

Jurisprudencia sobre el Impuesto de Derechos reales

*Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 6 de
de junio de 1950.*

LA INCLUSIÓN EN LA ESCRITURA PARTICIONAL DE DETERMINADOS VALORES MOBILIARIOS, CUYA VENTA ANTERIOR AL FALLECIMIENTO DEL CAUSANTE SE JUSTIFICA CON LA CORRESPONDIENTE PÓLIZA, TIENE EL CONCEPTO DE ERROR DE HECHO, Y LO TIENE ASIMISMO LA VALORACIÓN DADA A CIERTAS ACCIONES, COTIZÁNDOLAS AL 120 POR 100 EN VEZ DE 120 PESETAS CADA UNA, ESTANDO LA EQUIVOCACIÓN PLENAMENTE JUSTIFICADA.

Antecedentes: En la escritura particional se inventarió un respetable número de valores mobiliarios como propios del causante y depositados en un Banco desde bastantes años antes de su fallecimiento, produciéndose la confusión por haber aparecido entre los papeles de aquél los resguardos correspondientes; y se valoraron ciertas acciones de una Entidad como si su cotización fuera del 120 por 100, siendo así que realmente era la de 120 pesetas por acción.

La Oficina Liquidadora tuvo en cuenta los valores declarados y los interesados solicitaron del Delegado de Hacienda que se reconociesen los errores padecidos y se rectificasen las liquidaciones con devolución de los excesos resultantes. La Abogacía del Estado informó en contra por entender que los errores no eran de hecho porque afectaban a la esencia de la partición y su estudio produciría la necesidad de calificar los títulos de dominio y los documentos expedidos por el Corredor de Comercio; todo ello aparte de que para casos como el planteado estaba abierto el cauce procesal previsto en el artículo 58 del Reglamento, apto para establecer el paralelismo entre el orden fiscal y el jurídico.

La Delegación de Hacienda resolvió de acuerdo con lo informado y los interesados recurrieron al Tribunal provincial insistiendo en que se trataba de error de hecho.

Desestimado el recurso por ese Tribunal, el Central, en cambio, lo admite y revoca el acuerdo del Delegado de Hacienda, diciendo

que los errores de hecho son aquellos que tienen una realidad independiente de toda opinión o criterio de calificación; y así, es error de hecho el adicionar a una base liquidable, como si estuviera subsistente, una carga ya cancelada, y el girar liquidación por bienes pertenecientes a persona distinta del causante. Por otra parte, el error de hecho, sea de los interesados, sea de la Administración, está reconocido como motivo para solicitar la devolución de lo indebidamente pagado, en el artículo 6.º del Reglamento de Procedimiento, en relación con los 207 y 208 del Reglamento del Impuesto.

En el caso, añade el Tribunal, son dos los errores: uno, el incluir en la testamentaría valores mobiliarios, vendidos casi veinte años antes por el causante, y otro, valorar acciones de 500 pesetas nominales al 120 por 100, cuando su cotización era de 120 pesetas cada una. El primero es evidentemente de hecho porque no se trata de calificar títulos de dudosa propiedad, sino de subsanar una manifiesta equívocación demostrada documentalmente; y el segundo, sigue diciendo la Resolución, tiene una realidad tangible, con absoluta independencia de toda opinión, tan patente que huelgan razonamientos, ya que no cabe discutir una cotización probada por certificación de funcionario competente.

Como único comentario haremos estas dos consideraciones: es una de ellas que el caso nos parece diáfano en cuanto a que el error es puramente material y, por lo tanto, que la Resolución del Tribunal se ajusta perfectamente al concepto de lo que es error material y error de concepto, los cuales si en algún caso se presentan con linderos borrosos, está muy lejos de ocurrir así en el que estudiamos; y la otra consideración es que la idea o solución apuntada por el Tribunal provincial, consiste en propugnar como camino adecuado para solventar la cuestión del artículo 58 del Reglamento, no la estimamos viable o, mejor dicho, no vemos cómo puede ese artículo ser el aplicable, supuesto que lo que en él se prevé son las consecuencias fiscales de la nulidad, la rescisión o la resolución de un acto o contrato, y aquí no se trata de eso, sino de contrastar la realidad de cierta declaración unilateral.

