

# Jurisprudencia sobre el impuesto de Derechos reales

*Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 26 de abril de 1949.*

A PARTIR DE LA LEY DE 17 DE MARZO DE 1945 LA CALIFICACIÓN FISCAL DE CONTRATO DE SUMINISTRO, APARTADO 2) DEL ARTÍCULO 25 DEL ACTUAL REGLAMENTO, SÓLO ES APLICABLE A LOS QUE SE CELEBREN CON EL ESTADO, CORPORACIONES O ENTIDADES QUE TENGAN A SU CARGO LA EJECUCIÓN O PRESTACIÓN DE ALGUNA OBRA O SERVICIO PÚBLICO Y A LOS DE ABASTECIMIENTO DE AGUA, LUZ Y FUERZA MOTRIZ U OTROS ANÁLOGOS CUALESQUIERA QUE SEAN LAS PERSONAS QUE EN CUANTO A ÉSTOS DISFRUTEN DEL ABASTECIMIENTO. Y ESTA DISTINCIÓN IMPLICA QUE TODA OTRA TRANSMISIÓN DE BIENES MUEBLES, AUNQUE ENCAJE EN LA DEFINICIÓN DE CONTRATO DE SUMINISTRO CONTENIDA EN DICHO APARTADO 2), NO LO ES FISCALMENTE, SINO UNA TRANSMISIÓN DE "MUEBLES", E IMPLICA TAMBIÉN QUE EN ESAS TRANSMISIONES EL OBLIGADO A PAGAR EL IMPUESTO ES EL ADQUIRENTE, MIENTRAS QUE EN LAS CALIFICADAS DE SUMINISTRO EL OBLIGADO AL PAGO ES EL CONTRATISTA A TENOR DEL ARTÍCULO 59 DEL REGLAMENTO, APARTADO 2).

*Antecedentes.*—La sociedad anónima A. F. fué requerida para presentar a liquidación dos contratos de fechas 15 de junio de 1946 y 15 de junio de 1947 por los que se comprometía a suministrar la S. A. S. L. tejidos en general a plazos en cantidad mínima mensual de 25.000 pesetas y máxima de 60.000.

Tales documentos fueron liquidados por el concepto "muebles", número 46 de la tarifa y girada la liquidación a cargo de la sociedad anónima vendedora.

Esta entabló recurso contra las liquidaciones, fundamentando la reclamación en que el hecho de girar las liquidaciones a cargo de la entidad transmitente necesariamente implicaba que la Oficina liqui-

dadora calificaba los actos fiscalmente en el concepto de contratos de suministro, lo cual no lo consideraba lícito, ya que, reglamentariamente después de la reforma de la Ley de 17 de marzo de 1945, los contratos discutidos son de transmisión de bienes muebles a título oneroso liquidables por el tipo correspondiente con el pago del impuesto a cargo, no del transmitente, sino del adquirente.

Y la razón está clara, dice, con la simple comparación del texto legal del primer apartado del artículo 25 en el Reglamento del 41 y en el vigente, tomado éste de dicha Ley del 45. Aquél sometía a tributación "los contratos de suministro . cualesquiera que san las personas que en el contrato intervengan y el destino o aplicación que a la cosa suministrada haya de darse .", y, en cambio, el vigente no considera fiscalmente como suministros más que a "los contratos de suministro de víveres, materiales u otros bienes muebles de cualquier clase que se verifiquen para el Estado, corporaciones o entidades que tuviesen a su cargo la ejecución o prestación de alguna obra o servicio público, y los de abastecimiento de agua, luz y fuerza motriz u otros análogos, cualesquiera que sean las personas que en éstos intervengan y el destino o aplicación que a la cosa suministrada haya de darse ".

El enfoque del tema no fué compartido por el Tribunal Provincial Económico-Administrativo, y planteado ante el Central con la súplica de que se dejase sin efecto la liquidación discutida en razón de no tratarse de un contrato de suministro y sí de venta de bienes muebles, en el que, por consiguiente, el sujeto contribuyente era la entidad compradora y no la vendedora, dicho Tribunal Central accedió a la reclamación, y dijo en la Resolución que examinamos "que del examen comparativo de los dos preceptos transcritos se infiere claramente que después de la Ley de 17 de marzo de 1945 la forma de tributación como transmisión de bienes muebles establecida para el suministro y que define el párrafo segundo del artículo 25 del Reglamento vigente alcanza solamente, o bien, a los que tengan por materia u objeto víveres, materiales u otros bienes muebles de cualquier clase y, además, que se verifiquen para el Estado, corporaciones o entidades que tengan a su cargo la ejecución o prestación de alguna obra o servicio público, o ya a los de agua, luz y fuerza motriz u otros análogos a favor de cualesquiera clase de personas"; y como el contrato en cuestión no tiene esas características, es visto que no puede ser calificado de suministro a los efectos del Impuesto ni por lo mismo recaer sobre el con-

