

Jurisprudencia sobre el impuesto de Derechos reales

Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 18 de enero de 1944.

ADOLECE DE VICIO DE NULIDAD EL EXPEDIENTE DE DENUNCIA EN QUE SE OMITEN LOS REQUISITOS REFERENTES A LA CONSTITUCIÓN DEL DEPÓSITO DE GARANTÍA Y EL INFORME DEL LIQUIDADOR, Y EN EL QUE, SIN DICTAR ACUERDO RESOLUTORIO NI DETERMINAR LA PARTICIPACIÓN DEL DENUNCIANTE, SE ORDENA LA PRÁCTICA DE LA LIQUIDACIÓN, PREVIO REQUERIMIENTO AL DENUNCIADO.

Antecedentes.—En la Abogacía del Estado de X se presentó un escrito de denuncia, haciendo constar que doña M. C. había fallecido sin testamento y sin herederos conocidos, y que tenía a su nombre en un Banco una cartilla de ahorro con un saldo de 10.000 pesetas, más los intereses, la cual fué hecha efectiva por doña A. P. cuando la causante se encontraba en estado agónico.

La Abogacía del Estado comprobó, efectivamente, que el cobro se había efectuado la víspera del fallecimiento con la firma de dos testigos por imposibilidad física de la titular; y puesto de manifiesto el expediente, la denunciada alegó que era cierto que había hecho efectiva dicha cartilla, pero que la cantidad percibida constituía el pago de los servicios prestados a la causante durante más de diez años, y que, en todo caso, no era exigible el impuesto, por cuanto la donación es un contrato, y no constando en documento alguno le alcanzaba la exención del número 5.º del artículo 6.º del Reglamento, referente a los contratos verbales.

La Abogacía del Estado, sin más trámites, ofició a la Oficina

liquidadora competente en el sentido de que, estando acreditado el hecho de la transmisión, procedía, por aplicación del artículo 175, apartado sexto, requerir a la donataria para que presentase los documentos correspondientes y girar las liquidaciones reglamentarias, y que si no accedía al requerimiento se liquidase aplicando la tarifa de extraños con la penalidad correspondiente.

Así lo hizo dicha Oficina, girando las liquidaciones en esa forma con la multa del cien por cien.

La interesada entabló recurso ante el Tribunal Provincial, esgrimiendo el argumento antes expuesto, reforzado con la cita del artículo 48 del Reglamento, sobre la necesidad de que los actos *inter vivos* consten documentalmente para caer bajo la acción del impuesto, y con la del 75, ya que—decía—no habían sido hallados los bienes en poder de los herederos o legatarios.

El recurso fué acogido por el Tribunal Provincial, y la Dirección General de lo Contencioso entabló apelación fundada: en que la donación era *mortis causa* por haberse hecho en peligro inminente de muerte y afectar al total de los bienes; en que no es un contrato, sino un acto con arreglo a la definición del artículo 618 del Código civil y un simple modo de adquirir, conforme al 609 del mismo texto legal; en que, por tanto, no es aplicable al caso la exención de los contratos verbales, y en que, aunque a la donación *mortis causa* le falte el requisito del testamento, ello no impide que sea liquidable por aplicación del artículo 41 del Reglamento, que dispone que al liquidar se prescinda de los defectos, tanto de forma como intrínsecos, que puedan afectar a la validez de los actos y contratos. En cuanto a la multa aplicable, fué de parecer que no era procedente la del tanto de la cuota y sí la del 30 por 100 por falta de presentación en plazo.

El Tribunal Central no entró en el fondo del problema y anuló todo lo actuado, a partir de la comunicación inclusive que el Abogado del Estado envió al liquidador, por no haberse cumplido los trámites de los artículos 173 y siguientes del Reglamento, como son: la exigencia de caución al denunciante o decisión motivada de ser innecesaria, informe del liquidador y el acuerdo resolutorio de la Abogacía del Estado, con declaración expresa del derecho del denunciante en la multa que proceda imponer.

