

# Jurisprudencia sobre el impuesto de Derechos reales

*Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 26 de marzo de 1946.*

CUANDO LA ENTREGA DE BIENES TIENE LUGAR CUMPLIENDO ÓRDENES DICTADAS POR LOS ORGANISMOS DEL ESTADO REGULADORES DE LA PRODUCCIÓN NO ES EXIGIBLE EL IMPUESTO.

*Antecedentes.*—La Delegación oficial en las industrias siderúrgicas ofició a cierta entidad, ordenando la construcción y entrega a otra empresa de determinados productos siderúrgicos con arreglo a instrucciones, que también daba.

La entidad aludida presentó en la Abogacía del Estado la documentación correspondiente pidiendo la exención del acto por tratarse de obra que se había de ejecutar por mandato del mencionado organismo regulador de la producción siderúrgica, pero la liquidación se giró por transmisión de bienes muebles, y se entabló recurso con fundamento en que no había materia para el impuesto porque no había contrato a causa de la falta de consentimiento. No había sino simple acatamiento a un mandato oficial; y aunque hubiera contrato, el caso encerraría uno privado, celebrado por correspondencia, y exento, por consiguiente, a tenor del número 8.º del artículo 6.º del Reglamento.

No dió paso el Tribunal provincial a la reclamación, pero sí lo dió el Central, diciendo que no hubo verdadero contrato, con sus requisitos esenciales de consentimiento, objeto y causa.

«Es notorio—dice—que el Estado regula e interviene la fabricación, distribución y venta de determinadas materias; de tal manera que los fabricantes no pueden ni producirlas ni venderlas a quien les parezca; y como en el caso en tela de juicio la entrega se hizo en acatamiento a una orden oficial, no hubo libre contratación entre partes, y no existió contrato que produzca liquidación de derechos reales, sin que a esto se oponga—sigue diciendo el Central—el argumento del Tribunal provincial de que la Delegación oficial actúe como organismo regulador de la distribución de

los productos, y limitándose a dar el *placet*; porque como quiera que sea, la intervención estatal en la industria siderúrgica es, en casos como el actual, en forma coercitiva.»

*Comentarios.*—Pocos son los que la resolución de que se trata requiere. Nos parece que el problema está, más bien que en la mayor o menor libertad de movimientos de los interesados, en la forma en que el suministro se haya concertado, ya que la intervención del Estado no parece que pasa de dar preferencia a los pedidos y de ordenarlos, y no llega a imponer la entrega, y por consiguiente, aun con esa regulación oficial, si productor y consumidor convienen documentalmente la transmisión, ésta deberá tributar, salvo que en el acto transmisorio no medie documento alguno capaz de hacerle caer dentro del ámbito del impuesto; todo ello con independencia de la intervención del organismo oficial.

*Resolución del Tribunal Central de 26 de marzo de 1947.*

PARA DETERMINAR LOS AUMENTOS QUE SUFRA EL CAPITAL INICIAL DECLARADO POR LAS SOCIEDADES EXTRANJERAS OPERANTES EN ESPAÑA EN LOS TERRITORIOS EN QUE RIJA EL IMPUESTO HAN DE RELACIONARSE EL TOTAL QUE ARROJE EL CONJUNTO DE LAS OPERACIONES SOCIALES CON EL TOTAL DE LAS OPERACIONES REALIZADAS EN DICHOS TERRITORIOS, Y LA MISMA PROPORCIÓN QUE LA COMPARACIÓN MUESTRE SERVIRÁ PARA DEDUCIR EL CAPITAL OPERANTE EN ESPAÑA Y COMPARAR DESPUÉS ESA CIFRA CON LA INICIALMENTE DECLARADA, Y NO ES REGLAMENTARIO ADICIONAR ESTE ÚLTIMO CON EL DESTINADO A PREVISIÓN DE PAGOS POR ACCIDENTES Y PARA IMPUESTOS.

