

Jurisprudencia sobre el Impuesto de Derechos reales

Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 5 de diciembre de 1950.

Esta Resolución reafirma la doctrina de las de 31 de enero y 19 de septiembre de 1950, en el sentido de que para que el Impuesto sea exigible se requiere, de acuerdo con el artículo 44 del Reglamento, la existencia de un hecho que jurídicamente origine el acto sujeto, o de una convención expresamente consignada por los contratantes, o de un acto que, con arreglo a los principios de derecho, pueda lógicamente y legalmente deducirse de la intención o voluntad de los contratantes, ninguna de cuyas circunstancias se da en el caso a que la Resolución se refiere, consistente en la entrega de cuatro chasis de camión por una Compañía importadora a otra entidad, previa orden de entrega de la Secretaría General Técnica del Ministerio de Industria y Comercio.

La Oficina Liquidadora sostuvo la sujeción al impuesto, así como el Tribunal Provincial, frente al criterio de la cesionaria adquirente, que decía que no existía contrato y que en todo caso se trataba de uno sobre mercaderías, exento al amparo del número 8.º del artículo 6.º del Reglamento en relación con su artículo 24.

Esta segunda tesis no la admite el Tribunal Central, pero sí la primera, diciendo que el hecho consumado de la obligatoriedad por parte de la cedente de atender a la adjudicación de los chasis le priva del carácter contractual indispensable para causar el impuesto, cualquiera que sean las circunstancias o requisitos que hayan precedido a la adquisición.

Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 12 de diciembre de 1950.

EL MANDAMIENTO JUDICIAL DE EMBARGO ES LIQUIDABLE INDEPENDIENTEMENTE DE QUE LA ANOTACIÓN LLEGUE A REALIZARSE EN EL RE-

GISTRO DE LA PROPIEDAD, Y SI NO ES PRESENTADO OPORTUNAMENTE EN LA OFICINA LIQUIDADORA Y DA LUGAR AL REQUERIMIENTO DE ÉSTA ES PROCEDENTE LA EXACCIÓN DE LA MULTA CORRESPONDIENTE.

Antecedentes: El Juzgado de Primera Instancia expidió mandamiento de anotación preventiva de embargo que no fué presentado en la Oficina Liquidadora del partido. En su consecuencia, y previo el correspondiente requerimiento de presentación, se giró liquidación con la multa del 50 por 100.

Los interesados reclamaron y argumentaron diciendo que no existía obligación de presentar el mandamiento en la Oficina Liquidadora, por lo cual el requerimiento de presentación debía anularse; y en cuanto al fondo de los mandamientos judiciales de embargo de inmuebles solamente tributan en razón de su anotación en el Registro de la Propiedad, por lo cual no está sujeto el discutido porque los interesados no creyeron conveniente llevarlo al Registro, y mientras esa aportación no se realiza, no existe propiamente anotación ni obligación, por tanto, de tributar por ella.

Desestimada la reclamación en Primera Instancia, el Tribunal Central insiste en el mismo criterio, y dice en cuanto a la obligación de presentar el documento que no es cuestión en sí misma independiente del fondo, puesto que si el documento se estima liquidable en todo caso, forzosamente habrá que declarar la obligación de presentarlo, y por ende, la procedencia del requerimiento en tal sentido; y si, por el contrario, se admite la otra hipótesis, ninguna consecuencia habrá producido el requerimiento en perjuicio del contribuyente, puesto que el simple requerimiento no constituye acto administrativo reclamable, ya que ni declara ni niega obligaciones tributarias, las cuales no se producen hasta la comprobación de valores o hasta que se gire la liquidación.

Respecto a la cuestión fundamental planteada, de si el mandamiento de embargo debe ser liquidado cuando los interesados no lo presentan en el Registro de la Propiedad, dice el Tribunal que el artículo 17, apartado 1) del Reglamento declara sujetas a tributación las anotaciones de embargo y secuestro y las de prohibición de enajenar cuando unas y otras deban practicarse en el Registro de la Propiedad en virtud de mandamientos judiciales, dictados en asuntos civiles o criminales, y no exige, para que el impuesto sea liquidable

que tales anotaciones lleguen a efectuarse, sino solamente que estén decretadas, entre otras razones porque para que se haga la anotación es requisito indispensable que el mandamiento satisfaga el impuesto previamente y porque ese documento no puede perder su carácter liquidable por no haberse realizado la anotación merced a la voluntad de los interesados, hecho posterior a la expedición del mandamiento que no afecta a su validez.

