

Jurisprudencia sobre el impuesto de Derechos reales

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

LA EXENCIÓN DE LOS CONTRATOS PRIVADOS SOBRE MERCADERÍAS, CELEBRADOS POR CORRESPONDENCIA, SE REFIERE A LAS COMPRAS VENTAS QUE EN EL USO MERCANTIL ES CORRIENTE CELEBRAR POR CARTA, NO A LOS DE OTRAS CARACTERÍSTICAS Y EN LOS QUE FIGURAN IMPRESAS LAS CONDICIONES GENERALES EN QUE SE REALIZAN LAS COMPRAS.

Antecedentes.—La Oficina liquidadora de S. requirió a cierta Sociedad para que presentara los documentos privados de compra de corcho a mayoristas, y, en su consecuencia, fueron presentados gran número de documentos, mediante los que la Sociedad se había dirigido a diferentes personas, expresando que confirmaba la compra de cierto número de quintales de dicha mercancía, con indicación de procedencia, calibre, clase, etc., y con especificación de la forma y días de pago, constando al dorso, impresas, las condiciones generales de todas las compras y también la conformidad de los vendedores, sin indicación de lugar ni fecha.

Con tales documentos se acompañó un escrito, diciendo que no habían sido presentados a liquidación porque no eran más que meras cartas confirmatorias de contratos verbales, y por estimar la Sociedad que los contratos sobre mercaderías celebrados por correspondencia están exentos cuando se enajenan bienes muebles por el propio dueño, colono o arrendatario de las fincas, terminando por pedir la exención.

Practicadas las oportunas liquidaciones por el concepto muebles al 2,50 por 100, fueron recurridas al amparo del número 8.º del ar-

título 3.º de la Ley, en relación con el 6.º del Reglamento de la misma, diciendo que el modelo empleado por la Sociedad era un contrato perfecto por correspondencia, dado que, según el artículo 1.262 del Código Civil, el consentimiento se manifiesta por el concurso de la oferta y la aceptación sobre la cosa y la causa que han de constituir el contrato, y, por lo tanto, el “conforme” puesto al pie para que lo firme el vendedor, da vida a un contrato por correspondencia, de tal manera que si se suprimiese la palabra “conforme”, existiría simple correspondencia y no el contrato privado a que se refiere la exención enunciada en los preceptos citados, añadiendo que cuando tales adquisiciones son a productores, están exentas y, si se otorgan entre comerciantes, lo están también. si se celebran por correspondencia, según el precitado número 8.º, o bien están no sujetos, de acuerdo con el expreso precepto del artículo 24 en su párrafo primero, que así lo declara respecto a la transmisión de bienes muebles que se realice por correspondencia, si ésta se limita al mero pedido de géneros para cuya venta se halle debidamente matriculado el vendedor, bastando entonces que éste sea comerciante.

A estos argumentos opuso el Tribunal Provincial, desestimando el recurso, que no se da la exención de los contratos verbales, porque los discutidos se realizaron por escrito, ni se da tampoco la establecida para los casos en que el vendedor sea dueño, colono o arrendatario de las fincas o ganaderías productoras de los bienes vendidos, ya que los vendedores, como reconoce la reclamante, son mayoristas; no se trata, dice, de un contrato por correspondencia, porque esto requiere que haya una carta ofreciendo la venta o solicitando la compra, y otra, aceptando, circunstancias que no concurren en los casos en discusión, y no es aplicable al apartado 1) del artículo 24, porque los documentos en cuestión no se limitan a hacer un mero pedido y tienen la firma del vendedor.

Planteada la cuestión ante el Tribunal Central, éste argumenta de la siguiente manera, para confirmar el acuerdo recurrido y desestimar el recurso: respecto al concepto reglamentario de los contratos privados sobre mercaderías, que se verifiquen por correspondencia, a que se refiere el repetido número 8.º del artículo 6.º, dice que debe estimarse que se refiere a los que tienen lugar mediante una carta en la que se haga la propuesta y otra en la que se conteste con la aceptación, o bien fijando las condiciones en que se modifica, sin que quepa admitir otras acepta-

ciones del vocablo "correspondencia" en cuanto a los efectos tributarios de que se trata; acepción que, por otra parte, es la misma y con igual significación que la de contrato por carta que se deduce del contenido de los artículos 1.262 del Código Civil y 54 del de Comercio, los cuales, al determinar cuándo se entiende prestado el consentimiento en los contratos celebrados por correspondencia, presuponen que exista una propuesta y una aceptación concurrentes y exteriorizadas por ese medio precisamente. El argumento lo refuerza añadiendo que no se acreditó que el contenido de las susodichas cartas se trasladara al libro copiador, que preceptivamente tienen que llevar las Sociedades, conforme a los artículos 33 y 41 del Código de Comercio.