Comentarios.—La solución adoptada por el Tribunal no podía

ser otra, dados los defectos procesales de que adolecía el expediente, y hubiera sido, sin duda, interesante conocer su decisión, porque el caso tiene interés, dadas sus circunstancias, ya que se trata de un acto de donación que hay que estudiar concordando los artículos 29, 48 y 75 del Reglamento, una vez dilucidada su naturaleza jurídica de *inter vivos* o de *mortis causa*. En el segundo supuesto la cuestión se simplificaría, porque las donaciones *mortis causa* siguen, a los efectos fiscales, las normas de las sucesiones, y en éstas basta la mera existencia del hecho sucesorio para que la liquidación se practique, mientras que en las *inter vivos* se precisa la existencia de un documento que las solemnice.

De todos modos, en el presente caso, aun calificada de una donación *inter vivos*, nos inclinamos a considerarla sometida al impuesto, teniendo en cuenta las especialísimas circunstancias concurrentes y lo dispuesto en el apartado primero del artículo 75, el cual considera como parte del caudal hereditario, a los efectos del impuesto, los bienes de todas clases que hubieran pertenecido al causante en el mes anterior a su fallecimiento y que al ocurrir éste se hallen en poder de los herederos o legatarios.

Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 18 de enero de 1944.

ESTÁN EXENTAS DEL IMPUESTO LAS FIANZAS CONSTITUÍDAS POR MUTUALIDADES PATRONALES DE ACCIDENTES DEL TRABAJO, PORQUE ASÍ LO PRECEPTÚA LA LEY SOBRE ESTA CLASE DE ACCIDENTES.

Una Mutualidad de esa clase constituyó un depósito como fianza a favor del Ministerio de Trabajo, y la Abogacía del Estado en la Caja General de Depósitos giró liquidación por derechos reales y concepto de fianza, y contra ella recurrió la entidad interesada, alegando que, constituido el depósito para garantizar la responsabilidad que pudiera contraer como aseguradora de los riesgos de accidentes del trabajo, estaba exenta del impuesto con arreglo a los artículos 54 de la Ley citada de 8 de octubre de 1932 y su Reglamento de 31 de enero de 1933, porque dicho depósito necesario era una consecuencia de lo dispuesto en el artículo 105 de ese Re-

glamento y en las Ordenes de 9 de julio y 4 de noviembre de 1941, dictadas para ampliar las fianzas anteriormente constituidas, y, además, la exención la confirma el número 48 del artículo 6.º del Reglamento del impuesto.

El Tribunal Central estimó el recurso por las mismas razones alegadas por la recurrente.

Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 1.º de febrero de 1944.

LAS CANTIDADES PERCIBIDAS POR LOS BENEFICIARIOS DE LOS SEGUROS DE VIDA TRIBUTAN, COMO REGLA GENERAL, POR EL CONCEPTO DE HERENCIA, Y PARA QUE EL CASO SE CONSIDERE COMO EXTINCIÓN DE PRÉSTAMO ES REQUISITO INDISPENSABLE QUE SE ACREDITE POR MEDIO DE ESCRITURA PÚBLICA DE PRÉSTAMO QUE LA CANTIDAD A PERCIBIR POR EL BENEFICIARIO ES EL PAGO DE LA CANTIDAD DEBIDA POR EL ASEGURADO, SIN QUE ESA FORMA DE ESCRITURA PÚBLICA PUEDA SUPLENSE CON NINGÚN OTRO DOCUMENTO, AUNQUE TENGA EL CARÁCTER DE PÚBLICO, COMO LA PÓLIZA INTERVENIDA POR CORREDOR DE COMERCIO.

Antecedentes.—El asegurado D. B. P. suscribió en mayo de 1932 un seguro de vida, importante 50.000 pesetas, figurando como beneficiario el Banco Español de Crédito.

El Banco, al fallecer el asegurado, presentó en la Oficina liquidadora la póliza de seguro, junto con una certificación de Corredor de Comercio con relación a sus libros, en la que transcribe una póliza de 15 de noviembre de 1935, suscrita por dicho Banco y por el asegurado, en la que consta que entre aquél como acreedor y éste como deudor habían mediado relaciones mercantiles, de las que el don B. P. adeudaba al Banco 40.760,17 pesetas, y para asegurar su pago convinieron, entre otras estipulaciones, en que la deuda vencería en el momento en que venciera la póliza de seguro y en que las cantidades que el Banco suscriba como beneficiario del seguro quedaban especialmente afectas al reintegro del crédito.

