

## Jurisprudencia sobre el impuesto de Derechos reales

*Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 10 de febrero de 1948.*

LA EXENCIÓN DEL IMPUESTO DE PERSONAS JURÍDICAS CONCEDIDA PARA CIERTOS BIENES DE LOS AYUNTAMIENTOS EN LA LEY DE BASES DE 17 DE JULIO DE 1945 Y EL ARTÍCULO 218 DE LA ORDENACIÓN DE LAS HACIENDAS LOCALES DE 25 DE ENERO DE 1946, PCR REFERIRSE A LOS EXENTOS DE LA CONTRIBUCIÓN TERRITORIAL, REQUIERE LA PREVIA DECLARACIÓN DE ESTA EXENCIÓN Y QUE ESTO SE JUSTIFIQUE ANTES DE QUE SE GIRE LA LIQUIDACIÓN POR EL IMPUESTO DE PERSONAS JURÍDICAS.

*Antecedentes.*—La Oficina Liquidadora giró para 1946 una liquidación por el impuesto de personas jurídicas a cargo de cierto Ayuntamiento, y éste recurrió contra ella por la razón de que, practicada en la misma forma que en años anteriores, no se habían tenido en cuenta la Ley de Bases de Régimen Local de 17 de julio de 1945 y el Decreto de Ordenación de Haciendas Municipales y Provinciales de 25 de enero de 1946, cuando disponen que las Corporaciones locales y provinciales están exentas de las contribuciones y los impuestos del Estado, y cuando ese segundo precepto dice, en su artículo 118, que entre esas exenciones está la del impuesto que grava los bienes de las personas jurídicas en los mismos términos previstos con referencia a la contribución territorial. De donde dedujo que, puesto que esas disposiciones declaran exentos de la contribución territorial los bienes de uso público, en todo caso; los de servicio público, siempre que no produzcan renta, y los comunales, está claro que los únicos bienes sujetos

a tributación son los de propios, los cuales, según el reclamante, se enumeraban en la relación que acompañaba.

Y añadía que la declaración de exención procedía hacerla de oficio, pues a eso equivale la prevención del artículo 218, citado, al disponer que la exención de los impuestos de Derechos reales y personas jurídicas se hará constar en el documento correspondiente por nota de la respectiva Oficina Liquidadora, no siendo, por lo tanto, necesario que la entidad interesada lo solicite, y confirmándolo así la Orden de 14 de marzo de 1946 al dar las normas a las Corporaciones para solicitar la exención de la contribución territorial y al no establecer nada en cuanto a la exención del impuesto de personas jurídicas.

El Ayuntamiento reclamante terminaba pidiendo que se modificase la liquidación en el sentido de concretarla a los bienes de propios que en la clasificación que acompañaba producían renta.

La reclamación fué desestimada por el Tribunal Provincial por las razones siguientes: la exención pretendida sólo se refiere a los bienes exentos de la contribución territorial, y esta exención ha de ser declarada, según el mismo artículo 218, por el Ministerio de Hacienda a solicitud de las Corporaciones respectivas, lo cual significa que, mientras no se obtenga, no puede pedirse la del impuesto en cuestión; aun prescindiendo de eso, el repetido artículo exige que la exención la haga constar la Oficina Liquidadora en el documento correspondiente, de donde se sigue la necesidad de que el documento pidiendo la exención se presentó a la Oficina con justificación de qué los bienes de que se trate reúnen los requisitos del aludido artículo; y, por último, las relaciones de bajas, para ser eficaces a los efectos del impuesto de personas jurídicas, han de presentarse en el primer mes de cada año, a tenor de los artículos 262, 266 y 270 del Reglamento, cuyo requisito no se cumplió.

El Tribunal Central llega también a la desestimación de la reclamación.

Empieza por sentar que la Ley del Impuesto y el Reglamento, al determinar los bienes exentos del impuesto de que se trata, dice cuáles lo están sin declaración especial, y destaca que entre éstos no están comprendidos los que son objeto de controversia, cuya declaración es privativa del Ministro de Hacienda, y por su delegación del Director general de lo Contencioso, según el artículo 265 del Reglamento.