Resolución del Tribunal Central de 13 de junio de 1950.

FORMULADO POR UNA SOCIEDAD CONSTRUCTORA DE GRANDES APARATOS DE VAPOR Y MECÁNICOS UN PRESUPUESTO DE CONSTRUCCIÓN DE ALGUNOS, EL CUAL ES ACEPTADO POR OTRA ENTIDAD HACIENDO EL PE-

DIDO CORRESPONDIENTE, EL CONTRATO HA DE CALIFICARSE DE EJECUCIÓN DE OBRA Y NO LE ALCANZA LA EXENCIÓN DEL NÚMERO OCTAVO DEL ART. 3.º DE LA LEY COMO CONTRATO SOBRE MERCADERÍAS CELEBRADO POR CORRESPONDENCIA.

Antecedentes : De la documentación presentada en la O. liquidadora por una importante Sociedad constructora de grandes aparatos de vapor y mecánicos, apareció que formuló presupuesto de construcción de varios de ellos con todos sus detalles, características, precios, plazos de entrega, punto de recepción, junto con otras condiciones impresas integrantes del presupuesto.

Dicho presupuesto fué dirigido a otra Entidad, la cual por su parte hizo un pedido a la otra con referencia al material y aparatos dichos con coincidencia del precio y apareciendo en las copias del pedido el sello de la Sociedad constructora.

A la vista de tales documentos la A. del Estado giró liquidación por el concepto muebles al 3 por 100, y la constructora reclamó contra la liquidación alegando que en el proyecto-presupuesto no constaba el concurso de la oferta y la aceptación, no constituyendo, por lo tanto, ese documento por sí solo un contrato, sino una propuesta que para producir efecto contractual tiene que ser aceptada, y como consecuencia estimaba que el caso debía considerarse comprendido en el número 8.º del artículo 3.º de la Ley de 1941, y exento como contrato sobre mercaderías celebrado por correspondencia, estando, además, debidamente matriculado el vendedor como exige el artículo 24 del Reglamento del Impuesto.

El Tribunal provincial empezó por sentar que la aplicable era la Ley vigente —la de 1947—, y dijo que el contrato no era de venta, sino de ejecución de obra con suministro de material, y liquidable en concepto de compraventa por aplicación de los artículos 18 y 25 del Reglamento, sin que concurren las circunstancias del contrato por correspondencia, dadas las condiciones estipuladas y sin que sea admisible que se tratase del mero pedido de géneros.

El Central reafirma la calificación dicha, dado que el contrato habla de construcción de los aparatos y de plazos de entrega, por lo que le alcanza el concepto de arrendamiento de obra del artículo 1.588 del Código Civil, finalidad social de la vendedora, ya que su actividad industrial es la construcción más que la venta de materiales ; no pudiendo, en fin, alcanzar al acto la exención del número 8.º, dada su calificación.

Fuera de eso, sigue diciendo el Central, aun en el supuesto de admitir la calificación de compraventa, no es admisible que se haya celebrado por correspondencia, porque en el caso se expresan detalles y modalidades de los aparatos, forma de pago, plazos de entrega, etc., que excluyen la posibilidad legal de tal forma contractual, y en todo caso, aunque ésta se admitiese, no sería aplicable la exención del número 8.º del artículo 6.º del Reglamento, porque el apartado 1) del artículo 24 del mismo limita la exención de los contratos por correspondencia en la transmisión de bienes muebles, al caso de que se limiten al mero pedido de géneros —término sinónimo de mercaderías— para cuya venta esté matriculado el vendedor; cuyo supuesto no se da aquí, ya que lejos de tratarse de material corriente, tuvo que ser especialmente fabricado con determinadas características.

Dada la claridad que a nuestro entender tiene la cuestión propuesta, diremos por vía de breve comentario que, descartado que la legislación aplicable no es la de 1941 y sí la vigente, la doctrina de la Resolución es la que parece más defendible en cuanto a que no es posible aplicar la pretendida exención del número 8.º y a que las características del contrato más son las de ejecución de obra con suministro que las de mera venta de bienes muebles.

