

Jurisprudencia sobre el impuesto de Derechos reales

Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 8 de febrero de 1941.

INSTITUÍDO UN LEGADO A METÁLICO CON LA CONDICIÓN DE QUE EL HEREDERO NUDO PROPIETARIO LO HICIESE EFECTIVO DENTRO DEL PLAZO DE CUATRO AÑOS, CONTADOS A PARTIR DEL MOMENTO EN QUE CONSOLIDASE EL USUFRUCTO DE LOS BIENES HEREDADOS, EL TRIBUNAL SIENTA ESTA DOCTRINA:

A) Esa condición, suspensiva de la voluntad del testador, no produce el efecto de aplazar la liquidación del impuesto, y éste es exigible, desde luego, como si se tratase de institución pura.

B) La liquidación debe girarse a cargo del legatario, pero el impuesto es exigible directamente al heredero, sin que éste pueda exigir que en las cartas de pago y demás documentos se haga constar que él realizó el pago, a efectos de sus ulteriores relaciones con los legatarios.

Antecedentes.—Don J. Rodríguez falleció bajo testamento en el que nombró heredera usufructuaria de ciertos bienes a una prima suya, pasando la propiedad, a la muerte de ella, a doña M. Rodríguez, sobrina de la testadora, y determinado que si esa señora falleciese antes que la testadora, la institución de herederos recaería en favor de sus hijos.

El testamento fué completado con una memoria testamentaria en la que la causante dispuso que la heredera, o en su defecto sus hijos, entregasen por cuenta de lo que habían de heredar 20.000 pesetas en metálico a la Comunidad de Monjas de Santa Clara, de Pontevedra, conce-

diendo para ello el plazo de cuatro años contados desde el día en que entrasen en posesión de la herencia, o sea después del fallecimiento de la heredera usufructuaria.

Presentada la herencia a liquidación, fué objeto de varias liquidaciones, y entre ellas la correspondiente al legado de que se ha hecho mención, a nombre de la citada Comunidad de Monjas de Santa Clara.

Las liquidaciones giradas fueron objeto de recurso previo de reposición ante la Abogacía del Estado, fundándolo, en cuanto al legado se refiere, en que la institución a favor de las religiosas de Santa Clara estaba sometido a la limitación del usufructo vitalicio establecido por la testadora y también a la limitación del plazo de cuatro años contados desde el momento en que ese usufructo terminase; lo cual quiere decir, a juicio de los reclamantes, que la adquisición no es real hasta que esas limitaciones desaparezcan, e impide la liquidación y exacción del impuesto por aplicación de lo establecido en el apartado 6) del art. 57 del Reglamento.

En el recurso se añadía que el legado es condicional, porque depende del hecho futuro e incierto de que la heredera no se niegue a cumplirlo, y, por lo tanto, es de aplicación el párrafo primero del mismo artículo; y, por fin, siendo el impuesto exigible directamente a los herederos en los legados en metálico, no es racional que prevalezca la liquidación, porque se daría la anomalía de que la heredera anticipase una importante cantidad al Tesoro, que habría que devolverle si no se allanara en su día a cumplir el legado.

La Abogacía del Estado desestimó el recurso de reposición fundada en que, conforme al párrafo segundo del citado art. 57, la condición que suspende solamente la ejecución de la disposición testamentaria no produce el efecto de aplazar la liquidación del impuesto, y en que el artículo 59 del propio Reglamento dispone que en los legados en metálico el impuesto es directamente exigible a los herederos, los cuales pueden descontar a los legatarios, al hacer efectivo el legado, el importe del impuesto por ellos anticipado.

