

Jurisprudencia sobre el impuesto de Derechos reales

Resolución del Tribunal Económicoadministrativo Central de 16 de julio de 1946.

EL PAGO DEL IMPUESTO SOBRE EL CAUDAL RELICTO NO ES APLAZABLE NI AUN EN EL CASO DE QUE LO SEA EL DEL IMPUESTO DE DERECHOS REALES DE LA MISMA TRANSMISIÓN SUCESORIA.

En determinada sucesión se pidió el aplazamiento de pago de las liquidaciones por los impuestos de Derechos reales y caudal relictos girados por herencia en nuda propiedad, y habiendo la Dirección general de lo Contencioso acordado concederlo en cuanto al primero y denegarlo respecto al segundo, el Tribunal Central desestimó el recurso en atención a que el párrafo segundo del artículo 136 del Reglamento niega todo recurso contra tales acuerdos.

Ese es el único motivo que invoca la resolución del Tribunal, y a él, a nuestro entender, pudiera añadirse la consideración de que la naturaleza especial del impuesto sobre el caudal relictos, impide el aplazamiento, dada la condición de solidaria, que tiene la obligación de pago de ese impuesto a tenor del artículo 248 del Reglamento, si no se olvida que aunque a los nudo propietarios les pudiera afectar el aplazamiento como tales, siempre habrá unos usufructuarios gravados con aquella solidaridad.

Resolución del Tribunal Económicoadministrativo Central de 1.º de agosto de 1946.

LA DETERMINACIÓN DE LOS TIPOS DE TARIFA APLICABLES EN LAS HERENCIAS SE DÉTERMINA EN FUNCIÓN DE LA CUANTÍA DE LA PARTICIPACIÓN HEREDITARIA INDIVIDUAL, SIN QUE SEA FAC-

TIBLE SUBDIVIDIR LA BASE PARA APLICARLE DISTINTOS TIPOS PARCIALES, ES DECIR, APLICAR UN TIPO A LAS PRIMERAS 10.000 PESETAS, OTRO A LA PORCIÓN COMPRENDIDA ENTRE 10 000 Y 50.000, Y ASÍ SUCESIVAMENTE.

Antecedentes.—Presentada a liquidación cierta testamentaria se giraron a otras tantas herederas una liquidación sobre la base de pesetas 131.000, y tres sobre la base de 78.000.

Los contribuyentes, un padre y tres hijas, recurrieron dichas liquidaciones alegando en el correspondiente trámite procesal que las liquidaciones adolecían del defecto de no aplicar las escalas reglamentariamente con arreglo a las partes alicuotas comprendidas en cada uno de los grados *a)*, *b)*, *c)*, etc., de la respectiva gradación de la escala correspondiente a cada uno de los cuatro herederos, lo cual había conducido a aplicar un tipo único más alto que los varios parciales que hubieran resultado del fraccionamiento de las bases liquidables.

El Tribunal provincial, primero, y el Central, después, desestimaron la reclamación por la razón de que a partir del establecimiento de los tipos progresivos en la Ley de 29 de diciembre de 1910, confirmados en todas las posteriores, el contenido claro y preciso de las tarifas no admite otra interpretación que la de que los tipos de gravamen habrán de recaer sobre la totalidad de las bases para las que están fijados, pues de haberse pretendido gravar con tipos diferentes una misma porción hereditaria individual se hubiera dicho expresamente que cada uno de los tipos comprendidos en el mismo número de la tarifa habría de afectar solamente a la porción de la contenida entre cada una de las cantidades que se fijan en cada epígrafe, lo cual ocurriría en todos aquellos casos en que la base de la porción heredada excediera del primer grado de la escala respectiva.

Corroboró el Tribunal Central esa interpretación diciendo que, cuando el legislador quiso que el principio progresional se aplicase en la forma pretendida por los reclamantes, lo dijo expresamente, como ocurre, por ejemplo, en la Contribución sobre la Renta, según la reforma de Ley de 6 de febrero de 1943, y anteriormente en la Ley de Reforma Tributaria de 16 de diciembre de 1940.

