

Jurisprudencia sobre el impuesto de Derechos reales

Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 16 de marzo de 1939.

LA DONACIÓN REALIZADA IMPONIENDO AL DONATARIO UN GRAVAMEN INFERIOR AL VALOR DE LOS BIENES DONADOS, HA DE CALIFICARSE COMO TAL DONACIÓN Y LIQUIDARSE LA DIFERENCIA ENTRE ESE VALOR Y ESE GRAVAMEN COMO DONACIÓN Y NO COMO CESIÓN. SI SOBRE LOS BIENES DONADOS PESABAN DETERMINADAS CARGAS Y EL DONATARIO ADQUIERE LA OBLIGACIÓN DE PAGARLAS, SE PRODUCE EL ACTO LIQUIDABLE DE ADJUDICACIÓN PARA PAGO. Y SI EL GRAVAMEN IMPUESTO CONSISTE EN LA CARGA DE UNA PENSIÓN A FAVOR DE LOS DONANTES, SU IMPORTE ES DEDUCIBLE DEL VALOR DE LOS BIENES DONADOS Y SERÁ LIQUIDABLE POR EL MISMO CONCEPTO DE DONACIÓN AL EXTINGUIRSE LA PENSIÓN.

ANTECEDENTES.—Los padres de D. A. F. le donaron varias fincas, imponiéndole la obligación de pagarles una pensión vitalicia de 24.000 pesetas anuales.

En la escritura de donación no se dice que las fincas estuviesen de antemano afectas a carga alguna; pero sí se hace constar que cualquiera carga que pese sobre ellas será pagada por el donatario.

La Oficina liquidadora giró dos liquidaciones: una por el concepto de pensiones sobre la base resultante de capitalizar la constituida, según la edad del usufructuario, o sea, sobre 96.000 pesetas, y otra sobre la diferencia entre esa cantidad y el valor de los bienes donados por el concepto Cesiones, núm. 14 de la Tarifa. Esto es, que la calificación fué la de constitución de pensión a cambio de cesión de bienes.

La segunda liquidación fué recurrida con fundamento en que el verdadero concepto del acto era el de donación a tenor del art. 619 del Código civil, cuya base consistía en la diferencia entre el gravamen de la pensión y el valor de los bienes donados, y que por lo mismo era de aplicación el art. 29 del Reglamento y liquidable el acto por el tipo de herencia correspondiente.

La reclamación fué desestimada en primera instancia por estimar que, dado que se establecía la compensación de la pensión, el acto era constitutivo no de donación, sino de cesión.

El Tribunal Económico-Administrativo Central antes de resolver acordó, para mejor proveer, pedir a los respectivos Registros de la Propiedad certificación de cargas de las fincas, y de ella resultó que estaban gravadas con varias hipotecas por un montante de más de 118.000 pesetas, y acordó anular la liquidación recurrida y sustituirla por otras dos; una, como donación—herencias—por la diferencia entre el valor de los bienes donados y el importe de las cargas, y otra por el concepto de adjudicación para pago sobre la base del importe de dichas cargas.

COMENTARIOS.—Espezamos por decir que la calificación dada al caso por la Resolución nos parece completamente atinada, tanto en uno como en otro de los dos actos tributarios.

El segundo, de adjudicación para pago, es un acto deducido evidente por analogía con lo dispuesto en los apartados 9º del art. 9º, el 18º del 19 y el 13º del 101. El donatario adquiere la totalidad de los bienes donados, pero no todos en el mismo concepto. Desde el momento en que sobre ellos pesan cargas hipotecarias y que aquél se obliga a pagarlas, claro es que el valor de los bienes equivalente a ellas lo adquiere con tal finalidad, lo cual engendra el acto deducido de adjudicación para pago. En cambio, el resto del valor de los bienes sí pasan al donatario como donación, pero con la obligación de pagar a los donatarios la pensión vitalicia estipulada; y como las cargas representadas por una pensión son deducibles según el concepto que de ellas da el art. 100 del Reglamento en su párrafo 1), en relación con el párrafo 9º del 15, de ahí que de dicho resto haya de deducirse el capital de esa pensión para fijar la base del acto liquidable de donación, sin perjuicio de que al extinguirse la pensión satisfaga el donatario el impuesto, también por el concepto de donación—herencia—, sobre la base del capital de la pensión ahora deducido.