En el trámite de alegaciones ante el Tribunal económico provincial, se insistió en los anteriores puntos de vista y se añadió: que el número 8.^o del art. 59 se refiere al caso en que el legado sea inmediatamente exigible y haya metálico en la herencia para pagarla, no cuando la manda está sujeta a plazo; que cuando el impuesto se exige al heredero, tanto la liquidación como la carta de pago deben extenderse a su

nombre, y que es doctrina fundamental de la Ley de Procedimiento de 9 de octubre de 1889 que el expediente se comunique a los interesados; por lo cual, siéndolo las religiosas de Santa Clara, a ellas se les debió hacer saber que la liquidación girada a su nombre la había satisfecho la heredera, y que, en todo caso, debió hacerse constar en las cartas de pago y demás documentos que el pago lo había realizado la recurrente por cuenta de dicha Comunidad.

El Tribunal provincial desestimó la reclamación y el central ratificó la desestimación.

Entiende el Tribunal central que la cuestión fundamental estriba en determinar la verdadera naturaleza jurídica de la institución contenida en la memoria testamentaria en favor de la Comunidad de Religiosas de Santa Clara, y dice que hay que resolverla en el sentido de calificarla, a tenor del art. 799 del Código civil, como legado sujeto a condición que suspende solamente la ejecución de la voluntad de la testadora, y, por lo tanto, la Oficina liquidadora obró reglamentariamente al liquidar como si se tratase de institución pura de legado, de acuerdo con lo dispuesto en el párrafo segundo del art. 57 del Reglamento del impuesto.

Estima también rectamente aplicado el apartado 8.^o del citado artículo 59, porque la disposición testamentaria afecta a una cantidad de metálico, y debidamente extendidas las cartas de pago y liquidaciones a nombre de la entidad legataria en cumplimiento de ese mismo precepto y del contenido en el art. 126 del mismo Reglamento, sin que exista disposición alguna reglamentaria que autorice las modificaciones o adiciones que en relación con esos documentos se pretende.

Dice, por último, el Tribunal central que la petición de que oficialmente se declare que el pago de las liquidaciones lo realizó la heredera por cuenta de las religiosas de Santa Clara no es pertinente, porque tal declaración no la autoriza el Reglamento; así como tampoco es procedente la petición de que se dé traslado del expediente a la Comunidad legataria porque, si así procediera, no habría derecho a exigir el impuesto a la heredera, sino a la Comunidad, esto es, que la obligación de pagó cambiaria de titular y pasaría de la heredera a la entidad legataria.

Comentarios.—La cuestión fundamental planteada en el caso estudiado es tan clara, dentro de las normas reglamentarias de los arts. 57 y 59 del Reglamento, que nos extraña cómo pudo ser objeto, razona-

blemente, de un recurso. La polémica podría, a lo más, plantearse en el terreno del derecho constituyente.

Y en cuanto a las dos cuestiones secundarias, relativas a la pretendida notificación a la entidad legataria y a la consignación en las cartas de pago de que el ingreso lo hizo la heredera por cuenta y cargo de aquélla, nos parecen nimias e intranscendentales, porque, aparte, como dice la Resolución comentada, de que ni el Reglamento ni ninguna otra disposición prevén semejantes obligaciones de la Administración, lo cierto es que ninguna minoración de derechos ni de acciones del heredero contra el legatario supone la omisión denunciada en el recurso.

Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 17 de junio de 1941.

REALIZADAS EN LOS ASTILLEROS DE UNA EMPRESA OBRAS DE REPARACIÓN DE BUQUES DE GUERRA POR ORDEN DEL ALMIRANTE JEFE DEL ESTADO MAYOR SIN CONTRATO NI CONVENIO PREVIO, NO SE PRODUCE ACTO SUJETO AL IMPUESTO DE DERECHOS REALES.

Antecedentes.—En el año 1938, el almirante jefe del Estado Mayor de la Armada ordenó a la Sociedad Española de Construcción Naval la realización de las obras necesarias para la reparación de los submarinos “General Sanjurjo” y “General Mola”.