Aun en el supuesto—sigue diciendo la Resolución—de que en el caso tratado se hubiesen celebrado, en realidad, contratos por correspondencia, no les alcanzaría la aludida exención del número 8.º, porque ésta, referida a tales contratos, está restringida en el apartado 1) del artículo 24 del mismo Reglamento, el cual, al modificar en ese punto los Reglamentos anteriores, limita la exención, en relación con la transmisión por contrato con carácter perpetuo de toda clase de bienes muebles, al caso en que la correspondencia se circunscriba al mero pedido de géneros como término sinónimo de mercaderías, para cuya venta esté matriculado el vendedor, y como los documentos estudiados, lejos de circunscribirse al pedido de géneros, contienen todas las estipulaciones contractuales que, además, están aceptadas, es claro que están fuera de la exención, aun sin tener en cuenta la prohibición que establece el artículo 7.º del mismo Reglamento cuando dice que, ni aun a pretexto de ser dudosos, se declaren exentos otros actos o contratos que los expresamente comprendidos en el artículo 6.º

Se ocupa después el Tribunal del otro sector de contratos que el mismo número 8.º menciona, referentes a bienes muebles enajenados en documento privado por el dueño o colono de las fincas de que procedan los bienes vendidos, y dice que en el expediente no existe indicio alguno de que los vendedores del corcho tengan tal condición, antes al contrario, aparece justificado que todos ellos eran comerciantes al por mayor.

De todo ello deduce, en fin, la Resolución que los discutidos contratos contienen transmisiones a título oneroso de bienes muebles con carácter perpetuo, comprendidos en el primer apartado del artículo 24, y gravados con el 2,50 por 100, por ser verdaderos contratos priva-

dos de venta de bienes muebles, comprensivos de todos los requisitos exigidos por su naturaleza para ser gravados, a tenor del párrafo 2.º del artículo 48 del Reglamento.

Comentarios.—Hemos reseñado ampliamente la Resolución a que venimos haciendo referencia, porque en ella se contiene un estudio muy completo de la exención contenida en el número 8.º del artículo 6.º del Reglamento, en los tres matices que la misma contiene, o sean: los contratos privados por correspondencia sobre mercaderías, los meramente verbales que se celebren en establecimientos o sitios públicos de venta y los que se refieran a bienes muebles y semovientes realizados por el dueño, colono o arrendatario de las fincas o ganaderías productoras de esos bienes, todo ello en conexión con la característica restrictiva que el artículo 24 del mismo Reglamento pone a la exención, al decir en su primer apartado que la exención del contrato por correspondencia ha de entenderse referida al mero pedido de géneros para cuya venta esté legalmente habilitado el vendedor por medio de la matrícula correspondiente.

Al mismo tiempo no hay que olvidar la directa relación que ese número 8.º guarda con el artículo 48 del repetido Reglamento y a la que, también atinadamente, se refiere la misma Resolución.

El estudio, pues, nos parece cabal, y después de él queda completamente esclarecido el sentido de la exención en sus tres aspectos, especialmente el referente al concepto del contrato por correspondencia, que era el que podía dar lugar a más dificultad interpretativa fiscal.

Sentencia del Tribunal Supremo de 15 de marzo de 1946.

- LAS DILIGENCIAS DE UN EXPEDIENTE DE DENUNCIA QUE TERMINA DESESTIMÁNDOLA, POR SER CONOCIDO EL ACTO PREVIAMENTE POR LA ADMINISTRACIÓN. NO TIENEN EL CONCEPTO DE DILIGENCIAS COMPROBATORIAS CAPACES DE INTERRUMPIR EL PLAZO DE PRESCRIPCIÓN DE LA ACCIÓN COMPROBATORIA.

Antecedentes.—En el mes de marzo de 1929, por medio de escritura pública, doña Pastora N. compró una casa en Madrid, en el precio de 250.000 pesetas; fué presentada a liquidación el día 25 del mismo mes, girándose la correspondiente liquidación seguidamente, previa comprobación por el medio ordinario de capitalización del líquido imponible y siendo normalmente ingresada.