La calificación adoptada por la Oficina liquidadora—cesión a cambio de pensión—estaba, sin duda, adaptada a la letra del apartado 9) del art. 15, que dice que si la pensión se constituye a cambio de cesión de bienes, el cessionario pagador de la pensión satisfará el impuesto a razón del 5 ó del 2,50 por 100, según la clase de bienes que se cedan, pero ese sentido literal no puede prevalecer cuando los interesados contratan a título de donación, siquiera sea onerosa, porque para esta clase de actos el precepto específico es el del art. 29 y no el del 15, y porque además no es de olvidar que la interpretación contraria encerraría perjuicio para el Tesoro siempre que los contratantes fueran extraños, ya que se verían favorecidos en la mayor parte de los casos con un tipo mucho más beneficioso que el de herencia.

Finalmente, la Resolución apunta otra consideración relacionada con el mencionado apartado del art. 15, la cual es la de si cualquier cesión de bienes a cambio de pensión caerá, por pequeña y desproporcionada que la pensión sea con la cuantía de los bienes cedidos, dentro del ámbito de ese apartado. Nosotros creemos, y así lo da a entender claramente el Tribunal, que la cesión onerosa supone una razonable proporción entre las recíprocas prestaciones—valor de los bienes y capital de la pensión—, y que si este criterio no se siguiera, quedaría abierto el camino de par en par al fraude, puesto que se podría dar la forma de cesión a lo que en realidad constituyese una verdadera donación.

Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 28 de abril de 1939.

LOS BALANCES COMERCIALES DEL NEGOCIO DEL CAUSANTE NO CONSTITUYEN MEDIO ORDINARIO DE COMPROBACIÓN. EL PROCEDIMIENTO EN CASO DE QUIEBRA SUSPENDE LOS PLAZOS DE PRESENTACIÓN, Y MIENTRAS AQUÉL NO ESTÉ TERMINADO, NO DETERMINABLE EL HABER HEREDITARIO.

ANTECEDENTES.—Doña A. C., copartícipe en la casa de Banca "V. e H. de C.", falleció, e iniciada investigación, resultó que la entidad estaba declarada en quiebra después de haberlo estado en suspensión de pagos. La Oficina liquidadora pidió relación detallada de los bienes y de las deudas, justificación de éstas en forma reglamenta-

ria y participación de la causante en el haber social, y al no serle facilitados los datos fijó el caudal relicto en la tercera parte del balance que figuraba en la quiebra, ya que los partícipes en la Banca eran tres, y giró liquidación con la correspondiente multa por investigación.

Recurridas la liquidaciones alegando que mientras no se liquidara la quiebra no era posible saber si había o no herencia, el Tribunal provincial anuló las liquidaciones, pero tuvo por bien formada la base liquidable, porque aunque el pasivo era superior al activo, como las deudas no se justificaban en la forma prevenida en el art. 101 del Reglamento, no pudieron ser deducidas por la Oficina liquidadora.

El Tribunal central anuló el acuerdo en su segunda parte y dejó sin efecto la comprobación, fundado en que el balance no figura entre los medios ordinarios de comprobación previstos en el art. 80 del Reglamento; y en cuanto al fondo estimó que no existían por el momento medios hábiles de saber si existía o no haber líquido social ni, por tanto, caudal hereditario del copartícipe causante, sin perjuicio de continuar la investigación y del resultado definitivo de la quiebra.

En cuanto a la imposición de multa por no presentación en plazo de los documentos, estimó que la promoción del procedimiento de quiebra había dejado en suspenso los plazos por aplicación del artículo 113 del Reglamento.

COMENTARIOS.—Parécenos que la cuestión nació ya descentrada y que en ella se involucraron problemas fuera de razón.

Primeramente, el balance no será medio ordinario de comprobación en general, pero sí lo es para determinar el haber social, y en este caso necesariamente había que partir de él para determinar la participación de la causante en dicho haber social.

