni el Reglamento del impuesto, porque de prosperar tal tesis la conclusión sería dejar sin efecto la Ley, puesto que el impuesto recae siempre sobre el contratista y no sobre la Entidad que sufraga la construcción, y, por lo tanto, la bonificación nunca podría tener lugar. Esto aparte de que en definitiva el beneficio recae siempre indirectamente en la Entidad constructora, ya que es sabido que el contratista tiene siempre en cuenta, al fijar el precio de la contrata, los gravámenes que sobre él pesan, o sea, en el caso que lo redujo en el equivalente a la expresada reducción del 90 por 100 del impuesto.

El mencionado Tribunal Provincial insistió en que el segundo de los aludidos requisitos no concurría en el contrato discutido, aunque sí se daba el primero, y desestimó la reclamación.

El Tribunal Central cita el texto del artículo 5.º de la citada Ley y el del artículo 24 del Reglamento de la misma, el cual dice que gozarán de la bonificación «los contratos de construcción consignados en documento público o privado celebrados por las personas, entidades o corporaciones que hayan obtenido la aprobación de un proyecto, con las personas o sociedades que hayan de realizar la construcción», y de ello deduce que habiéndose cumplido en relación con el contrato en litigio todas las prescripciones legales, «no puede ofrecer duda que el contrato celebrado por la Delegación Nacional de Sindicatos con la Entidad constructora para la ejecución de 66 viviendas protegidas debe disfrutar, en cuanto al Impuesto de Derechos reales, de la bonificación del 90 por 100 del tipo de Tarifa aplicable a dicho contrato.

En cambio, en cuanto a la liquidación de la fianza que el contratista hubo de otorgar para responder del cumplimiento del contrato de obras, dice la Resolución que nos ocupa, que «no es procedente aplicar la reducción tributaria de que se trata, por no estar comprendida la fianza entre los actos y contratos que, según el artículo 5.º de la Ley de Viviendas Protegidas de 19 de abril de 1939 y el Reglamento para su ejecución de 8 de septiembre del mismo año, gozan de la expresada bonificación».

Así dice en el último de sus Considerandos, sin que tal conclu-

sión la robustezca con otro razonamiento que con el de hacer notar la norma general relativa a que las exenciones deben ser siempre interpretadas con criterio restrictivo.

*Comentarios:* La primera de las conclusiones antedichas, claro es, que la compartimos sin distinguos. Con ello el Tribunal no hace sino confirmar la doctrina sentada en sus Resoluciones de 27 de octubre de 1949 y 7 de noviembre de 1950 en cuanto a la bonificación relativa al «contrato mixto», y así tiene que ser so pena de que la bonificación quede estática en la letra muerta de la Ley, porque si bien se repara el constructor no es nunca la Entidad que patrocina la edificación, sino que siempre se vale de un contratista ejecutor; y si, por acaso, alguna vez lo fuese, entonces no habría por qué hablar de bonificación puesto que el contrato de ejecución de obras no existiría y mal podría hablarse de bonificación de impuesto no exigible.

Pero hay un segundo aspecto en esta Resolución, cual es el relativo a la segunda conclusión, con el cual, pese a la gran respetabilidad del Tribunal, no podemos estar conformes. Es el relativo a la no aplicación del beneficio tributario a la fianza que el contratista presta para responder del cumplimiento del contrato de ejecución de obra.

En las dos Resoluciones del Tribunal Central, antes mencionadas, se aplicó la bonificación a la liquidación de uno y otro concepto, y ahora se dice en la que venimos reseñando, que al de fianza no le es aplicable. El Tribunal no especifica, como hemos hecho notar, los razonamientos que abonan tal criterio; y aunque es verdad que ni la Ley ni el Reglamento reguladores de tales viviendas mencionan expresamente las fianzas al regular la bonificación en los artículos 5.º y 24, respectivamente, como tampoco las menciona el 8.º del Reglamento del Impuesto, y que la referencia la hacen a los «contratos para la construcción», ello, no obstante, no nos parece que se puede deducir en rigor que las repetidas fianzas quedan al margen de la bonificación, porque en realidad el acto de su constitución forma parte integrante de esos contratos, aparte de que en definitiva la exclusivamente beneficiada con la fianza es la Entidad que patrocina la obra y no el contratista, el cual, además, si paga en este caso el impuesto correspondiente a la fianza no es porque adquiera nada, sino porque así lo dispone por excepción, como es sabido, el artículo 59 del Reglamento del Impuesto.

