

## Jurisprudencia sobre el impuesto de Derechos reales

*Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 5 de marzo de 1946.*

LA COMPRA DE BIENES MUEBLES POR LOS ORGANISMOS ESTATALES ES ACTO SUJETO AL IMPUESTO, SIEMPRE QUE EXISTAN DILIGENCIAS ADMINISTRATIVAS DE LAS QUE SE DEDUZCA LA CONCURRENCIA DE OFERTA Y ACEPTACIÓN SOBRE LA COSA, LA CÁUSA Y EL PRECIO, Y POR OTRA PARTE, NO PUEDEN CALIFICARSE DE MERCADERÍAS, AQUELLAS COSAS CUYA ADQUISICIÓN SE CONTRATA O PIDE CON DETERMINACIÓN DE CARACTERÍSTICAS ESPECIALES.

*Antecedentes.*—La Jefatura de Telecomunicación del M. de la G. ofició a la Central de Fabricantes de Papel dándole traslado de la Orden del Ministerio sobre suministro de papel, en la cual constaba que en el expediente formado para la adquisición de rollos de papel-cinta para traductor Greed, número 3, se habían cumplido los trámites reglamentarios y que, de conformidad de la propuesta, se había acordado la adquisición por gestión directa de determinado número de dichos rollos, con características especiales, puestos en el almacén de Telégrafos de Bilbao libres de todo gasto, en el plazo de sesenta días, habiendo de ser inspeccionada la fabricación por un Ingeniero de Telecomunicación y siendo, el importe total el de 45.519,80 pesetas, abonado mediante libramiento una vez recibido y aceptado el material.

Realizado el servicio, se expidió el libramiento para el pago, y sobre él, la A. del E. en la Intervención Central de H. giró una liquidación por derechos reales como transmisión de bienes muebles y exigió el pago de su importe.

La Entidad aludida reclamó contra esa liquidación, considerándola

improcedente, en razón de lo dispuesto en el número 8.º del artículo 6.º del Reglamento, que declara exentos del impuesto los contratos verbales sobre mercaderías celebrados por correspondencia y los meramente verbales convenidos en establecimientos o sitios públicos de venta, circunstancias—dijo—que se daban en el caso, como acreditaba el oficio de referencia, que era el título del contrato y la prueba del mismo. Por lo tanto, cualquiera que sea la interpretación, amplia o estricta, que se dé al precepto citado, debe el caso ser incluido en dicho artículo como contrato privado sobre mercaderías celebrado por correspondencia; cuya doctrina—sigue diciendo—fué sancionada por el propio Tribunal en acuerdo de 17 de julio de 1941 en relación con un contrato análogo y celebrado por la misma reclamante con la Casa de la Moneda.

En resumen, que la exención era procedente, a juicio de la Central de Fabricantes de Papel, tanto si se aplicaba la calificación de contrato verbal como si se estimaba celebrado por correspondencia.

El Tribunal Central, en la Resolución que venimos examinando, rechaza la reclamación y empieza por sentar que está fuera de discusión que se trata de una compraventa de bienes muebles, y añade que lo que hay que dilucidar es si se le ha de aplicar la norma general de sujeción al imuesto por el artículo 24 del Reglamento, o más bien se le ha de considerar como contrato privado sobre mercaderías celebrado por correspondencia y comprendido en el número 8.º del artículo 6.º del expresado texto legal.

Sin necesidad de abordar la cuestión—añade el Tribunal—de si la Administración puede o no contratar por correspondencia, hay que destacar que en el expediente no aparece carta ni documento alguno en forma epistolar en el que la reclamante acepte el pedido hecho por la Jefatura de Telecomunicación, y, lo que es más, aunque constase tampoco se cumple el otro requisito, cual es el de que el contrato verse sobre adquisición de “mercaderías”.