tratista la obligación del pago del mismo como el apartado 2) del artículo 59 del Reglamento prevé, sino que habrá de seguir la regla general del apartado 1) del mismo precepto, según el cual el impuesto ha de pagarlo aquel a cuyo favor se transmitan los bienes.

*Comentarios.*—Esta Resolución encierra la relativa importancia de aclarar la duda que sugería la actual redacción de los dos primeros apartados del artículo 25 al compararlos con la que tenían en el Reglamento de 1941.

Efectivamente, en ese Reglamento coordinaban perfectamente esos dos párrafos, El primero decía cómo tributaban los contratos de suministro, y el segundo los definía, mientras que en el actual no ocurre lo mismo, al menos aparentemente.

En efecto, el texto reglamentario vigente reproduce ese segundo apartado, tal como estaba en el anterior Reglamento, diciéndonos lo que fiscalmente se entiende por contrato de suministro, o sea, aquel contrato por el que una persona se obliga a entregar a otra por precio, y en plazos sucesivos, ciertas cosas muebles, luego todo contrato que reúna esas características será fiscalmente suministro. Y, sin embargo, no es así con arreglo a la redacción dada al apartado 1) del mismo artículo 25 como consecuencia de la aludida Ley de 1945, puesto que ese apartado, como puede verse en la transcripción que hemos hecho más arriba, no se refiere más que a los contratos de suministro que se verifiquen para el Estado, corporaciones o entidades que tengan a su cargo alguna obra o servicio público, y a los de abastecimientos de agua, luz y fuerza motriz u otros análogos, cualesquiera que sean los contratantes y el destino de lo suministrado.

Por consiguiente, todos los demás contratos de esa índole que no sean "contratos mixtos" de los comprendidos en los apartados 3) y 4) del mismo artículo 25, aunque conceptualmente, y a tenor del mencionado apartado 2), sean "suministros", no estén comprendidos en ese apartado 1) ni podrán ser tarifados por el número 21 de la tarifa, sino que tendrán que ser conceptuados como transmisión onerosa de "muebles" con aplicación del número 46 de dicha tarifa.

Claro está que el tipo de tributación es el mismo, el 3 por 100, con los aumentos posteriores a esa tarifa, pero, por lo mismo, se ocurre preguntar el porqué de esa innovación reglamentaria y la trascendencia de la misma. El porqué no se alcanza y la trascendencia ahora se ve con la lectura de la presente Resolución: está exclusivamente, no el

importe del gravamen, que es idéntico, sino en el cambio de la persona obligada al pago con arreglo al apartado 2) del artículo 59 del Reglamento, según el cual, como es sabido, es el contratista, cuando de contratos de suministro se trata.

Por tanto, como reglamentariamente no hay más actos de suministro propiamente dichos que los expresados, los demás, aunque de idéntica índole jurídico-económica, serán transmisiones de "muebles" y el obligado al pago será el adquirente.

Dicho esto, no parece ilógico pensar que, al no ser posible atribuir otra trascendencia a la aludida innovación del artículo 25, hubiera sido más sencillo sin necesidad de constreñir el concepto del contrato de suministro, haber modificado el citado apartado 2) del artículo 59, ciñendo la excepción que él mismo establece y haciéndole decir, en cuanto a los contratos de suministro propiamente dichos, que en ellos, cuando uno de los contratantes sea el Estado o las entidades referidas, el obligado al pago del impuesto es el contratista.

De esa manera quedaría el artículo 25 más armónico en sus dos primeros apartados y no como ahora está, pues, definido el contrato como se lee en el segundo de ellos, esa definición es aplicable cualquiera que sea el adquirente, y, sin embargo, la regla de liquidación del otro apartado no alcanza a todos ellos.

