

# Jurisprudencia sobre el impuesto de Derechos reales

*Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 6 de junio de 1944.*

LAS SUBVENCIONES EN METÁLICO, OTORGADAS POR EL ESTADO A FAVOR DE UNA ENTIDAD DOMICILIADA EN TERRITORIO FORAL ESTÁN EXENTAS DEL IMPUESTO DE DERECHOS REALES, CONFORME A LO DISPUESTO EN EL REGLAMENTO EN EL ARTÍCULO 2.º, APARTADO 1), REGLA 2.ª

*Antecedentes.*—La Sociedad M. G. viene disfrutando desde el año 1918 de una subvención del Estado como concesionaria de cierto ferrocarril con arreglo al R. D. de 22 de septiembre de 1917, y al hacer efectiva en la Caja de Depósitos una de las anualidades, le fué girada liquidación por el impuesto de Derechos reales por el concepto de transmisión de bienes muebles al tipo de 2,50 por 100.

La Entidad subvencionada entabló recurso exponiendo que el acto fué acertadamente calificado de subvención; pero que le alcanza la exención del impuesto contenida en el artículo 2.º, regla 2.ª del Reglamento del Impuesto por tratarse de una adquisición de bienes muebles en la que el adquirente tiene derecho al régimen foral.

La recurrente justificó documentalmente su condición de aforada y el Tribunal central acogió la reclamación estimando que el acto constituye una subvención, equiparada reglamentariamente a una transmisión de bienes muebles conforme al artículo 24 del Reglamento, y en tal sentido sometida al tipo de tributación del 2,50 por 100; pero que le es aplicable la exención a que los citados preceptos se refieren, según los cuales continuarán exceptuados del impuesto de Derechos

reales los actos y contratos referentes a bienes muebles cualquiera que sea el lugar en que se hallan situados, cuando el causante en las herencias o el adquirente en los contratos, tengan derecho al régimen foral. extremo este que se da en la reclamante por estar domiciliada en Pamplona.

*Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 6 de junio de 1944.*

EL ACTO DE MANIFESTACIÓN EN UNA ESCRITURA PÚBLICA DE LA CONSTRUCCIÓN Y PROPIEDAD DE UN BUQUE, BAJO LA DIRECCIÓN DE UN CARPINTERO DE RIBERA, SIN QUE CONSTE QUE ÉSTE APORTARA LOS MATERIALES NI QUE MEDIÓ CONTRATO ESCRITO ENTRE EL PROPIETARIO Y EL CARPINTERO CONSTRUCTOR, NO ES ACTO SUJETO A TRIBUTACIÓN POR EL IMPUESTO DE DERECHOS REALES

*Antecedentes.*—Por medio de escritura notarial. D. J. V. hizo constar la declaración de propiedad de un buque, hecho construir a sus expensas bajo la dirección de un carpintero de Ribera, que había de ser inscrito en los correspondientes registros de Marina, expresando para ello todas las circunstancias y características, y su valoración de 275.000 pesetas.

Presentada tal escritura a liquidación del impuesto de Derechos reales fué girada una liquidación a nombre del declarante por el concepto "muebles" núm. 46 de la tarifa del 2,50 por 100, y contra esa liquidación entabló el D. J. V. reclamación económico-administrativa alegando que la escritura de manifestación de propiedad está exenta del impuesto y que para que la expresada liquidación fuera procedente era preciso que el contratista hubiere suministrado la totalidad de los materiales, los que en el caso, habían sido facilitados por el armador recurrente, así como la maquinaria y la caldera; que el contratista se dedicara habitualmente a la confección de obras análogas, y que la obra contratada hubiera de ejecutarse y quedara incorporada a una cosa propiedad del contratista, cuyas circunstancias, dice el reclamante, no se dan en el supuesto discutido.

