

Jurisprudencia sobre el impuesto de Derechos reales

Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 11 de enero de 1949.

LOS CONTRATOS QUE CELEBRE UNA EMPRESA SOBRE SUMINISTRO DE ENERGÍA ELÉCTRICA PARA USOS INDUSTRIALES ESTÁN SUJETOS AL IMPUESTO AUNQUE ADOPTEN LA FORMA VERBAL, PORQUE LA LEGISLACIÓN VIGENTE IMPONE FORMAS PRECISAS QUE IMPIDEN QUE PUEDAN SER CALIFICADOS DE VERBALES. ESTO APARTE DE QUE LOS DE CUANTÍA SUPERIOR A 1.500 PESETAS ESTÁN SUJETOS, SEAN VERBALES O NO, CON ARREGLO A LA LEY DE 31 DE MARZO DE 1945 Y A LA VIGENTE DE 7 DE NOVIEMBRE DE 1947.

Antecedentes. — Determinada empresa suministradora de energía eléctrica presentó instancia acogiéndose a la Ley de 19 de septiembre de 1942, disposición final, en cuanto a los contratos de suministro otorgados con anterioridad a 1.º de enero de ese año, comprometiéndose a satisfacer el recargo a que esa Ley se refiere y declarando que en el año 1947 había realizado un suministro de energía para usos industriales por valor de varios cientos de miles de pesetas y por medio de contratos verbales, y para usos domésticos de alumbrado por una cifra mucho menor.

La Abogacía del Estado liquidó sobre la primera cifra y aplicó la exención a la segunda.

La liquidación fué recurrida con fundamento en que la exención de los contratos verbales acogida en el número 5.º del artículo 3.º de la Ley del Impuesto no fué derogada por la Ley modificativa del mismo dictada en 17 de marzo de 1945.

El recurso fué desestimado por el Tribunal provincial y también por el Central, razonando éste así: el artículo 74 del Reglamento de Verificaciones eléctricas de 5 de diciembre de 1933 dispone que cualquiera que sea la forma o modalidad de estos contratos entre abonados y productores, se adaptarán al modelo oficial de póliza anexo al Reglamento y en todo caso a condiciones generales reglamentarias que constan por escrito, y, por consiguiente, aunque los aludidos contra-

tos carezcan de forma escrita, en ellos la verbal podrá ser la petición del suministro y no el contrato regulador en conjunto, puesto que se ajusta a normas generales preestablecidas; lo cual quiere decir que el contrato, una vez acreditado el hecho del suministro, no se desenvuelve por estipulaciones verbales, ya que la característica de éstas es que la voluntad de las partes se fije por el intercambio de palabras sobre el objeto, precio, etc.

El argumento lo remacha el Tribunal diciendo que conforme a la Ley citada de 17 de marzo de 1945, el número 5.º del artículo 3.º de la Ley del Impuesto del 41 y el de la vigente, quedó modificado en el sentido de que la exención de los contratos verbales reza sólo con aquellos cuyo cumplimiento no requiere que consten por escrito. Y esto supuesto, como el Código civil en su artículo 1.280 dice que deberán hacerse constar por escrito, aunque sea privado, los contratos en que la cuantía de las prestaciones de uno o de los dos contratantes exceda de 1.500 pesetas, este precepto será de tener en cuenta en el caso actual, sin que a ello sea obstáculo lo dispuesto en los artículos 1.278 y 1.279 del Código civil y la jurisprudencia respecto a la validez y obligatoriedad de los contratos, cualquiera que sea su forma, ni tampoco que las formalidades extrínsecas aludidas en el artículo 1.280 citado impliquen una facultad y no una obligación para las partes, porque "es lo cierto que al quedar excluidos de la exención los contratos verbales cuyo cumplimiento deba constar por escrito y exigir el Código civil un documento aunque sea privado para hacer efectivas las obligaciones propias de los aludidos contratos, debe estarse a esa declaración legal en defecto de preceptos declaratorios o complementarios de la reforma escueta del artículo 3.º, número 5.º, y teniendo asimismo en cuenta el carácter restrictivo que debe darse a la interpretación de las exenciones".