Esa falta de armonía engendra aún otra duda de no fácil solución que brota de la lectura del apartado 5) del mismo artículo 25. Dice, en efecto, que "para la liquidación de los contratos a que se refieren los párrafos anteriores se tendrá en cuenta lo dispuesto en los artículos 51 y 59 del Reglamento", y ello hace que se pueda hacer esta pregunta: si no quedan más contratos de suministro propiamente dicho, entendiendo por tales los que no son contratos mixtos, que los del apartado 1), ¿a los demás no regulados en éste y calificables y liquidables, como dice la Resolución de que tratamos, por el concepto de transmisión onerosa de "muebles", les pueden ser aplicables las reglas de aplazamiento de liquidación del artículo 51?

Es el caso que conceptualmente son idénticos a aquellos otros y que también lo son por su forma y contenido económico, pero, como reglamentariamente no son "contratos de suministro", según el razonamiento del acuerdo que venimos examinando, no podrán disfrutar de los aludidos aplazamientos, dada la letra en los apartados 2) y 3) de ese artículo 51. Esta conclusión es lógica, sin duda, pero también

lo es esta otra: por este camino llegamos, en contra del espíritu y de los motivos de tales apartados, a dar distinto trato oficial a contratos fundamentalmente idénticos, lo cual equivale a violar la conocida norma jurídica, que dice que donde hay la misma razón jurídica, debe haber la misma disposición legal.

*Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 24 de mayo de 1949.*

EL PLAZO DE UN AÑO ESTABLECIDO EN EL ARTÍCULO 5.º DE LA LEY DE 19 DE SEPTIEMBRE DE 1942 SOBRE SUMINISTROS DE ELECTRICIDAD PARA QUE LA ADMINISTRACIÓN PUEDA COMPROBAR LA EXACTITUD DE LAS DECLARACIONES ANUALES QUE HAN DE PRESENTAR LAS EMPRESAS SUMINISTRADORAS ES UNA REGLA DE LIMITACIÓN O RESTRICCIÓN A LA INVESTIGACIÓN COMERCIAL Y NO AFECTA A LA PRESCRIPCIÓN DE LA ACCIÓN COMPROBADORA NI AL DERECHO A LIQUIDAR Y A INVESTIGAR EL IMPUESTO DE DERECHOS REALES.

REITERA ESTA RESOLUCIÓN POR OTRA PARTE LA DOCTRINA DE QUE EN LOS CONTRATOS DE SUMINISTRO Y VENTA DE BIENES MUEBLES AL ESTADO LA EXISTENCIA DE DILIGENCIAS O ACTUACIONES ADMINISTRATIVAS HACE QUE EL CONTRATO NO PUEDA SER CONSIDERADO COMO VERBAL.

*Antecedentes.*—La Abogacía del Estado formó expediente de investigación contra la H. del C. con motivo de libramientos puestos al cobro en la Delegación de Hacienda para el pago de suministros de gas y energía eléctrica hechos a las Fábricas de Armas de Oviedo y Trubia; y al requerimiento contestó aquella Entidad declarando el importe de lo suministrado, girándose en su consecuencia la liquidación correspondiente al año 1945 por el concepto "muebles" con multa y demora.

La H. del C. recurrió en reposición alegando la exención por tratarse de suministros realizados sin contrato escrito y en forma verbal, y en otro caso que la relación correspondiente al año 1942 presentada oportunamente y declarada exenta no era ya liquidable por haber transcurrido el plazo de un año para comprobarla, señalado en el artículo 5.º de la Ley de 19 de septiembre de 1942.

La Abogacía del Estado desestimó la reposición diciendo que dicho artículo 5.º no es obstáculo a la aplicación del artículo 82 del Regla-

mento del impuesto según el cual la prescripción de la acción comprobadora, respecto de los documentos presentados a liquidación, no entorpece el derecho comprobatorio de la Administración, mientras no prescribe la acción para exigir el impuesto, en los casos de diligencias de investigación, porque aquel término de un año se refiere únicamente a la caducidad del plazo para comprobar la exactitud de las cantidades declaradas por las Empresas, comparadas con las que efectivamente suministraron, lo cual es ajeno a la calificación de exento de determinado suministro; y por otra parte, los contratos de que se trata están sujetos por aplicación del artículo 48 del Reglamento del Impuesto de Derechos Reales y del 74 del de Verificaciones Eléctricas de 5 de diciembre de 1933.

