

Jurisprudencia sobre el impuesto de Derechos reales

Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 21 de mayo de 1946.

LAS ENTREGAS DE CANTIDADES A TÍTULO DE INDEMNIZACIÓN DE DAÑOS Y PERJUICIOS ESTÁN FUERA DEL ÁMBITO DEL IMPUESTO Y SON ACTOS NO SUJETOS, A PARTIR DEL REGLAMENTO DE 20 DE ABRIL DE 1911.

Antecedentes.—En el año 1909, el Ministerio de Marina concertó con la Sociedad E. de C. N. la ejecución de ciertas obras navales, y entre ellas la construcción del acorazado que se llamó “Jaime I”, y en 1943 se concedió un crédito extraordinario de 1.293.003 pesetas, reconocido a favor de dicha Sociedad, en R. O. de 1929, por los daños y perjuicios que se le ocasionaron, debido al entretenimiento, conservación y seguro del acorazado durante el tiempo en que se retrasó su entrega a la Marina por causas no imputables a la Entidad constructora.

El crédito se hizo efectivo en 1944 y se exigió el impuesto de Derechos reales por el concepto de “contrato mixto”, siendo recurrida la liquidación, con apoyo en que la contratación del buque estaba exenta, en virtud de lo establecido en la Ley de la materia de fecha 7 de enero de 1908 que rige esa clase de construcciones. El Tribunal Central dice que es cierto que la aludida Ley concede la exención a esa clase de contratos, pero que la calificación del acto no fué la acertada, ya que no se trataba de una entrega de mayor precio de un contrato de obra con suministro, sino de una indemnización de perjuicios, y que procede anular la liquidación, si bien no con fundamento en la aludida exención, sino por una consideración completamente distinta,

cual es la de que el acto ha de calificarse de “no sujeto”. Y llega a esta conclusión diciendo que hay que tener en cuenta que a partir del Reglamento de 1911, el acto en cuestión hay que enjuiciarlo fiscalmente de esa manera.

Efectivamente, sigue diciendo, el Reglamento de 10 de abril de 1900 calificaba como transmisión de bienes muebles los actos de reconocimiento, declaración o entrega de cantidades en concepto de indemnización de daños y perjuicios, pero el de 20 de abril de 1911, y con él todos los posteriores, suprimieron ese concepto fiscal, y de ahí hay que deducir que no quisieron someterlo a tributación, o, lo que es lo mismo, que lo estimaron como “no sujeto”.

Comentarios.—Las tesis de la Resolución que acabamos de extraer, no diremos nosotros que no se ajusta a una razonable interpretación jurídico-fiscal, pero no nos atrevemos a decir, dejando a salvo la indiscutible autoridad del Tribunal Central, que esté fuera de toda controversia, también razonable, y que no se le puedan oponer algunos reparos.

El argumento que la Resolución pone como fundamento de su criterio tiene, a no dudarlo, mucha fuerza; si un acto que está sometido al impuesto es dejado fuera de la órbita del mismo por el nuevo texto de la nueva disposición reglamentaria, siquiera lo haga de una manera indirecta, o sea sin mencionarlo en su articulado, bien se puede concluir que no quiso gravarlo.

Eso es verdad y es un razonamiento de buena hermenéutica, pero también lo es que sobre esa norma interpretativa o, al menos, al par de ella, milita aquella otra fundamental que dice que la razón última del impuesto es el enriquecimiento y aumento patrimonial del adquirente, de tal manera que cuando éste se dé, allí surge necesariamente la exacción, con la sola salvedad de que el mismo Reglamento expresamente diga lo contrario.

Repetimos que por el camino dicho se llega sin contorsiones del texto legal a la conclusión de sacar del arca del impuesto ese concepto de indemnización de daños y perjuicios, pero nos atrevemos a sugerir que se podría llegar al mismo resultado de no gravarlo sin declararlo “no sujeto”, encajándolo, probablemente con muchos menos baches en el camino, entre los actos exentos a que se refiere el número 6.º del artículo 6.º del Reglamento, considerándolo como simple pago de un crédito.

Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 11 de marzo de 1947.