Por otra parte, con relación al caudal hereditario o participación social, a nada conduciría invocar el art. 101 para dilucidar si las deudas de la entidad eran deducibles y estaban reglamentariamente justificadas, porque ese artículo no es el aplicable para concertar el pasivo y de éste deducir el activo de una sociedad, ya que, a este respecto, los preceptos exclusivamente aplicables son los del art. 19 y dentro de él los apartados 15), 17) y 18), cuyos preceptos no son compatibles en cuanto al extremo a que aquí nos referimos con los del art. 101.

Por fin, acerca de la cita del art. 113 para deducir la suspensión del plazo de presentación, decimos que nos parece de indudable aplicación al caso.

Sentencia del Tribunal Supremo de 30 de enero de 1942.

CONCEPTO DEL CONTRATO MIXTO DE SUMINISTRO CON ARRENDAMIENTO DE SERVICIOS.

La Sociedad "U. E. de E." presentó instancia a la Oficina liquidadora haciendo constar que había contratado con el Estado, por un plazo de ocho años el suministro de pólvoras y daba, al efecto de la liquidación, las cifras aproximadas del suministro.

La Oficina liquidadora, aplicando el Reglamento entonces vigente, que era el de 1927, giró una liquidación provisional por el concepto "muebles" sobre el valor declarado.

Esta liquidación fué recurrida y durante la tramitación del recurso se elevó el contrato a escritura pública, en la que además de especificarse las características de las pólvoras, las fábricas en que se habían de elaborar, los plazos, forma de entrega y pruebas para la recepción, se estipulaba que el envasado y transporte hasta la estación de destino serían de cuenta de la entidad suministrante.

La reclamante pretendía que el contrato se calificase como suministro con arrendamiento de servicios o con ejecución de obra y que aquél, conforme a la legislación entonces en vigor, fuese liquidado sobre la base de las dos terceras partes del total y la tercera parte restante como arrendamiento o contrato de obras, y además que se liquidase por anualidades como prevenía, y previene hoy también, el artículo 51 del Reglamento.

Tanto el Tribunal provincial como el Central—éste, fundado en que la Sociedad contratante se dedicaba habitualmente a la confeción de productos análogos—, desestimaron la reclamación, y planteada ante la Sala tercera ésta acuerda estimarla y revocar el fallo del Tribunal central.

La Sala entiende que junto con la obligación de suministrar había la prestación de servicios, y aplica el precepto de aquel Reglamento, que decía que si el importe de esos servicios no se determinase se computaría como base del suministro las dos terceras partes de la cantidad presupuestada y la tercera parte restante como base del arrendamiento.

En cuanto al fraccionamiento de las liquidaciones por anualidades, lo aceptó también de acuerdo con lo solicitado.

COMENTARIOS.—Prescindimos de analizar el caso a la luz de la

legislación aplicada, o sea, del Reglamento de 1927, y diremos dos palabras examinándolo conforme a la legislación vigente que, como es sabido, tiene en esta materia, a partir de la Ley del Impuesto de 14 de marzo de 1932, la novedad de regular lo que llama contrato mixto.

A la luz, pues, de esta legislación, el problema consistiría en determinar no ya si el contrato discutido es un contrato mixto, cosa indudable a tenor del concepto que de él dan los arts. 2.^º y 5.^º, respectivamente, de la Ley y del Reglamento, en su número 8.^º, sino en precisar si está comprendido en el apartado 3) o en el 4) del art. 25 del actual Reglamento.

Ambos apartados regulan el contrato mixto, pero, mientras el primero lo sujeta al tipo de liquidación del 1,85, el segundo le impone el de compraventa, sea de inmuebles o de muebles. Y como la diferenciación no está en que el suministro se haga o no con servicios personales, sino en que el contratista o arrendador ponga la totalidad de los materiales y se dedique habitualmente a la confección de obras o productos análogos, y estas dos características se dan en el caso analizado, forzoso nos parece concluir que aplicándole la legislación vigente no se le podría aplicar el tipo de liquidación de 1,85 correspondiente al contrato mixto y que la calificación procedente sería la de transmisión de bienes muebles y el tipo de liquidación el de 2,50 por 100.

