

Jurisprudencia sobre el Impuesto de Derechos reales

Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 4 de julio de 1950.

ESTA RESOLUCIÓN REITERA Y EN CIERTO MODO AMPLÍA LA DOCTRINA SENTADA POR EL MISMO TRIBUNAL EN LA DE 13 DE JUNIO DE IGUAL AÑO, CON MOTIVO DE UN CASO DE MODALIDADES SEMEJANTES Y ESENCIALMENTE CASI IDÉNTICAS.

Una importante casa constructora de maquinaria formuló presupuesto de construcción de determinadas máquinas de características especiales, en el que se detallaban éstas y se fijaba el precio, los plazos de entrega y de pago, etc. Con arreglo a ese presupuesto, otra Entidad hizo el pedido de las máquinas, tal y como se ofrecieron en cuanto a precio, forma y lugar de entrega y plazos de pago.

A la vista de tales documentos, la Abogacía del Estado liquidó, por el concepto «Muebles», número 46 de la Tarifa, al 3 por 100, y la liquidación fué recurrida, alegando que por tratarse de un contrato de venta concertado por correspondencia estaba exento, como comprendido en el número 8.º del artículo 6.º del Reglamento, cuya tesis fué desechada por el Tribunal provincial, fundado en que el caso no era de compraventa, puesto que, pactada la construcción de maquinaria conforme a ciertas normas y tipos, el contrato era de arrendamiento de obras, según el artículo 1.588 del Código civil, y por aportar el empresario los materiales, se integra la figura del contrato mixto, comprendidos en el Reglamento, artículo 18, párrafo 4), y 25, párrafo 3.º y siguientes, y además que por poner el contratista la totalidad de los materiales y dedicarse habitualmente a la confección de obras o productos análogos, el contrato se liquida como compraventa, según lo dispuesto en el apartado 4) del artícu-

lo 18, sin que por ello se desvirtúe la categoría civil del negocio, y, por fin, que la exención de los contratos por correspondencia no es aplicable a los contratos de obras con suministro, con tanto más motivo cuanto que las exenciones se han de aplicar con criterio restrictivo.

El Tribunal Central, ante el que se recurrió en alzada, después de reafirmar la calificación del contrato como de ejecución de obras con suministro y aceptar los razonamientos reseñados, analiza la posibilidad de aplicarle la exención de los contratos de venta celebrados por correspondencia por comerciantes e industriales de los artículos propios de su comercio o industria, y dice que examinada dicha exención, se ve que se refiere a las compraventas que en el uso mercantil es corriente celebrar por carta y que tiene por objeto no dificultar las operaciones propias de la vida mercantil con intervenciones fiscales que las harían imposibles, y por lo mismo la exención de que se trata sólo puede aplicarse a esos contratos y no a los que ofrezcan otras características, como el mismo número 8.º expresamente dice, de acuerdo, además, con el número 48 del mismo artículo 6.º del Reglamento, el cual, siguiendo el principio consignado en la Ley de Contabilidad, dice que en ningún caso, ni aun a pretexto de ser dudosos, podrán declararse exceptuados otros actos que los expresamente enumerados.

Además, en el caso—dice—no se cumple el requisito de que se trate propiamente de mercaderías, porque las máquinas contratadas tienen características especiales predeterminadas y no pueden calificarse con propiedad como mercaderías, puesto que sólo son aplicables al objeto a que se destinan y no son adecuadas para ser vendidas como géneros o artículos de uso corriente en el mercado.

Por último, termina diciendo la Resolución, aunque se tratase de un contrato celebrado por correspondencia sobre mercaderías, no se daría la exención, porque, a tenor del artículo 24, queda circunscrita al mero pedido de géneros para cuya venta está debidamente matriculado el vendedor, o sea de artículos propios de su comercio o industria, y en el caso discutido no se refirió el pedido a material corriente en el comercio, sino que fué necesario fabricarlo especialmente con características determinadas y con fijación de sitio y forma de entrega, plazos de pago, etc., lo cual excluye la aplicación de la exención.

Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 11 de julio de 1950.

LA NORMA DEL ARTÍCULO 47 DEL REGLAMENTO RELATIVA A QUE SI UN DOCUMENTO COMPRENDE CONCEPTOS SUJETOS AL IMPUESTO SEPARADAMENTE EN LA TARIFA, SIN ESPECIFICAR EL VALOR DE CADA UNO, SE APLICARÁ EL TIPO QUE CORRESPONDA AL CONCEPTO QUE LO TENGA MÁS ELEVADO, NO ES APLICABLE EN EL CASO DE QUE SE COMPENDAN CONCEPTOS EXENTOS, A LOS QUE SE APLICARÁ LA EXENCIÓN.

Antecedentes: El Ayuntamiento de Madrid vendió en escritura pública a una Compañía Inmobiliaria un solar en una céntrica calle de Madrid diciendo que la finca se había formado por segregación de la denominada Mercado de los Mostenses, en la plaza de este nombre.

El contrato, importante varios millones de pesetas, se liquidó por el concepto de compraventa, y la Entidad adquirente reclamó contra la liquidación diciendo que la superficie transmitida era la resultante de diversas demoliciones, segregaciones y expropiaciones de otras fincas, llevadas a cabo por el Ayuntamiento en ejecución de proyectos de ensanche y realización de la Gran Vía, por lo cual era de aplicar la exención del número 3.º del artículo 6.º del Reglamento.

La reclamación fué documentada con otra escritura aclaratoria y una certificación del Registro de la Propiedad, justificativas de que el solar aludido se componía de seis parcelas, de las que cinco eran segregadas de solares sobrantes de fincas adquiridas por expropiación forzosa para reforma de la vía pública, y la sexta era sobrante de la misma vía pública.

Con apoyo en este dato, el Tribunal provincial denegó el recurso invocando el artículo 38 del Reglamento, que dispone que las enajenaciones de parcelas sobrantes de vía pública realizadas por las Corporaciones tributarán con sujeción a los preceptos generales, y como en la escritura se determina el precio del solar en conjunto, es liquidable la totalidad por aplicación del apartado 2) del artículo 47 del Reglamento.

El Tribunal Central estimó que era liquidable la transmisión en cuanto a dicha sexta parcela en virtud del citado artículo 38, y que, justificada la procedencia de las restantes, les era aplicable la exen-

ción del menciondo número 3.º del artículo 6.º, no obstante lo dispuesto en el artículo 47, invocado por el Tribunal provincial para denegarla, porque aunque en él se dice que cuando en un mismo documento se comprenden diversos conceptos sujetos al impuesto separadamente en la tarifa, sin especificar la parte del valor total que a cada uno de ellos corresponde, se aplicará el tipo correspondiente al concepto que lo tenga más elevado de los comprendidos en el documento, «pero es lo cierto, añade el Tribunal, que a la vista de lo establecido en dicho artículo se observa que no se incluye en éste el caso de que por estar englobados bienes exentos del impuesto y bienes que deban satisfacerlo, hayan de sujetarse todos ellos a tributación, y en consecuencia, no puede darse a dichas disposiciones la interpretación extensiva que propugna el fallo apelado.»

Comentarios: Aprobamos de lleno el criterio que la Resolución comentada sienta sobre el sentido del mentado precepto del apartado 2) del artículo 47.

Habla con razón de interpretación extensiva, y así es en realidad la aplicada por el Tribunal inferior, puesto que el texto habla de diversos conceptos *sujetos* al impuesto separadamente, y en el caso lo que se parangonó fué un acto *exento* con uno sujeto.

Supuesta la antedicha interpretación, entendemos que el mismo criterio habrá de aplicarse si se da el supuesto de que lo que el contrato contenga sean actos *no sujetos*, junto con los sujetos, sin especificar el precio o valor de unos y otros, que es el presupuesto que el artículo 47 establece para imponer el tipo de tributación más elevado.

Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 4 de julio de 1950.

ESTA RESOLUCIÓN APLICA EL DECRETO-LEY DE 24 DE MARZO DE 1950 SOBRE EXENCIÓN DEL IMPUESTO DE DERECHOS REALES Y TIMBRE DE LOS CONTRATOS QUE OTORQUE LA RED NACIONAL DE LOS FERROCARRILES ESPAÑOLES SOBRE ADQUISICIONES DE TODAS CLASES PARA SU DESENVOLVIMIENTO.

Antecedentes: Una Entidad constructora de maquinaria suministró a la R. E. N. F. E. variedad de elementos y la Oficina Li-

quidadora giró las liquidaciones que estimó procedentes, en cuantía importante. Contra ellas recurrió la constructora alegando que los documentos presentados no estaban sujetos al impuesto por no constituir contratos de venta ni de suministro, sino el cumplimiento de pedidos; no pudiéndose afirmar la existencia de contratos porque la entrega de material se hizo en cumplimiento de órdenes refrendadas por la Comisaría de Material Ferroviario.

La reclamación fué desestimada por el Tribunal provincial diciendo que de los documentos obrantes en el expediente se deduce que los suministros se realizaron voluntariamente por concursó y después de haber solicitado de la Sociedad constructora, al tiempo de hacerse el encargo en firme, su conformidad en cuanto a condiciones y precios, lo cual es incompatible con el alegado acatamiento a unos pedidos de cumplimiento ineludible.

Llevado el problema ante el Tribunal Central, se citaron por la Empresa recurrente diversas disposiciones encaminadas a demostrar la carencia de libertad de contratación en la materia como consecuencia, especialmente, del Decreto de 19 de diciembre de 1940, porque creó la Delegación del Estado en las Industrias Siderúrgicas, de cuyas citas prescindimos porque el problema se resuelve, como veremos, al margen de todas ellas, por aplicación del Decreto-Ley citado en el encabezamiento de este comentario.

Dice, pues, la Resolución que nos ocupa que el Decreto-Ley de 24 de marzo de 1950 «dispone que quedan exentos del Impuesto de Derechos reales y Timbre los documentos en que se contengan los contratos que otorgue la Red Nacional de los Ferrocarriles Españoles sobre compras, arrendamientos o concesiones, cesiones de patentes o derechos de propiedad industrial, suministro, obras con o sin suministro y los accesorios de fianza, para la explotación o para la reparación, reconstrucción, mejora o ampliación de su material fijo y móvil, y, en general, de su establecimiento, con o sin intervención de la Comisaría de Material Ferroviario, y que la exención alcanzará a los contratos otorgados con anterioridad al Decreto-Ley sobre los cuales no haya recaído acuerdo administrativo que al tiempo de su promulgación esté consentido y firme», y por consiguiente—sigue diciendo—, ante tan terminante declaración, es innecesario entrar a examinar si existió o no contrato, porque aunque existiese, cualquiera que fuese su forma, la entrega de diversos

materiales a la Red Nacional de los Ferrocarriles Españoles, utilizables en la forma prevista en el Decreto, como en el caso de autos es indudable que se hallan comprendidos en la exención prevista en el mismo, el cual es, sin duda, aplicable al caso en discusión, porque aunque causado éste con mucha anterioridad a esa norma legal, no ha recaído sobre él acuerdo administrativo firme y, por lo tanto, ha de darse a su texto el efecto retroactivo que su letra previene.

Comentarios: Algunos merece esta decisión del Tribunal Central dando una interpretación clara y terminante al mencionado Decreto-Ley de 24 de marzo de 1950, máxime teniendo en cuenta que la exención que consagra va más allá que la que todos los Reglamentos, sin excepción, vienen concediendo a la contratación en que uno de los contratantes es el Estado.