*Antecedentes.*—Una Sociedad extranjera con negocios en España presentó, años después de la declaración inicial del capital destinado a operar aquí, la declaración del capital destinado a tal fin para los años 1940 y 1941, y la Oficina liquidadora, prescindiendo del procedimiento señalado para determinar si en aquel capital inicial hubo aumento, lo determinó tomando la cifra dada por la Sociedad como capital operante en esos años, adicionada con el importe de los fondos que la Sociedad fijaba en el balance con destino a fondo de previsión para pago de accidentes del trabajo y para pago de impuestos.

La liquidación fué recurrida por la Sociedad, y después de

confirmada por el Tribunal provincial, fué anulada por el Central.

La tesis de éste es que la única forma reglamentaria de determinar el capital destinado a operar en España, a partir del declarado inicialmente durante los años sucesivos, es la que regula el artículo 21 del Reglamento.

Esa fórmula consiste en hallar la relación que hay entre el total capital que represente el conjunto de las operaciones sociales en España y fuera de España con el total de las realizadas en territorio español de derecho tributario común. Hallada esa proporción, se aplica el tanto por ciento resultante al total capital social, y la cifra que arroje dará el capital que reglamentariamente se considera operante en España. Comparando esa cifra con la del inicialmente declarado con destino a ese fin, se verá si es mayor o menor que éste, para, en su caso, girar por la diferencia en más la liquidación correspondiente por el concepto «Sociedades».

Es decir—añadimos nosotros por vía de comentario—, que si aquellas operaciones están en la relación de 1 a 10, en la misma relación estarán dichos capitales, y, por consiguiente, si el capital social total es de diez millones, será de un millón el que el Reglamento supone operante en España el año de que se trate; y si la Sociedad había declarado al principio para tal fin 750.000 pesetas, el aumento de 250.000 será la base tributaria para dicho año.

Después de lo dicho, estimamos innecesarias más explicaciones.

*Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 9 de abril de 1946.*

EL PLAZO DE PRESCRIPCIÓN PARA EXIGIR EL IMPUESTO POR CANCELACIÓN DE HIPOTECA NO EMPIEZA A CORRER HASTA QUE SE OTORGA EL DOCUMENTO EN QUE LA CANCELACIÓN CONSTA O SE DECLARA JUDICIALMENTE, Y NO DESDE EL DÍA EN QUE EL DERECHO REAL SE EXTINGUIÓ POR PRESCRIPCIÓN DE LA ACCIÓN HIPOTECARIA.

*Antecedentes.*—La acción hipotecaria derivada de cierta hipoteca estaba prescrita y caducada desde el año 1889, y así se declaró en sentencia firme de 1940.

El interesado, con apoyo en la correspondiente ejecutoria, pidió a la Abogacía del Estado competente para liquidar el impuesto que declarara la exención por prescripción del derecho a exigirlo,

alegando que desde el año 1889 habían transcurrido con exceso los veinte años que la ley Hipotecaria fija para la prescripción de la acción hipotecaria, y los quince—diez en el artículo 143 del actual Reglamento de 1947—que la legislación del Impuesto de Derechos reales señala para que el derecho a liquidar y exigir el impuesto prescriba también. Ello no obstante, se giró y exigió la correspondiente liquidación por cancelación, la cual fué recurrida y confirmada por el Tribunal provincial Económico-Administrativo, y en alzada por el Central.

*Comentarios.*—Nos abstenemos de desarrollar más los antecedentes del caso, porque el tema está ya estudiado y resuelto por el propio Tribunal, entre otras resoluciones, en la de 31 de enero de 1933, y por el Tribunal Supremo en la sentencia de 7 de julio de 1941. Todo el problema gira alrededor de si lo que está sujeto es el acto o más bien el documento, y la cuestión, para nosotros, no ofrece la menor duda: el impuesto no grava nunca documentos, porque éstos en sí no son materia de tributación para este impuesto de Derechos reales; grava siempre actos, sin que esto quiera decir que el documento no tenga un influjo decisivo en la eficacia del impuesto cuando de actos «inter vivos» se trata, ya que, como es bien sabido, ellos no pueden caer bajo los efectos fiscales sin que exista un documento público o privado, según los casos, en que el acto se solemnice y tenga constancia.