Aparte de ello, conforme al Reglamento, una vez presentada la

primera relación de bienes de personas jurídicas, en los años sucesivos no es necesario reproducirla, pero sí complementarla, en su caso, con las adiciones o las bajas que procedan, y como el Ayuntamiento recurrente no hizo lo uno ni lo otro, es claro que la Oficina Liquidadora obró reglamentariamente al girar la liquidación impugnada correspondiente al año 1946.

En cuanto a la pretensión de que la exención fuese declarada de oficio, dice la Resolución que, aparte de lo expuesto, la Ordenanza de las Haciendas Locales no previene la declaración de exención de oficio en su artículo 218, sino que se limita a decir que se consigne por nota extendida por la Oficina Liquidadora, y por fin, que como la exención afecta a los bienes exentos de la contribución territorial y la de éstos tiene que declararla el Ministro de Hacienda, claro está que sin que ésta preceda no es procedente aquélla; y no lo está menos que la petición de exención ha de preceder a la liquidación, y no, como en el caso ocurre, formularla *a posteriori* y por vía de reclamación.

*Sentencia del Tribunal Supremo de 5 de marzo de 1948.*

ASÍ COMO LOS PLAZOS DE PRESENTACIÓN DE DOCUMENTOS A LIQUIDACIÓN SON APLAZABLES CUANDO SE DAN LOS REQUISITOS PREVISTOS EN EL ARTÍCULO 113 DEL REGLAMENTO DEL IMPUESTO, EL PLAZO DE PAGO DE LA LIQUIDACIÓN NO LO ES EN NINGÚN CASO DADO EL TEXTO CATEGÓRICO DEL ARTÍCULO 131 DEL MISMO TEXTO LEGAL, SALVO LOS DE LOS ARTÍCULOS 132 Y 133.

Previa declaración de herederos a favor de catorce interesados, se pidió por éstos la oportuna liquidación provisional de la herencia y se giraron las liquidaciones procedentes.

Posteriormente, el Juzgado declaró con derecho a la sucesión a otras seis personas. El auto en que así se acordó fué recurrido y, entretanto y antes de que venciera el plazo para el pago de las liquidaciones ya giradas, se pidió a la Dirección General de lo Contencioso la suspensión del plazo de pago y también el de presentación de nuevos documentos hasta que se puntualizase si la herencia correspondía a los catorce o a los veinte herederos solicitantes.

Tanto la Dirección como el Tribunal central en alzada, desestimaron la pretensión, y otro tanto hace la Sala 3.", fundada en el precepto del artículo 131.

*Sentencia del Tribunal Supremo de 21 de mayo de 1948.*

Esta sentencia del Tribunal Supremo confirma una Resolución dictada por el Tribunal Económico-administrativo Central con fecha 19 de junio de 1945, en la que había sentado la doctrina de que para que esté exento por aplicación del número 8.<sup>º</sup> del artículo 6.<sup>º</sup> del Reglamento el contrato privado de venta de la aceituna de una finca otorgado por el arrendatario de la misma, se requiere que la cualidad de arrendatario se acredite con documento adecuado y no lo es la declaración de los dueños de aquélla ni aún reforzada con una certificación del Alcalde en el mismo sentido, máxime si la cuantía del contrato excede de 1.500 pesetas.

El Alto Tribunal no se limita a confirmar el criterio del central, sino que da una novísima interpretación no conocida ni defendida por nadie hasta ahora, al aludido número 8.<sup>º</sup> y también al 5.<sup>º</sup> del Reglamento de 1941, diciendo que "no puede otorgarse la exención del número 8.<sup>º</sup> más que aquellos contratos verbales en los que las prestaciones personales no excedan de 1.500 pesetas".

*Antecedentes.*—El arrendatario de una finca vendió por documento privado a una Sociedad una considerable cantidad de aceite de oliva, y, liquidado el contrato como compraventa, fué recurrida la liquidación por la Entidad aludida alegando la exención del número 8.<sup>º</sup> del artículo 6.<sup>º</sup> por tratarse de la venta en documento privado de los productos de una finca arrendada, realizada por el propio arrendatario.