Comentarios.—Estudiado el tema de la exención de los contratos verbales reiteradamente en esta REVISTA CRÍTICA DE DERECHO INMOBILIARIO por nosotros, nos limitamos a destacar que el Tribunal, muy razonadamente y con la seguridad que pone siempre en sus decisiones, reafirma el criterio de su Resolución de 9 de marzo de 1948 y dice que el verdadero sentido del debatido número 3.º del artículo 5.º del Reglamento es que los contratos verbales exentos son únicamente los de cuantía inferior a 1.500 pesetas, a falta de "preceptos declaratorios o complementarios" que otra cosa dispongan.

Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 18 de enero de 1949.

LA TRANSMISIÓN A TÍTULO DE COMPRAVENTA DE LA TOTALIDAD DE LAS MERCANCIAS Y EFECTOS DE UN ESTABLECIMIENTO MERCANTIL POR CONTRATO VERBAL, NO ES ACTO COMPRENDIDO COMO EXENTO ENTRE LOS MERAMENTE VERBALES CELEBRADOS EN ESTABLECIMIENTOS O SITIOS PÚBLICOS DE VENTA A QUE SE REFIERE EL NÚMERO 8.º DEL ARTÍCULO 6.º DEL REGLAMENTO.

Antecedentes.—El Servicio de Inspección de Hacienda al realizar su función en una determinada empresa individual comprobó que ésta había adquirido por compra cierto establecimiento en la cantidad de 332.000 pesetas y puso el hecho en conocimiento de la Abogacía del Estado, la cual requirió al interesado para que presentase la oportuna declaración a efectos del Impuesto de Derecho Reales.

Sobre esa relación descriptiva y valorada se giró por el concepto "muebles" la liquidación pertinente, contra la que el adquirente recurrió pretendiendo la exención del acto como comprendido en el número 8.º del artículo 6.º del Reglamento por tratarse de contrato verbal celebrado en establecimiento o sitio público de venta.

En primera y segunda instancia la teoría fué rechazada en razón de que tal exención se refiere a la que en esos lugares se adquiere aisladamente para los usos corrientes de la vida, y a fin de no entorpecerla, cosa completamente distinta de esa venta en globo de todos los géneros y mercancías del establecimiento.

A título de comentario añadiremos por nuestra parte que el caso es tan claro que parece extraño que haya podido plantearse, y que fué ya resuelto por el mismo Tribunal en Resolución de 10 de abril de 1934.

Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 25 de enero de 1949.

NO SE PUEDE EMPLEAR REGLAMENTARIAMENTE NINGÚN MEDIO DE COMPROBACIÓN DISTINTO DE LOS ESPECÍFICAMENTE DETERMINADOS EN EL REGLAMENTO Y EN TODO CASO HAN DE QUEDAR UNIDOS AL EXPEDIENTE RESPECTIVO LAS CERTIFICACIONES Y DE,

MÁS DOCUMENTOS JUSTIFICANTES DE LA COMPROBACIÓN PRÁCTICA COMO DISPONE EL ARTÍCULO 84.

Antecedentes.—Presentada en una Abogacía del Estado cierta testamentaria en la que figuraba, entre otros bienes, una casería en un barrio de una importante población, se comprobó esa finca asignándole 3,30 pesetas por metro cuadrado y fijando su valor sin justificación documental de tal fijación.

Enablada reclamación económico-administrativa contra esa comprobación se arguyó que la aplicación del índice de precios unitarios de valor en venta era excesivo en el caso, porque ese índice se refiere a terrenos sujetos al arbitrio de plusvalía, siendo así que la finca en cuestión es rústica y está exenta de ese impuesto municipal y por lo mismo lo acertado era aplicar la capitalización del líquido imponible amillarado.

La Oficina liquidadora informó diciendo que había aplicado los tipos unitarios del valor corriente en venta de los terrenos del término municipal, y que lo había hecho así por estimar que la capitalización del líquido imponible no revelaba el verdadero valor de la finca.