Resolución del Tribunal Central de 4 de julio de 1950.

LAS INFORMACIONES DE DOMINIO A FAVOR DE LAS CORPORACIONES LOCALES ESTÁN EXENTAS AUN CUANDO EL ART. 36 DEL REGLAMENTO NO HAGA REFERENCIA EXPRESA A ESAS EXENCIONES, COMO LA HACE EN LOS ARTÍCULOS 28, 38 Y 39.

Esta Resolución se refiere, como se ve por el enunciado, a la exención de impuestos y contribuciones del Estado, de que disfrutaban los municipios y las provincias.

Fué establecida en la Ley de Bases de 17 de julio de 1945 y reafirmada en la Ordenación de las Haciendas locales, publicada por Decreto de 25 de enero de 1946 en su artículo 218, diciendo en su número 4.º que la exención del Impuesto de Derechos reales se refiere a «los actos y contratos en que intervengan, siempre que con arreglo a la Ley les fuese imputable el tributo, y en las adquisiciones de cualquier clase que realicen por donación herencia o legado».

La contienda nació de la presentación en la A. del E. de

una certificación del Secretario del Ayuntamiento al efecto de inscribir ciertos bienes municipales en el Registro de la Propiedad. Aquella Oficina Liquidadora entendió que por tratarse de una información de dominio no estaba exenta, porque el artículo 36 del Impuesto no recoge esa exención como la recoge en los casos de los artículos 28-38 y 39, refiriéndolas a las adquisiciones a título lucrativo, a los contratos otorgados para ensanche de la vía pública y a las adquisiciones con destino a la municipalización de servicios; lo cual significa, a juicio del Tribunal provincial al confirmar el criterio de la Aa del E, que el Reglamento dicho, como de fecha posterior a esas Leyes que reconocen exenciones de carácter general, cuando quiere confirmar las exenciones las menciona y recoge en su texto y, por lo tanto, las que no acoge no se deben considerar en vigor.

El Tribunal Central en esta Resolución que nos ocupa rechaza tal interpretación y reafirma el criterio sentado en la de 6 de junio del mismo año, por nosotros acotada en el número de esta REVISTA CRITICA DE DERECHO INMOBILIARIO de enero de este año.

Dice que la exención ha de estimarse establecida por una Ley especial, como exige el artículo 3.º de la Ley del Impuesto en el número 51 de las exenciones, y reafirma el Reglamento en el mismo número de su artículo 6.º; y añade que la publicación posterior a dicha Ley de Bases del Reglamento vigente de 7 de noviembre de 1947 no modifica este criterio, porque el artículo 36 no habla de la exención discutida como lo hacen el 28, el 38 y el 39; pero ello obedece a que aquél se refiere a toda clase de informaciones y es de aplicación general, y los otros solamente a las Corporaciones locales, y por lo mismo en éstos la salvedad era obligada, e innecesaria en aquél.

Por nuestra cuenta nos limitamos a referirnos a los comentarios que hicimos a la anterior Resolución, ahora confirmada, y a añadir ahora que la doctrina sentada en ambas no nos parece razonablemente discutible.

Sentencia del Tribunal Supremo de 3 de julio de 1951.

LA RENUNCIA HECHA POR CINCO HERMANOS A UNA SEXTA PARTE DE LOS TERCIOS DE MEJORA Y LIBRE DISPOSICIÓN A FAVOR DE OTRO HERMANO COHÉREDERO NO IMPLICA DONACIÓN A FAVOR DE ÉSTE SINO

QUE SE DAN LOS REQUISITOS DEL NÚMERO TERCERO DEL ART. 1.000 DEL CÓDIGO CIVIL. ASÍ DICE ESTA SENTENCIA RECTIFICANDO EL ACUERDO DEL TRIBUNAL CENTRAL DE 14 DE DICIEMBRE DE 1948.

En su testamento dispuso la causante que sus seis hijos heredasen por partes iguales el tercio de legítima, y que en los de mejora y de libre disposición heredasen cinco de los hijos una sexta parte cada uno en plena propiedad. Sobre la sexta parte restante dispuso que la heredase en usufructo el sexto de los hijos y en nuda propiedad sus otros cinco hermanos.

