

Jurisprudencia sobre el impuesto de Derechos reales

Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 6 de marzo de 1945.

LAS INFORMACIONES POSESORIAS ESTÁN SUJETAS AL IMPUESTO, AUN EN EL CASO DE QUE LOS BIENES A QUE SE REFIERAN PUDIERAN ESTAR EXENTOS EN CUANTO A SU ADQUISICIÓN POR TRATARSE DE SOLARES SOBRANTES RESULTANTES DE UNA OBRA DE SANEAMIENTO O MEJORA INTERIOR DE POBLACIÓN.

El Ayuntamiento de Santander procedió a legalizar e incluir en el patrimonio municipal las parcelas que, como consecuencia de la reforma interior de la población, habían perdido el carácter de vías públicas y pasado a ser propiedad del Ayuntamiento. Para ello e incluirlas en el inventario general como bienes patrimoniales y proceder a su inscripción en el Registro de la Propiedad expidió la certificación correspondiente, la cual fué liquidada como información posesoria.

La Alcaldía, como apoyo en la Ley de exención de 3 de septiembre de 1941 sobre reforma interior de la ciudad, en la de 18 de marzo de 1895 sobre saneamiento y mejora interior de poblaciones y demás disposiciones en relación con la materia, pidió que se aplicase al caso la exención del número tercero del artículo 6.^º del Reglamento del Impuesto.

La exención no fué acogida ni por el Tribunal provincial ni por el central por la razón de que no se trata de la adquisición ni de la enajenación de fincas sujetas a expropiación forzosa, sino de una información posesoria con el conocido objeto de dar acceso al Registro a determinados bienes mediante una inscripción de posesión ;

y como estas informaciones son las que el Reglamento grava en su artículo 36 cualquiera que sea el título de adquisición alegado, con la prevención; además, de que la exención o no sujeción al impuesto en la fecha de la adquisición no libera del tributo a la información, está claro que no hay términos hábiles para aplicar la exención pedida ni aun a discutirla siquiera en este expediente porque ella afectaría al título de adquisición y, por lo dicho, no puede afectar a la información.

La claridad del caso y de la doctrina aplicada excusa el comentario.

Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 13 de marzo de 1945.

LA COMPRA DE BIENES MUEBLES POR EL ESTADO ESTÁ EXENTA EN EL CASO DE QUE SE TRATE DE MATERIALES INTERVENIDOS OFICIALMENTE, EN CUYO SUPUESTO LA ENTREGA NO SE HACE EN VIRTUD DE CONTRATO, SINO EN CUMPLIMIENTO DE ORDEN DE UN ORGANISMO ESTATAL.

Antecedentes.—El Ministerio de Marina expidió a favor de cierta Sociedad anónima dos libramientos correspondientes a determinadas ventas de productos intervenidos efectuadas a favor de dicho Centro ministerial, y al ser presentados aquellos libramientos a la Oficina liquidadora, ésta giró liquidación por el concepto de compraventa.

La liquidación fué impugnada exponiendo: que uno de los libramientos se refería a un pedido de pintura cursado a la Sociedad recurrente por el Servicio de Intendencia por gestión directa, sin que mediase contrato previo ni concierto de bases especiales; que el Sindicato del Metal ordenó a la Sociedad la venta al Ministerio de cinco toneladas de plomo, dirigiéndose directamente el Ministerio al Sindicato del Metal para hacer el pedido y disponiendo este último su cumplimiento a través de la Sociedad, sin que hubiese pacto especial alguno, ya que el precio no podía ser otro que el oficial; que las compras fueron de naturaleza privada y que el formalismo de los actos administrativos se sustituyó por el estilo o forma de la correspondencia mercantil.

En definitiva, se pidió la declaración de exención de los contra-

tos por aplicación del número octavo del artículo 6.^º del Reglamento del Impuesto, y documentó sus afirmaciones en forma adecuada.

Con apoyo en el principio general y fundamental del Impuesto de Derechos reales, que requiere, para que el impuesto sea exigible, un hecho que jurídicamente origine el acto tributable, una convención expresa de los contratantes o un acto que, con arreglo a derecho, pueda deducirse de la intención de los contratantes, dice que hay que examinar si los antecedentes propuestos dieron lugar al nacimiento de algún contrato entre el recurrente y el Ministerio o si puede deducirse su existencia conforme a los preceptos fundamentales dichos.

