

# Jurisprudencia sobre el impuesto de Derechos reales

*Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 15 de abril de 1947.*

¿HA DE LIQUIDARSE COMO CONTRATO MIXTO AQUEL EN QUE EL CONTRATISTA SUMINISTRA EN TODO O EN PARTE LOS ELEMENTOS NECESARIOS PARA REALIZAR LAS OBRAS, SI QUEDAN INCORPORADAS A UN TERRENO QUE NO SEA DE SU PROPIEDAD, INCLUSO AUNQUE EN AQUEL CONCURRA LA CIRCUNSTANCIA DE HABITUALIDAD?

*Antecedentes.*—Al ser presentados en la Delegación Central de Hacienda unos libramientos para abonar obras ejecutadas en el Aeropuerto de Barajas, fueron liquidados aplicando el concepto y número de tarifa correspondiente a "contratos de suministro" al 2,50 por 100, con arreglo a la Tarifa de 1941.

La Sociedad constructora y contribuyente recurrió contra tales liquidaciones, exponiendo que los aludidos libramientos se habían expedido para pagar la construcción de una bancada y una caseta en el Aeropuerto mencionado, y, por lo tanto, el concepto aplicable no era el de "contrato de suministro", sino el de "contrato mixto", cuyo tipo de liquidación en aquella tarifa de 1941 era el de 1,85, ya que contratos mixtos eran los concertados, puesto que la reclamante había aportado los materiales y ejecutado los trabajos personales necesarios para la realización de las obras en el Aeropuerto en beneficio de la Dirección general de Protección de Vuelo.

El Tribunal Central acogió la reclamación, diciendo que, a tenor del texto del artículo 18 del Reglamento, el contrato merecía indudablemente la calificación de contrato mixto, añadiendo que si bien pudiera apreciarse en la Sociedad contratista la circunstancia de habitualidad por dedicarse a la construcción de obras en general, como su propia denominación indica, no podría liquidarse el contrato como compraventa por razón de que la obra ejecutada no quedó incorporada en cosa del contratista y sí en terrenos propiedad del Estado.

*Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 22 de abril de 1947.*

EN EL CASO DE QUE SIENDO VARIOS LOS HEREDEROS INTERESADOS EN UN EXPEDIENTE DE COMPROBACIÓN DE VALORES SE IMPUGNE ÉSTA POR UNO DE ELLOS, LA RESOLUCIÓN QUE SE DICTE LES AFECTA A TODOS, PORQUE EL CONTENIDO DE AQUÉLLA ES UNO EN LO FAVORABLE Y EN LO ADVERSO.

LA NOTIFICACIÓN DE LA COMPROBACIÓN ES OBLIGATORIA EN TODO CASO, AUN EN EL SUPUESTO DE QUE EL VALOR SE HAYA FIJADO UTILIZANDO LOS DATOS DEL REGISTRO FISCAL. Y SI BIEN SON ANULABLES LAS LIQUIDACIONES GIRADAS A BASE DE TAL COMPROBACIÓN, PUEDE PRESCINDIRSE DE LA DECLARACIÓN DE NULIDAD POR RAZÓN DE ECONOMÍA PROCESAL, CUANDO ES IMPUGNADA DENTRO DEL PLAZO LA COMPROBACIÓN AL NOTIFICARSE LAS LIQUIDACIONES.

LAS LIQUIDACIONES HAN DE NOTIFICARSE EXPRESAMENTE CUANDO SE HAYA PRACTICADO COMPROBACIÓN DE VALORES,

ES IMPROCEDENTE PRACTICAR LA COMPROBACIÓN VALIÉNDOSE DE LOS VALORES EN VENTA FIJADOS EN VIRTUD DE EXPEDIENTES POSTERIORES A LA FECHA DE DEFUNCIÓN DEL CAUSANTE, Y NO ES TRASCENDENTE PARA EL IMPUESTO EL DECRETO DE 8 DE NOVIEMBRE DE 1941 SOBRE REVISIÓN DE PRODUCTOS DE LAS FINCAS URBANAS NO ARRENDADAS, AUN CUANDO EN VIRTUD DEL MISMO SE HAYAN FIJADO LOS VALORES EN VENTA.

*Antecedentes.*—En marzo de 1944, y con referencia a una herencia causada en septiembre de 1943, se presentó a la Oficina liquidadora relación de bienes comprensiva de tres mitades de casas valoradas, en junto, en la cifra de veintitantas mil pesetas.

No se aceptó la cifra de valoración que arrojaban los respectivos líquidos imponibles, muy superior a la declarada, sino que se tomaron los valores resultantes de una certificación de la Administración de Propiedades de la provincia, con relación al Registro fiscal de Edificios y solares del ejercicio de 1944, según el cual, y en virtud de expedientes de la Inspección de Hacienda del año 1944, tales casas tenían un valor en venta de 163.600 pesetas.