Tal tesis la refuerza el Tribunal con la de las Resoluciones de 6 de diciembre de 1932 y 22 de diciembre de 1942, dictadas en casos de anotaciones de embargo que no pudieron tener eficacia registral por aparecer las fincas inscritas a favor de terceros; doctrina, dice, que con mayor razón debe ser aplicada cuando, como ocurre en el caso, la anotación no llega al Registro por la propia voluntad de los que la solicitaron.

Resuelto el fondo en la forma expuesta, es claro que el requerimiento de presentación hecho por el Liquidador, era procedente y procedente también la imposición de la multa del 50 por 100 de la cuota, por aplicación del artículo 221 del Reglamento del Impuesto.

Comentarios: Respecto a esta última parte de la Resolución nada hay que decir ni comentar, supuesta la doctrina sentada respecto al fondo de la cuestión. Este, en cambio, sí merece alguna apostilla.

En primer lugar el argumento esgrimido por el recurrente se encierra realmente en un círculo vicioso, puesto que si el documento que contenga el mandamiento de anotación no es liquidable ni el impuesto exigible hasta que no esté inscrito aquél, esto es, hasta que la anotación sea efectiva hipotecariamente; y, por otra parte, como muy bien dice el Tribunal, el documento no puede tener acceso al Registro sin su previa liquidación, es evidente que quedan cerrados los caminos para toda posible solución.

No se puede desconocer que, como dice el contribuyente, mientras el mandamiento no ingresa en el Registro la anotación del embargo no se puede decir propiamente hablando que exista, pero también es verdad que el argumento precisamente por probar demasiado no prueba nada y conduce, como acabamos de decir, a un callejón sin salida, y todo ello ocurre porque se toma o se quiere tomar a la letra el precepto reglamentario: al parecer se pretende hacerle decir que lo que tributa es la anotación ya realizada y perfecta registralmente, y la verdad es que cualesquiera que puedan ser las imperfec-

ciones gramaticales del texto del apartado 1) del artículo 17 del Reglamento, no se puede razonablemente discutir que lo que quiere decir es que lo que se somete a tributación es el derecho a anotar o el acuerdo o mandamiento ordenando la anotación, que es el que crea el derecho, siquiera éste para consumarse exija la constancia con el Registro por medio de la correspondiente anotación.

Verdad es que el texto dice que *las anotaciones de embargo...* tributarán sobre la base del importe de la obligación que garanticen, de donde parece deducirse que lo que tributa es la anotación ya hecha, pero también lo es que el texto pone antes como premisa que se trate de las que *deban practicarse en el Registro*, cuya acepción verbal bien ostensiblemente da a entender que no se trata de las ya practicadas, sino de las que hayan de practicarse, o lo que es lo mismo, como antes decimos, que lo que tributa es el derecho a garantía que nace del mandamiento que ordena la anotación.

Argumento análogo al esgrimido por el recurrente, podría aducirse en la liquidación de las hipotecas, ya que en éstas —artículo 145 de la Ley Hipotecaria— para que queden válidamente constituidas es necesario que la escritura en que consten se inscriba en el Registro de la Propiedad, y, sin embargo, a nadie se le ha ocurrido hacer semejante argumento.

Por último, ofrece el tema un matiz que no deja de ser interesante, y es éste: dice el Tribunal que el criterio sustentado en este caso se refuerza con el de sus dos Resoluciones de 6 de diciembre de 1932 y 22 de diciembre de 1942, en las que se dijo que el mandamiento de anotación era liquidable, aun en el caso de ser ineficaces registralmente, las anotaciones ordenadas a causa de aparecer las fincas a las que habría de afectar la anotación inscritas a favor de terceras personas; y esto supuesto, cabe preguntar, ¿cómo un derecho sin ningún contenido económico puede causar liquidación?

El problema no deja de tener enjundia, porque está fuera de discusión que el Impuesto recae sobre «bienes determinados y de posible estimación», como dice el número XIX del artículo 5.º, o como dice el artículo 44, referirse a actos o contratos que contengan «cantidad, cosa o derecho valuable»; por lo tanto, si la hipótesis es que, por la razón dicha, la anotación es completamente ineficaz, su contenido económico ha desaparecido o, por mejor decir, no ha existido y, por ende, la razón legal del Impuesto tampoco tiene vida.

Con este modo de argumentar no pretendemos llegar, ni se puede

llegar a sostener que el mandamiento de anotación no sea liquidable antes de su acceso al Registro, pero sí se podrá llegar en los casos dichos a invocar el artículo 58 del Reglamento con la pretensión de obtener una declaración de inexistencia de contenido económico del acto y una posible devolución del impuesto, sin que esto quiera decir que prejuzguemos el resultado.

Resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Central de 19 de diciembre de 1950 y de 16 de enero de 1951.

DONADA LA NUDA PROPIEDAD DE VARIAS FINCAS LA BASE LIQUIDABLE HA DE FIJARSE TENIENDO EN CUENTA EL VALOR FISCAL DE AQUÉLLA SIN TENER EN CUENTA EL DEL USUFRUCTO.

Antecedentes: Unos padres hicieron donación a sus hijos de la nuda propiedad de varias fincas valoradas en una cantidad considerable, aun después de deducir las cargas hipotecarias censos que sobre ellas pesaban.

La Abogacía del Estado al liquidar la correspondiente escritura, giró las oportunas liquidaciones por el concepto de adjudicación para pago, dada la existencia de las aludidas cargas, y, además, como es consiguiente, por donación, pero aplicando el tipo de liquidación del número 29 de la Tarifa, teniendo en cuenta el valor total de los bienes, y no solamente el de la nuda propiedad transmitida, aunque la base sobre la que giró el impuesto fué la del valor de la nuda propiedad; de tal manera que el tipo fué de 8,75 por 100, letra i), del número citado, en vez del tipo de 8,25, letra h).

Esa segunda liquidación fué recurrida fundándose en el error padecido al aplicar el apartado dicho a una base que estaba comprendida entre uno y dos millones de pesetas; error en que había incurrido la Abogacía del Estado al sumar el valor de la nuda propiedad al del usufructo para fijar el tipo de tarifa, con lo que se había incurrido en una evidente infracción del Reglamento, el cual, en efecto, en su artículo 66 regula todas las situaciones, dice el recurso, que puedan ofrecerse respecto a los derechos de usufructo y nuda propiedad, sin que en ningún caso los acumule para fijar la base tributaria cuando se transmiten separadamente.

El Tribunal Provincial desestimó la reclamación por entender que el usufructo es un derecho limitativo del dominio que forzosamente

ha de extinguirse y consolidarse en el nudo propietario o en quien de él traiga su derecho, por lo cual el valor de lo que éste adquiere lo constituye el del pleno dominio de la cosa transmitida.

Después de insistir los recurrentes en sus puntos de vista ante el Tribunal Central, éste revocó la decisión del inferior diciendo que es cierto, como dice la Resolución recurrida, que el nudo propietario consolidará el pleno dominio de los bienes al fallecer el usufructuario, sin necesidad de ningún nuevo título para la consolidación de tal dominio pleno, pero también lo es que el mismo artículo 60 del Reglamento en que eso se consigna, trata de la adquisición de bienes y *derechos*, y que el 66 de las reglas para valorar los derechos de usufructo y nuda propiedad en los usufructos vitalicios según la edad del usufructuario, y es ablece que al constituirse los usufructos pagarán el usufructuario y el nudo propietario el impuesto que corresponda, *tomando como base el valor de los respectivos derechos transmitidos en dicho momento*, por lo cual es forzoso concluir que mientras no se dicte otra norma especial para el caso, no existe razón para alterar en perjuicio del contribuyente la regla expresamente establecida por el Reglamento.

Por consiguiente, valorada la nuda propiedad en cuestión en menos de dos millones de pesetas debe fijarse, aplicando el número 29 de la tarifa, el tipo solicitado por el recurrente.

Nos parece tan claro el caso, que hace innecesario todo comentario dentro del derecho constituido, aunque en derecho constituyente fuese sostenible la tesis del Tribunal Provincial.

Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 16 de enero de 1951.

EN LOS CONTRATOS DE SEGURO SOBRE LA VIDA EL ACTO ORIGINARIO DE LA LIQUIDACIÓN NO ES EL CONTRATO MISMO, EL CUAL NO ESTÁ SUJETO AL IMPUESTO, SINO QUE EL DETERMINANTE DE LA EXACCIÓN ES EL FALLECIMIENTO DEL ASEGURADO.

Antecedentes: En la Abogacía del Estado se presentó una póliza de seguro de vida pactada en 1.º de agosto de 1941 por la que la Compañía X se obligaba a pagar el 2 de junio de 1956, 50.000 pesetas a doña C. Martínez, contratante, si don J. Sánchez, asegurado, vivie-

ra en dicha fecha, y si falleciera antes, aquella cantidad la percibiría la doña C. Martínez, la cual no tenía parentesco con el asegurado. La Compañía manifestó que don J. Sánchez había fallecido en 12 de junio de 1949 y que la cantidad dicha la percibiría la doña C. Martínez, contratante y beneficiaria.