LA DECLARACIÓN O RECONOCIMIENTO JUDICIAL EN RESOLUCIÓN FIRME SOBRE NULIDAD, RESCISIÓN O RESOLUCIÓN DE UN ACTO O CONTRATO CAPAZ DE PRODUCIR LA DEVOLUCIÓN DE UN IMPUESTO PAGADO POR DICHO ACTO O CONTRATO NO HA DE FUNDARSE EN EL ALLANAMIENTO DEL DEMANDANTE A LA DEMANDA. EN TAL SUPUESTO, EL CONTRIBUYENTE NO TIENE DERECHO A DEVOLUCIÓN PREVISTA EN EL ARTÍCULO 58 DEL REGLAMENTO.

Antecedentes.—Por acuerdos de las respectivas Juntas extraordinarias de dos Sociedades, se decidió la fusión de las mismas, y sus representantes autorizaron en 1932 la correspondiente escritura pública, estipulando, entre otros extremos, que la denominada C. E. I. T. aportaba el activo y pasivo a la llamada U. E. de C. y continuando ésta con su nombre y rigiéndose por sus Estatutos.

La escritura de fusión fué liquidada y recurrida la liquidación sin éxito.

Así las cosas, en 1942 la representación de la aludida Entidad presentó una instancia al Delegado de Hacienda, reproduciendo otra cursada en 1935, y al parecer extraviada, en la que se hacía constar que en 1935 uno de los accionistas de la U. E. de C. había entablado demanda contra ésta como tal y como fusionante poseedora de los derechos de la C. E. I. T. en pleito ordinario, pidiendo la nulidad del acuerdo de fusión tomado en la Junta extraordinaria de accionistas de la propia Sociedad y también, en su consecuencia, de la escritura en que la fusión se formalizó; y como el Juzgado, en sentencia de 20 de octubre de 1935, había accedido a la demanda en sentencia ya firme, por no haber sido apelada, era evidente que, declarado nulo el acto y con él el documento en que se basaron las liquidaciones giradas en la escritura de fusión, aquéllas eran también nulas y procedía la devolución del importe de ellas, a tenor del artículo 58 del Reglamento del Impuesto.

La aludida instancia fué documentada con un testimonio de la sentencia, del que resultaba que la sentencia había, efectivamente, quedado firme; que el accionista demandante fundó su acción en que la fusión era perjudicial para la Sociedad y hubo indudablemente por

parte de los accionistas, y con certeza por lo que al actor hace, error sustancial en el consentimiento prestado a la fusión y a sus condiciones; que la demandada se allanó a la demanda, mandando la sentencia que las cosas quedasen como antes de la fusión.

La Delegación de Hacienda, de acuerdo con lo informado por la Abogacía del Estado, dijo que el allanamiento en juicio a una demanda no es más que la expresión del mutuo acuerdo entre las partes, y que el apartado 5.º del artículo 58 del Reglamento previene que cuando el contrato queda sin efecto por ese motivo, la devolución del impuesto no es procedente. En su virtud, denegó la devolución pedida.

El acuerdo denegatorio de la Delegación de Hacienda fué recurrido ante el Tribunal Provincial y se argumentó por la Sociedad diciendo que no existe precepto que disponga que la devolución prevista en el artículo 58 no tendrá lugar cuando la declaración judicial de nulidad del acto se funde en el allanamiento del demandado: que el equiparar el allanamiento al mutuo acuerdo entre las partes es una interpretación del precepto reglamentario que pugna con el principio fiscal tributario de que las leyes fiscales no deben interpretarse extensivamente; que en ningún concepto el allanamiento es sinónimo de acuerdo, y que la sentencia de 21 de abril de 1921 tiene establecido que el allanamiento no requiere que la sentencia que recaiga sea de acuerdo con la demanda, sino que ha de ser conforme a Derecho.

No fué estimado el recurso por el Tribunal Económico-Administrativo Provincial, el cual reiteró los razonamientos de la Delegación de Hacienda, añadiendo que si el razonamiento no se equiparara al mutuo acuerdo, quedaría sin eficacia práctica el precepto, porque el mutuo asenso contractual para dejar sin efecto un contrato se enmascararía siempre con una demanda judicial seguida del allanamiento del demandado.