El contrato de arrendamiento era, al parecer, verbal y su existencia se justificó simplemente con la declaración del dueño de la finca y con una certificación del Alcalde de la localidad afirmando la realidad del arrendamiento.

Esta justificación de la existencia del arrendamiento no se estimó bastante por los Tribunales provincial y central de lo económico-administrativo, y declararon no ser aplicable la exención aludida, desestimando la reclamación.

La Sala 3<sup>a</sup>, a la cual fué sometido el caso en apelación, confirma tal criterio, y refuerza la tesis de aquéllos con un punto de vista y una doctrina no sostenida hasta ahora ni en la doctrina ni en las resoluciones administrativas ni tampoco en ninguna sentencia del Tribunal Supremo, que nosotros conocemos

Los términos en que la Sala se produce son los siguientes, que con detalles vamos a exponer:

Dice en el Considerando primero que "al no constar por escrito el aludido contrato de arriendo, la cuestión a resolver queda reducida a decidir si la exención del Impuesto de derechos reales que prevé el número 8.<sup>º</sup> del artículo 3.<sup>º</sup> de la Ley reguladora del mismo, según su texto refundido de 29 de marzo de 1941, puede alcanzar a aquellos contratos celebrados verbalmente, cuando las prestaciones convenidas por las partes son inferiores a 1.500 pesetas".

Así dice literalmente, aunque en verdad el tema objeto de contienda era si el contrato en documento privado de venta de aceite por el arrendatario de la finca estaba exento o no, desde el momento en que la existencia del contrato de arriendo tenía, según parece, forma verbal, como en el encabezamiento anotamos.

Sentada, pues, la tesis en aquellos otros términos, el Alto Tribunal sigue diciendo que no admite discusión que según la jurisprudencia del mismo y el principio de Derecho ya clásico—Ley única, título XVI, del Ordenamiento de Alcalá—"el que de cualquier forma que aparezca quiso obligarse, queda obligado", o sea que "la eficacia de los contratos no depende del cumplimiento de sus formas extrínsecas, sino de la concurrencia de los requisitos esenciales para su validez, por lo que son válidos los superiores a 1.500 pesetas, aunque no se haya cumplido el precepto del párrafo último del artículo 1.280 del Código civil, que determina que deberán hacerse constar por escrito aunque sea privado, los demás contratos en que la cuantía de las prestaciones de uno de los dos contratantes exceda de 1.500 pesetas, pero tal orientación es inoperante—sigue diciendo la Sala—y no transmutable al orden fiscal, en el que conforme a la Ley de Contabilidad y a la jurisprudencia, las obligaciones tributarias se han de aplicar según el tenor literal del precepto impositivo sin interpretaciones extensivas.

Eso dicho—añade literalmente la sentencia—"que con tales normas de interpretación no puede otorgarse la exención del número 8.<sup>º</sup>, artículo 3.<sup>º</sup>, de la Ley reguladora del Impuesto de marzo de 1941, más que a aquellos contratos verbales en los que las prestaciones no excedan de 1.500 pesetas, ya que una interpretación contraria a este criterio implicaría una inteligencia extensiva en oposición a los intereses de la Hacienda pública, máxime cuando tan inverosímil es en un orden lógico, el que un contrato de arrendamiento del volumen económico de

la finca del que se dice procede el aceite vendido, no se hiciere constar por escrito y de cuya prueba de existencia se trae (aparte de la declaración de los arrendadores) meramente una certificación del Alcalde del Ayuntamiento de Luisiana, sin firma del Secretario del mismo, en la que se limita a decir que, "según los datos obrantes en este Ayuntamiento" sin concretar cuáles son tales datos ni en qué documento constan".