Bien sabido es que, en cuanto a éste, dice el Reglamento, en el número 2.º del artículo 6.º, que están exentos «los actos y contratos de todas clases en que recaiga sobre el Estado la obligación de satisfacer el impuesto»; y si ahora se compara ese texto con el más arriba transcrito del Decreto-Ley de 24 de marzo de 1950, se verá cómo la exención que éste consagra para la R. E. N. F. E. es mucho más amplia que aquélla; cuando el Estado contrata, el contrato queda extramuros del impuesto si el Estado es el obligado al pago; cuando contrata la R. E. N. F. E., con las finalidades dichas, el *contrato* queda al margen del Impuesto, sea o no ella la obligada al pago.

Como se ve, la diferencia de criterio en uno y otro caso es notable, y es tanto más de destacar cuanto que, en definitiva, la aludida Entidad ferroviaria resulta de mejor condición y más privilegiada que el mismo Estado.

Antes de ser dictada la Resolución que nos ocupa, era posible, e incluso razonablemente defendible, interpretar el Decreto-Ley en forma menos extensiva que la que de su letra se desprendía. Cabía pensar que aunque habla de la exención de los *contratos* que otorgue la R. E. N. F. E., ello no quería decir sino que la exención alcanzaba al contrato en cuanto la obligada al pago fuera esa Entidad, porque la interpretación literalista conducía a colocar a un contribuyente, siquiera fuese una Entidad tan importante y respetable como la R. E. N. F. E., en situación más privilegiada que el mis-

mo Estado como contribuyente, o, dicho de otra manera, porque tal interpretación conducía a hacer de mejor condición al que contrata con la R. E. N. F. E. que al que lo hace con el Estado.

No se nos oculta que en definitiva y en el fondo pudo pesar en el ánimo del legislador la consideración de que la verdadera manera de beneficiar con la exención a aquél a quien se quiere beneficiar, es concediendo la exención al *contrato*, sea quien sea el obligado al pago del impuesto. Y ello es claro: si el que contrata con el Estado o con el Organismo paraestatal sabe que el Impuesto recaerá sobre él, procurará, siempre que sea factible, tenerlo en cuenta al transmitir o al adquirir y al fijar el precio, con lo cual, en fin de cuentas, el gravado con el impuesto no será él, sino el otro contratante a quien se quiso beneficiar.

Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 19 de septiembre de 1950.

EN EL CASO DE QUE NO EXISTA VERDADERO CONTRATO Y SE TRATE REALMENTE DE ENTREGA DE COSAS INTERVENIDAS, NO HA LUGAR A EXIGIR EL IMPUESTO SI EL SUMINISTRADOR SE LIMITA A ENTREGAR EL PRODUCTO VENDIDO, SEGÚN LAS ÓRDENES DEL ORGANISMO INTERVENTOR.

Oficialmente fué concedido a la Entidad P. de T. licencia de importación de cincuenta chasis para camión, a disposición de la Secretaría Técnica del Ministerio de Industria y Comercio, al cual ordenó la entrega de cinco de ellos a una Empresa de transportes con determinación de su precio en importante cuantía.

La adquirente presentó la documentación en la A. del E. junto con un escrito en el que razonaba la inexistencia de contrato de adquisición de los expresados vehículos, pero, ello no obstante, aquella Oficina giró liquidación por el concepto muebles al 3 por 100, la cual fué recurrida, razonando que, según el artículo 44 del Reglamento, para que el impuesto sea exigible es necesario que exista una convención expresa o un acto deducido de la intención o voluntad de las partes manifestada en las estipulaciones de un contrato; que el artículo 24 del Reglamento presupone que haya un contrato concertado por escrito para que se devengue el impuesto,

y en el caso no lo ha habido conforme al artículo 1.261 del Código civil porque faltó el consentimiento manifestado por el concurso de la oferta y la aceptación sobre la cosa y la causa, ni la transferente ofreció la venta ni la adquirente aceptó la compra ni hubo mutuo acuerdo en el precio; y, por fin, que el apartado 5) del artículo 48 del Reglamento prescribe que no será exigible el impuesto cuando las diligencias o actuaciones administrativas tengan por objeto hacer efectivo el importe del precio oficial a comerciantes, industriales o fabricantes de artículos o materiales que se hallen regulados o intervenidos en su fabricación, distribución y venta, y el suministrador se haya limitado a entregar el producto vendido según las órdenes recibidas del Organismo interventor.