La Oficina liquidadora aplicó el número octavo del artículo 31 del Reglamento y liquidó como herencia y al tipo de extraños, y ei

Banco formuló reclamación, diciendo que, según el artículo 41 de dicho Reglamento del impuesto, éste debe exigirse con arreglo a la verdadera naturaleza del acto liquidable, por lo que no era admisible apreciar en el caso una sucesión hereditaria; que estaba fehacientemente acreditada con la póliza intervenida por Corredor de Comercio la existencia de un préstamo hecho efectivo o cancelado con el capital asegurado; que el único fundamento de la Oficina liquidadora de no haberse presentado escritura pública acreditativa del préstamo, como exige el apartado noveno citado, no era admisible con arreglo a las normas del Derecho común, puesto que la póliza ante Corredor de Comercio colegiado es documento público del mismo rango que la escritura pública, en cuanto aquélla se refiere a actos de comercio y no cabe hacer distinción entre ambos respecto a autenticidad y eficacia y, por consiguiente, la misma fuerza probatoria tienen ambos documentos, a los efectos del citado apartado noveno, en cuanto a que la cantidad recibida por el beneficiario la recibe en pago de la cantidad debida por el asegurado; que si se aceptase el criterio del liquidador, se llegaría a la conclusión de que una sentencia firme no sería bastante para llenar el requisito del citado apartado, y que el criterio sentado en las sentencias de 9 de marzo de 1907 y 26 de enero de 1920 no era contrario al del Banco recurrente.

El Tribunal Central no compartió la tesis del Banco y confirmó la desestimación del recurso hecha por el Tribunal Provincial.

El párrafo octavo del artículo 31—dice—, al exigir el impuesto al beneficiario como herencia, no tiene más excepción, aparte de la del número 7 del artículo 15, que la del apartado noveno, la cual admite la posibilidad de que el caso se liquide como extinción de préstamo, pero a condición de que el beneficiario acredite, precisamente con escritura pública, que la cantidad que ha de percibir por el seguro es en pago de la debida en concepto de préstamo, y este precepto—sigue diciendo la resolución—ha de interpretarse restrictivamente y su aplicación exige justificar con escritura pública no sólo la deuda debida, sino también que ella procede de préstamo, supuesto que no todas las deudas tienen necesariamente este carácter, sino que pueden ser originadas por otras causas, sin que, además, tal prueba de escritura pública pueda ser sustituida ni suplida con ninguna otra.

Fuera de esto—continúa el Tribunal—, en la póliza suscrita e

intervenida en 1935 se hace constar que la deuda existente de que se trata procedía de operaciones mercantiles que habían existido entre el Banco y el asegurado, y este reconocimiento de deuda es cosa muy distinta del contrato de préstamo y, por añadidura, muy posterior a la póliza de seguro de vida; de todo lo cual deduce que no se da el requisito de la escritura pública, ni tampoco el de estar acreditado el préstamo, cuyos requisitos conjuntos son los exigidos en el apartado noveno, el cual, por lo mismo, no pudo aplicarse al caso controvertido.

Por nuestra parte nos limitamos a decir que la solución dada es la única posible reglamentariamente. Aunque es verdad y exacto el parangón en cuanto a eficacia entre la póliza intervenida y la escritura pública ante el Derecho común, lo cierto es que fiscalmente, y a los efectos del párrafo discutido, la escritura es imprescindible y la póliza, ineficaz.

Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 8 de febrero de 1944.

EL CONTRATO DE SUMINISTRO CELEBRADO ENTRE UNA SOCIEDAD PRODUCTORA DE ENERGÍA ELÉCTRICA, CONSTITUIDA EN LA ZONA DEL PROTECTORADO ESPAÑOL EN AFRICA, Y UNA SOCIEDAD DISTRIBUIDORA, ESTABLECIDA EN UNA PLAZA DE SOBERANÍA, CUYA ENERGÍA SE ENTREGA EN EL LÍMITE DE AMBOS TERRITORIOS, ESTÁ SUJETO AL IMPUESTO DE DERECHOS REALES.