Este valor fué el que sirvió de base a las liquidaciones practicadas, las que fueron recurridas por uno solo de los varios interesados en la herencia ante el Tribunal provincial, alegando que no había sido notificado el expediente de comprobación; que la Oficina liquidadora no se atuvo a la capitalización de los líquidos imponibles, sino que comprobó, con arreglo a la expresada certificación del Registro fiscal, cuyos datos se refieren al año 1944; que los datos de comprobación tienen que ser referidos a la fecha del fallecimiento del causante, sin que puedan tomarse otros con efecto retroactivo, porque así lo exige el apartado 4) del artículo 82 del Reglamento, al mencionar los recibos de la contribución correspondientes al primer trimestre del año en que falleció el causante de cuya sucesión se trate, y que, por tanto, el liquidador debió atenderse a la capitalización de los líquidos imponibles vigentes al tiempo de la defunción, o sean, los del primer trimestre de 1943.

Los dos argumentos que sirvieron de fundamento a la reclamación fueron desestimados por el Tribunal provincial; el primero, o sea el referente a la omisión del requisito de notificación del resultado del expediente de comprobación, fué desechado, diciendo que a tenor del artículo 85 del Reglamento, la comprobación de valores debe ser notificada en la forma que el artículo 106 del mismo texto prescribe, o sea, en la Oficina liquidadora, y en el caso discutido hay que presumirla realizada, porque hay que presuponer la comparecencia de la parte recurrente en dicha Oficina y, al no comparecer, debe tenérsela por notificada; y en cuanto a la vigencia de los datos comprobatorios determinados en el expediente de investigación instruido en el año 1944, hay que tener en cuenta, dice el Tribunal provincial, que tales expedientes tienen efectos retroactivos con arreglo al Decreto de 8 de noviembre de 1941, de manera que los valores resultantes de los mismos han de aplicarse a partir del momento en que la ocultación se produjo.

Reproducida la cuestión en la alzada ante el Tribunal Central, se reforzó la argumentación en cuanto al punto que acabamos de exponer, diciendo que, de acuerdo con la doctrina del mismo Tribunal en su Resolución de 21 de noviembre de 1944, la comprobación de valores no puede practicarse capitalizando líquidos imponibles o rentas catastradas que no regían en la fecha en que se causó el acto objeto de liquidación, y que el Decreto de 8 de noviembre de 1941 rigió para

la contribución territorial y no para el impuesto de Derechos reales, siendo su finalidad rectificar las valoraciones de las fincas urbanas no arrendadas.

El Tribunal Central empieza en su Resolución por hacerse cargo del problema procesal que plantea el hecho de ser varios los interesados en la comprobación discutida, y dice que su contenido no puede dividirse respecto de unos u otros de los herederos, y, por lo tanto, la Resolución que se dicte tiene que afectarles a todos, incluso a aquellos que no han estado disconformes con los medios de comprobación empleados.

Ha de tenerse en cuenta, sigue diciendo el Tribunal, que el artículo 129, párrafo 5) impone que cuando se practique comprobación de valores, la liquidación que se gire ha de notificarse expresamente, lo cual significa que no puede entenderse, en tales casos, hecha la notificación tácita a que se refiere el apartado 2) del artículo 129 del mismo Reglamento, en relación con el artículo 106 a que alude el fallo apelado.

Por otra parte, si bien la aprobación de la comprobación es un acto administrativo reclamable y a tal efecto ha de ser notificada, siendo este trámite de rigurosa observancia antes de practicarse la liquidación, incluso en el caso de que se hayan utilizado los datos del Registro Fiscal, y si bien, por añadidura, no aparece notificada tal comprobación al ser notificadas las liquidaciones, debe prescindirse de la anulación de éstas por razón de economía procesal y resolver el problema que suscitan las practicadas.

Por último, en cuanto a las otras cuestiones discutidas, dice que no se pueden tener en cuenta datos comprobatorios no contrastados antes de causarse el acto de que se trate, porque el impuesto grava el valor que los bienes tengan el día en que se causó el acto o se celebró el contrato, según dispone el artículo 60 del Reglamento; y en cuanto al Decreto de 8 de noviembre de 1941, dice que fué dictado con vistas a la Contribución territorial y para casos especiales y no es aplicable al impuesto de Derechos reales.

