

Jurisprudencia sobre el impuesto de Derechos reales

RESOLUCIÓN DEL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL DE FECHA 30 DE JULIO DE 1938.—*Los hijos adoptivos no están exentos del impuesto sobre el caudal relicto por los bienes que adquieran a título hereditario del adoptante.*

Fallecida la madre adoptante bajo testamento en el que instituyó heredera a una hija adoptiva, la Oficina liquidadora giró liquidación por el impuesto sobre el caudal relicto.

Recurrida tal liquidación, es mantenida en primera y segunda instancia, y ello por los fundamentos siguientes: aunque la Constitución de la República, en su artículo 43, borró la diferencia entre hijos legítimos e ilegítimos, ello no quiere decir que los adoptivos estén comprendidos en el concepto genérico "descendientes", sin adjetivo que los condicione, no estandolo, por consiguiente, a los efectos del impuesto sobre el caudal relicto; que el artículo 54 del Reglamento, al referirse a los grados de parentesco, comprende solamente los de consanguinidad, a lo cual son ajenos los adoptados, que ni siquiera son parientes del adoptante más que en el sentido de la ficción legal aneja a la adopción; que gramaticalmente se dice descendiente el que desciende de otro por generación natural, y así se aplica el concepto por los artículos 916 al 918 del Código civil, que forman la línea y los grados por razón de consanguinidad; que, como consecuencia, ni el Código civil ni la ley de Enjuiciamiento civil, al tratar de la adopción, aplican el calificativo de descendientes a las personas que han sido adoptadas, y que la nomenclatura de "entre ascendientes y descendientes por adopción", empleada por la tarifa, es meramente enunciativa; que la supresión en la Ley y Reglamento del Impuesto de 1932 de las pala-

bras "legítimos o naturales reconocidos", aplicadas a los descendientes, es consecuencia de la equiparación, antes aludida, entre la filiación legítima y la ilegítima, y, por fin, que es principio fundamental en materia tributaria que los preceptos relativos a exenciones deben interpretarse restrictivamente (1).

RESOLUCIÓN DEL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

DE FECHA 25 DE AGOSTO DE 1938.—*Las hipotecas posteriores a la que originó la ejecución del crédito hipotecario han de adicionarse al precio de la adjudicación cuando ésta se realiza por convenio entre deudor y acreedor, aceptando el adjudicatario los gravámenes posteriores al que originó la ejecución.*

En tal supuesto, no es procedente la pretensión del adjudicatario para que la base liquidable se fije por medio de la tasación pericial.

* * *

Iniciados autos ejecutivos para hacer efectivo un crédito hipotecario de 70.000 pesetas por principal, intereses y costas, ocho acreedores hipotecarios distintos del actor se subrogaron en los derechos de éste y continuaron aquellos autos.

Antes de la subasta se transigió el asunto, y llevando a efecto la transacción, se otorgó la correspondiente escritura pública, mediante la cual el deudor adjudica la finca a los ocho interesados, en pago del crédito subrogado, en precio de 85.000 pesetas, en el que se comprenden los frutos y rentas pendientes, dejando a salvo cuantos gravámenes o cargas resulten pendientes sobre la finca a favor de terceras personas, sin mencionar cuáles sean, aceptando los adquirentes la adjudicación por octavas partes proindiviso, con las cargas y gravámenes vigentes que le son conocidos, y solicitando del Registrador de la Propiedad la cancelación, por confusión de derechos en sus personas, de los gravámenes hipotecarios que resulten del Registro y en los que aquéllos figuren como titulares.

(1) El tema abordado en esta resolución está tratado extensamente por el articulista en su libro *Legislación del impuesto de derechos reales y sobre transmisión de bienes, comentada y concordada*, en el estudio del artículo 244 del reglamento, abundando en la tesis de la resolución.