Por fin, aun queda otro argumento que, a nuestro entender, abona esta interpretación, y es que el artículo 8.º del Reglamento del Impuesto en el apartado a) de su número 1.º, dice que gozarán de la bonificación «los actos y contratos referentes a viviendas protegidas»; cuya expresión es, sin duda, más amplia y comprensiva que la de la Ley de 1939 y de su Reglamento y permite deducir que puesto que la fianza es parte integrante del acto o contrato, a ella también ha de alcanzarle la bonificación.

*Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 10 de julio de 1951.*

LA PARTIDA FIGURADA EN EL ACTIVO DEL BALANCE DE UN NEGOCIO BAJO LA DENOMINACIÓN DE «DEUDORES VARIOS», NO TIENE REGLAMENTARIAMENTE NI USUALMENTE EL CONCEPTO DE «METÁLICO»

*Antecedentes:* Al constituirse cierta Sociedad, uno de los socios aportó un negocio del que era dueño, con todo el activo y pasivo que lo constituía, figurando en el Balance formado al efecto una partida de importancia denominada «Deudores varios».

La escritura de constitución de tal Sociedad fué liquidada y entre las liquidaciones giradas lo fué una por el concepto de adjudicación de bienes muebles para pago de lo que en el negocio aportado figuraba como pasivo, importante una respetable cantidad.

La liquidación fué impugnada invocando el número 6.º del artículo 6.º del Reglamento, que, como se sabe, declara exentas las entregas de cantidades en metálico que constituyan precio de bienes o pago de servicios personales o de créditos; y se razonó diciendo que con arreglo a ese precepto debía deducirse de la base liquidable la cantidad representada por el saldo de la cuenta de «deudores varios», puesto que —decía el reclamante— «no debió interpretarse el citado precepto en forma tan radical que excluyera la posibilidad de computar como metálico las cuentas de clientes figuradas por la de deudores varios, que, en puridad, no representan otra cosa que metálico, aunque momentáneamente éste se halle en poder de aquéllos».

Tanto en primera como en segunda instancia fué desestimado tal punto de vista, porque, como dice el Central, por muy amplia-

mente que se quiera interpretar el citado precepto reglamentario, no puede llegarse a la conclusión de que la cuenta denominada «deudores varios» que figura en el Balance del negocio transmitido, tenga el carácter de metálico, no sólo porque materialmente no puede calificarse como tal, sino porque tampoco puede estimarse, como se pretende, que la mencionada cuenta haya de transformarse necesariamente en metálico en plazo breve, y ello sin contar con que en el mundo del negocio mercantil también es posible que tales cuentas se salden mediante contraprestaciones que no sean precisamente en metálico, y porque, a mayor abundamiento, tal interpretación extensiva del precepto reglamentario no se hallaba en la mente del legislador, que, caso contrario, la habría hecho constar expresando que la exención se refería asimismo a las partidas de cuentas de deudores.

*Comentarios:* Creemos que la simple lectura del invocado número 6.º del artículo 6.º, invocado en el recurso, convence plenamente de la inconsistencia de la tesis del reclamante. Dice, en efecto, que lo que produce la exención es la entrega de *cantidades en metálico* con el fin que indica, y, por lo tanto, es indiscutible que ese concepto de ninguna manera es aplicable a las partidas expresivas de que ciertas personas son deudoras a la recurrente. Constituirán créditos a favor de ella, pero no serán metálico. Este, en el sentido de dinero, contante y sonante, tiene el propio y exclusivo, así en el lenguaje usual como en el jurídico, equivalente a moneda circulante. Así lo vemos expresado, por ejemplo, en el artículo 1.445 del Código civil al definir la compraventa y decir que el precio ha de ser cierto y consistente en dinero o signo que lo represente; en el artículo 1.170 del mismo texto legal cuando dice que el pago de las deudas en dinero ha de hacerse en la especie pactada o, en su caso, en la moneda que tenga curso legal; y en el 346 del propio Código en forma aun más expresiva a los efectos de nuestra argumentación, por cuanto diferencia expresamente el concepto dinero del concepto crédito, al decir que cuando en la Ley o en las convenciones se use tan sólo la palabra «muebles» no se entenderán comprendidos el dinero, los créditos, efectos de comercio...».

Está, pues, fuera de discusión la inconsistencia de la teoría mantenida en el recurso.

LA REDACCIÓN.