

Jurisprudencia sobre el Impuesto de Derechos reales

Sentencia del Tribunal Supremo de 26 de abril de 1950.

LA EXENCIÓN DEL IMPUESTO DE DERECHOS REALES ESTABLECIDA EN LA LEY DE SINDICATOS AGRÍCOLAS DE 28 DE ENERO DE 1906, EN SU ARTÍCULO 6.º, EN CUANTO A LOS ACTOS DE CONSTITUCIÓN MODIFICACIÓN, UNIÓN Y DISOLUCIÓN DE ESAS ENTIDADES, SUBSISTE NO OBSTANTE LA RESTRICCIÓN ESTABLECIDA EN LOS ARTS. 3.º Y 6.º, NÚMERO 9.º, DE LA LEY Y DEL REGLAMENTO DEL IMPUESTO AL CONDICIONAR LA EXENCIÓN CON EL REQUISITO DE QUE LA PARTE OBLIGADA AL PAGO SEA EL MISMO SINDICATO; Y EN SU CONSECUENCIA, SIGUE DICENDO LA SENTENCIA, EL ACTO DE DISOLUCIÓN ESTÁ EXENTO, SI BIEN NO LO ESTÁN LOS DE ADJUDICACIÓN EN PAGO O PARA PAGO DE DEUDAS, RESULTANTES DE TAL DISOLUCIÓN.

Antecedentes: Sucintamente expuesto son éstos: Al disolverse el Sindicato, la Oficina liquidadora giró las correspondientes liquidaciones a los socios por su participación en el haber social, de acuerdo con lo establecido en la escritura de disolución, y también las procedentes por las adjudicaciones para pago de deudas.

Reclamadas esas liquidaciones por no haber sido apreciada la exención establecida en la aludida Ley de Sindicatos, el Tribunal Central Económico-Administrativo, de acuerdo con lo dispuesto en el número 9 del artículo 3.º de la Ley y 6.º del Reglamento, confirmó las liquidaciones porque la exención se da exclusivamente cuando la persona obligada al pago es el Sindicato mismo y no los socios o terceras personas.

Dicha Resolución del Tribunal Central es revocada ahora por la Sentencia del Tribunal Supremo que comentamos. Y llegó a esa conclusión diciendo que si bien ambos textos coinciden en lo esen-

cial y se diferencian en que la Ley de Sindicatos aplica la exención a los actos y contratos en que el Sindicato intervenga como parte, y la del Impuesto exige, además, que la persona del Sindicato sea la obligada al pago, sin duda para evitar que del beneficio concedido al propio Sindicato en atención a sus fines pudieran aprovecharse, contra la mente del legislador, los que con aquél contrataran, «pero sin que de ello se siga —añade literalmente la Sentencia— cual en el acuerdo recurrido se sostiene, que al incorporar el precepto exentivo de la Ley de 28 de enero de 1906 a las sucesivas reformas del Impuesto a partir del año 1911, no se quiso recoger la exención en toda la extensión con que fué concedida, sino parcialmente y de tal suerte que de entre los actos de la vida de la Sociedad quedase excluido únicamente y exclusivamente el de disolución que ahora se contempla, tan fundamental como los demás de constitución, modificación y unión que, con arreglo al criterio que informa la Resolución impugnada, continuarán exentos del tributo; y, por tanto, para no incurrir en tan evidente contrasentido, es obligado reconocer... que la exención que nos ocupa de los indicados actos de los Sindicatos, sin salvedades ni distingos, la ampara el artículo 3.º de la antedicha Ley de Derechos reales en su número 9, y además en el 48, que en términos generales establece para todos los demás actos y contratos no especificados, en cuyo favor se haya reconocido o se reconozca por leyes especiales mientras se hallan en vigor».

Después añade la Sentencia que la doctrina dicha no alcanza a las adjudicaciones en pago o para pago, que sean consecuencia de la dicha disolución.

Comentarios: El punto concreto que esta Sentencia estudia no había sido discutido, que nosotros sepamos, ante él. Como se ve, se trata de enfrentar dos textos legales del mismo rango autoritario: el uno, genérico, y el otro, especial, y por añadidura posterior en fecha a aquél; y ello, no obstante, el Alto Tribunal decide el conflicto a favor del primero.

El comentarista, pese a toda la consideración que la Sala merece, estima que su decisión se presta a graves reparos, como vamos a ver.