El Tribunal provincial confirmó la comprobación, entendiendo que el medio comprobatorio empleado estaba autorizado por el artículo 80, párrafo 2.º, y que pudo ser empleado en uso de la facultad que el párrafo 4.º del mismo artículo concede al liquidador.

El Tribunal central empieza por sentar que en el expediente de comprobación no hay antecedentes que sirvan para precisar cuál era el medio de comprobación reglamentario empleado, por cuanto únicamente se consigna el valor por metro cuadrado que corresponde al inmueble, "sin que se exprese a qué clase de documentos oficiales se refiere ese dato comprobatorio", y añade que "en el informe del Abogado del Estado liquidador se manifiesta solamente que se tomó, a tal efecto, el tipo unitario del valor en venta del terreno, sin referirse tampoco a datos de carácter oficial".

Esta premisa la completa el Tribunal diciendo que aunque la cuestión se centró en primera y segunda instancia en lo referente a haber comprobado con relación al arbitrio de plusvalía, lo cierto es que ese hecho no se deduce con claridad de los antecedentes unidos, ni tampoco existen elementos de juicio para precisar si se trata de un solar o de finca rústica; y de todo ello deduce que no se ha cumplido con

lo prevenido en cuanto a los expedientes de comprobación en el apartado 3) del artículo 84 del Reglamento, que manda que formen parte de ellos las certificaciones y demás documentos justificativos de la comprobación, y, en su consecuencia, acuerda desechar el medio de comprobación empleado y que la Oficina liquidadora acuda a los demás medios del artículo 80, incluso, en su caso, a la tasación pericial

Comentarios.—La consecuencia práctica que de la reseñada Resolución se desprende es que el Tribunal quiere que se aplique lo preceptuado sobre los medios de comprobación, de manera que no queda al arbitrio de los liquidadores el buscar el verdadero valor fiscal por otros caminos que los estrictamente reglamentarios, aunque parezcan razonables e incluso más enderezados que éstos para hallar el valor real. Así tiene que ser so pena de quedar el contribuyente a merced del criterio individual, muy respetable, sin duda, pero expuesto a desembocar si no en la arbitrariedad sí en un celo recaudatorio exagerado y por lo mismo dañoso para el contribuyente. Y todo ello sin dejar de reconocer que en no pocos casos podrá el liquidador tener la persuasión de que la verdad oficial a que esos medios conduzcan no está precisamente en las cercanías de la realidad que él objetivamente percibe por razones del oficio y de la convivencia.

En resumidas cuentas: la doctrina es, pese a esa consideración, que los medios comprobatorios son, exclusivamente, los reglamentarios, y que, además, el justificante documental del que se haya empleado ha de quedar unido al respectivo expediente.

Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 25 de enero de 1949.

Sienta esta Resolución la misma doctrina que la anterior en un caso casi idéntico.

El Liquidador había comprobado el valor de una finca rústica vendida, y obtenido un considerable aumento en la base liquidable, aplicando—dijo al informar en el recurso—los precios medios de venta, pero sin justificación documental alguna de tal medio comprobatorio, y el Tribunal central, después de sentar la doctrina antes dicha, añadió que el medio comprobatorio empleado “no parece ser, según el resultado del expediente, alguno de los que enumera el precepto antes transcrito—el art. 80 del Reglamento—, pues no es resultado de car-

tillas evaluatorias de riqueza rústica, ni está fijado por la Sección Agronómica por calidad de terreno y clase de cultivo, ni, como parece darse a entender por la Oficina liquidadora, se ajusta al precio medio de venta, puesto que éste debe fijarse concretamente conforme a datos existentes en el Registro de la Propiedad o en publicaciones de carácter oficial, y esas circunstancias no aparecen acreditadas en el expediente de comprobación de valores.

A ello añade que las certificaciones que acrediten esos precios medios han de quedar unidas al expediente de comprobación y que los liquidadores "no pueden exigir la presentación de las certificaciones referidas, sino que se han de expedir de oficio y en interés de la Hacienda pública, cualquiera que sea el Registro que haya de expedirlas y la Oficina liquidadora en que hayan de surtir efecto".

Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 25 de enero de 1949.

EN EL CASO DE QUE EL LEGATARIO DÉ LUGAR A LA DECLARACIÓN DE NULIDAD DEL LEGADO POR NO HABERSE ATENIDO A LO DISPUESTO POR EL TESTADOR, TIENE DERECHO A LA DEVOLUCIÓN DEL IMPUESTO PAGADO Y LO TIENE TAMBIÉN EL TERCERO QUE LEGALMENTE SE SUBROGÓ EN ESE DERECHO DEL LEGATARIO; TODO ELLO SIN PERJUICIO DE SATISFACER EL IMPUESTO POR USUFRUCTO TEMPORAL SI SE PRODUJERON EFECTOS LUCRATIVOS.

Antecedentes.—El causante dispuso en su testamento, entre otras previsiones, un legado de 100.000 pesetas a favor de un primo suyo con la expresa prohibición de promover intervención judicial en la herencia en ningún caso ni por ningún motivo bajo pena de pérdida del legado y de la acción para reclamar cosa alguna que con la herencia se relacione.

El legatario satisfizo el impuesto correspondiente, que importó 33.146,20 pesetas, y promovió juicio declarativo contra la heredera reclamando cierta cantidad que, según él, le debía el causante.

La demandada opuso por vía de reconvencción que el legatario demandante había perdido su derecho al legado, y el Tribunal Supremo en definitiva declaró la pérdida del derecho y de cualquier otro que pudiera derivarse del testamento dicho.

Como derivación de estos autos el Procurador del legatario siguió

contra el procedimiento ejecutivo para hacer efectivos sus derechos y suplidos y embargó los derechos que al legatario le pudieran corresponder para percibir la cantidad ingresada como pago del impuesto de derechos reales por el legado dejado sin efecto.

Ese derecho fué tasado en 15.380 pesetas, y previas dos subastas desiertas fué adjudicado al Procurador ejecutante en 7.690 pesetas y liquidado y pagado el impuesto correspondiente a tal adjudicación.

Seguidamente el mentado Procurador solicitó del Delegado de Hacienda la devolución de las 33.146,20 pesetas antes dichas, al amparo del artículo 58 del Reglamento, toda vez que el legado había sido declarado nulo por la sentencia aludida, y justificó documentalmente lo expuesto.

El Delegado de Hacienda denegó la devolución estimando la falta de personalidad del peticionario por no ser él el legatario contribuyente ni derechohabiente del mismo, sino simple adjudicatario de un supuesto derecho a la devolución, añadiendo que, a lo sumo, podría pedir la devolución de un derecho que estuviese reconocido, pero no el reconocimiento del derecho mismo.

Recurrida esa decisión ante el Tribunal provincial, éste empezó por reconocer la personalidad del recurrente, toda vez que es innegable la amplitud del principio sustantivo civil sobre la transmisibilidad de créditos, derechos y acciones, pero negó el derecho a la devolución solicitada, fundándose en que el legatario había perdido el derecho al legado según la aludida sentencia del Tribunal Supremo, y por consiguiente, entendió que era aplicable el apartado 4) del artículo 58 del Reglamento, que niega el derecho a la devolución de las cuotas pagadas cuando la parte fiscalmente obligada al pago—en este caso el legatario—es el que con el incumplimiento de sus obligaciones da lugar a la rescisión o resolución del acto o contrato.

No se aquietó el ejecutante y adjudicatario del crédito con esa decisión y acudió al Central, el cual, después de reconocer también la personalidad del recurrente, entra en el análisis del precedente argumento a la vista del citado artículo 58.

Empieza por transcribir ese artículo y por sentar que la resolución del derecho al legado fué declarada en sentencia firme y que la devolución del impuesto fué pedida dentro del plazo de cinco años contados desde la firmeza, y esó supuesto dice que lo previsto en el apartado 4) del citado artículo sobre privación del derecho a la devolución

cuando la rescisión o resolución nace del incumplimiento de sus obligaciones por parte del contribuyente obligado al pago del tributo, no es aplicable al caso discutido porque el precepto se refiere literalmente al *contratante* que haya incumplido obligaciones, lo cual quiere decir que se refiere a las que hayan nacido de la libre estipulación contractual y que, por lo mismo, no puede pensarse en aplicarlo a casos como el presente en el que se trata de un legatario privado de su derecho por incurrir en una prohibición nacida en el testamento por voluntad del causante.