*Comentarios.*—Solamente merece ser destacada la razonable actitud del Tribunal al prescindir del rigorismo procesal. Si éste, como en la jurisdicción ordinaria ocurre, por ejemplo, se hubiera seguido inflexiblemente, la Resolución no hubiera podido entrar en el fondo del problema planteado. Está claro que con aquel rigorismo por delante

hubiera tenido que declarar la nulidad de todo lo actuado a partir del momento en que se omitió la notificación del resultando del expediente de comprobación, y no hubiera podido, como ha hecho con pleno acierto, analizar el nervio de las cuestiones y decidir sobre los criterios en pugna sostenidos por la Oficina liquidadora y el Tribunal provincial, de un lado, y el reclamante, de otro.

Por lo que a dichos problemas respecta, nada hay que añadir ni quitar.

*Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 22 de abril de 1947.*

LA COMPRA DE BIENES MUEBLES POR EL ESTADO ESTÁ SUJETA AL IMPUESTO, SI POR EXISTIR DILIGENCIAS O ACTUACIONES ADMINISTRATIVAS PUEDE DETERMINARSE EL CONCURSO DE LA OFERTA Y LA ACEPTACIÓN SOBRE LA CAUSA Y LA COSA.

LOS CONTRATOS CELEBRADOS CON POSTERIORIDAD AL 31 DE MARZO DE 1945 ESTÁN SUJETOS AL IMPUESTO, AUN SIENDO VERBALES, CUANDO SU CUMPLIMIENTO REQUIERA QUE CONSTEN POR ESCRITO, Y DEBEN CONSTAR EN DOCUMENTO, AUNQUE SEA PRIVADO, LAS DE CUANTÍA SUPERIOR A 1.500 PESETAS, SEGÚN EL ARTÍCULO 1.280 DEL CÓDIGO CIVIL.

*Antecedentes.*—Al hacerse efectivo un libramiento del Ministerio de Marina por material suministrado a una de sus dependencias, se giró una liquidación por el concepto "contratos de suministro" a cargo de la Central de Fabricantes de Papel.

Tal liquidación fué recurrida con apoyo en que, a tenor del artículo 6.º, número 5.º del Reglamento del Impuesto, están exentos los contratos verbales cuando su cumplimiento no requiera que consten por escrito, sin que la mera constancia en libros de contabilidad dé lugar a la sujeción. A mayor abundamiento, según el número 8.º del mismo artículo, están exentos los contratos de venta concertados por correspondencia por comerciantes e industriales de artículos propios de su comercio e industria, y los meramente verbales que se celebren en establecimientos o sitios públicos de venta.

Con esta premisa, añade la entidad recurrente que el Ministerio de Marina le hizo por teléfono un pedido de rollos de cinta para tele-

tipos, cuya entrega hizo y extendió la correspondiente factura, originaria del aludido libramiento y mandamiento de pago; por consiguiente, cualquiera que sea la interpretación, amplia o estricta, que se dé a los mencionados apartados 5.º y 8.º del artículo 6.º del Reglamento de Impuesto, el caso tiene que ser incluido en ellos como contrato verbal. Además, y de acuerdo con los artículos 24 y 48 del Reglamento es indispensable, para que el impuesto sea exigible, que la transmisión conste en documento o se refleje en alguna diligencia o actuación administrativa escrita en la que conste el concurso de la oferta y la aceptación sobre la cosa, la causa y el precio; condiciones y circunstancias no producidas en el caso debatido.

Al escrito en que se contenían los anteriores alegatos unió la entidad recurrente un oficio del Jefe del Negociado correspondiente del Ministerio de Marina a ella dirigido, en el que se interesaba la entrega al dador de los rollos de cinta pedidos, y la remisión de las oportunas facturas por triplicado.

Unió también una factura por un importe de 1.940,70 pesetas.

Como se trataba de una liquidación de la Abogacía del Estado de la Delegación Central de Hacienda, el recurso fué entablado ante el Tribunal Económico-Administrativo Central, y éste desestimó el recurso.

El artículo 48, apartado 3) del Reglamento del Impuesto, preceptúa, dice el Tribunal, que para que el Impuesto sea exigible en los contratos de suministro y ventas de bienes muebles al Estado, bastará que concurren las diligencias antes expresadas, en las diligencias o actuaciones a que el precepto alude, y éstas, aunque se califiquen de gestión directa, deben considerarse como la manifestación escrita y prueba del contrato. Esto supuesto, del contenido literal del mencionado oficio del Ministerio de Marina se infiere claramente que, en armonía con la índole de los contratos administrativos, el que originó la liquidación impugnada consta en diligencias escritas constituidas por el pedido hecho por dicho Ministerio, por la orden de entrega de los mil rollos de cinta de papel y por las facturas comerciales y la factura guía firmada por el vendedor; de todo lo cual resulta el concurso de la oferta y la aceptación que integran el consentimiento como determinante del perfeccionamiento del contrato, conforme a los artículos 1.258, 1.261 y 1.262 del Código civil.