El Liquidador practicó, al serle presentada la escritura, comprobación de valores, prescindiendo del que correspondería según el líquido imponible, por ser menor que el que resultaba del Registro, que era de 1.000.000 de pesetas; fijó la base liquidable en 1.232.005, resultante de adicionar a las 85.000 del precio de adjudicación el importe de las ocho hipotecas, que sumaban 1.147.005.

En definitiva, se liquidó por el concepto de adjudicación de inmuebles para pago de deudas, y la adjudicación fué recurrida alegando que algunas de las cargas estaban prescritas, y otras eran deducibles, por hallarse afectas a condición resolutoria, y que debía acudirse a la tasa-ción pericial para determinar la base liquidable.

La reclamación fué desestimada en primera instancia, y el Tribunal Económico-Administrativo Central confirma la desestimación por aplicación del artículo 100 del Reglamento, ya que, conforme a él —apartado 1.º—, las hipotecas no tienen la consideración fiscal de cargas; éstas, ténganlo o no, se presumirá que han sido rebajadas al fijar los interesados el precio—apartado 3.º—, salvo que los mismos contratantes pacten la deducción o el adquirente se reserve parte del precio para satisfacerlas, y cuando estas circunstancias no se dan, las hipotecas que quedan subsistentes se adicionan al precio para determinar la base liquidable.

El Tribunal llega a esta conclusión fundado: en que la escritura mencionada deja a salvo los gravámenes y cargas vigentes a favor de *terceras personas*; en que los adjudicatarios solicitan la cancelación de gravámenes de los que ellos sean titulares en el Registro; pero no aparecen que lo sean de las ocho hipotecas; en que se habla de gravámenes prescritos y sujetos a condición resolutoria, sin prueba que acredite esos extremos; en que no habiéndose seguido el procedimiento sumario de la ley Hipotecaria ni el ordinario de la ley Procesal civil, no han podido cumplirse para la cancelación de los gravámenes posteriores los requisitos exigidos para cancelar por los números 17 y 16 de los arts. 131 y 1.518 y 1.519, respectivamente, de aquellas leyes, ni consta tampoco que los interesados hayan instado procedimientos encaminados a obtener la cancelación de las hipotecas posteriores, como sería necesario en este caso, conforme a la resolución de los Registros de 27 de febrero de 1912, que dice que el acreedor que vendió ante Notario la finca hipotecada, tiene que pedir la cancelación de las inscripciones posteriores, no siendo suficiente la simple petición de aquél; por todo

lo cual el Tribunal entiende que las hipotecas, conforme al art. 122 de la ley Hipotecaria, subsisten en su integridad.

En cuanto a la petición de que se valore o fije la base liquidable por medio de la tasación pericial, también es desestimada porque los preceptos del art. 100 del Reglamento del Impuesto, aplicados para adicionar el importe de las cargas, se refieren a la determinación de la base liquidable con carácter obligatorio y no afectan a la comprobación de valores por no ser medio reglamentario de realizar ésta y, en su consecuencia, a los supuestos del art. 100 no es aplicable el art. 81 cuando prevé la tasación pericial como medio de comprobación.

Comentarios.—Pareciéndonos atinadas y defendibles y ajustadas al Reglamento las conclusiones deducidas por la Resolución comentada, no opinamos no obstante lo mismo del camino seguido para llegar a ellas, tanto en lo referente a la fijación de base o suma del valor de las ocho hipotecas, como en la desestimación de la propuesta tasación pericial.

En primer lugar, nos parece que en los razonamientos se confunde lo que es problema meramente fiscal o jurídico-fiscal con lo que es problema registral, y nos parece también que no hay para qué entrar en el problema de la aplicación de la norma 16 del art. 131 de la ley Hipotecaria sobre la cancelación de derecho de las inscripciones y anotaciones posteriores, única vigente y derogatoria de los arts. 1.516 y 1.518 de la ley de Enjuiciamiento civil.