La Sociedad acudió en apelación ante el Tribunal Central y reforzó sus alegatos diciendo que el allanamiento a la demanda producido por la Entidad demandada no pudo conceptuarse como el acuerdo de voluntades a que se refiere el artículo 58 en su apartado 5.º, porque ese acuerdo habría de ser entre las dos Sociedades contratantes y fusionadas, esto es, entre la U. E. de C. y la C. E. I. T., y como ésta no fué demandada, mal pudo convenir nada, y añadiendo que, según la sentencia de 3 de febrero de 1944, si bien el acto de conciliación tiene naturaleza contractual, no la tiene el allanamiento a la demanda, y

por consiguiente, aunque el pleito se hubiese planteado entre ambas Sociedades en son de contendientes, nunca sería posible, jurídicamente, hablar de acuerdo de voluntades entre ambas.

La tesis fiscal fué, no obstante, sostenida por el Tribunal Central, el cual empieza por decir que la sentencia del Juzgado de acuerdo con el allanamiento, no declaró la nulidad de los acuerdos de las Juntas extraordinarias y de la escritura en que se formalizó la fusión por el fundamento de error sustancial alegado en la demanda, sino que el fallo pronuncia la nulidad basándose exclusivamente en dicho allanamiento y en la consideración de que éste, según la jurisprudencia, obliga a los Tribunales a fallar en consecuencia con las peticiones concordantes de las partes, entre las cuales esa concordancia crea un vínculo de Derecho jurídicamente obligatorio; y por lo mismo, se desconoce si el Juzgado habría o no admitido el vicio esencial que se dice que rompió el contrato, lo que en definitiva significa que la nulidad nace, no de una resolución judicial firme, sino de la conformidad de las partes exteriorizada en el allanamiento.

Esté punto de vista lo refuerza con la consideración de que el acto de conciliación se intentó y no tuvo efecto por incomparecencia de la Entidad demandada, y si se hubiese llevado a cabo se hubiera, sin duda, producido en él la conformidad, es decir, el mutuo acuerdo que el mencionado apartado 5.º del artículo 58 dice que sirve de obstáculo insuperable para la devolución del impuesto.

Por fin, se hace cargo el Tribunal Central del argumento antes dicho, según el que la C. E. I. T. no fué parte en el pleito promovido por el susodicho accionista contra la U. E. de C. y mal pudo consentir ni acordar nada aquélla; y lo desata diciendo que la C. E. I. T. no fué ni pudo ser parte porque había dejado de existir en virtud de la fusión, y por eso fué demandante uno de los que habían sido sus accionistas, ya accionista de la U. E. de C., única existente después de la fusión, con lo cual—sigue diciendo—aquel argumento de que a C. E. I. T. nada pactó se esfuma, porque está fuera de duda que todos los accionistas, los que lo fueron de la Sociedad absorbida y pasaron a serlo en la absorbente y también los de ésta, estuvieron conformes en anular la fusión de ambas Empresas.

Comentarios.—El criterio que en la Resolución se sustenta había sido ya mantenido por el Tribunal en la de 24 de noviembre de 1942, y parece, ciertamente, muy razonable, no ya desde el punto de vista

juridicofiscal, sino también mirado en sí mismo. Lo primero, porque si se admitiese que los contratantes pudiesen llegar a la nulidad, la rescisión o la resolución de un contrato y a la consiguiente devolución del impuesto satisfecho por el contrato primitivo, valiéndose del camino de pedir su ineficacia judicialmente y allanarse el demandado, es evidente que la prevención del citado apartado 5.º quedaría prácticamente orillada. El no quiere que el mutuo acuerdo de dejar sin efecto un contrato produzca el derecho a la devolución del impuesto, y sin embargo, se llegaría a ella por un innegable acuerdo, siquiera fuese bautizado con otro nombre y se le vistiese con el ropaje de una decisión judicial.