Por eso especialmente no se puede decir que desde el momento en que la acción hipotecaria se extinguió por prescripción empezó a correr la prescripción en contra del fisco para exigir el impuesto, porque a ese acto le falta la exteriorización documental para que los efectos tributarios le alcancen. Hasta que eso ocurre, el derecho de la Hacienda a exaccionar no nace y no puede empezar a prescribir, o, dicho de otra manera, a ir enervándose poco a poco su derecho hasta extinguirse en el último día del plazo de prescripción, como luz que se apaga por carencia de oxígeno.

El argumento es, en definitiva, el mismo que se hace en relación con la prescripción de las acciones en general: empiezan a prescribir o a contarse el tiempo de prescripción desde el mismo momento en que se pueden ejercitar; luego si la acción de exacción no nació sino con el documento, desde ese momento será cuando empezará a correr su prescripción.

*Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 30 de abril de 1946.*

NO TIENE NI FISCAL NI CIVILMENTE LA CONDICIÓN DE INMUEBLE UN HORNO PARA FUNDIR METAL, VENDIDO PRECISAMENTE PARA SU TRASLADO A OTRA LOCALIDAD, AUNQUE EN EL MOMENTO DE LA VENTA ESTÉ ADHERIDO A UN INMUEBLE DEL VENDEDOR.

*Antecedentes.*—El dueño del horno a que el encabezamiento se refiere lo tenía instalado en finca propia, y concertó su venta en escritura pública con una Sociedad metalúrgica, haciéndose constar que aquél había solicitado y obtenido autorización de la autoridad competente para el traslado y montaje del artefacto en otro lugar, y que por no encontrarse en condiciones para ello vendía el horno y los derechos a él inherentes, o sea la autorización para la nueva instalación y funcionamiento; todo ello en precio de 250.000 pesetas, con exclusión del inmueble donde la máquina estaba instalada, aunque el comprador podía utilizar los elementos del mismo inmueble que fuesen indispensables para el funcionamiento de la instalación.

El acto fué calificado como transmisión de bienes inmuebles, y la Sociedad adquirente impugnó la liquidación diciendo que con arreglo al artículo 45 del Reglamento del impuesto, en relación con el 334 del Código civil, el aparato en cuestión no podía calificarse de inmueble por razón de su naturaleza, uso, destino o aplicación, y que su carácter eminentemente mueble resultaba indudable, dadas las características detalladas en la escritura; como tampoco podía considerarse como inmueble a tenor del artículo 46 del mismo Reglamento, porque ese precepto hace relación a las instalaciones de carácter permanente, requisito que en el caso no concurría, ya que se trataba de cosa transportable; no adherida al fundo de modo permanente y que además, según lo pactado, ha de ser trasladado de lugar..

Lo relativo a la aludida autorización de traslado y funcionamiento se acreditó cumplidamente, y el Tribunal provincial desestimó el recurso, fundándose especialmente en la estipulación referente a que la entidad compradora podría utilizar los elemen-

tos del inmueble para el funcionamiento de la instalación en su estado actual.

El Tribunal Central estima el recurso, revoca el acuerdo y califica el indicado artefacto como bien mueble.

Los razonamientos que emplea parten del fundamento de que fiscalmente, y a través del artículo 45 del Reglamento, para determinar si ciertos bienes son muebles o inmuebles por razón de su naturaleza, uso, aplicación o destino, hay que atenerse a lo que el artículo 334 del Código civil ordena, y, en su caso, a las normas del Derecho administrativo, y contrastar esos preceptos con los antecedentes de hecho que en este caso se dan.