Todo esto—continúa diciendo la Resolución que venimos extrayendo—vienen a confirmarlo claramente los Reglamentos del propio Impuesto de Derechos reales al no disponer nada sobre división de tipos

de tributación en cuanto a cada porción hereditaria individual, y al disponer, por el contrario—artículo 31, párrafo 2.º y 126—que la determinación del tipo aplicable en cada caso se hará atendiendo a la cuantía de la porción hereditaria individual y al grado de parentesco entre el heredero, legatario, donatario y el causante, y que las liquidaciones se extenderán a nombre de cada contribuyente y por cuantos sean los conceptos parciales de la tarifa.

Comentarios.—Esta singular reclamación es el primer caso que conocemos que haya sido objeto de planteamiento ante el Tribunal Central, lo cual revela lo insólito del punto de vista de los recurrentes y lo indiscutible que es, a todas luces, el criterio sentado por la Resolución.

La cuestión pudiera, acaso, plantearse en el terreno constituyente para llegar a una más equitativa distribución del gravamen tributario, o a lo que la ya antigua escuela economista llamó "igualdad de sacrificio", al que tienden los impuestos progresionales, de tal manera, que las primeras 10.000 pesetas, por ejemplo, tributen igualmente en todo caso, sea que la adquisición se limite a esa cantidad, sea que sea mucho mayor, y que las 40.000 siguientes, hasta 50.000, soporten un tipo de tributación más elevado, y así sucesivamente; pero sea de ello lo que quiera en el terreno de los principios, lo cierto es que cuando el legislador quiso que así fuese, lo dijo expresamente, como ocurre con las dos Leyes a que el Tribunal Central hace referencia, lo cual conduce a la resolución dada por éste de desestimación del audaz criterio sustentado por los recurrentes.

Resolución del Tribunal Económico-administrativo Central de 1.º de agosto de 1946.

VENDIDO UN EDIFICIO FÁBRICA, CON LA MAQUINARIA EN ÉL INSTALADA, TODO ELLO TIENE EL CONCEPTO DE INMUEBLES, A PESAR DE QUE UNO Y OTRA SE VALOREN Y DESCRIBAN SEPARADAMENTE EN EL DOCUMENTO DE TRANSMISIÓN.

Antecedentes.—La escritura pública de venta a que el encabezamiento se refiere, hacía constar que se enajenaba una fábrica con sus terrenos anejos, vivienda y otras dependencias secundarias, y también el derecho a ejercer la industria de hilados a que aquélla se dedicaba,

con sus cupos, maquinaria, utensilios, herramientas, etc., por el precio de 1.900.000 pesetas, de las que 200.000 correspondían al inmueble, y el resto a la maquinaria y demás elementos existentes en la fábrica.

La Oficina liquidadora aplicó el tipo de liquidación de inmuebles, y la Entidad adquirente reclamó con fundamento en que no era de aplicación al caso el número 5.º del artículo 334 del Código civil, porque para que lo fuera sería necesario que las instalaciones y demás elementos secundarios hubieran sido vendidos como accesorios de la finca, y ello no fué así, porque en la calendada escritura se realizaron dos ventas en apartados separados, la del inmueble con sus terrenos anejos y la de los derechos al ejercicio de la industria con sus instalaciones, maquinaria, etc. o sea la industria misma; de tal manera que si hubieran otorgado una escritura para lo primero y otra para lo segundo, necesariamente se hubieran liquidado una transmisión de muebles y otra de inmuebles.

Por otra parte, añade la recurrente, no es aplicable al caso el artículo 46 del Reglamento cuando califica de inmuebles las instalaciones de carácter permanente, bajo pena de dar al concepto tal amplitud que comprenda la maquinaria, accesorios, utensilios y efectos existentes en una fábrica, lo cual conduciría al absurdo de considerarlo siempre inmuebles, pertenezcan o no al dueño de la misma.