En cuanto a este extremo, el Tribunal dice, reiterando el criterio de anteriores acuerdos del mismo, que la exención de que se trata se limita a las compraventas que en uso mercantil es corriente celebrar por carta, y tiene por objeto, al igual que la referente a las transacciones verbales en los sitios públicos de venta, no retrasar las actividades de la vida mercantil con intervenciones fiscales que la embaracen, pero, por lo mismo, no puede extenderse a aquellos contratos en que

su objeto ha de reunir determinadas características, como ocurría con el papel que se trata de adquirir, el cual ha de reunir especiales condiciones y, por añadidura, ser elaborado bajo la inspección del adquirente; lo cual quiere decir que no es adecuado para ser vendido en el comercio como mercadería de uso corriente en el mercado y que no puede serle aplicable la pretendida exención, máxime si no se olvida el criterio restrictivo con que han de aplicarse y entenderse las disposiciones referentes a exenciones, que impera en el artículo 3.º de la Ley del Impuesto, en armonía con el 5.º de la de Contabilidad de 1 de julio de 1911, el cual, como es sabido, preceptúa que ni aun a pretexto de ser dudoso podrán declararse otras exenciones que las comprendidas en los expresados artículos 3.º de la Ley y 6.º del Reglamento del Impuesto.

A lo que se acaba de decir agrega el Tribunal que aun en el supuesto de que se diese por bueno que el contrato se hubiese celebrado por correspondencia, no le comprendería la exención del repetido número 8.º, porque el apartado 1.º del artículo 24 del Reglamento ciñe la exención de los contratos por correspondencia al caso en que ésta se limite al mero pedido de géneros, como término sinónimo de mercaderías para cuya venta esté debidamente matriculado el vendedor. Y como en el caso examinado el pedido no se refiere a una clase de papel de venta corriente en el mercado, sino que se fijaron sus características especiales, se hizo reserva de examinar el producto al ser recibido y se pactó la inspección de su elaboración, todo ello lleva a la conclusión de que no puede ser aplicable al caso la exención que se pretende.

Por otra parte, es de tener en cuenta que para la exención del impuesto en los contratos de venta de bienes muebles al Estado basta que exista cualquier diligencia o actuación administrativa escrita por la que se pueda determinar el concurso de la oferta y la aceptación sobre la cosa, la causa y el precio del contrato—art. 48, apartado 3.º—, cuyas diligencias o actuaciones, aunque se califiquen de adquisición directa, han de estimarse como la manifestación escrita y prueba del contrato; y en el caso objeto de discusión, termina diciendo la Resolución, esos antecedentes escritos están patentes, como lo acredita la sola mención de la referida Orden ministerial.

*Comentarios.*—Los que el problema planteado necesita son realmente pocos. Bastará destacar la aplicación estricta que se hace del último apartado del artículo 48 del Reglamento y la interpretación que

da al concepto "géneros" y al de "mercaderías", a los efectos del número 8.º del artículo 6.º del mismo texto, para dejar sentado que esos conceptos no pueden abarcar más de lo que en el lenguaje corriente expresan, esto es, aquellos efectos que están elaborados en serie, por decirlo así, y a disposición de los compradores en general, y no alcanzan, por consiguiente, a aquellos otros que son destinados desde el instante de su elaboración o fabricación a persona determinada, la cual fija de antemano las especiales características que han de reunir.

*Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 5 de marzo de 1946.*

LA DISPOSICIÓN TESTAMENTARIA INSTITUYENDO HEREDEROS EN PLENO DOMINIO A LOS HIJOS DEL HEREDERO USUFRUCTUARIO ES UNA CONDICIÓN SUSPENSIVA QUE AL CUMPLIRSE PERMITE APLICAR LA TARIFA EN EL MOMENTO VIGENTE, CON ARREGLO AL VALOR DE LOS BIENES EN ESE MISMO MOMENTO Y NO AL DE LA FECHA EN QUE LA SUCESIÓN SE CAUSÓ.

*Antecedentes.*—En 1877, el causante dispuso en su testamento que le sucediera en usufructo su sobrino E. Ll., con la condición de que a la muerte de éste pasasen los bienes en plena propiedad a los hijos supervivientes del usufructuario.

El usufructuario muere en 1934 y deja un solo hijo, al cual pasan dichos bienes en plena propiedad, y la Oficina Liquidadora giró la liquidación por el valor actual comprobado, aplicando la tarifa y tipos de liquidación del momento.