Eso supuesto—sigue diciendo el Tribunal—, no se deduce que el repetido horno tenga el carácter de construcción adherida al suelo ni el de máquina, ni su unión al edificio de manera que no se pueda separar de él sin quebranto de la materia o deterioro del objeto, puesto que claramente se deduce que es un artefacto transportable y utilizable en la misma forma en otra parte; por lo tanto, como aquellas circunstancias son las que podrían determinar, a tenor de los números 1.º, 3.º y 5.º del citado artículo 334 del Código civil, la naturaleza inmueble del artefacto, no puede serle ésta atribuída. Y al mismo tiempo, con mayor razón, hay que excluir también los derechos inherentes a la explotación enajenados junto con el aparato.

Más es: aunque se admitiera que el horno en sí tenía la condición de inmueble por su destino o aplicación, con arreglo al número 5.º del mencionado artículo 334, habría perdido tal carácter al ser adquirido por la Sociedad separado del edificio y para transportarlo y utilizarlo en otro lugar, con lo cual entró en la categoría de bien mueble, conforme a la definición que de los mismos hace el artículo 335 citado.

A lo expuesto no obsta—termina diciendo el Tribunal—lo previsto en el artículo 46 del Reglamento sobre la condición de inmuebles de las instalaciones de carácter permanente y transportables, porque se refiere a cobertizos, pabellones y construcciones ligeras, y no a maquinarias, accesorios y utensilios de una industria.

Conformes nosotros con la argumentación del Tribunal y estimándola concluyente, no nos sugiere ninguna apostilla.

*Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 7 de mayo de 1946.*

ES DEDUCIBLE LA DEUDA RECONOCIDA EN ESCRITURA PÚBLICA POR EL CAUSANTE DE LA SUCESIÓN, AUNQUE EL RECONOCIMIENTO SE HAGA A FAVOR DE UN HEREDERO Y SEA CUALQUIERA EL PLAZO QUE MEDIE ENTRE EL FALLECIMIENTO DE AQUÉL Y LA FECHA DE LA ESCRITURA.

*Antecedentes.*—La causante falleció el 24 de abril de 1945 con testamento en el que dice que debe a doña Carmen C. 86.000 pesetas, según escritura pública—que ratifica—, las cuales manda que se paguen con preferencia a todo lo demás que dispone, y en el resto de su patrimonio instituye herederos a sus hermanos, añadiendo que en los bienes sitos en España, si sobrare alguno después de pagar el crédito de doña Carmen, instituye heredera a ésta.

Dicha escritura fué otorgada el 21 de abril, tres días antes del fallecimiento de la causante, y fué oportunamente liquidada antes que la testamentaria, diciéndose en ella que la deuda procedía de diferentes entregas hechas por la acreedora, con constancia en varios recibos y documentos que con el otorgamiento de dicha escritura quedaban anulados.

La Oficina liquidadora no dedujo la deuda, y se formalizó recurso al amparo del artículo 101 del Reglamento, en cuanto dispone que se deduzcan las deudas que consten en documento público anterior a la fecha de abrirse la sucesión y que tenga carácter ejecutivo, a tenor del artículo 1.429 del Procedimiento civil. El recurso se reforzó con actas notariales en las que personas de garantía aseveraban la existencia de la deuda.

El Tribunal provincial rechazó el recurso, por estimar que la deducción la impide el apartado 3) del mismo artículo 101 al decir que las deudas a favor de los herederos no son deducibles.

La tesis no fué compartida por el Central, y anuló la liquidación diciendo que en el documento en cuestión se dan los requisitos del artículo 101, que son la existencia indubitada de la deuda y la constancia en documento que tenga aparejada ejecución y es deducible, y se da también el de ser el documento anterior a la fecha del fallecimiento, siquiera el lapso de tiempo no sea más

que de tres días, y añade que aunque ese corto espacio de tiempo pueda hacer presumir que el reconocimiento se hizo con miras a eludir el pago del impuesto, enmascarando una donación o simulando una deuda, con el consiguiente beneficio en el tipo tributario, lo cierto es que los términos del contrato son categóricos y sus requisitos perfectos, y por lo tanto, aun aplicada con amplitud la facultad que el Reglamento concede al liquidador para calificar en los artículos 41 y 44, no es posible prescindir de aquéllos y desvirtuarlos hasta el extremo de convertir el reconocimiento del débito en una donación o en una simulación de deuda.