Antecedentes.—En Tetuán, y a medio de documento privado, la «Anónima Electras Marroquíes» convino con la «Empresa de Alumbrado de Ceuta» en suministrarle para su distribución y venta, dentro de la zona del territorio ceutí de soberanía española, energía eléctrica y en que la entrega se haría en un punto de la Zona de Protectorado contiguo al límite de la zona de soberanía.

El documento dicho se otorgó en Tetuán, lo mismo que otro posterior por el que la Sociedad productora arrienda a la distribuidora todas las instalaciones de redes de transporte, estación receptora y de transformación, etc., que tenía establecidas en el término municipal de Ceuta, y en el primero se convino, además, entre otros extremos.

que las dudas o diferencias en el cumplimiento del contrato se decidirían por tres amigables componedores, sin expresar el lugar donde éstos habían de dictar sus fallos.

El contrato fué liquidado como suministro por la Oficina liquidadora de Ceuta, por el número 21 de la Tarifa, al 2,50 por 100, y contra la liquidación recurrió la «Anónima Electras Marroquíes», acreditando estar constituida en Tetuán por escritura ante el Cónsul español, y alegó: que el contrato de suministro estaba suscrito en Tetuán, en donde había de surtir todos los efectos jurídicos y económicos; que la energía había de entregarse en el límite territorial de ambas zonas, lo cual implica que el contrato se consuma en la del Protectorado; que el concepto legal de suministro comprende la entrega material de objetos muebles o unidades métricas, que ha de realizarse en territorio no exento para que sea liquidable; que no es en Ceuta donde la obligación había de cumplirse, y en conclusión entendió que, en virtud del artículo 1.º del Reglamento, hay que atenerse al principio de la territorialidad, o sea al lugar donde nace el acto y la obligación, y como éstos nacieron en la Zona del Protectorado están fuera del ámbito del impuesto.

El Tribunal Económico-Administrativo Provincial rechazó la reclamación con apoyo en que, conforme al artículo 1.º del Reglamento del impuesto, los bienes muebles adquiridos por españoles, aunque materialmente no se hallen en el territorio nacional, están sujetos al impuesto, y como la entidad adquirente goza de la nacionalidad española y los bienes de que se trata tienen la condición de muebles, se dan los dos supuestos. Además, se llega a la misma conclusión teniendo en cuenta el contenido del apartado 2.º del artículo 3.º del propio Reglamento, a tenor del que en las transmisiones o adjudicaciones a favor de españoles por actos *inter vivos* será exigible el impuesto en cuanto a los bienes muebles, créditos o acciones que sean objeto de la transmisión, aunque tales bienes se hallen fuera de España.

El Tribunal Central confirmó la tesis del Provincial, reforzando los argumentos de éste con la cita del apartado segundo del artículo 1.º del Reglamento y de los números 3.º y 4.º del apartado tercero del mismo artículo en cuanto disponen que el impuesto afecta a los bienes situados en territorio nacional, aunque sean extranjeros los adquirentes o contratantes y que se consideran situados en

territorio nacional los derechos, acciones y obligaciones que hayan nacido, puedan ejecutarse o hubiesen de cumplirse en territorio sujeto al impuesto.

Sienta asimismo la conclusión de que la «Sociedad Electras Marroquíes» no tiene la nacionalidad extranjera, ya que se infiere que es española del hecho de haberse constituido por escritura otorgada ante el Cónsul español en Tetuán, y estima, por último, que las acciones dimanantes del contrato de suministros pueden ejercitarse en territorio sujeto al tributo mediante el nombramiento de amigables componedores, que son los que deben resolver, según lo estipulado, las cuestiones que se promuevan entre los contratantes, cuyos fallos es de suponer que se dicten en territorio de soberanía al no constar el lugar en que hayan de decidirse.

Como único comentario diremos que el caso es tan claro, que nos extraña que haya sido objeto de reclamación.

JOSÉ MARÍA RODRÍGUEZ VILLAMIL.

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