Una vez realizadas las obras, la Empresa presentó, en el año 1939, el detalle de las mismas con el presupuesto correspondiente, que fué aprobado por el ingeniero jefe de la Comisión nombrada al efecto, la cual, después de reconocidas las obras, las halló conformes con los presupuestos y así lo hizo constar en las actas de recepción de noviembre de dicho año.

Aprobado el gasto en febrero de 1940 por orden ministerial, se concedió el crédito necesario para el pago y se libró el correspondiente mandamiento a la Tesorería Central de Hacienda. La Abogacía del Estado en esa dependencia, al hacerse efectivo el pago, giró previamente una liquidación por el Impuesto de Derechos reales a nombre de la Sociedad Española de Construcción Naval por el concepto de contrato mixto de obras con suministro.

La liquidación girada fué impugnada por la mencionada Sociedad diciendo; que las obras de reparación de los buques de guerra se de-

bieron a órdenes urgentes de las autoridades y se llevaron a cabo con la rapidez exigida por apremiantes necesidades del servicio; que no hubo convenio alguno previo entre la Sociedad y el Estado ni en cuanto a las obras ni en cuanto al precio; que su coste fué fijado, una vez concluidas, con arreglo a las normas establecidas por el Estado para las fabricaciones de guerra, siendo aprobado el presupuesto por las autoridades de Marina después de la ejecución de la obra; que conforme al artículo 3.^º, núm. 6.^º de la ley del impuesto, están exentas del tributo las entregas de cantidades en metálico que constituyan precio de bienes de todas clases o pago de servicios personales o de créditos, y que, por lo tanto, el problema quedaría reducido a determinar si el pago que motivó la liquidación impugnada tenía el carácter de pago de cantidad estipulada en un contrato de ejecución de obras o de pago de bienes y servicios; que había que estimar esto último, puesto que en el expediente estaba documentalmente probado que no existió contrato alguno entre el Estado y la Sociedad, lo cual corroboró la reclamante con una certificación del comandante militar de Marina en la que se reafirma lo expuesto sobre la orden de realización de las obras, sobre la carencia de previo acuerdo de las partes y sobre la aprobación de los presupuestos "a posteriori" de la terminación de las obras.

Para el caso de que no se estimase la excepción antedicha, la recurrente alegó que los contratos de esa clase celebrados por la entidad constructora estaban exentos del impuesto de Derechos reales en virtud del contrato existente entre ella y el Estado, fecha 24 de enero de 1916, de acuerdo con la ley de 7 de enero de 1908.

A esta última alegación opuso la Abogacía del Estado, al informar, el art. 7.^º del Reglamento, según el que no son admisibles otras exenciones que las que el mismo Reglamento establece.

El Tribunal central, al resolver el recurso en única instancia, acordó anular la liquidación impugnada.

Analiza primeramente la tesis de la entidad reclamante cuando entiende que al caso del expediente le es aplicable la exención del núm. 6.^º del art. 3.^º de la ley del impuesto, y rechaza su aplicación a la liquidación discutida porque, aunque es cierto—dice—que según él están exentas las entregas de cantidades en metálico por pago de bienes o de servicios personales o de créditos, y así lo reconoció la orden de Hacienda de 17 de agosto de 1934 declarando exentos, conforme a dicho número 6.^º, los mandamientos de pago expedidos a favor de proveedo-

res y abastecedores por servicios ejecutados por administración, en razón a representar precio de bienes o pago de servicios, eso no quiere decir, como la misma orden reconoce, que gocen de exención los actos o contratos que originen la expedición de mandamientos de pago, ya que tales actos y contratos estarán afectados por el impuesto según su naturaleza independientemente de la forma de su consumación.

El Tribunal acoge después lo expuesto sobre las circunstancias que mediaron para la ejecución de las obras y deduce que no hubo concurso previo de voluntades ni en cuanto a ellas ni a su importe, ni tampoco documento alguno sobre tal convenio, y que, por consecuencia, el contrato no existió.