El interesado recurrió, sosteniendo que el valor de los bienes había de regularse por el que tenían en 1877 y que la tarifa aplicable debía ser la entonces vigente.

El Tribunal Provincial accede a ambas pretensiones y anula la liquidación, fundado en que el acto en cuestión se deriva del causado en 1877 y estaba sujeto a una condición de las previstas en el artículo 6.º de la Ley de 1927 y en el 57 del Reglamento del mismo año, y por lo mismo, le es aplicable la norma transitoria—la 5.º, en las transitorias de la Ley de 1941—que prevé que en las adquisiciones derivadas de actos o contratos anteriores a 1 de mayo de 1926 sujetos a las condiciones previstas en esa Ley de 1927 y cumplidas después de ella no es de aplicación la norma legal de dichos artículos 6.º y 57.

cuando dicen que "toda adquisición de bienes cuya efectividad se halle suspendida de Derecho por la concurrencia de una condición, un término, un fideicomiso o cualquiera otra manera de limitación, se entenderá siempre realizada el día que la limitación desaparezca, ateniéndose a esta fecha tanto para determinar el valor de los bienes como para aplicar los tipos de tributación".

Este acuerdo del Tribunal Provincial fué recurrido por la Dirección General de lo Contencioso ante el Central. Los razonamientos esgrimidos fueron los que siguen: de la cláusula testamentaria mediante la que el causante dispone que la propiedad de los bienes pase, al fallecer el heredero usufructuario, a los hijos de éste, claramente se deduce que al morir el testador no hubo transmisión de la nuda propiedad a favor de persona determinada y cierta, porque al decir el testamento que los bienes los heredarian los hijos del usufructuario, está claro que la eficacia de la institución quedó subordinada al hecho del fallecimiento, de manera que solamente los sobrevivientes serían herederos y no los premuertos; o, lo que es lo mismo, que la adquisición se hacía depender de un acontecimiento futuro e incierto, cual es el de que el usufructuario dejara hijos al fallecer, esto es, afectada a una condición suspensiva la eficacia de la institución, y por lo tanto, han de serle aplicables los artículos 1.114 y 759 del Código civil, y conforme a ellos la adquisición de los derechos queda pendiente del acontecimiento que constituye la condición y el heredero que muere antes de que la condición se cumpla nada transmite a sus herederos aunque sobreviva el testador. En su consecuencia, el hijo del usufructuario no adquirió ningún derecho al fallecimiento del causante en 1877, sino solamente la mera esperanza o expectativa de un derecho, y por tanto, la muerte del usufructuario es la causa inmediata de la transmisión y debe serle aplicable la tarifa vigente entonces, como previenen el mencionado artículo 6.<sup>º</sup> y el 57, en los términos antes transcritos.

Y a ello no obsta—dice la Dirección General—lo dispuesto en la aludida disposición transitoria cuando establece que no se aplicará lo dispuesto en dicho artículo 6.<sup>º</sup> a las adquisiciones derivadas de actos o contratos anteriores a 1 de mayo de 1926 y cuya efectividad se produzca posteriormente a ese día, porque, como el mismo precepto prevé, ello se refiere a aquellos casos en que los preceptos del artículo 6.<sup>º</sup> modifiquen las disposiciones precedentes sobre la materia, cosa que no ocurre en el supuesto que se estudia.

En el trámite de alegaciones el heredero opuso a esa doctrina que en la herencia cuestionada hay una sola causa de transmisión, que es la voluntad y el fallecimiento del causante, y que su causahabiente adquirió su derecho, de acuerdo con los artículos 657 y 661 del Código civil, desde el momento en que ocurrió ese hecho, quedando entonces diferidos los bienes a los herederos instituidos; que al ocurrir el fallecimiento, el sobrino E. Ll. adquirió el usufructo, y la nuda propiedad alguien tuvo que adquirirla, siquiera fuesen las personas inciertas de los hijos sobrevivientes del usufructuario: que al cumplirse la condición, la incertidumbre se transformó en seguridad sin interrupción, ya que, a tenor del artículo 1.120, en relación con el 757 del Código civil, los efectos de la obligación de dar, una vez cumplida la condición, se retrotraen al momento de la constitución; y si bien el 759 dice que el heredero que muere antes del cumplimiento de la condición nada transmite, ello no significa que no adquiera derechos, puesto que el 799 dispone que la condición suspensiva no impide al heredero adquirir y transmitir derechos, aun antes de que el cumplimiento se realice.