Entra después el Tribunal en la posible aplicación al caso del apartado 2) del mismo artículo, o sea en la posible obtención de efectos lucrativos por el legatario, con la consiguiente liquidación por usufructo temporal a que se refiere el apartado 3) siguiente, y razona así: aquí no se trata de un caso de rescisión del artículo 1.295 del Código civil con la secuela de la recíproca devolución de la cosa con sus frutos y del precio con sus intereses, pero esto no quiere decir que dicho apartado 2) excluya otros casos de efectos lucrativos, como los posiblemente producidos en el que se estudia, puesto que si bien en la escritura particional se transfirió a la heredera la posesión de los bienes legados para entregarlos a los legatarios cuando lo estimara procedente, también se dice que se les aseguraba el disfrute de tales bienes, de lo cual se deduce que desde la fecha de la escritura—29 de agosto de 1934—hasta la sentencia aludida—27 de diciembre de 1940—el legado produjo efectos lucrativos, por tratarse de legado genérico o de cantidad, sobre cuyos frutos nada dispuso el testador, por aplicación del artículo 884 y concordantes del Código civil.

Como consecuencia de todo ello la Resolución ordena la rectificación de la liquidación tomando por base el usufructo temporal calculado en la forma reglamentaria según el tiempo que el legado haya subsistido, lo que en todo caso podrá ser objeto de nuevas pruebas en la Oficina liquidadora ante la carencia de otras concluyentes en el expediente y con derecho en el contribuyente a la devolución de la diferencia que resulte a su favor entre la liquidación primitiva y la nueva.

Comentarios.—El caso propuesto plantea sin duda un especialísimo y original problema de devolución del impuesto con arreglo al artículo 58 del Reglamento, siquiera no está claramente comprendido en la letra de ese artículo.

La teoría sustentada por el Tribunal provincial de que el legata-

rio era el que con sus propios actos había dado lugar a la resolución de su derecho, esto es, a incurrir con sus actos en la pena de privación del legado prevista por el testador es, ciertamente, ingeniosa, pero está dialécticamente neutralizada y superada con la consideración del Central, cuando dice que la interpretación del apartado 4) de dicho artículo no permite aplicarlo al supuesto que se debate: el precepto estima que si la rescisión o resolución es debida al incumplimiento de sus obligaciones por el contratante obligado al pago del impuesto, no habrá lugar a la devolución, pero del propio texto se desprende que se trata de obligaciones contractuales nacidas de una convención, voluntarias y pactadas, cosa muy distinta de unas normas o condiciones impuestas unilateralmente por el instituyente del legado, las cuales atarían al legatario en cuanto expresamente las aceptase. Esto aparte de que tampoco debía estar muy clara la oposición entre la conducta del legatario y las previsiones del testador, cuando aquél discutió su derecho frente a los herederos hasta agotar la vía judicial en el Tribunal Supremo.

La previsión del Tribunal en cuanto a la posibilidad de que el legado haya podido producir efectos lucrativos es también razonable, porque en tal caso, sin perjuicio de la devolución del impuesto, el repetido artículo 58 prevé que se liquide el usufructo temporal y se compute su importe con aquella devolución.

La singularidad de instar la devolución una tercera persona distinta del contribuyente, que es otra particularidad del caso y uno de los motivos que tuvo en cuenta la Delegación de Hacienda para denegar la devolución, es a todas luces inoperante, porque está fuera de toda razonable discusión que si el derecho a la devolución existía a favor del contribuyente, pudo transmitirlo por cualquiera de los medios lícitos en derecho con todas sus consecuencias, como se transmiten los que, no siendo personalísimos, están en el comercio de los hombres.

JOSÉ M.^a RODRÍGUEZ-VILLAMIL.

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