En marzo de 1930, D. Joaquín C. presentó escrito a la Delegación de Hacienda, denunciando que en la compra se había cometido ocultación, ya que el verdadero precio había sido el de 350.000 pesetas, y como prueba acompañaba un acta notarial en la que uno de los vendedores afirmaba que tal había sido el verdadero precio.

Se abrió, en su consecuencia, expediente de ocultación, y a él aportó la denunciada otra acta notarial, en la que el mismo vendedor decía que su afirmación anterior no era cierta y que el verdadero precio era el de 250.000 pesetas declarado. Requerido el denunciante para réplica, nada dijo, y fué declarado decaído en su derecho, y la Abogacía del Estado acordó, con fecha 28 de febrero de 1931, desestimar la denuncia.

La Dirección General de lo Contencioso, en 14 de agosto de 1931, acordó la revisión del expediente de comprobación con citación de la interesada, y en 6 de marzo de 1933 acordó que, una vez que se habían utilizado sin resultado los medios ordinarios de comprobación, se hiciera uso del extraordinario de la tasación pericial.

Nombrados el perito de la Administración y el de la denunciada, tasaron la finca en 414.356,66 pesetas, y esta cifra fué tenida en cuenta por la Abogacía del Estado para girar la oportuna liquidación complementaria, con obligación, además, de que la compradora satisficiera los honorarios de los peritos.

El acuerdo y la liquidación fueron recurridos ante el Tribunal Provincial Económico-Administrativo por la doña Pastora N., con fundamento en que, según el artículo 82 del Reglamento, la acción comprobadora estaba prescrita, porque la denuncia, al ser desestimada, no había interrumpido la prescripción, y el Tribunal, con fecha 23 de octubre de 1934, desestimó el recurso, juzgando que el plazo de prescripción de la acción revisora había sido interrumpido en virtud de lo que el artículo 82 dispone en su párrafo primero al decir que la Administración puede comprobar por primera vez o de nuevo, en los casos de denuncia, diligencia de investigación o resolución administrativa que dé lugar a dicha comprobación mientras dure la acción para liquidar el impuesto, la cual no prescribe hasta los quince años.

El Tribunal Central ante el que recurrió la comprobadora denunciada, acordó confirmar el acuerdo recurrido, en resolución de 27 de enero de 1935.

Su decisión la funda en que el artículo 140 del Reglamento de

1927, que era el vigente cuando la Dirección General tomó el acuerdo inicial de revisión—14 de agosto de 1931—, concede a la Administración la facultad de revisar los expedientes de comprobación, conforme al artículo 82 del mismo Reglamento, o sea dentro del plazo de dos años, que es el señalado para la prescripción de la acción comprobadora, contados desde la presentación del documento a liquidación, cuyo plazo no había sido rebasado, puesto que desde marzo de 1929, fecha de la presentación del documento, hasta la de presentación de la denuncia—marzo de 1930—no habían mediado dos años, ya que la tramitación de una denuncia cuyo objeto es previamente la comprobación del valor de los bienes, entra de lleno en el concepto de “cualquier diligencia comprobatoria” exigido por el referido artículo 82 para interrumpir la prescripción.

El plazo de prescripción, añade, comenzó a correr de nuevo al terminar las diligencias de denuncia y hacerse firme el acuerdo de la Abogacía del Estado de 28 de febrero de 1931, y como el acuerdo de revisar la comprobación dictado por la Dirección General lo fué en agosto de ese año, estaba viva la acción comprobadora respecto a la finca en cuestión.

La decisión del Tribunal Central fué objeto de recurso contencioso-administrativo ante la Sala correspondiente del Tribunal Supremo. Esta dice que es indiscutible que la Dirección General de lo Contencioso puede revisar los expedientes de comprobación dentro del plazo de dos años, contados desde la presentación de los documentos, cuyo plazo puede ser interrumpido por el ejercicio de la misma facultad o por cualquier diligencia comprobatoria, y que desde que se presentó el documento—marzo de 1929—hasta el acuerdo de revisión—agosto de 1931—habían transcurrido más de dos años, por lo que se hace necesario examinar si los trámites efectuados como consecuencia de la denuncia, cuya presentación tuvo lugar en marzo de 1929, son o no diligencias comprobatorias aptas para interrumpir el plazo prescriptorio aludido en dicho primer apartado del artículo 82, puesto que toda la actuación administrativa comprendida entre el momento de la denuncia y el acuerdo revisor se refieren exclusivamente a la tramitación del expediente de denuncia.