El Tribunal provincial Económico-Administrativo desestimó la reclamación, y entablada apelación se reforzó la anterior argumentación diciendo que la escritura en cuestión contenía una declaración unilateral,

análoga a la que formaliza el propietario de una casa de nueva construcción; que para que el contrato mixto de obras con suministro se liquide al 2,50 por 100 se necesita que el contratista ponga la totalidad de los materiales, y que aun en el supuesto de que hubiere facilitado la madera, no cabría la misma suposición en cuanto a los elementos mecánicos del buque y habría que reducir la base liquidable al valor del casco, fijado por el ingeniero naval inspector en 105.000 pesetas, por todo lo cual se terminó pidiendo la anulación de la liquidación, o, en otro caso, que se gire liquidación al 0,60 por 100 como contrato de ejecución de obras sobre dicha base reducida.

El Tribunal central estima que el acto contenido en la calendada escritura es unilateral y mera declaración de propiedad del barco sin intervención del constructor, por lo cual carece por sí solo de la naturaleza contractual bastante para originar jurídicamente el impuesto conforme al artículo 44 del Reglamento, y como por otra parte tampoco se hace referencia en la escritura a contrato alguno, celebrado por el constructor y el propietario, que conste en documento suscrito por ambas partes, hay que deducir, a falta de otras pruebas, que las convenciones celebradas están exentas del impuesto, según el artículo 3.º, número 5.º de la Ley, sin perjuicio de la acción investigadora que la Oficina liquidadora pueda promover.

*Comentarios.*—Son dos cuestiones las que en la resolución comentada se involucran, y que, sin embargo, son perfectamente separables y autónomas desde el punto de vista jurídico y también fiscal, con lo cual su estudio, a los efectos del impuesto, es mucho más sencillo. Una cosa es la manifestación de propiedad contenida en la escritura, perfectamente análoga e incluso idéntica, como hizo notar el recurrente al entablar la apelación ante el Tribunal central, a la manifestación de propiedad de obra nueva por el dueño de un solar en el que se construye un edificio, y otra muy distinta son las relaciones contractuales que pueden haber mediado entre el dueño y los ejecutores de lo construido, las cuales podrán haber sido las simplemente laborales entre el que da trabajo y el que lo presta, o las que nacen de un contrato de ejecución de obras con sus distintas modalidades de suministro de materiales y demás características susceptibles de adjetivar el contrato y hacer que deba calificarse de "ejecución de obras", de "contrato mixto" o de "compraventa", según los artículos 18 y 25 del Reglamento.

Hecha esa diversificación, la cuestión nos parece perfectamente clara.

la simple escritura de manifestación de propiedad de obra nueva, no es liquidable porque no es acto sujeto al impuesto. Podrán estarlo los que originaron la obra nueva, pero para ello será necesario, sin perjuicio de declarar no sujeta la escritura de manifestación de propiedad o de obra nueva, demostrar que existieron los contratos generadores de ésta y que se exteriorizaron y solemnizaron documentalmente, promoviendo, en su caso, el correspondiente expediente de investigación.

*Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 13 de junio de 1944.*

LA DEUDA RECONOCIDA POR EL CAUSANTE A FAVOR DE UN LEGATARIO EN SU TESTAMENTO NO ES DEDUCIBLE AUNQUE, ADEMÁS, MEDIE UN DOCUMENTO PRIVADO SUSCRITO POR EL CAUSANTE Y EL LEGATARIO.

*Antecedentes.*—La causante, en su testamento, nombró heredera a una sobrina carnal, y reconoció deber a doña R. M. y M. 120.000 pesetas por los servicios que le había prestado durante veinticuatro años, ordenando que para su pago se le adjudicasen en concepto de legado determinados bienes y facultando a la legataria y acreedora para que si el valor de la deuda fuese inferior al de los bienes, quede el legado subsistente en cuanto a la diferencia.