A todo esto añade el Tribunal que por tratarse de un contrato

celebrado con posterioridad al 31 de marzo de 1945 le son aplicables los preceptos de la Ley del Impuesto de Derechos reales de 17 de dicho mes y año, y, por consiguiente, ha de tenerse presente que en virtud de ella fué modificado el número 5.º del artículo 3.º de la reguladora del Impuesto de 29 de marzo de 1941, esto es, el mencionado número 5.º del artículo 6.º del Reglamento, quedando la exención de los contratos verbales condicionada a que su cumplimiento no requiera que conste por escrito, y en el caso actual—continúa diciendo el Tribunal—se ha estimado necesario por la Administración, representada por el Servicio de Intendencia del Ministerio de Marina, según lo anteriormente expuesto, que la firma del vendedor figure en el expediente referentes a la adquisición realizada, y, además, se trata de un contrato que debe constar en documento, aunque sea privado, por exceder su cuantía de 1.500 pesetas, según el artículo 1.280 del Código civil.

La Resolución termina diciendo que tampoco es admisible que el contrato se haya celebrado por correspondencia, porque la existencia de diligencias escritas excluye la posibilidad legal de semejante calificación.

*Comentarios.*—Descartamos de ellos, desde luego, lo referente a qué el contrato pueda estimarse hecho por correspondencia, porque tal posición dialéctica nos parece difícilmente defendible. Y prescindimos también de la parte de la argumentación que la Resolución emplea para negar al contrato su condición de verbal, supuesto el hecho de existir diligencias administrativas escritas que hacen que, a tenor del artículo 48 del Reglamento, sea exigible el Impuesto, y nos fijaremos exclusivamente en el extremo que se refiere a la interpretación del actual texto del número 5.º del Reglamento, ya que su interpretación ofrece serias dudas, no esclarecidas plenamente hasta ahora ni por el legislador ni por la jurisprudencia.

La redacción clásica de la exención, contenida en todos los reglamentos hasta el de 1941 inclusive, decía, como es notorio, que gozaban de exención "los contratos verbales mientras no se eleven a documento escrito". Ese texto no ofreció nunca duda alguna de interpretación, pero con arreglo a la ley antes citada, de 17 de marzo de 1945, sufrió una trascendental variación al decir que la exención se dará únicamente "cuando su cumplimiento no requiera que consten por escrito".

Esta redacción es la que dió esa ley del 45 y es la que de ella pasó a la vigente y a su Reglamento, ambos, como es sabido, de 7 de noviembre de 1947, y es el texto que aplica la Resolución de que nos estamos ocupando.

A primera vista, y a tenor de lo que llevamos dicho, parece que el Tribunal se decide a sostener que *solamente* están exentos los contratos verbales cuya cuantía no exceda de 1.500 pesetas, o sea, que parece dar a entender que la expresión "cuando su cumplimiento no requiera que consten por escrito", equivale a lo que el Código civil dice respecto a los contratos superiores a esa cuantía al disponer en el artículo 1280 que "deberán constar por escrito aunque sea privado".

Si la Resolución hubiera dado como razón única, o siquiera fundamental, la de que la cuantía del contrato excede de 1.500 pesetas, su pensamiento hubiera quedado claro y sin sombras en cuanto a que donde el Reglamento dice que la exención se da únicamente "cuando su cumplimiento no requiera que consten por escrito", es como si dijera que tal exención de los contratos verbales no comprende sino a los que no exceden de 1.500 pesetas; pero lo cierto es que no lo dice con esa claridad, porque lo que hace es invocar el precepto reglamentario y añadir que la Administración, representada por el Servicio de Intendencia, exigió que la firma del vendedor figurase en el expediente, y "además"—añade—se trata de contrato que, dada su cuantía, debe constar por escrito, siquiera sea privado, por mandato del Código civil. Lo cual parece indicar no precisamente que esté sujeto por ser su cuantía mayor de 1.500 pesetas, sino porque el adquirente condicionó el cumplimiento a la forma escrita, con lo cual quedó fuera la exención conforme al repetido texto literal del número 5.º.

Sea de ello lo que quiera, es lo cierto que esta Resolución es un paso más que añadir a los ya dados por las de 8 de octubre y 12 de noviembre de 1946 y 22 de abril de 1947 en el camino que conduce a la conclusión, hasta ahora en tela de juicio, que diga que cuando esa Ley del 45, y después la de 1947 y su Reglamento, condicionaron la exención de los contratos verbales a que su cumplimiento no requiera que consten por escrito, quisieron decir que solamente están exentos del impuesto aquellos que no excedan de 1.500 pesetas.