Planteada así la cuestión, sigue diciendo la Sala que en el expediente de denuncia no hay práctica ni mandato administrativo de ninguna diligencia comprobatoria, sino que terminó con acuerdo desestimatorio,

como dispone el apartado 7.º del artículo 168 del Reglamento de 1927—175 del de 1941—, en razón de que se refería a un contrato conocido previamente por la Administración, “sin que, por otra parte—añade la sentencia—, aprecie la Abogacía méritos bastantes reveladores de ocultación; y este criterio, así como la inexistencia de actuado propio de la Administración en funciones investigadoras, demuestra que falta la diligencia interruptora y, consiguientemente, la circunstancia exigida”, lo cual, termina diciendo, obliga a reconocer que la acción ejercitada por la Dirección General estaba prescrita.

Comentarios.—Como claramente se desprende de los hechos o antecedentes que acabamos de enunciar, el eje de la cuestión estriba en determinar si en la frase que el artículo 82 emplea cuando dice que el tiempo de la prescripción se interrumpe “*por la práctica de cualquier diligencia comprobatoria*”, han de entenderse comprendidas o no las producidas con la presentación y tramitación de un expediente de denuncia. La sentencia que venimos examinando estima que no porque “la inexistencia de actuado propio de la Administración en funciones investigadoras demuestra que falta la diligencia interruptora”. Es decir, que para la Sala el expediente de denuncia y las diligencias que en él se practiquen por la Administración nada tienen de común con las “diligencias comprobatorias” a que el repetido artículo se refiere.

A nosotros, en cambio, aun con todo el respeto que la Sala nos merece, y dejándolo a salvo, nos parece mucho más conforme con la letra y con el espíritu del Reglamento el sostener que todas las diligencias practicadas en un expediente de denuncia como el mencionado, a partir de la primera que en él se acuerde, no solamente tienen como finalidad el comprobar el valor de los bienes transmitidos, sino que no pueden tener ninguna otra, porque no hay que olvidar que no se trataba de otra cosa que de averiguar el verdadero valor de los bienes transmitidos y de si éste se había ocultado, y por ende, de comprobar y, en su caso, revisar la comprobación ya realizada. Si no era ésta la finalidad del expediente, ninguna otra podía tener en el caso concreto a que se refería, y por lo tanto, de no admitirlo así llegaríamos al absurdo de dar por existente y como posible un expediente tramitado por la Administración sin proponerse una conclusión determinada, cual camino que se emprende sin proponernos ir a lugar determinado.

No se nos oculta que en un expediente de denuncia podrán buscarse otras finalidades que las de mera comprobación u ocultación del valor

en un acto ya declarado y conocido por la Administración, como, por ejemplo, el descubrimiento de un acto o de un contrato sustraído al conocimiento del Fisco, pero lo cierto es que en el caso de autos se trataba exclusivamente de la maliciosa disminución de una base tributaria ya declarada, la cual, como es indiscutible, habría que comprobar de nuevo y, por tanto, revisar en su caso.

Contra esta argumentación nos parece que carece de fuerza el argumento de que la Abogacía del Estado desestimó la denuncia, fundada en que el mismo Reglamento, en su artículo 170—175 del de 1941—, así lo previene cuando “la denuncia se refiera a actos o contratos conocidos previamente por la Administración”. Y ello por dos poderosas razones, que son: porque el que la denuncia se desestime por tal causa no supone que las diligencias practicadas no vayan encaminadas al descubrimiento de la ocultación en la comprobación ya realizada, por medio de una nueva comprobación, y porque el mismo artículo dice que la desestimación de la denuncia “no será obstáculo para que continúe el expediente de investigación”.

Interrumpida, pues, la prescripción con el expediente de denuncia, que terminó en 28 de febrero de 1931, está claro que al dictar la Dirección General, en agosto del mismo año, el acuerdo de revisar la comprobación, en uso de sus facultades, no había prescrito la acción comprobadora.

JOSÉ MARÍA RODRÍGUEZ-VILLAMIL,
Abogado del Estado y del I. C. de Madrid.