Presentada a liquidación del impuesto la testamentaria, en ella aparece deducida la deuda de 120.000 pesetas y el resto de la herencia distribuido entre la heredera y la legataria, y como justificante de la deuda se acompañó un documento privado suscrito por la testadora y la legataria justificando la deuda y sus circunstancias; y una escritura pública, de fecha posterior al fallecimiento de la testadora, en la que la sobrina heredera y la legataria reconocen la autenticidad del documento privado y la certeza de la deuda y también que ésta ha sido pagada por la heredera.

La oficina liquidadora estimó que no era deducible la mencionada deuda y liquidó a nombre de la heredera por los bienes heredados y a la legataria por el importe total de los bienes legados al tipo de extraños.

Esta segunda liquidación fué recurrida, por estimar la legataria y supuesta acreedora que debieran habersele girado dos liquidaciones, una en el concepto de adjudicación en pago por el importe de la

deuda, al 5 por 100, y otra por el tipo correspondiente de la herencia, sobre la base de la diferencia entre la cantidad debida y el valor de los bienes legados, y razonó tal pretensión diciendo que tanto el documento privado como la mencionada escritura pública justificaban plenamente la existencia de la deuda y eran suficientes para promover la acción ejecutiva, a tenor del artículo 101 del Reglamento del Impuesto, en relación con el 1.429 de la Ley de Enjuiciamiento Civil.

Tanto el Tribunal Económico-Administrativo Provincial como el Central desestiman el recurso, porque los documentos alegados no reúnen los requisitos que el artículo 101 exige: el documento privado, porque carece de autenticidad y no es ejecutivo, como exige el párrafo 1.º del artículo 101 del Reglamento, y en cuanto a la mencionada escritura ratificando la deuda, porque la eficacia de la escritura en estos casos está supeditada en el apartado 3.º del citado artículo 101 a que la deuda no aparezca contraída a favor de herederos o legatarios.

La doctrina sentada es tan clara que hace innecesario todo comentario.

*Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 13 de junio de 1944.*

LA TASACIÓN PERICIAL ES UN MEDIO EXTRAORDINARIO DE COMPROBACIÓN QUE DEBE SER ACORDADO POR LA OFICINA LIQUIDADORA, Y NO PUEDE ACORDARLA DE OFICIO EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO PROVINCIAL Y, SEGÚN EL RESULTADO DE ELLA Y SUPUESTO EL AUMENTO DE BASE OBTENIDO, ORDENAR AL LIQUIDADADOR QUE GIRE LIQUIDACIÓN COMPLEMENTARIA.

*Antecedentes.* — Ante la correspondiente oficina liquidadora fué presentada una partición de bienes, entre los cuales se comprendían dos camionetas valoradas en 6.000 y 8.000 pesetas, entre otros bienes. Esas dos valoraciones fueron elevadas, respectivamente, en el expediente de comprobación de 20.000 y 18.000 pesetas, sin que conste el medio comprobatorio empleado ni que fuera notificado el resultado de tal comprobación.

Girada la liquidación, fué ésta recurrida, alegando por diversos razonamientos, que no hay para qué reseñar, que el verdadero valor de

las camionetas era el asignado en la partición, que a ese valor debía atenerse la Administración y que el Tribunal podrá acordar la valoración por peritos.

A la reclamación se unieron documentos probatorios, y el Tribunal Provincial, en definitiva, acordó, para mejor proveer, que por el ingeniero industrial afecto a la Delegación de Hacienda se tasasen pericialmente los expresados vehículos, el cual les fijó el valor de 21.000 y 18.000 pesetas, respectivamente, hecho lo cual el Tribunal resolvió desestimando la reclamación y acordando que el expediente volviese a la oficina liquidadora y que ésta practicase la oportuna liquidación complementariamente, teniendo en cuenta la aludida peritación.

El Tribunal Central revocó el anterior acuerdo y anuló tanto la tasación pericial como las liquidaciones practicadas, acordando además que se realice la comprobación de valores por un medio reglamentario, como lo es el contrato de seguros, y, en su caso, que la oficina liquidadora acuda al medio extraordinario de la tasación pericial.