Denegado el recurso en primera instancia, lo acoge el Tribunal Central, y dice en primer término que a tenor del artículo 44 citado es menester examinar si en el caso del expediente se ha celebrado o no algún contrato entre las dos Entidades aludidas, añadiendo que de los antecedentes se desprende que la entrega de los camiones se hizo en cumplimiento no de un contrato, sino de una orden de un Organismo que legalmente no era posible eludir, y al no haber existido libre contratación ni convenio entre las partes sobre el objeto y demás condiciones no puede decirse que se haya celebrado un contrato de suministro o venta.

Finalmente acoge también la reseñada cita del apartado 5) del artículo 48, y dice que ese precepto aplicado al caso veda la exacción del Impuesto, porque si bien, en general, basta que existan diligencias administrativas para que se presuma el contrato escrito y se pueda exigir el impuesto, esa norma no rige cuando se trata de entregas del producto vendido, según órdenes del Organismo interventor.

Resolución del Tribunal Central de 17 de octubre de 1950.

A CIERTO AYUNTAMIENTO LE FUERON GIRADAS LIQUIDACIONES POR EL IMPUESTO DE PERSONAS JURÍDICAS, CORRESPONDIENTES A VARIOS AÑOS, Y EL ALCALDE, DESPUÉS DE HABER TRANSCURRIDO MÁS DE QUINCE DÍAS DE LA NOTIFICACIÓN DE DICHAS LIQUIDACIONES, SOLICITÓ DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE LO CONTENCIOSO EL FRACCIONAMIENTO DEL PAGO.

La pretensión fué desestimada por estimar que reglamentariamente debió formularse dentro del plazo de quince días señalado para el ingreso de las liquidaciones, fijado en el artículo 276 del Registro, en relación con el 134 y el 135.

El Tribunal Central confirma el acuerdo y dice que por imperativo de los artículos 276 y 282 del Registro, son aplicables al impuesto de Personas Jurídicas, en cuanto a liquidación y pago, las mismas normas que al de Derechos reales, y entre ellas las de los citados artículos 134 y 135, las cuales disponen que los fraccionamientos de pago han de solicitarse dentro del plazo de quince días señalado para el ingreso de las liquidaciones.

JOSÉ M.^a RODRÍGUEZ-VILLAMIL

Abogado del Estado y del I. C. de Madrid

* . POST SCRIPTUM.—Después de escrito este comentario para el mes de abril, llega a nuestras manos una amable comunicación firmada por «Un lector de REVISTA CRITICA DE DERECHO INMOBILIARIO y de sus comentarios», en la que se nos dice que discrepa de la interpretación dada por nosotros al apartado 2) del artículo 19 del Reglamento, cuando en la suscripción de acciones de una Sociedad se exige a los aportantes, además del valor nominal, una cantidad en concepto de prima con destino al fondo de reserva.

Nuestro comentario apareció en el número de enero de esta Revista, al dar cuenta de la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 13 de junio de 1950, y sobre él dice nuestro comunicante que su «interés no consiste en hacer constar esta discrepancia personal, sino en suscitar la cuestión, por si usted cree del caso una más detenida exégesis en obsequio a los que con sumo interés buscamos sus comentarios».

Aunque a continuación el interlocutor apunta algunos breves razonamientos, nos abstenemos de analizarlos ahora, porque nos parecería mejor que los expusiese con más amplitud en la Revista. A ello le invitamos, dando por supuesto que la amable dirección de la misma dé su placet.

Nuestros lectores tendrán así más elementos de juicio, y por nuestra parte más motivos de meditación para llegar al verdadero sentido del apartado en cuestión.