En cuanto a la liquidación parcial por anualidades, entendemos que debe serle aplicable, de acuerdo con el art. 51, porque éste al regular estas liquidaciones para los contratos de suministro no distingue, y además porque el contrato mixto no deja de ser sustancialmente de suministro y deben, por lo mismo, serle aplicables esas normas que pudiéramos llamar adjetivas, y en último término porque no sería equitativo que no entregándose por entero ni la cosa ni el precio, se exigiera el impuesto en su totalidad, y porque por analogía así se desprende del último apartado del expresado art. 51.

Sentencia del Tribunal Supremo de fecha 11 de febrero de 1942.

CALIFICACIÓN DE UNA FUNDACIÓN COMO DE BENEFICENCIA PARTICULAR.

Fallecido D. A. B., dispuso que se invirtieran sus bienes en la fundación, en su pueblo y en una casa suya, de una comunidad de Tra-

penses que se dedicase a la enseñanza agrícola, destinando el sobrante de sus bienes para sostener la comunidad y Escuela, en la que se admitiría un número de alumnos proporcionado a los recursos, prefiriendo a los pobres de solemnidad, cuya fundación fué calificada de beneficencia en la correspondiente Orden ministerial.

Posteriormente el patrono-administrador de la fundación, que se tituló "Granja Agrícola Quirós", al amparo del art. 193 del Reglamento de Derechos Reales pidió que la institución se declarase exenta del impuesto de personas jurídicas.

Desestimada la pretensión, el Tribunal Supremo revoca el acuerdo, el cual se fundaba en que la fundación no realiza fines benéficos en el estricto sentido de satisfacer permanentemente necesidades intelectuales o físicas, que es la característica exigida por el art. 2.^º del Decreto de 1899 y en que la beneficencia, a los efectos de la exención, ha de ser socorro al desvalido y asilo al desamparado, cuyas condiciones no se dan en la fundación de que se trata, aunque constituya una eminente obra social.

La Sala sienta primeramente que de las condiciones exigidas por el art. 44 de la Ley del Impuesto, no se pone en duda que los bienes de la fundación se hallen adscritos de una manera directa e inmediata, sin interposición de personas a la realización de sus fines y que en ellos se empleen directamente los bienes o sus rentas, sino que se desconoce solamente la finalidad benéfica de la institución.

Añade después que no es discutible el carácter benéfico de la institución una vez que así quedó definido al clasificarla el Ministerio de la Gobernación, ni puede desconocerse que, aparte de constituir una eminente obra social como afirma la Orden recurrida, es una institución permanente que satisface gratuitamente necesidades intelectuales y físicas, o sean las dos condiciones que alternativamente exige el Real decreto citado, puesto que atiende, por voluntad expresa del fundador, "a la enseñanza agrícola con arreglo a los adelantos modernos aplicables a la zona del norte de España" y al sostenimiento de una escuela gratuita con admisión gratuita del número de alumnos internos proporcionado a los recursos del Establecimiento, prefiriendo a los pobres de solemnidad y de buena conducta, los que, por tanto, reciben asilo, instrucción y alimentos en el más amplio sentido del concepto, por lo que en el supuesto de que fuese admisible la distinción entre sentido lato y estricto de la beneficencia, que la resolución

recurrida establece, serían manifiestamente infundadas las razones de la negativa.

Además, aunque la clasificación como de beneficencia no prejuzga ni lleva implícita la exención del impuesto, es innegable que en debido acatamiento al mandato de la ley, habrá de acordarse la exención siempre que concurran las circunstancias que ella requiere para su otorgamiento, y como ellas han sido implícitamente reconocidas por la Administración al no oponerles reparo y tan sólo ha desconocido el carácter benéfico con razonamientos manifiestamente inconsistentes, la Orden impugnada carece de base y debe revocarse.

Como se ve—diremos nosotros por vía de comentario—, el asunto era tan claro, que causa extrañeza que hubiera podido plantearse, ni aun esgrimiendo el criterio más literalista.

JOSÉ M.^a RODRÍGUEZ-VILLAMIL

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