Sentada esta premisa, dice el Tribunal que de los antecedentes expuestos y especialmente de los oficios dirigidos a la Sociedad por el Ministerio se infiere que los pedidos del material de que se trataba se hallaban regulados e intervenidos por los Sindicatos respectivos y que, por consecuencia, la entrega de la mercancía no se hizo en cumplimiento de un contrato y sí en acatamiento de una orden oficial que no podía eludirse, y al no existir libre consentimiento sobre el objeto, precios, etc., no se puede afirmar que haya habido contrato de suministro ni acto alguno que determine la exacción del impuesto.

En todo caso, sigue diciendo, no resulta que los contratos constasen en documento público ni privado como exigen los artículos 24 y 48 del Reglamento, combinados, para que el impuesto sea exigible en casos como el presente, y siempre resultaría que la transmisión de que se trata, dada la forma de su celebración, no podía ser gravada. Por el contrario, ha de ser considerada como exenta y comprendida en el número quinto del artículo 6.^º del Reglamento, referente a los contratos verbales mientras no se eleven a documento escrito.

En el supuesto, añade después, de que se estimase celebrado el contrato por correspondencia—sin entrar ahora, dice, en la cuestión de si este medio de contratación puede utilizarlo la Administración—también había que admitir la exención con arreglo a lo preceptuado en el número octavo del mismo artículo 6.^º relativo a los contratos privados sobre mercaderías que se celebren por correspondencia.

Por último, termina el Tribunal, tampoco puede estimarse apli-

cable el párrafo 3.^º del artículo 48 del Reglamento porque ese precepto, al disponer que tributen los contratos de suministro y venta de bienes muebles al Estado, aun cuando su celebración no conste en documentos escritos, exige, en cambio, como condición mínima que exista alguna diligencia o actuación administrativa escrita por la que pueda determinarse la concurrencia de la oferta y la aceptación sobre la cosa y la causa que han de constituir el contrato y el precio estipulado, o sean, los requisitos de todo contrato, los cuales ha de entenderse que deben cumplirse en virtud del libre convenio en la propuesta y en la aceptación, de acuerdo con los artículos 1.261 y 1.262 del Código civil, cuya circunstancia no se da, termina diciendo, en el caso de que se analiza.

Comentarios.—Estudia el caso propuesto la Resolución que examinamos, como claramente se ve en la exposición de antecedentes, primariamente desde el punto de vista de los principios fundamentales del Impuesto de Derechos reales, para deducir que no pudo existir libre contratación ni, por lo tanto, contrato ni acto liquidable; después lo examina a la vista de las exenciones de los números quinto y octavo del artículo 6.^º del Reglamento, y termina por analizarlo en relación con el párrafo último del artículo 48 del mismo texto legal.

Por nuestra parte nada hemos de oponer a la aplicación de las aludidas exenciones una vez colocados en el punto de enfoque en que se coloca el Tribunal para referirlas al caso, porque si se entiende, a la vista de la documentación analizada, que no existió contrato propiamente dicho por escrito o que aquélla no pasa de exteriorizar una relación contractual epistolar, claro está que nos hallaríamos ante un caso de contrato verbal o ante el privado sobre mercaderías celebrado por correspondencia, exento en cualquiera de los dos aspectos por imperio de los mencionados números quinto y octavo. Es ello claro, repetimos, aunque no lo sea tanto al comprender cómo las órdenes, oficios y comunicaciones cruzadas pueden llevar al convencimiento de que el contrato fué verbal o por correspondencia.

Más hondas dudas suscitan aún los otros dos puntos de vista, si se examinan con ánimo sereno y objetivo.

Empezando por el de que al no existir consentimiento libre por estar intervenidos los productos y por haber sido entregados en aca-

tamiento a una orden oficial, tenemos que decir que nos parece que si se generaliza puede conducir a consecuencias contrarias a otras normas también generales del impuesto, puesto que el hecho de que la voluntad de un contratante esté condicionada e incluso anulada por disposición legal o de autoridad competente, tanto en cuanto a precio como en cuanto a libre elección del adquirente del bien o de la cosa que el otro contratante adquiere, no siempre es bastante para que el acto quede fuera del ámbito del impuesto. Así, por ejemplo, al que se le obliga a vender una cosa por mandato judicial y por un precio impuesto no le queda libre el juego del consentimiento, y otro tanto ocurre con la expropiación forzosa y puede ocurrir en múltiples casos de indemnización por culpa, por dolo o por delito, y, sin embargo, en todos esos supuestos y otros muchos que, sin duda pueden darse, no es posible dudar que los actos liquidables nacen sin que la voluntad contractual juegue libremente.