Lo primero, porque la supervivencia o no en el Registro, de las hipotecas posteriores y de la misma hipoteca originaria del convenio, en nada afecta a la determinación de la base fiscal tributaria, que es perfectamente ajena a los efectos civiles e hipotecarios que aquél produzca e independiente, por lo mismo, de que se refleje en el Registro y de que para ello se sigan unos u otros caminos.

Lo segundo, porque ello sería de tener en cuenta si el negocio jurídico fuera producto de un procedimiento ejecutivo, ya que entonces sería cuando únicamente y por ministerio de la ley quedarían canceladas las cargas y gravámenes posteriores, y, por consiguiente, no cabría hablar de adicionarlas o no, puesto que, al no existir, no tenían los contratantes posibilidad de pensar ni en la deducción presunta ni en estipular la deducción ni en la reserva de parte del precio para pagarlas, que son los supuestos del art. 100 del Reglamento del Impuesto.

Al ser extrajudicial el convenio, se simplifica del todo el proble-

ma: los acreedores subrogados en el crédito hipotecario adquieren la finca en 85.000 pesetas y además conocen que sobre ella siguen pesando créditos, propios o ajenos, por el montante restante hasta 1.147.005 pesetas, lo cual quiere decir que para ellos su valor es éste, sin discusión posible. Otra cosa sería si la adquisición o adjudicación fuese consecuencia de la subasta y ésta del procedimiento ejecutivo—sumario o no—, porque entonces ya sabían que los gravámenes posteriores quedaban inexistentes y cancelados de derecho, como antes hemos dicho.

Respecto a la improcedencia de la tasación pericial, nos parece fuera de toda duda la negativa del Tribunal; pero nos parece que se llega a esa conclusión llanamente con la consideración de que el valor de la base está implícito en la voluntad clara de los propios contratantes, como lo está siempre que se adquiere una finca hipotecada y además del precio que se da por ella queda el adquirente obligado a pagar la hipoteca, o sea, que a tenor del art. 100, apartado 3), ni el cedente queda con el compromiso de pagar el gravamen ni el cesionario se reserva la correspondiente parte del precio. Entonces, claro es, mal puede invocar el segundo la facultad de pedir la tasación pericial que el número 3.^º del art. 81 del Reglamento concede para pedir que el valor tributario se determine por tasación pericial.

O sea, que si ésta es un medio extremo y supremo de averiguar el valor de los bienes transmitidos, hay que referirlo a los medios comprobatorios que el mismo Reglamento da, no a los que nacen de la misma voluntad más o menos explícita de los contratantes, interpretada por el propio Reglamento.

SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO DE FECHA 30 DE SEPTIEMBRE DE 1941.

Se trataba de una liquidación de contrato de suministro y ejecución de obra con arreglo a la legislación anterior al establecimiento por la ley del Impuesto de 1932 del nuevo concepto de contrato mixto, y con tal motivo se planteó la interesante cuestión relativa a si con motivo de discutirse una de las liquidaciones parciales sucesivas que estos contratos originan, puede entenderse que la primera liquidación que el documento originó y en la que se hizo la calificación del acto como suministro, es provisional y rectificable.

En el año 1926 el R. de C. L. se comprometió a realizar las obras de abastecimiento de aguas, alcantarillado, etc., de una población. El contrato fué calificado, aparte de otros actos, como suministro y liquidada la cuota entonces vigente por el importe del total suministro del primer año, y no habiéndose presentado la escritura de contrata en los años sucesivos, fué reclamada por la Oficina liquidadora, la cual giró la liquidación final correspondiente, aplicando el mismo tipo que a la primitiva liquidación y el mismo concepto.

Recurrida esa liquidación, se alegó que en la inicial, que el recurrente califica de provisional, se había cometido error de calificación y aplicación de tipo y que entonces no se formuló reclamación por tratarse de un ingreso parcial. El Tribunal provincial desestimó la reclamación fundado en que la liquidación definitiva reclamada era consecuencia legal de la primeramente practicada, la cual se hizo firme y consentida y constituyó en su día el acto administrativo reclamable, y el entrar a conocer de ella equivaldría a revisarla con incompetencia.