Al aprobar y protocolizar la partición dijeron los cinco hermanos más favorecidos que en aras de la armonía e igualdad absoluta entre los seis hermanos, renunciaban pura, simple y gratuitamente los derechos que el testamento les concedía en los tercios de mejora y libre disposición, añadiendo que la nuda propiedad renunciada acrecía al heredero beneficiado, que la aceptaba, con lo cual los seis hermanos quedaban igualados en sus participaciones hereditarias.

Al liquidar la partición, el liquidador estimó que, además de los correspondientes actos de herencia, en cuanto a la porción renunciada, existía el de donación de esa porción al sexto de los hermanos por los cinco renunciantes.

El problema fué llevado, sin éxito, hasta el Tribunal Central Económico Administrativo, el cual en Resolución de 14 de diciembre de 1948 estimó que la liquidación estaba correctamente girada por existir aceptación de la parte renunciada y transmisión de ella, dado que la renuncia no era en puridad extintiva y sí traslativa.

Esta Resolución, cuyo detalle puede verse en el número 257 de esta REVISTA CRITICA DE DERECHO INMOBILIARIO correspondiente a octubre de 1949, en el que nosotros la reseñamos y comentamos, es ahora revocada por el Tribunal Supremo en la Sentencia que nos ocupa.

Su razonamiento es que en la discutida renuncia se dan los requisitos del número 3.º del artículo 1.000 del Código Civil, porque fué simple y gratuita y hecha en favor de un coheredero a quien correspondía el derecho de acrecer. Lo primero, sigue diciendo, está claro ante el texto del citado artículo, y además en atención a que los herederos no realizaron acto alguno de adición de la herencia; y lo segundo, «o sea que la renuncia se efectuó en favor de un coheredero favorecido con el derecho de acrecer, lo acredita la consideración

de que todos los interesados son herederos forzosos y que el artículo 985 del Código Civil establece que el derecho de acrecer en tal caso sólo tendrá lugar cuando la parte de libre disposición se deje a dos o más de aquéllos, como ocurrió en el presente caso, siendo indudable que este mismo precepto es aplicable, aunque no mencionado expresamente, al tercio de mejora, por existir igual razón de derecho».

A todo ello añade, por fin, haciéndose eco de uno de los razonamientos del Central y contradiciéndolo, «que tampoco puede admitirse el razonamiento empleado en primer término por el acuerdo recurrido y apoyado en el artículo 833, ya que la facultad de renunciar la herencia y admitirse la mejora consignada en el mismo no autoriza a suponer, a contrario *sensu*, que se halle prohibido aceptar la herencia y renunciar en parte la mejor».

Por nuestra parte haremos una breve referencia al comentario que hicimos al comentar la Resolución ahora revocada por el Tribunal Supremo. Decíamos en el mencionado número de esta Revista de octubre de 1949, que no nos parecía convincente el argumento de tratarse de una verdadera renuncia gratuita a favor de todos los herederos, engendradora de una rendición o renuncia extintiva; tiene, en verdad, añadíamos, todos los caracteres de traslativa, porque no se rechaza o renuncia puramente o siquiera en favor de todos los demás herederos, sino que cada uno renuncia en favor de otro heredero y todos en favor del mismo. Hay, pues, un clarísimo acto de donación, producida por una previa aceptación que, a su vez, produce otro acto de adquisición hereditaria, dándose, por tanto, los dos actos que el liquidado tarificó, el de herencia a favor de los renunciantes por la porción renunciada, y el de donación de la misma al hermano y coheredero recurrente.

Hacemos constar que de esos dos actos no se discute más que el de donación y no el de herencia de la porción renunciada, lo cual no deja de ser una anomalía, porque los dos actos son inseparables, y si no existió donación tuvo que ser merced a no haber entrado lo donado en el patrimonio de los donantes por virtud de la repudiación.

JOSÉ M. RODRÍGUEZ-VILLAMIL
Abogado del E. y del I. C. de Madrid