Cierto es que de los términos de un contrato pueden deducirse con el cauce del artículo 44 del Reglamento varios actos liquidables lógica y legalmente, derivados de la intención de los contratantes a través de las estipulaciones razonablemente interpretadas, pero en el caso no se puede llegar a la conclusión que la Oficina liquidadora encontró.

La deuda, pues—concluye la Resolución—, es de las comprendidas en el apartado 1) del artículo 101 y no puede encajarse en el apartado 3), en cuanto éste condiciona la deducción con la circunstancia de que no aparezca contraída a favor de los herederos y con la de que se otorgue un documento público de ratificación por los mismos con la comparecencia del acreedor, porque el supuesto de ese precepto es distinto del que es objeto de discusión.

*Comentarios.*—Algunos merece la doctrina expuesta; más que por la forma con que resuelve el caso en concreto, por el criterio, exento de rigorismos, que aplica para interpretar y conjugar esos dos apartados 1) y 3) del artículo 101 del Reglamento del impuesto.

Bien está, y a ello nada se puede oponer, que se distinga y separe el contenido de ambos apartados, puesto que las deudas reguladas en el primero de ellos son exclusivamente las que constan en documento que contenga todos los requisitos exigidos por la ley de Ritos para tener fuerza ejecutiva, mientras que el apartado 3) se refiere, con exclusión de éstas y de las del apartado 2)—que son préstamos bancarios con determinados requisitos—, a cualquiera otra deuda del causante que se acredite a satisfacción de la Administración, y, además, que no sea acreedor algún heredero o legatario de parte alícuota, ni los cónyuges, los ascendientes, los descendientes o los hermanos de dichos herederos o lega-



tarios. Bien está, decimos, esa distinción; pero de ahí a admitir sin distinguos que la deuda reconocida por el testador días antes de morir, sin otras garantías de realidad y certeza que su dicho, y, por añadidura, a favor de persona que resulta ser heredera, queda, a no dudarlo, bastante camino que recorrer, si se prescinde de usar como único medio de locomoción el del literalismo del apartado 1).

Volvemos a repetir que prescindimos del caso concreto, porque en él pudo muy bien el Tribunal apreciar, especialmente a través de las mencionadas actas notariales, que había motivos suficientes para estimar la verdad y certeza de la deuda, y, por lo mismo, para atenerse al texto de ese apartado 1), e insistimos en que nuestra reserva va contra el peligro que supone el dar carácter de generalidad al precepto, de tal manera que la exteriorización de la voluntad del causante en escritura pública, unilateralmente, días u horas antes de morir, valga decisivamente. Tal camino conduce fácilmente al enmascaramiento y a la simulación antes aludida.

Estas reservas que hacemos ante una generosa y sin duda jurídica interpretación en puro Derecho civil, se refuerzan recordando el criterio restrictivo que campea en todo el artículo 101 sobre deducción de deudas, como, por ejemplo, las que el mismo causante reconoce en el testamento—apartado 10)—, y más todavía las de préstamos bancarios del apartado 2), sin contar con la doctrina jurisprudencial, tan rígida también, incluso con las deudas documentadas con letras de cambio no protestadas antes del fallecimiento del causante.

Pues bien: ante eso, nosotros creemos que se puede preguntar si no ofrecen más visos de certidumbre esos préstamos bancarios sin el completo aderezo documental que el artículo exige, y esas deudas con constancia en una cambial, que la que venimos estudiando; y creemos también que si, como parece razonable, la contestación es afirmativa, hay que concluir que lo que no es deducible en aquellos casos tampoco debe serlo en los que tengan las características del que acabamos de analizar.

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

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