Para resolver así el Tribunal tuvo en cuenta que la tasación pericial es medio extraordinario de comprobación y que a él sólo puede acudir, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 81 del Reglamento, cuando, siendo aplicables alguno de los ordinarios, no produzcan, a juicio de la Administración, el verdadero valor de los bienes; cuando algún precepto reglamentario lo determine, y cuando los interesados lo soliciten; y no acepten el valor que, previa comprobación, hubiese fijado a los bienes la Administración. A lo que el Tribunal Central añadió que no hay precepto reglamentario alguno que prescriba la tasación pericial para fijar la base liquidable de los bienes de que se trata; y como, ninguna de esas premisas del artículo 81 se da y, por otra parte, el acuerdo de la práctica de la tasación pericial es atribución privativa de la oficina liquidadora y, por añadidura, tiene trámites de ineludible observancia prescritos en los artículos 90 y siguientes, es claro que el informe técnico que el Tribunal Provincial aceptó y el mismo acuerdo por éste tomado carecen de eficacia y validez reglamentaria.

*Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 20 de junio de 1944.*

LAS CUESTIONES DISCUTIDAS EN VÍA ECONÓMICO-ADMINISTRATIVA Y PRODUCIDAS EN UNA LIQUIDACIÓN PROVISIONAL NO PUEDEN REPRODUCIRSE AL DISCUTIR POSTERIORMENTE UNA LIQUIDACIÓN DEFINITIVA, AUNQUE AQUÉLLA HAYA SIDO DESESTIMADA POR EXTEMPORÁNEA. SÍ PUEDE, EN CAMBIO, DISCUTIRSE SI NO FUÉ IMPUGNADA.

LA CAPITALIZACIÓN AL 5 POR 100 EFECTUADA EN UNA LIQUIDACIÓN PROVISIONAL NO PUEDE REVISARSE Y HACERLA AL 4 POR 100 AL PRACTICAR LA LIQUIDACIÓN DEFINITIVA, AUNQUE ÉSTA SE VERIFIQUE DESPUÉS DE ESTAR VIGENTE LA LEY DE REFORMA TRIBUTARIA DE 1940, SIEMPRE QUE SE TRATE DE LOS MISMOS BIENES, Y SEAN LOS MISMOS LOS MEDIOS DE COMPROBACIÓN EMPLEADOS.

*Antecedentes.*—Presentadas a liquidación las herencias de dos causantes y liquidadas antes de la publicación de la Ley de Reforma Tributaria, fueron capitalizados los líquidos imponibles al 5 por 100. Recurrida la comprobación, la reclamación se desestimó por extemporánea.

Con posterioridad a la vigencia de dicha Ley se presentó documento de liquidación definitiva de las mismas herencias y se realizó nueva comprobación, aplicando la capitalización al 4 por 100, lo que dió un considerable aumento en la base liquidable.

La base de comprobación y las liquidaciones giradas fueron recurridas, y el Tribunal Provincial sólo resolvió en cuanto a la base de comprobación, fundado en que las dos cuestiones no podían ser objeto del mismo expediente, conforme al artículo 23 del Reglamento de Procedimiento, y en cuanto a aquélla, dijo que la capitalización al 4 por 100 era la procedente, porque tanto la transitoria 1.<sup>a</sup> de la Ley del Impuesto como la de Reforma Tributaria dicen que debe ser aplicada a las bases que se liquiden después del 23 de diciembre de 1940, y además, porque, según la misma transitoria, la nueva Ley del Impuesto ha de aplicarse a los actos y contratos anteriores si la nueva Ley es más gravosa, cuando los documentos se presenten a liquidación fuera de plazo, como efectivamente se presentaron en el caso, ya que

la liquidación definitiva fué pedida después de haber transcurrido un año de la provisional, sin que contra este argumento quepa decir que la reclamación económico-administrativa anterior entablada contra la liquidación provisional, interrumpió el plazo, porque tal recurso no versó sobre la transmisión de bienes o derechos, como exige el artículo 113 del Reglamento.