Por último, añade la Sala 3.<sup>a</sup> que a tal interpretación restrictiva no es opuesta la libertad formal permitida por la Ley de 23 de junio de 1942, que al modificar la de Arrendamientos rústicos de 1935, declara válidos los contratos de arrendamientos de fincas rústicas cualquiera que sea su forma de celebración, ya que estas disposiciones, al igual que las citadas del Código civil, por ser de su misma índole han de tenerse por intrascendentes e irrepercutibles al orden fiscal, y en definitiva, confirma el acuerdo del Tribunal central.

*Comentarios* —Como hemos hecho notar, no encontramos armonía entre los puntos de vista que la Sala y el Tribunal emplearon al plantear la cuestión.

Esta fué propuesta al segundo diciendo que un contrato de venta de los productos de una finca arrendada realizado por el arrendatario y solemnizado en documento privado está exento del impuesto porque así lo dispone el artículo 6.<sup>º</sup>, número 8.<sup>º</sup> del Reglamento—número 8 del artículo 3.<sup>º</sup> de la Ley—cuando dice que lo están “los que por documento privado se realicen sobre bienes muebles y semovientes cuando el que los enajena sea dueño, colono, aparcero o arrendatario de las fincas o ganaderías de que procedan los bienes vendidos”: y el Tribunal central estimó inaplicable la exención, exclusivamente porque no juzgó que estaba acreditada suficientemente la realidad del arrendamiento e independientemente de que éste fuese verbal y debiese formalizarse por escrito y fuese o no de cuantía superior a 1.500 pesetas.

El Tribunal Supremo, en cambio, argumenta sobre el supuesto de que se trata de un contrato verbal.

Por lo demás ningún comentario hacemos a la sentencia, limitándonos a repetir que es la primera opinión que conocemos en que se sostenga que los contratos verbales de cuantía mayor de 1.500 pesetas estaban sujetos al impuesto con arreglo a la Legislación de 1941.

Lo contrario estaba admitido sin contradicción hasta la actual Ley y su Reglamento de 7 de noviembre de 1947, según la redacción de la

Ley de 17 de marzo de 1945, sin perjuicio de que en esta nueva Legislación aparezca la redacción del número 5.<sup>o</sup> del artículo 6.<sup>o</sup> del Reglamento en unos términos tales que no sea fácil conocer cuándo los contratos verbales están exentos y cuándo no, al menos hasta tanto que, bien el legislador, bien la jurisprudencia, no aclaren su verdadero sentido.

Hasta ahora sólo conocemos tres resoluciones del referido Tribunal central, que son las de 8 de octubre y 12 de noviembre de 1946 y 22 de abril de 1947, que toquen el punto en relación con el nuevo texto del número 5.<sup>o</sup> del artículo 6.<sup>o</sup>, si bien lo hacen sin pronunciarse con decisión sobre su verdadero alcance, las cuales pueden verse reseñadas en los números correspondientes a agosto, septiembre y noviembre de 1948 y febrero de 1949 de esta REVISTA CRÍTICA DE DERECHO INMOBILIARIO, así como se puede ver también que confirman una vez más el criterio de que los contratos verbales, sin distinción de cuantías, estaban exentos con arreglo a la redacción del repetido número 5.<sup>o</sup> en el Reglamento, precedente al actual de 1941.

*Sentencia del Tribunal Supremo de 24 de mayo de 1948.*

Reafirma la doctrina que dice que el aumento de capital de las sociedades mediante la emisión de acciones está sometido a tributación desde la fecha en que se toma el acuerdo de ponerlas en circulación y desde entonces corren los plazos de presentación a liquidación, sin que a tales efectos haya de tenerse en cuenta la fecha de la escritura pública en que semejante acuerdo social se solemnizce. Este criterio—añade la Sentencia—no pugna con la exigencia impuesta por el Código de Comercio, relativa a que esa modificación del régimen social deba formalizarse en escritura pública e inscribirse en el Registro Mercantil, porque tales requisitos formales no trascienden al orden fiscal, según dispone el artículo 48 del Reglamento al decir que la emisión de acciones tributará cualquiera que sea la naturaleza del documento en que el acto conste.

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

Abogado del Estado y del I. C. de Madrid