No ofrece duda la norma de que los Tribunales, y con más ra-

zón el Supremo, son los llamados a discernir el verdadero alcance de las leyes en su práctica aplicación ; pero estas normas y estas atribuciones no carecen de fronteras. Si no existiese otro texto aplicable al caso que el de la aludida Ley de Sindicatos Agrícolas, nada se podría oponer u objetar al dictado de la Sentencia ; pero la realidad no es así, ya que a la disposición primitiva y genérica del legislador sigue no una sino todas las leyes del Impuesto de Derechos reales con el mismo rango que aquélla y por añadidura especiales, que restringen, condicionan y precisan el alcance de la exención, según reconoce la propia Sentencia. Por consiguiente, no se comprende, o se comprende mal, que se dé lugar a que la ley general prevalezca frente al texto categórico de la que es especial, y restrinja aquélla, y es, por añadidura, posterior en el tiempo, y ello por la sola consideración, como dice la Sentencia, de que «sin que de ello —de la modificación y restricción— se siga, cual en el acuerdo recurrido se sostiene que al incorporar el precepto exentivo de la Ley de 28 de enero a las sucesivas reformas del Impuesto a partir de 1911, no se quiso recoger la exención en toda la extensión que fué concedida, sino parcialmente» ; porque, en definitiva, frente a cualquier criterio interpretativo, por respetable que sea, como lo es el que comentamos, está el texto de la Ley especial, que dice categóricamente que la exención se da, exclusivamente, en los actos y contratos en los que la parte obligada al pago lo sea la personalidad jurídica del Sindicato.

La segunda parte del argumento, al hacer referencia al número 48, 51 del actual Reglamento, que sienta la norma genérica de exención para «los demás actos y contratos en cuyo favor se haya reconocido la exención por leyes especiales», tampoco se ve cómo se puede aplicar al caso y cómo puede prevalecer, dado su genérico carácter, frente a una norma especial que la Ley y Reglamento determinan con claridad y con precisión.

Sentencia del Tribunal Supremo de 29 de abril de 1950.

LOS CONTRATOS VERBALES CUYA CUANTÍA EXCEDAN DE MIL QUINIENTAS PESETAS, NO ESTÁN EXENTOS DEL IMPUESTO.

Antecedentes : Motivó el pleito la liquidación de ciertos contratos verbales de suministro de energía eléctrica, a cuya presentación

fué requerida la Empresa suministradora. Los presentó, efectivamente, y pretendió que, dada la larga relación de contratos celebrados fuesen separados los verbales, que representaban una cuantiosa base de liquidación, porque los de esa condición estaban, a su juicio, exentos del Impuesto.

Con este motivo, el Tribunal Supremo afronta por primera vez, según creemos, el problema a que el encabezamiento de esta reseña jurisprudencial se refiere, y resuelve que la exención sólo alcanza a los que excedan de mil quinientas pesetas, confirmando así el criterio reiteradamente sentado por el Tribunal Central Económico-Administrativo, y desatando el nudo gordiano a que vino a dar lugar la innovación que el actual Reglamento tomó de la Ley de 1945, al decir en el número 5 de las exenciones de su artículo 6.º, que en ellas se comprenden los contratos verbales «cuando su cumplimiento no requiera que consten por escrito».

El argumento de la Sala reproduce el conocido del Tribunal Central mencionado, y dice que «prescribiendo el artículo 1.280 del Código civil, a los efectos y con el alcance señalados en el 1.279 del propio Cuerpo legal, que deberán constar por escrito, aunque privado, los contratos en que la cuantía de las prestaciones de uno o de los dos contratantes exceda de 1.500 pesetas, es forzoso entender, desde la segunda de dichas leyes —se refiere a la de 17 de marzo de 1945, luego incorporada a la vigente del Impuesto de 1947—, sujetos a aquel Impuesto los contratos verbales que pasen de la expresada cuantía de 1.500 pesetas».

La importancia de esta Sentencia estriba, primeramente, en ser, como antes apuntamos, la primera que con la definitiva autoridad de la Sala del Alto Tribunal resuelve la discutida y poco inteligible exención, y después en que ratifica el criterio que sobre el particular tenía sentado el Tribunal Central en varias Resoluciones, de las que esta REVISTA CRÍTICA DE DERECHO INMOBILIARIO se hizo eco oportunamente en esta misma sección.

Sentencia del Tribunal Supremo de 8 de mayo de 1950.

Esta Sentencia confirma, una vez más, la debatida y superada cuestión de la procedencia de liquidar por el concepto de adjudicación para pago el importe del gravamen hipotecario cuando éste se

deduce de la base liquidable en los casos de compraventa y herencia.