Sentada esa premisa, hace a continuación el Tribunal referencia al artículo 44 del Reglamento, según el cual la exacción del impuesto requiere la existencia de un hecho que jurídicamente origine el acto sujeto de una convención expresamente consignada por los contratantes, o de otro acto que con arreglo a los principios de Derecho pueda lógica y legalmente deducirse de la voluntad de las partes, manifestada en las cláusulas o estipulaciones del contrato rectamente interpretadas; y como en el caso en cuestión no consta contrato alguno, llega a la conclusión de que no existe contrato de ejecución de obras liquidable a tenor del número 8.^º del art. 5.^º y del art. 18 del Reglamento, y por la misma razón—añade—tampoco cabe admitir que se trate de un contrato verbal exento con arreglo al núm. 5.^º del art. 6.^º.

De todo ello, en definitiva, saca la conclusión de que las obras realizadas no constituyen acto sujeto al impuesto, y la redondea diciendo que los documentos, diligencias y trámites posteriores a la realización de aquéllas aprobando el gasto y concediendo el crédito necesario, e incluso la expedición del oportuno libramiento, son requisitos administrativos necesarios, que de ninguna manera constituyen un contrato de obras.

Comentarios.—Creemos nosotros, abundando en el criterio de la Resolución comentada, que dadas las especiales y concretas circunstancias en que se produjeron los hechos, no existió contrato ni verbal ni escrito y que, por lo mismo, no había posibilidad de calificarlo, como hizo la Abogacía del Estado, como suministro, porque a ello se oponen no solamente el texto del art. 44, sino también el contenido del art. 48, que matiza aún más el principio fundamental del impuesto sobre la necesidad de que el acto *inter vivos* conste documentalmente, para caer

dentro del ámbito fiscal, a diferencia de los actos *mortis causa*, en los cuales es suficiente que esté probado el hecho originario de la transmisión para que el impuesto sea exigible. Aquel documento habrá de ser, en algunos casos, de carácter público, y en la generalidad de ellos, privado, pero siempre se requiere la constancia por escrito.

El Tribunal califica, en definitiva, el acto como no sujeto, y no considera admisible la calificación propuesta por la Empresa constructora al amparo del número 6.^º del artículo 3.^º de la Ley y 6.^º del Reglamento, los cuales, como va dicho, hacen referencia a la entrega de cantidades en metálico que constituyan precio de bienes o pago de servicios personales o de créditos, y nosotros creemos que la aplicación de tal exención es perfectamente defendible en el caso estudiado, porque la cantidad percibida del Estado puede decirse, con verdad, que llena el concepto que ese número de los actos exentos comprende. Admitida la realidad y legalidad del pago hecho por el Estado y el derecho de la Sociedad Española de Construcción Naval a exigirlo, como consecuencia de prestaciones que ella había realizado, nos parece que la calificación fiscal del acto de pago no encaja con propiedad en el concepto reglamentario de acto no sujeto, el cual, aunque el Reglamento no lo define, es aquel en que no hay aumento ni mudanza patrimonial de los contratantes, o bien aquel que no ha querido la ley gravarlo y, sin embargo, no lo ha comprendido entre los exentos.

Según esto, cuando ese aumento o mudanza se dé claramente, como aquí ocurre, la calificación de no sujeto no es procedente, y lo es mucho menos cuando esa transmutación económica se puede razonablemente encuadrar en una de las exenciones previstas en el Reglamento.

Esto no quiere decir que no deba ser interpretada y aplicada con cautela esa exención del número 6.^º, a fin de que no sirva para burlar la obligación tributaria, puesto que el verdadero sentido de la exención en él consignada no significa que esas entregas de cantidades en metálico a que se refiere estén en absoluto y en todo caso fuera del ámbito fiscal, sino que han de arrancar y ser consecuencia necesaria, o bien de actos ya liquidados, o de actos no sometidos al impuesto.

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