El otro aspecto a que hacíamos referencia es aquel en que la Resolución comentada estima que tampoco se llega al acto liquidable aunque al caso se le quisiera aplicar el tercer apartado del artículo 48 del Reglamento, porque aunque éste dice que basta cualquier diligencia o actuación administrativa escrita acreditativa de la convención sobre cosa, causa y precio, falta, dice, la libertad contractual. A ello nos parece que se puede oponer lo anteriormente expuesto, y, además que aunque sean de indudable fuerza los razonamientos del Tribunal e indiscutible el principio general del que arrancan, no es menos cierto que en último término la razón del impuesto es el acrecentamiento del patrimonio del adquirente del bien mueble o inmueble de que se trate, y por lo mismo, siempre que ese acrecentamiento jurídico exista, se dará esa razón para que el adquirente tribute, aun a pesar de las trabas y restricciones que el Poder público tenga establecidas transitoriamente.

En nuestro caso el acrecentamiento es a favor del Estado, y éste no es obligado al pago, pero esto no enerva lo dicho porque sabido es que en principio él debía pagar, y que si no lo hace es porque el apartado 3º del artículo 59 así lo establece por excepción, invirtiendo la norma general.

Reputamos, pues, bien fundamentada la teoría del reputado Tribunal, pero, con todo respeto, exponemos las observaciones apuntadas.

Sentencia del Tribunal Supremo de 10 de mayo de 1946.

LAS ADQUISICIONES DE GÉNEROS Y EFECTOS POR EL RAMO DE GUERRA SIN SUBASTA NI CONCURSO EN LA FORMA LLAMADA POR GESTIÓN DIRECTA Y CON ARREGLO A LAS NORMAS DEL REGLAMENTO DE 10 DE ENERO DE 1931 PARA SITUACIONES URGENTES MILITARES NO ESTÁN EXENTAS DEL IMPUESTO PORQUE EL CUMPLIMIENTO DE LAS NORMAS DE ESE REGLAMENTO IMPIDE QUE TALES ACTOS PUEDAN CONSIDERARSE COMO CONTRATOS VERBALES O COMO CELEBRADOS POR CORRESPONDENCIA Y, POR TANTO, NO PUEDEN ESTAR COMPRENDIDOS EN LAS EXENCIOS DE LOS NÚMEROS 5.^º Y 8.^º DEL ARTÍCULO 6.^º DEL REGLAMENTO DEL IMPUESTO.

Antecedentes.—Prescindamos de detallar los que en los Resueldos de la sentencia se mencionan, limitándonos a decir que se trataba de varios mandamientos de pago de géneros adquiridos por la Intendencia Militar para atender necesidades militares urgentes por el procedimiento que el aludido Reglamento de 10 de enero de 1931 denomina «gestión directa», es decir, prescindiendo del requisito de la subasta o concurso exigido en la Ley de Contabilidad de 1.^º de julio de 1911, pero ateniéndose a las formalidades que dicho Reglamento prescribe, como son existencia de presupuestos, presentación de pliegos por los proveedores con expresión de clases y precios de las partidas de artículos a suministrar, y después el examen de las proposiciones por la Junta Económica.

Las adquisiciones de que se trata fueron, pues, hechas previos esos requisitos, y, al tratar el proveedor de hacer efectivos los libramientos correspondientes en la Caja general de Depósitos, la Abogacía del Estado de la misma exigió el impuesto como transmisión de bienes muebles al 2,50 por 100.

El interesado recurrió ante el Tribunal Económico-Administrativo Central, diciendo que las compras aludidas habían sido realizadas por «gestión directa», según demostraba con las correspondientes certificaciones del Comisario Interventor del Ministerio de la Guerra, y que por lo mismo, estaban exentas del impuesto, conforme dispone el artículo 1.^º de la Orden de 16 de agosto de 1934.