Aceptado el fallo, se alegó que según las sentencias del Tribunal Supremo de 21 de enero de 1904 y 14 de mayo de 1906, la liquidación provisional nada prejuzga, ya que es revisable de oficio al practicar la definitiva, tanto en lo referente a la cuota como al concepto, y el Tribunal Central Económico-Administrativo en 17 de enero de 1933 desestimó la apelación, fundado en que la provisionalidad de la liquidación inicial había de entenderse con relación únicamente a la base de liquidación, pero no a la calificación jurídica y fiscal del contrato, y en que las sentencias invocadas no se refieren a contratos sino a casos de herencias.

El Tribunal Supremo confirmó el anterior fallo diciendo que las liquidaciones parciales que el Reglamento del Impuesto autoriza en los casos de suministros no tiene carácter de provisionales las primeras y definitiva la última, sino complementarias hasta dejar incluído en ellas todo el importe del suministro, y por eso en el documento se hace constar la indicación de estar definitivamente liquidado, lo cual no implica la existencia de una liquidación definitiva como contrapuesta a provisional, puesto que la calificación jurídica quedó ya definida en la primera de las liquidaciones parciales.

En cuanto a la invocación del art. 118 del Reglamento sobre revisión de las liquidaciones provisionales, al practicar la definitiva, dice la Sala que si bien es cierta esa permisión de revisión, el precepto no

es aplicable porque no se trata de liquidaciones provisionales, las cuales para serlo necesitan estar autorizadas por el Reglamento, sino de parciales regidas por la misma calificación jurídica. Además, el beneficio de la función revisora sólo puede beneficiar al contribuyente cuando la liquidación definitiva se pida antes de los cinco años de la liquidación provisional, y esta circunstancia no se da en el caso examinado.

Comentarios.—Toda la cuestión estriba, como se ve, en determinar si la primera liquidación que se practica en un contrato de suministro o en un contrato mixto, puede calificarse de provisional.

Es cierto que el Reglamento en el art. 51, al tratar de la forma de liquidar los contratos de suministro y de fijar su base liquidable llama a esa liquidación provisional, y dice que las normas que él da acerca de esos contratos se aplicarán también a los de ejecución de obras y a los de arrendamiento, de que tratan, respectivamente, los arts. 18 y 16 del Reglamento.

En todos ellos ocurre que, cuando se estipulan por más de un año, no es determinable de momento la total base liquidable, como, por ejemplo, cuando en el arrendamiento no se estipula su duración; cuando se trata de minas inexplotadas y la renta está representada por una parte de los productos; cuando el arrendamiento es de recaudación de contribuciones y a tanto alzado y con determinadas condiciones y deducciones, etc. Cosa análoga ocurre en los casos de transmisión de créditos, derechos o acciones, cuando el valor de ellos no consta. Entonces, dice el art. 40 del Reglamento, se practicará una liquidación provisional sobre el valor que a requerimiento de la Administración declaren los interesados, sin perjuicio de ampliarla cuando su valor sea conocido.

Pero esta denominación de provisional no puede, de ninguna manera, referirse a la calificación que el acto en sí merezca al liquidador, sino que afecta, como es lógico, exclusivamente a la base liquidable; y de aquí deducimos nosotros que esa calificación no puede ser discutida en ningún caso al hacer los ingresos parciales posteriores, consecuencia de las liquidaciones que más que parciales debieran ser calificadas de adicionales, hasta llegar a la última y definitiva determinación de la base total.

Y no puede serlo ni aun invocando el art. 118, porque éste no facilita al Liquidador para cambiar la calificación del documento, sino

simplemente para rectificar o ampliar la base cuando de actos intervivos se trata.

Creemos que ésta es la cabal interpretación del art. 118 del Reglamento, aunque no se nos oculte que los términos de su apartado 2) no dejan de estar en su letra tan categóricos que parecen ir más allá de la intención del legislador.