Es decir, que a la mera convención de los contratantes se le daría la apariencia de una declaración judicial, como exige el apartado 1.º del mismo artículo 58 para que el derecho a la devolución se dé, cuando en realidad lo que ese párrafo pensó fué una verdadera contienda judicial y en una resolución del Juez resolviéndola, y no en una sentencia que se limite a recoger lo que una de las partes pide y la otra acepta, como ocurre con las decisiones judiciales que son consecuencia del allanamiento del demandado.

Dicho esto, hemos de hacer referencia al argumento, interesante y bien concebido dialécticamente por el demandante, cuando dice que no pudo existir, pese al cacareado allanamiento, el mutuo acuerdo de las partes, porque éstas, en realidad, eran o debían serlo, las dos Sociedades fusionadas, ya que ellas eran las verdaderamente interesadas en que la fusión, y por tanto la nulidad pretendida, surtiese o no efectos.

El punto o problema que el argumento plantea es interesante y a primera vista deslumbra. Aunque sea más bien de orden procesal, y por lo tanto un poco al margen de la parcela jurídica que el comentarista cultiva, queremos acogerlo siquiera sea con brevedad.

En buenos caminos de derecho procesal, según nuestros cánones de enjuiciar, la demanda planteada por el accionista actuante, no es dudoso que debió ir dirigida contra los verdaderos contratantes, que fueron las dos entidades que en sendas juntas extraordinarias acordaron fusionarse, desapareciendo jurídicamente una de ellas e incorporando su activo y su pasivo a la otra. Pero es el caso que por el mero hecho de fusionarse e incorporarse la B a la A, la incorporada extendió su propia partida de defunción, y por tanto, ¿cómo demandar a un ente jurídico inexistente?

La contestación no es nada fácil dentro de nuestro mecanismo de enjuiciar, y no tiene más asidero que el propuesto por la propia resolución comentada, o sea que la entidad demandada lo fué en su propia representación, y en la de la Sociedad a ella incorporada en cuanto los derechos de ésta estaban absorbidos, y por tanto representados por aquélla, y también en el de sus socios, puesto que todos ellos formaban parte de la superviviente.

La dificultad, ciertamente que no queda desatada y sin adherencias, ya que no deja producir unos dualismos e interferencias de representación notables, pero lo cierto es que sin ese arbitrio procesal no se ve cómo se ha de hacer revivir un ente jurídico desaparecido y al mismo tiempo querer contender con él para que diga si está conforme con resucitar jurídicamente.

Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 10 de junio de 1947.

SI DESPUÉS DE CONSTITUÍDO UN USUFRUCTO SE TRANSMITE LA NUDA PROPIEDAD, EL VALOR DE ÉSTA HA DE FIJARSE TENIENDO EN CUENTA NO EL PRIMITIVO VALOR DEL USUFRUCTO, SINO EL QUE LE CORRESPONDA CON ARREGLO A LA EDAD DEL USUFRUCTUARIO EN EL MOMENTO DE TRANSMITIRSE AQUÉLLA.

Antecedentes.—En febrero de 1921 falleció el testador legando el usufructo de sus bienes a su mujer, mientras se conserve viuda, y la nuda propiedad a un hermano del causante.

Liquidada la herencia, se estimó el valor del usufructo, atendida la edad de la usufructuaria, en el cincuenta por ciento de los bienes y en el otro cincuenta por ciento el de la nuda propiedad.

El heredero nudo propietario falleció en 1943, nombrando heredera usufructuaria universal de sus bienes, incluso en la aludida nuda propiedad, a su viuda, y heredero en usufructo a un hijo.

Al ser liquidada esta herencia, los herederos valoraron la nuda propiedad en el 50 por 100 de los bienes, ya que superviviendo la primitiva usufructuaria no había variado el valor del usufructo; pero la Abogacía del Estado elevó aquel valor al 80 por 100, entendiendo que la nuda propiedad debía valuarse no con relación al valor del usufructo en el momento de constituirse, sino en relación al valor en el momento de transferirse esa nuda propiedad.