El Tribunal Central revoca el fallo anterior y deja sin efecto la capitalización al 4 por 100 y anula las liquidaciones que como consecuencia de ella se habían girado, y dice que la interrupción de plazos de presentación prevista en el artículo 113 citado no la origina el recurso económico-administrativo, porque éste no se refiere, como el artículo exige, a litigio sobre la transmisión de bienes o derechos, y respecto a que la presentación dentro del plazo de moratoria impida la aplicación de aumentos en la base, por aplicación de preceptos posteriores a la fecha en que se causó el acto, tampoco lo considera argumento, porque las moratorias no tienen más fin que condonar multas y recargos y no se refieren a bases tributarias y tipos de tarifa.

Ello no obstante, no admite que la comprobación efectuada en la liquidación provisional antes de entrar en vigor la Ley de Reforma Tributaria, capitalizando el líquido imponible al 5 por 100, pueda ser modificada al girar la liquidación definitiva posterior a dicha Ley, aplicando la capitalización del 4 por 100 cuando, como en el caso ocurre, se trata de los mismos bienes y de igual medio comprobatorio, porque si bien el artículo 118 faculta para revisar de oficio la liquidación provisional al practicar la definitiva, ello supone que se trate de distinta comprobación y de otros medios comprobatorios.

Finalmente, respecto a la aplicación de la mencionada Ley en cuanto a capitalizar al 4 por 100, entiende que no lo permite la disposición transitoria 1.<sup>a</sup> de la Ley del Impuesto, porque ésta previene que esa capitalización se aplique a las bases que se liquiden a partir del 23 de diciembre de 1940, fecha de vigencia de la Ley de Reforma Tributaria, y como en el caso actual no hay nuevas bases que liquidar, obvio es que no hay para qué tratar de nueva capitalización; a cuya conclusión llega también a la vista de la misma transitoria cuando ésta dice que los preceptos de la vigente Ley, y entre ellos los de la capitalización al 4 por 100, se aplicarán a los actos y contratos causados con anterioridad al 23 de diciembre de 1940 que se presenten a liquidación fuera de los plazos reglamentarios y sus prórrogas, siempre que en



virtud de sus disposiciones hayan de practicarse liquidaciones de cuantía superior a las procedentes, conforme a la legislación anterior, puesto que tal precepto se refiere exclusivamente a la presentación de un acto o contrato fuera del plazo reglamentario, y por consiguiente, nada tiene que ver con la presentación con finalidad distinta, cual es la de la liquidación definitiva, siquiera se realice fuera del plazo especial para ello señalado, con tanta mayor razón cuanto que la presentación fuera de ese plazo específico—el de un año, como es sabido, a contar desde la provisional, más los dos meses después del requerimiento de la Administración—tiene su sanción, también específica, consistente en el 10 por 100 de las cuotas de las liquidaciones giradas en la liquidación provisional, según previene el artículo 120 del Reglamento.

*Comentarios.*—Por vía de sencillo comentario, solamente añadiremos por nuestra cuenta que nos parece interesante y acertada la aplicación que hace la resolución comentada del artículo 113, al decir que entre las causas de suspensión de plazos por consecuencia de litigio no están comprendidos los recursos que se entablen ante el Tribunal Económico-Administrativo, y diremos también que es merecedora de destacarse la tesis del Tribunal Central en cuanto a que las Leyes sobre moratorias, o sea sobre condonación de multas y recargos, no pueden obstar a la aplicación de aumentos en la base liquidable establecidos en disposiciones posteriores a la fecha en que se causó el acto liquidable, siquiera ello contradiga el principio general de la irretroactividad de las Leyes, cuya tesis es reafirmación del criterio ya sentado por el mismo Tribunal—creemos que por primera vez—en resolución de fecha 2 de febrero de 1943.

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

Abogado del Estado y del I. C.  
de Madrid