Los contratos verbales y los contratos privados sobre mercaderías en relación con el impuesto de Derechos reales

En la sección de "Tribunales" de un periódico de Madrid apareció días pasados, con el título "Suministro exento de Derechos reales", un comentario que puede inducir a error a los contribuyentes que contratan con la Administración pública el suministro y la venta de bienes muebles. Y la inducción puede ser tanto más eficaz cuanto que la solución que se da al caso concreto puesto de relieve por el articulista está avalada, según parece, por una resolución del Tribunal Económico-administrativo provincial de Madrid.

Se trata, a juzgar por la exposición que del caso hace el autor del artículo, de un suministro de cosas "muebles" a la Administración, sin otro justificante escrito de la existencia del contrato que el libramiento para formalizar el pago, expedido por la propia Administración.

A esto hay que añadir que al entablar el interesado el recurso contra la liquidación que calificó el acto como sujeto al impuesto, documentó su tesis de que el contrato era verbal, y, por tanto, estaba exento del impuesto, con arreglo al artículo 6.^º, núm. 5.^º, del reglamento, con una certificación de la que aparecía que la adquisición de los "muebles" en cuestión había tenido lugar por gestión directa, sin mediar escrito ni documento alguno previo.

Ante esos datos y alegaciones, el Tribunal provincial, a juzgar por los antecedentes que el periódico consigna, revocó la liquidación impugnada, y, aplicando el reglamento de 1932, estimó que para que el tributo sea exigible es necesario que en esta clase de actos la transmisión se haga en forma escrita, y que al no ser ello así, debe considerarse exenta por aplicación del mencionado precepto del artículo 6.^º

A la exposición del asunto añade después el autor del artículo que la resolución comentada "sienta una doctrina que, por ser de aplicación a numerosos casos, merece ser debidamente destacada"; es decir, que ni resalta que el caso está resuelto conforme al reglamento de 1932 ni tiene en cuenta que el vigente, de 29 de marzo de 1941, lo regula expresamente de distinta manera, con lo cual la desorientación del contribuyente es más que probable.

Si hoy comentáramos, por ejemplo, y destacáramos una sentencia actual del Tribunal Supremo en la cual se declarase, con arreglo a la legislación anterior al Código civil, la validez de un testamento mancomunado, sin desprenderse de nuestro comentario que aquél no admite tales testamentos, no diríamos ninguna herejía jurídica; pero, por lo menos, dejaríamos el problema en sombras para los no versados en derecho y les induciríamos a la creencia de su validez en el momento presente. Y si ese comentario lo completáramos dando a entender que la doctrina de la sentencia es aplicable a los testamentos que ahora se puedan otorgar, nuestra heterodoxia jurídica sería indiscutible.

Algo análogo ocurre en el caso que es objeto de este comentario, con la agravante de que el problema propuesto no solamente tiene solución distinta en el actual reglamento, como hemos dicho, sino que la interpretación ahora dada por el Tribunal provincial Económicoadministrativo ha sido ya aquilatada, y aun rechazada, por el Tribunal Económicoadministrativo Central, en el sentido de restringirla notablemente, en las resoluciones de 6 de febrero y 28 de noviembre de 1934, y también por el Tribunal Supremo en su sentencia de 24 de octubre de 1941.

Acerca de la forma en que han de constar los actos en general para que puedan ser afectados por el impuesto de Derechos reales, y para que el reglamento los considere exentos o sujetos a tributación, rige este principio general, sin excepción alguna: en los actos *mortis causa* basta que esté probada la existencia del hecho originario de la transmisión para que el impuesto sea exigible; en los actos intervivos, incluso en las donaciones que tengan ese carácter, es menester, para su sujeción al impuesto, que consten por escrito, con la particularidad de que este documento escrito en unos casos bastará que sea privado y en otros será necesario que tenga la condición de público.