El tema está ya tan discutido y hasta manoseado, que toda exposición de antecedentes y todo comentario resultan ociosos.

Sentencia del Tribunal Supremo de 1.º de julio de 1950.

SI BIEN, EN GENERAL, ES NECESARIO QUE MEDIEN DOS CARTAS, UNA DE OFERTA Y OTRA DE ACEPTACIÓN, PARA QUE EL CONTRATO POR CORRESPONDENCIA QUEDA PERFECTO, ELLA NO ES OBSTÁCULO PARA QUE EL CONTRATO PUEDA CONSIDERARSE CELEBRADO POR CORRESPONDENCIA, A LOS FINES DEL IMPUESTO, CUANDO EN UN SOLO DOCUMENTO APARECEN INEQUÍVOCAMENTE CONSIGNADAS LA PROPUESTA DE COMPROVANTA Y LA CONFORMIDAD.

EL ARTÍCULO 24 DEL REGLAMENTO, AL SUJETAR AL IMPUESTO LOS CONTRATOS SOBRE MERCADERÍAS CELEBRADOS POR CORRESPONDENCIA ENTRE COMERCIANTES, SI NO SE CONCRETAN AL MERO PEDIDO DE GÉNEROS, ESTÁ EN CONTRADICCIÓN CON EL NÚMERO 8 DEL ARTÍCULO 3.º DE LA LEY Y CON EL NÚMERO 8 DEL ARTÍCULO 6.º DEL REGLAMENTO, QUE REFIEREN LA EXENCIÓN A TODOS LOS CONTRATOS DE ESA CLASE ENTRE COMERCIANTES E INDUSTRIALES CUANDO SE TRATE DE ARTÍCULOS PROPIOS DE SU COMERCIO O INDUSTRIA, Y EN LA PUGNA HA DE BREVALEZER EL TEXTO DE LA LEY SOBRE EL DEL REGLAMENTO.

Antecedentes : Son muy simples los que podemos detallar, porque solamente tenemos a la vista los considerandos de la Sentencia reseñada, si bien creemos que son los suficientes para plantear el problema o los problemas a que el encabezamiento se refiere.

De ellos se deduce que una Sociedad hizo gestiones preparatorias para la adquisición de materias propias para su industria, y después de obtener y tener a la vista muestras del corcho ofrecido por numerosos vendedores mayoristas, se dirigió a éstos por cartas de tipo comercial, manifestando que confirmaba la compra de determinado número de toneladas, quintales o fardos de la indicada materia, con expresión de todo género de detalles sobre clase, marca, precio, fecha de entrega, etc., aparte de otras condiciones que se consignaban al dorso, y apareciendo al pie de las cartas, bajo la palabra «conforme», la firma del vendedor.

Estos contratos, al ser presentados a liquidación por el Impuesto de Derechos reales, fueron en definitiva declarados sujetos al mismo y no comprendidos en la exención del número 8 de los artículos 3.^º de la Ley y 6.^º del Reglamento por el Tribunal Económico-Administrativo Central, en Resolución de 13 de febrero de 1945, la cual fué revocada por la Sentencia cuya reseña nos ocupa.

Por la razón antes dicha desconocemos los fundamentos y razonamientos concretos de la Resolución impugnada, y vemos solamente, a través de los considerandos de la Sentencia dicha, que el argumento aquiles fué que la exención contenida en los aludidos preceptos referente a los contactos privados sobre mercaderías y celebrados por correspondencia, no es aplicable al caso, porque la redacción de los mismos no autoriza a sostener la exención más que cuando el contrato se celebramediando una carta en que se haga la propuesta, y otra en la que se conteste aceptándola, y no cuando el medio epistolar se reduce a una sola carta de oferta o proposición, siquiera en ella conste la aceptación de la otra parte.