Planteadas la cuestión ante el Tribunal provincial, la H. del C. insistiendo en que era de aplicación la Ley de 1942 como legislación especial para las Empresas de suministros eléctricos y no armonizable con el artículo 82 citado y en que se trataba de contratos verbales y por lo mismo exentos conforme la Ley del Impuesto de 1941, dicho Tribunal reafirmó los puntos de vista de la Abogacía del Estado.

El Tribunal Central dice, en cuanto al argumento esgrimido con apoyo en la Ley del 42, literalmente lo siguiente: "que el plazo de un año que, como límite máximo, establece el artículo 5.º de la Ley de 19 de septiembre de 1942 para que la Administración pueda practicar la comprobación de la exactitud de las declaraciones anuales que las empresas formulan a los efectos de dicha ley es una regla de limitación o restricción a la investigación comercial que no puede hacer variar los términos de prescripción de la acción comprobadora, ni del derecho a liquidar y a investigar el impuesto de Derechos reales que señalan la Ley y Reglamento del impuesto a la sazón vigentes, de 29 de marzo de 1941, por ser preceptos de carácter especial no susceptibles de ser modificados en tal forma, o sea por una disposición legal dictada con distinto alcance"; y en cuanto a la condición de verbales de los contratos en discusión, reitera lo dicho por la Abogacía del Estado, añadiendo que lo verbal puede ser la petición del suministro, pero no el contrato, ya que éste está sometido a las reglas generales de la Compañía, y, por fin, insiste en la aludida aplicación del artículo 48 del Reglamento ya que se trata de contratos sobre bienes muebles con el Estado, en los que la existencia de diligencias o actuaciones escritas hacen que no puedan considerarse verbales en ningún caso.

*Comentarios.*—Nada hay que decir sobre los dos razonamientos tendentes a demostrar que los contratos en tela de juicio no son reglamentariamente verbales. En ellos no hace la Resolución más que reiterar el criterio de Resoluciones anteriores, numerosas y ya relativamente antiguas por lo que hace a la interpretación del artículo 48 del Reglamento, más modernas en cuanto a los suministros por aquello de que han de sujetarse a las condiciones oficialmente determinadas para las pólizas en el artículo 74 del Reglamento de Verificaciones de 1933, como dice, por ejemplo, la Resolución de 9 de marzo de 1948.

El otro punto objeto de discusión en el recurso estudiado, ofrece al comentarista mayor dificultad. Se trata, como se ve por lo dicho en la exposición de antecedentes, de armonizar el artículo 82 del Reglamento del impuesto con el 5.º de la Ley de 19 de septiembre de 1942, referentes ambos al plazo de prescripción de la acción comprobadora.

Estos artículos 82 del Reglamento y 5.º de esa Ley, señalan plazos de prescripción de la acción para comprobar completamente distintos: el 82 nos habla de dos años en su apartado 1) y en el apartado 2) ese plazo se alarga hasta equipararlo al de prescripción para exigir el impuesto, que es de diez años en el vigente Reglamento y era de quince años en el anterior; y en cambio dicho artículo 5.º dice que "al objeto de que la Administración pueda comprobar la exactitud de las declaraciones anuales que las empresas formulen", habrán de llevar su contabilidad con los requisitos que preceptúa, y añade que "podrá la Administración extender la comprobación a los copiadores de facturas, talonarios de recibos, pólizas de abono y demás documentos relacionados con la contratación de los suministros y recaudación proporcionada por los mismos. El plazo para poder practicar la comprobación será de un año a partir de cada liquidación".

Esto supuesto, ¿qué armonía cabe entre ambos preceptos, supuesto que si bien el primero—el artículo 82—es del Reglamento general del Impuesto, también es innegable que dicho artículo 5.º está contenido en una Ley dedicada, en fecha posterior a aquel Reglamento, a regular el mismo impuesto en casos especiales y específicos? Si ambos textos hablan de prescripción del plazo para practicar la comprobación, el del Reglamento para regularlo de manera general en cuanto a todos los actos y contratos, y el 2.º de una manera especial en cuanto a un grupo específico de contratos, ¿cómo armonizar dos preceptos irreductibles en

su texto, el uno general y el otro especial, o, si quiere, el uno especial y el otro especialísimo, y ambos sobre el mismo impuesto?