El Tribunal provincial, y el Central después, confirman el criterio del liquidador, fundados en el texto y sentido del citado número 5.º del artículo 334 del Código civil y el del artículo 45 del Reglamento, según los cuales las máquinas, vasos, instrumentos, etc., destinados por el propietario de la finca a la industria o explotación para que se realice en un edificio o heredad y que directamente concurren a satisfacer las necesidades de la explotación misma, tienen la condición jurídica de bienes inmuebles. Y como tales características se dan en el caso discutido, está clara la sinrazón del recurso no desvirtuada tal realidad objetiva por la circunstancia de que se describan y valoren separadamente el edificio y los demás elementos.

Comentarios.—Como se ve, toda la argumentación del recurso es francamente endeble ante el texto claro en su idea y en expresión gramatical del mencionado número 5.º del artículo 334, y por lo mismo huelgan las apostillas que el comentarista pudiera poner. Dice bien la Resolución recurrida al oponer que la descripción y la valoración, separada, no pueden destruir lo que es una realidad objetiva evidente,

desde el momento en que con completa independencia de esa separación nada significan ante el hecho de que lo enajenado es una explotación industrial formada por el conjunto de todos esos elementos, destinada a seguir funcionando conjuntamente.

El argumento de que si se hubieran vendido separadamente lo esencialmente inmueble y los demás elementos a él adheridos, se hubiera producido una liquidación por inmuebles y otra por muebles, tampoco prueba nada o prueba demasiado, puesto que lo que con tal agudeza fiscal se habría conseguido sería hacer que lo jurídicamente inmueble, apareciese subrepticamente como mueble, pero no cambiar la verdadera naturaleza jurídica y fiscal de lo transmitido. Otra cosa sería si la venta de las máquinas y demás elementos se hubiera realizado independientemente y con el verdadero fin de separarlos definitivamente del inmueble.

Resolución del Tribunal Económicoadministrativo Central de 28 de septiembre de 1946.

CUANDO AL CESAR UN PROINDIVISO SOBRE UN INMUEBLE ADQUIRIDO A TÍTULO DE HERENCIA, UNO DE LOS CONDOMINOS ABONA AL OTRO EL VALOR DE SU PARTICIPACIÓN, EL ACTO LIQUIDABLE ES EL DE CESIÓN A TÍTULO ONEROSO, SIN QUE SEA APLICABLE EL APARTADO 27 DEL ARTÍCULO 19—REGLAMENTO DEL 41—NI EL NÚMERO 14 DEL ARTÍCULO TERCERO DE LA LEY.

El inmueble en cuestión había sido adquirido por herencia, según se decía en la escritura de división, y como por tratarse de una casa no era posible la división material por mitad entre los dos hermanos contratantes, acordaron adjudicarla a uno de ellos abonando el otro la mitad del total valor.

Liquidada la cesión a título oneroso, se pretendió que el acto debiera ser declarado exento a tenor de lo previsto en el artículo 1.062 del Código civil en relación con el número 14 del artículo 6.º del Reglamento, y tanto el Tribunal provincial como el Central desestimaron la reclamación porque para que la exención sea aplicable es necesario, no solamente que se den los supuestos de los artículos 1.056 y 1.062 del citado Código, esto es, la realidad de la indivisibilidad, sino también que la adjudicación de excesos y pago de diferencias tenga lugar precisamente al practicar la partición de la herencia.

Resolución del Tribunal Económicoadministrativo Central de 28 de septiembre de 1946.

LA COMPROBACIÓN DE VALORES RESPECTO A ACCIONES DE SOCIEDADES, CON ARREGLO AL VALOR FIJADO A LOS EFECTOS DEL IMPUESTO SOBRE EMISIÓN, TRANSMISIÓN Y NEGOCIACIÓN DE VALORES MOBILIARIOS, NO ES IMPUGNABLE, A LOS EFECTOS DEL IMPUESTO DE DERECHOS REALES, FUNDÁNDOSE EN QUE AL DETERMINARLO LA ADMINISTRACIÓN PARA OTROS EFECTOS TRIBUTARIOS NO LO HIZO ACERTADAMENTE.

Antecedentes.—En una herencia se comprobaron acciones de una Sociedad Anónima. Eran de 500 pesetas nominales con un valor real, según el Secretario de la Sociedad, de 200 pesetas y el valor en comprobación se fijó en 490,91, que era el fijado a las mismas por la Administración de Rentas a los efectos del Impuesto sobre emisión y negociación de valores mobiliarios.