La liquidación fué recurrida con apoyo en que el valor de la nuda propiedad ha de determinarse en función del que el usufructo tenga al constituirse y de la edad del titular del mismo usufructo, y por lo mismo el usufructo vitalicio tiene desde su constitución hasta su extinción un valor relativo constante e invariable, de tal manera, que si pudiera coexistir un usufructo y una nuda propiedad que cambiaran de estimación, llegarían a sumar un valor superior al de los bienes sobre que recayeran; y si bien es verdad que el párrafo aplicado—14 del artículo 66 del Reglamento de 1941—dice que el adquirente de la nuda propiedad ha de satisfacer el impuesto con arreglo al valor de ese derecho en el momento de transmitirse, ese párrafo no puede aplicarse fragmentariamente y prescindiendo del sentido general del artículo.

El Tribunal Provincial dió por buena la liquidación aplicando la letra del aludido apartado 14) que dispone que en la trasmisión de la nuda propiedad a título lucrativo servirá de base el valor de ella en tal momento; y como en el caso de autos habían transcurrido más de veinte años desde la constitución del usufructo, es claro, dice el Tribunal, que el nudo propietario actual está más próximo a consolidar que lo estuvo el primitivo y que el usufructo vale menos, y por lo mismo más la nuda propiedad.

El Tribunal Central confirmó el criterio del inferior y aplicó el mismo precepto discutido diciendo que hay que distinguir entre la consolidación que hace el primer nudo propietario y los actos intermedios de transmisión de la nuda propiedad a favor de otras personas: en aquélla se tiene en cuenta el valor del usufructo al constituirse, y en todas las demás el que realmente tenga el usufructo, cuando el nudo propietario primitivo transmite, como ocurre, dice, con los usufructos sucesivos, a tenor del apartado 5) del mismo artículo 66; de tal manera, sigue diciendo, que, en todos los casos, al extinguirse el usufructo, éste se valorará como al constituirse y con entera independencia de esta valoración se determinará la de las trasmisiones de la nuda propiedad que se produzcan hasta que la consolidación de los dominios llegue por muerte del usufructuario.

Comentarios.—Ciertamente que el texto literal del párrafo reglamentario citado es el expuesto, pero, no es menos cierto que con dificultad se puede encontrar otra justificación del precepto que su propio literalismo, como ocurre con otros de los párrafos del mismo artículo 66, los cuales están concebidos de un modo empírico y centrados con

una mira completamente fiscal y enderezados a evitar la defraudación del impuesto.

El criterio sería acertado, y cuando menos defendible, si se tratase de una adquisición de nuda propiedad desligada de un usufructo anteriormente constituido, o sea, de una nuda propiedad que se desgaja del dominio pleno en el momento de constituirse.

Desde el momento en que no es ello así, la duplicación en parte de la base liquidable es evidente: el nudo propietario nuevo paga en ese momento como si el usufructo valiese entonces, con arreglo a la edad del usufructuario, el equivalente a la mitad del total valor de los bienes, y al cabo de algún tiempo—cuando el usufructo se extinga—volverá a pagar sin tener para nada en cuenta lo ya pagado.

Un ejemplo aclarará más la cosa: nacen un usufructo y una nuda propiedad que en aquel momento valen, si el valor de la usufructuado es 100, 75 el usufructo y 25 la nuda propiedad; ésta se transmite al cabo de unos años, y como su valor es entonces 50, atendida la edad del usufructuario, sobre cincuenta pagará el adquirente. Pasan otros años más, el usufructuario muere y el nudo propietario, como es lógico, consolida; pero, según el texto reglamentario y según la interpretación de la Resolución que comentamos, no paga por consolidación sobre 50, que era el valor del usufructo en la fecha en que adquirió la nuda propiedad, sino que paga sobre 75, o sea, sobre lo que era el valor del usufructo primitivo, con lo cual en definitiva, contribuye sobre $50 + 75$, es decir, sobre mayor base que el valor total del bien de que se trata.

Esa es, pues, deducida con toda lógica, la realidad a que conduce el precepto reglamentario, y así queda de manifiesto, sin réplica posible, la palmaria desorbitación jurídica, e incluso fiscal, a que aquel empirismo antes aludido conduce en su afán de taponar los posibles resquicios de filtración del impuesto.

JOSÉ M.^a RODRÍGUEZ-VILLAMIL

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