La antinomia la resuelve la Resolución de que se trata diciendo, como anteriormente notamos, que el plazo de un año de la Ley del 42, es "una limitación o restricción de la investigación comercial", que no puede hacer variar los términos de prescripción de la acción comprobadora y liquidadora e investigadora del impuesto establecido en la legislación especial de éste, la cual no es modificable por una disposición dictada con distinto alcance.

Nosotros, ante esa explicación o argumentación, aun dentro del gran respeto que merece el Tribunal Central siempre, tenemos que decir que nos parece que aquellas preguntas quedan enhiestas. No acabamos de comprender esa distinción de comprobación comercial, ni vemos tampoco cómo una Ley dictada concretamente para aplicar el Impuesto de Derechos reales a determinados contratos carece de rango bastante para derogar, en cuanto a ellos se refiere, la legislación general reguladora de ese impuesto. Esta es, sin duda alguna, legislación especial, pero más especial es la que, *a posteriori* y para casos concretos, modifica aquélla.

El panorama dialéctico cambia si se le enfoca con la luz del Reglamento vigente, posterior a aquella Ley de 1942. Efectivamente, el nuevo y vigente Reglamento recoge en los apartados 7), 8) y 9) del artículo 51 gran parte del contenido de esa Ley, especialmente en cuanto a contratos de interconexiones de redes de las Empresas aludidas para el mejor aprovechamiento del exceso de sus disponibilidades, y también el relativo a las relaciones juradas que cada año han de presentar con referencia a los contratos de suministro a sus abonados, pero al hacerlo así no se hace cargo del contenido del referido artículo 5.º de la repetida Ley de 1942, que era el que regulaba la discutida comprobación y establecía el también discutido plazo de prescripción de un año. Por consiguiente, no está fuera de razonable dialéctica decir que con el nuevo texto reglamentario a la vista, el problema ha cambiado de signo: el nuevo precepto quiso incorporar a sus disposiciones las que acabamos de indicar de aquella Ley y no las de su artículo 5.º, luego bien podemos decir, acudiendo a elementales principios de hermenéutica, que implícitamente lo derogó y que hoy no se pueden enfrentar con las normas de comprobación y prescripción del artículo 82 del Reglamento del impuesto, las de ese otro artículo 5.º, y que, en todo caso,



si unas y otras entran en conflicto aquéllas y no éstas habrán de prevalecer, porque entonces sí que entraría en juego el principio de que la ley especial posterior deroga la anterior por muy especial que ésta sea, estando como está patente la intención del legislador de trasladar a la nueva solamente parte del contenido de la vieja.

Y terminamos esta breve glosa diciendo que en el caso de autos pudo haberse planteado por la Entidad recurrente el problema de exégesis que brota de los dos primeros apartados del artículo 82 del Reglamento cuando dicen, el uno que la acción comprobadora prescribe a los dos años de presentados los documentos, y el otro que ese plazo no obsta a que la Administración compruebe por primera vez o de nuevo, mientras la acción para exigir el impuesto no prescriba, en los casos de denuncia, diligencias de investigación o resolución administrativas o contenciosoadministrativas. La antinomia no está aún resuelta, como tenemos dicho en esta REVISTA CRÍTICA DE DERECHO INMOBILIARIO y en nuestro libro sobre este Impuesto, si bien da alguna luz sobre el caso la sentencia del Tribunal Supremo de 28 de enero de 1946 cuando dice: que la prescripción de los dos años se refiere a los bienes primeramente declarados y no a los no declarados, o a aquellos gravámenes que afectando a los primeros aumentaban la base liquidable y no fueron declarados.

*Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 31 de mayo de 1949.*

Este acuerdo insiste en la doctrina de que los contratos de aprovechamientos de montes consistentes en corta de árboles tienen el concepto de venta de bienes muebles y no el de arrendamientos, siempre que no exista un plan de ordenación o dasocrático para el aprovechamiento, previamente aprobado por la Administración forestal del Estado, sin que tal requisito se supla con la autorización que el Servicio Forestal ha de dar para la corta de árboles en virtud del Decreto de 24 de septiembre de 1938. O sea, que los dos requisitos son independientes, de tal manera que el plan dasocrático hace innecesaria dicha autorización, pero ésta no suple a aquella ordenación indispensable para que el aprovechamiento se califique de arrendamiento a efectos fiscales.

JOSÉ M.<sup>a</sup> RODRÍGUEZ-VILLAMIL

Abogado del Estado y del I. C. de Madrid.