La comprobación fué recurrida alegando que la valoración dada por la Administración de Rentas no se ajustaba a las normas reglamentarias de ese impuesto, y el recurso fué desestimado porque ha de darse plena eficacia a la valoración dada por dicha dependencia para efectos de los tributos que ella liquida, y también, por lo mismo, para los que al impuesto de Derechos reales se refieren, ya que sería absurdo reconocer aquella eficacia para un impuesto y negársela para otro, a lo que añadimos por nuestra cuenta que no nos parece que pueda ser discutible una valoración, ya firme y consentida, al tomarla como punto de partida para la exacción de otro tributo distinto. Esa discusión será viable cuando se discuta la exacción que originó la valoración, pero no después a pretexto de indebidas aplicaciones de las normas reglamentarias, anteriormente tenidas en cuenta.

Resolución del Tribunal Económicoadministrativo Central de 8 de octubre de 1946.

HA DE CALIFICARSE DE VERBAL EL CONTRATO SI NO CONSTA QUE LAS PARTES HAYAN OTORGADO DOCUMENTO EN EL QUE APAREZCA SU CONFORMIDAD SOBRE LA COSA Y EL PRECIO, Y NO LE ES APLICABLE LO DISPUESTO EN EL PÁRRAFO 3.º DEL ARTÍCULO 48 DEL REGLAMENTO.

A LOS CONTRATOS VERBALES DE FECHA ANTERIOR A 1.º DE ABRIL DE 1945 NO LES ES APLICABLE LO DISPUESTO EN EL ARTÍCULO 1.º DE LA LEY DE 17 DE MARZO DE ESE AÑO—NÚMERO 5.º DEL ARTÍCULO 6.º DEL ACTUAL REGLAMENTO—EN CUANTO CONDICIONA LA EXENCIÓN DE LOS MISMOS A QUE SU CUMPLIMIENTO NO REQUIERA QUE CONSTE POR ESCRITO.

Antecedentes.—Previo tarjeta de investigación sobre contrato de ejecución de obras con suministro del año 1941, el interesado presentó un recibo de cantidad y se liquidó como contrato mixto sobre una considerable cantidad.

La liquidación fué recurrida con fundamento en que según el número 5.º del artículo 6.º del Reglamento el contrato es exento, puesto que cuando el consentimiento se presta verbalmente, el contrato ha de reputarse también verbal, sin que pueda afectar al caso la reforma de la Ley de 17 de marzo de 1945 al restringir la exención de los contratos verbales—núm. 5.º del artículo 6.º del vigente Reglamento—porque en ese particular no puede tener efecto retroactivo.

El Tribunal provincial desestimó la reclamación por la razón de que existían unos presupuestos detallados con expresión de las obras a realizar y del coste de las mismas, lo que implica la existencia de condiciones contractuales aceptadas por las partes y es opuesto esencialmente al concepto jurídico de contrato verbal carente de todo documento escrito.

Esta tesis no fué compartida por el Tribunal Central y revocó el acuerdo y anuló la liquidación.

Para que un contrato—dice—pierda la cualidad de verbal es indispensable que exista un documento, público o privado, formalizado expresamente en el que conste la conformidad en la cosa y en el precio, y esos requisitos esenciales y esa prueba escrita determinante del concurso de la oferta y la aceptación sobre la cosa y el precio exigidos por el artículo 1.262 del Código civil, no concurren en el que es objeto de discusión, porque los únicos documentos obrantes en el expediente de investigación están sin autorizar y, además, constituyen actuaciones separadas insuficientes para motivar la exacción del impuesto a tenor del párrafo 3.º del artículo 48 del Reglamento, puesto que para que así

fuera, sería menester que se tratase de suministro o venta de bienes muebles al Estado, cuyo supuesto es el que ese precepto prevé.