El Tribunal Central estimó el recurso y revocó el fallo del inferior. Para ello abunda en los razonamientos empleados por la Dirección General y en la calificación de la condición como suspensiva y en que la legislación que ha de aplicarse es la vigente en el momento en que desaparezca la limitación de que se trate, o sea en el momento de fallecer el usufructuario, porque en definitiva la limitación, cuando de condiciones suspensivas se trata, no nace cuando ellas se inician, sino que el derecho—en este caso, el derecho a heredar—nace después de causarse el hecho de la sucesión, con lo cual el artículo 6.<sup>º</sup> es de plena aplicación y no lo es la mencionada disposición transitoria.

**Comentarios.**—El problema de interpretación que la Resolución que comentamos aborda ha sido reiteradamente tratado por el mismo Tribunal y se reduce a concordar el artículo 6.<sup>º</sup> de la Ley y su reflejo el 57 del Reglamento, con la 5.<sup>a</sup> de las disposiciones transitorias en el texto de 1941. Aquél dice que las adquisiciones supeditadas en su efectividad a alguna limitación—condición, término, etc.—se entienden realizadas, a los efectos de comprobación, base y tipo aplicables, en el momento en que la limitación desaparezca, y la transitoria, en cambio, dispone que tal norma no se aplicará a las adquisiciones derivadas de actos o contratos nacidos antes de 1 de mayo de 1926, porque en esa fecha es cuando entró en vigor la norma del artículo 6.<sup>º</sup>, re-

producida sin interrupción en todas las Leyes y Reglamentos posteriores.

Como se ve, de lo que en puridad se trata es de una cuestión de retroactividad, puesto que el precepto no podía, ni puede, en cuanto nuevo, ser aplicable más que a las adquisiciones posteriores a su vigencia—1 de mayo de 1926—, y por consiguiente, cuando el caso se presenta y se aprecia que la limitación aludida arranca de un momento anterior a esa fecha, hace falta saber si es así, o si más bien el nacimiento del derecho es posterior, no obstante aquellas apariencias.

Esto último es lo que ocurre, según la aludida doctrina del Tribunal, ahora reafirmada, una vez más, en materia de condiciones suspensivas: antes y ahora, el derecho que merced a ellas se concreta no nace, en realidad, hasta que se cumplen, y por lo mismo, no hay problema de retroactividad.

Limitamos el comentario a las precedentes consideraciones, no sin decir, de paso, que esos preceptos de Derecho transitorio reflejados en el artículo 57 del Reglamento, en el 6.<sup>o</sup> de la Ley y en la repetida disposición transitoria, llevan derechamente o están íntimamente relacionados con la debatida y no resuelta cuestión de concordancia entre los artículos 759 y 799 del Código civil, de la que no hay por qué tratar aquí con ocasión de este sucinto comentario, entre otras razones por la potísima de que no íbamos nosotros a aportar ningún punto de vista nuevo, y porque bien sabemos que nadie nos ha dado la investidura de civilista.

Como quiera que sea, no es dudoso que en el caso comentado el verdadero concepto de la condición impuesta es el de suspensiva, y que por lo mismo, el derecho no se perfeccionó hasta que murió el usufructuario; pero ¿esto quiere decir que no estaba sembrado el germe al fallecer el primitivo causante bajo la relacionada disposición testamentaria? ¿No se podría ir a la distinción entre el nacimiento del derecho, todo lo condicionado que se quiera, pero, al fin, nacido, y su perfeccionamiento?

Decimos esto, porque aunque el criterio del Tribunal, decidido y reiterado, es el expuesto, no se puede dejar de reconocer que las interrogaciones que acabamos de hacer tienen fuerza y hacen que la balanza quede vacilante en el fiel.

JOSÉ M.<sup>a</sup> RODRÍGUEZ-VILLAMIL  
Abogado del Estado y del I. C. de Madrid.