El Tribunal Central desestimó la alzada; y dijo que desde el momento en que, en los casos discutidos, existían las circunstancias a

que hemos hecho referencia, es indiferente que las compras se realicen por gestión directa, sin concurso ni subasta, puesto que tal circunstancia no se halla entre los motivos de exención enumerados en los artículos 3.^º de la Ley y 6.^º del Reglamento del Impuesto de Derechos reales, y que las mismas circunstancias impiden aplicar la exención de los números 5.^º y 8.^º del Reglamento, que se refieren a los contratos verbales y a los privados sobre mercaderías, que se verifique por correspondencia.

Respecto a la aplicación de la aludida Orden de 16 de agosto de 1934, dijo que no exime del impuesto los contratos celebrados por gestión directa, a lo que la sentencia de la Sala 3.^a a que venimos haciendo referencia, añade, después de insistir en los anteriores razonamientos del Tribunal Económico-Administrativo Central, que aquella disposición ministerial, en definitiva, no hace más que confirmar o referirse a la exención del número 6.^º del artículo 6.^º del Reglamento, relativa a las entregas en metálico como precio de bienes o pago de servicios o créditos.

Comentarios.—La verdadera dificultad del problema planteado está en la interpretación y coordinación con el mencionado número 6.^º del artículo 6.^º del Reglamento, de la Orden de 16 de agosto de 1934, de la que casi prescinden, tanto el Tribunal Central como la Sala 3.^a, o, al menos, parecen concederle un lugar secundario entre sus razonamientos.

Nosotros estamos plenamente conformes con la doctrina sentada en ambas resoluciones, pero creemos que el texto de la Orden necesita algún comentario, porque choca, cuando menos en su letra, dada la generalidad de sus términos, con dicha doctrina, supuesta su vigencia, la cual negaríamos redondamente después de la publicación de la Ley del Impuesto de 1941; si no la viéramos citada como vigente en la Circular o dictamen de la Dirección General de lo Contencioso de 10 de febrero de 1944.

Dice, pues, la repetida Orden de 16 de agosto de 1934, que gozarán de exención los mandamientos de pago expedidos a favor de proveedores y abastecedores por servicios ejecutados por administración directa, conforme al artículo 56 de la Ley de Contabilidad.

Así dice el artículo 1.^º, añadiendo a continuación los artículos 2.^º al 4.^º, que es obligatoria la presentación ante las oficinas liquidadoras por el vendedor, contratista o adjudicatario de los docu-

mentos referentes a esas contratas y que con el libramiento o mandamiento de pago deberá acompañarse el documento original que lo motive, con la nota correspondiente por derechos reales, ya de pago, ya de exención.

Todo esto significa que hay que interpretar el sentido conjunto de esos artículos, y no el del 1.^º por sí solo, porque, interpretados aisladamente, o dicen algo equivalente a declarar una exención no admitida por la Ley del Impuesto, o dicen lo mismo que éste tenía ya establecido, como es la obligación de presentar obligatoriamente a liquidación el documento que origina la adquisición o transmisión, pagar el impuesto y presentarlo junto con el libramiento y como consecuencia de todo ello que el libramiento, por sí mismo, no causa liquidación.

Ello es claro: ese documento no es otra cosa que una consecuencia del acto que engendró la transmisión, y es el justificante que sirve para percibir el precio, y como el acto se supone que tuvo una expresión documental, que fué, o debió ser, objeto de liquidación, el tal libramiento no contiene ni exterioriza ninguna transmisión de bienes, sino que lo que verdaderamente exterioriza es una entrega de cantidad en metálico constitutiva de precio de una cosa vendida, que es, precisamente, el caso de exención a que se refiere el número 6.^º del artículo 6.^º del Reglamento.

Esto es así, indiscutiblemente, pero también lo es, que al libramiento no se acompaña de ordinario el contrato que lo origina ni se justifica el pago de impuesto a él correspondiente, y, por tanto, la Oficina liquidadora no puede declarar la exención de aquel libramiento, y tiene que liquidar en él la tramitación, aunque otra cosa diga esa Orden en su letra, so pena de consentir deliberadamente una segura defraudación.

JOSÉ M.^a RODRÍGUEZ-VILLAMIL.
Abogado del Estado y del I. C. de Madrid