De aquí se deduce—sigue diciendo el Tribunal Central—que el aplicable al caso es el artículo 18 del Reglamento en sus párrafos 1.º y 3.º, y con arreglo a ellos la exacción del impuesto en esta clase de contratos presupone que consten en documento, aunque sea privado, o, lo que es lo mismo, que, al no ocurrir así, al acto en cuestión le alcanza de lleno la exención del número 5.º del artículo 6.º del repetido Reglamento, referente a los contratos verbales, en tanto no se eleven a documento escrito.

Y añade más el Tribunal: dice que si bien el artículo 1.º de la Ley de 17 de marzo de 1945 restringe la exención, condicionándola a que el cumplimiento de los verbales no requiera que consten por escrito, y el 1.280 del Código civil dispone que deberán constar por escrito, aunque sea privado, los contratos en que la cuantía exceda de 1.500 pesetas, no se puede olvidar que, según el artículo 16 de la misma Ley, ésta no puede tener efecto retroactivo para declarar sujetos aquellos actos que la legislación anterior declaraba exentos.

Comentarios.—Tiene dos puntos interesantes la Resolución que comentamos: uno, el relativo a que el apartado 3) del artículo 48—el 4) en el actual Reglamento—no reza más que con relación a los contratos de bienes muebles en que el adquirente sea el Estado o las Corporaciones que cita; y el otro extremo es el que hace referencia a la exención de los contratos verbales, tal como ahora la perfila el número 5.º del artículo 6.º, concediéndola solamente “cuando su cumplimiento no requiera que consten por escrito”.

El Tribunal en este particular parece decidirse, interpretando el nuevo texto, por darle el sentido de que los contratos verbales a que el mismo se refiere son los de cuantía inferior a 1.500 pesetas, ya que para éstos el artículo 1.280 del Código civil impone que consten por escrito.

Decimos que ese *parece ser* el sentido de la resolución, y decimos también con todo el respeto para el Tribunal—que nos parece discutible tal interpretación, como más por extenso tenemos razonado en otra parte (1).

(1) Puede verse el comentario a ese precepto en nuestro libro sobre el «Impuesto de Derechos Reales» (segunda edición), páginas 98 y siguientes.

Resolución del Tribunal Económicoadministrativo Central de 22 de octubre de 1946.

EL CONTRATO TRANSMISORIO DE BIENES, EN EL QUE EXISTE CONFORMIDAD EN LA COSA Y EN EL PRECIO ES DE COMPRAVENTA Y NO DE PROMESA DE VENTA, AUNQUE EL PAGO DEL PRECIO SE APLACE HASTA QUE EL DOCUMENTO PRIVADO EN QUE LA TRANSMISIÓN CONSTA SE ELEVE A ESCRITURA PÚBLICA.

EL PLAZO DE PRESENTACIÓN EN TALES CASOS SE CUENTA DESDE LA FECHA DE AQUEL DOCUMENTO Y NO DESDE LA DE LA ESCRITURA PÚBLICA.

La doctrina es tan clara, tanto desde el punto de vista del Derecho civil como del fiscal, que nos excusa del comentario.

JOSÉ-MARÍA RODRÍGUEZ-VILLAMIL.

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

OBRAS COMPLETAS DE DON JERONIMO GONZALEZ

ESTUDIOS DE DERECHO HIPOTECARIO Y DERECHO CIVIL

Tomo I:

- A) Nota editorial.
- B) Prólogo del Excmo. Sr. D. José Castán Tobeñas.
 - 1. Estudios de Derecho Hipotecario.
 - 2. Principios hipotecarios.

Tomo II:

- Semblanza de don Jerónimo, por D. Rafael Núñez Lagos.
- 3. Estudios de Derecho Hipotecario.

Tomo III:

- 4. Estudios de Derecho civil.

Conforme se hizo constar en el número 235 (diciembre 1947) de esta REVISTA, las suscripciones pueden solicitarse de la Sección de Publicaciones del Ministerio de Justicia, indicando el nombre, profesión y domicilio, y señalando la forma de pago que se determina en el citado número, o bien directamente del Administrador de

REVISTA CRITICA DE DERECHO INMOBILIARIO, Alcalá, 16, 5.º, n.º 11

Impreso y distribuido a los suscriptores el Tomo I. En prensa, los Tomos II y III.