En su virtud, la Abogacía del Estado liquidó sobre la base de 50.000 pesetas, a cargo de la repetida señora, aplicando el tipo de extraños, cuya liquidación fué recurrida, diciendo aquélla que había sostenido el pago de las primas como contratante, y había recibido, por tanto, el importe de la indemnización a título oneroso como beneficiaria; que estaba amparada por la disposición transitoria 1.^a de la Ley del Impuesto de 1947, porque celebrado el contrato en 1941 no puede serle aplicada esta Ley, que así se desprende de las facultades del contratante en las pólizas de seguro con actos de disposición sin ninguna intervención del asegurado; que en el caso pudo ser rescatada, siguiendo la técnica de esta clase de operaciones aun después de fallecido el asegurado, sin pago de tributo alguno e incluso ignorándolo la aseguradora.

En alegaciones amplió el razonamiento añadiendo que el capital asegurado no estaba en el patrimonio del causante don J. Sánchez, por lo que no hubo transmisión de bienes, y aun en el supuesto de que el contratante fuera el mismo asegurado, tampoco el artículo 428 del Código de Comercio considera el cobro del capital por el beneficiario como una transmisión de bienes, y que el asegurado se presta únicamente como «objeto» de aseguramiento para que a su fallecimiento se perciba una indemnización por la causa que sea.

Tanto el Tribunal Provincial como el Central coinciden en lo sustancial y denegaron el recurso diciendo que el Reglamento anterior y el actual en sus apartados 8) y 9) del artículo 31, respectivamente, gravan a los beneficiarios de las pólizas por su importe y por herencia con arreglo al parentesco entre el contratante y el beneficiario, a lo que añade el segundo inciso del dicho apartado 9) que si el beneficiario es el mismo contratante, se atenderá al grado de parentesco entre él y la persona sobre cuya vida se hubiese constituido el seguro; añadiendo que el acto originario de la liquidación no es el contrato de seguro, y que el determinante de la exacción es el fallecimiento del asegurado, lo cual significa que ocurrido ese hecho en 1949, es aplicable el vigente Reglamento en el citado segundo apartado del párrafo 9) del artículo 31.

Comentarios: Parece completamente claro, en primer lugar, que debe descartarse como manifestamente inaplicable la legislación anterior, o sea la de 1941, y no la vigente de 1947, porque lo que se liquida no es el contrato de seguro y, por lo mismo, el hecho de ser pactado antes de la vigencia de la actual Ley nada implica.

La exacción del impuesto se origina por el hecho del fallecimiento del asegurado, y por eso lo que el Reglamento dice es que «las cantidades que perciban de las Compañías o Entidades aseguradoras los beneficiarios designados en las pólizas del seguro sobre la vida, contribuirán...», y con esto queda fuera de duda que no hay aquí ningún problema de derecho transitorio.

Los restantes argumentos afectan al fondo y no dejan de tener consistencia, pero, téngala o no, lo cierto es que ante el texto claro y terminante del mencionado párrafo 2.º del apartado 9) del repetido artículo 31, no cabe discusión en el terreno constituido: «si el beneficiario fuese el mismo que figure en la póliza como contratante, se atenderá al grado de parentesco entre él y la persona sobre cuya vida se hubiese constituido el seguro»; y como esta norma es la aplicada, puesto que la contratante y al mismo tiempo beneficiaria, no tenía parentesco con la persona sobre cuya vida se hizo el seguro, la liquidación no es atacable con arreglo a lo legislado.

Otra cosa sería si el tema se plantease fuera de la legalidad escrita. En ese terreno no es fácil de comprender la razón del transcrito texto legal. Repárese que la realidad es que doña C. Martínez, que es la contratante y obligada al pago de las primas del seguro, es al mismo tiempo la beneficiaria, y como tal percibe al fallecer el asegurado, que era extraño, la cantidad pactada; y ante esto hay que preguntar: ¿qué razón hay para tomar en cuenta este parentesco?

Se comprende la norma del primer inciso del citado apartado 9), que fija el tipo de liquidación por el parentesco entre el contratante y el beneficiario, y también la del inciso tercero que la fija en los seguros sociales por el existente entre el asegurado y los beneficiarios, sus familiares; pero no es fácil de comprender el otro supuesto de que aquí se trata.

JOSÉ MARÍA RODRÍGUEZ-VILLAMIL.

Abogado del Estado y del I. C. de Madrid