A esto opone el Tribunal Supremo que «si el contrato existe desde que una persona consiente en obligarse respecto de otra a dar alguna cosa, y es eficaz cualquiera que sea la forma en que se celebre —artículos 1.254 y 1.278 del Código Civil y 50 y 61 del de Comercio— con tal que conste claramente concertada la voluntad de los contratantes, que es lo fundamental y de esencia, es indiferente que el concurso de la oferta y la aceptación sobre lo que constituye el objeto del contrato, se manifieste a través de una misma carta que reciba y devuelva el aceptante, ya que ambas son por igual formas de corresponderse, a cuya inteligencia no se oponen los artículos 1.262 del Código Civil y 54 del Código de Comercio invocados por la Administración, puesto que al disponer el primero que la aceptación hecha por carta no obliga al que hizo la oferta sino desde que llegó a su conocimiento, y el segundo que los contratos celebrados por correspondencia quedarán perfeccionados desde que se conteste aceptando la propuesta, determinan el momento en que el consentimiento se presta y el contrato queda perfecto, refiriéndose al caso más general y corriente de que haya dos cartas, pero de ello en modo alguno se sigue que el contrato no se haya realizado por correspondencia a los fines de que se trata, cuando de

una sola aparezcan inequívocamente consignadas la propuesta y la conformidad».

Tras esa argumentación, sale la Sentencia al paso de otro razonamiento o motivo alegado, al parecer, por el Tribunal Central para denegar la exención discutida. El argumento nace, como vamos a ver, del texto del apartado 1) del art. 24 del Reglamento.

La exención está contenida en el núm. 8º de las leyes del 41 y del 47 de esta manera:

Ley del 41: «...los contratos privados sobre mercaderías que se verifiquen por correspondencia...»

Ley del 47: «Los contratos de venta concertados por correspondencia por comerciantes e industriales de artículos propios de su comercio o industria.»

En los Reglamentos de ambas Leyes la exención está concedida, respectivamente, en idénticos términos en el núm. 8º de su artículo 6º; pero, en cambio, en el art. 24 de uno y otro, al tratar de la transmisión onerosa de bienes muebles, queda notablemente desvirtuada, porque circunscriben la exención al caso en que la correspondencia se limite al *mero pedido de géneros* para cuya venta esté debidamente matriculado el comerciante; y de todo ello dedujo el Tribunal Central que como el caso en discusión no se refería ni mucho menos a un simple pedido de géneros, no era posible comprenderlo en la exención del núm. 8º.

El Tribunal Supremo no admite esa interpretación y dice que dada una adecuada conjugación de los textos del repetido núm. 8º, tal como aparece redactado en la Ley y en el Reglamento, y del artículo 24 de éste, se deduce que éste va mucho más allá que la Ley y la restringe en términos inadmisibles.

Aquella no contiene tal limitación y concede la exención en términos generales y, por consiguiente el Reglamento, dado su rango frente a ella, no pudo derogarla.

Comentarios: Al no conocer como hemos ya advertido repetidamente, los antecedentes completos del caso, y, sobre todo, los razonamientos del Tribunal Central, no podemos opinar de una manera rotunda según nuestro leal saber y entender, y nos limitamos a decir que no se nos alcanza por qué la Resolución impugnada en-

tiende qué el contrato por correspondencia exige precisamente dos cartas.

El contrato de esa naturaleza lo mismo puede nacer con una carta pidiendo las mercaderías el comprador, que ofreciéndolas, por el mismo camino epistolar el vendedor, y en uno y otro caso, desde el momento en que en la misma carta, sea de petición, sea de oferta, consta la aquiescencia del otro contratante, no se ve fácilmente cómo se puede desconocer que el contrato así celebrado lo sea por correspondencia. Así, pues, parece razonable la solución dada al problema por la sentencia que nos ocupa.

Respecto al otro aspecto de la cuestión, o sea la discordancia entre el texto del apartado 1º del art. 24 del Reglamento, con el del número 8.º de las exenciones, tanto en la Ley como en el mismo Reglamento, la antinomia es evidente y no lo es menos la tarea de armonizarlos.

Como la simple comparación de textos hace ver, la exención queda en el art. 24 notablemente capitidisminuida. No basta que se trate de contratos por correspondencia, entre comerciantes y sobre materia propia de su comercio o industria, sino que, además, han de limitarse al mero pedido de géneros y ha de estar debidamente matriculado el vendedor, o sea, que quedan fuera de la exención todos los que no adopten esa modalidad.

La antinomia supone una «abierta pugna», en frase de la sentencia, entre un precepto de la Ley y uno de su propio Reglamento, y como el de éste no es simplemente aclaratorio sino ampliamente «restrictivo del ordenamiento legal», no debe prevalecer, dice la sentencia, y también el comentarista, sopena de olvidar la norma de interpretación tan sabida como es la que dice que las leyes sólo se derogan por otras leyes, o también, que entre dos preceptos no compatibles, debe prevalecer el de mayor rango legal.

JOSÉ MARÍA RODRÍGUEZ-VILLAMIL

Abogado del Estado y del I. C. de Madrid