Supuesto, pues, que todo acto intervivo tiene que constar por escrito para que el impuesto le afecte, hubo el reglamento de traducir ese prin-

cipio desenvolviéndolo en el artículo 48 y en los números 5.^º y 8.^º del artículo 6.^º, y también en los artículos 20 y 27, siquiera en este punto no se pueda decir que es un modelo de orden expositivo, puesto que en todos ellos se repite el principio sin la suficiente claridad, y sobre todo sin las referencias que parecían lógicas y obligadas.

El resumen de todos ellos es éste: para que el impuesto sea exigible en los contratos de préstamo personal, pignoraticio o con fianza personal y en los de cuentas de crédito y de depósito retribuido (artículo 27), así como en la transmisión por contrato de acciones u obligaciones de sociedades o corporaciones, se requiere la existencia de escritura pública o documento judicial o administrativo (arts. 48 y 20); en todos los demás actos intervivos la posible sujeción de ellos al impuesto requiere la constancia por escrito. Como consecuencia de esas normas, el reglamento consignó concretamente en los números 5.^º y 8.^º del artículo 6.^º la exención de los contratos verbales, la de los contratos privados sobre mercaderías que se verifiquen por correspondencia y la de los contratos verbales meramente, que se verifiquen en establecimientos o sitios públicos de venta.

Esa era la legislación anterior al actual reglamento de 29 de marzo de 1941, consignada en el de 1932, y según ella, las adquisiciones que la Administración hacía en la forma llamada de "adquisición directa" es claro que podían, en principio, considerarse exentas como contratos verbales de los expresamente exceptuados en el número 5.^º del artículo 6.^º, como las de los también verbales o por correspondencia, a los que el número 8.^º del mismo artículo también exceptúa del impuesto.

Estas adquisiciones así llamadas de "adquisición directa", ofrecen la particularidad de que, por medio de ellas, la Administración se provee de bienes o cosas muebles sin contrato previo ni tampoco concurso ni ninguna otra forma antecedente de concierto de voluntades sobre la cosa y el precio solemnizada por escrito, y de ahí su encaje en la exención característica de los contratos verbales.

La jurisprudencia, no obstante, como antes hemos dicho, ya había restringido la aplicación de la exención a esa clase de ventas, aplicando la máxima de que las exenciones tributarias han de aplicarse con criterio riguroso, y teniendo también en cuenta, sin duda, que en esas adquisiciones es frecuente, y aun' general, que existan antecedentes previos o paralelos a ellas, y en no pocos casos posteriores, que al constar por

escrito hacen que la calificación del contrato como verbal no encaje en los términos literales de esos números 5.^º y 8.^º del artículo 6.^º con holgura, o, cuando menos, que ofrezcan dudas razonables sobre tal nomenclatura.

Compárese, por ejemplo, el caso de un habilitado de una dependencia oficial que adquiera directamente, con los fondos del material de la misma, los útiles que en aquélla se necesiten y los abone también directamente, con aquellos otros casos, no menos frecuentes, en que ese mismo habilitado expida vales al comerciante proveedor, al cual, posteriormente, se le extiende un libramiento por la correspondiente oficina de la Administración, que le sirve para hacer efectivo el importe de la venta, y, hecha la comparación, se verá cómo la diferencia entre uno y otro caso surge y cómo el segundo adquiere matices que le diferencian del contrato meramente verbal a que hacen referencia los antedichos números del artículo 6.^º, sin que con esto queramos nosotros sostener que tal supuesto pueda en rigor jurídico ser calificado de contrato escrito y preexistente o coetáneo a la convención y a la perfección del contrato.

Ciertamente no será esa la calificación adecuada, pero también es verdad que, con el mismo rasero rigorista, tampoco parece la más propia la especificación jurídica de contrato meramente verbal.

Estos supuestos y otros semejantes, nacidos de modalidades parecidas a las expuestas, que el casuismo de la realidad presenta a menudo, son los aquilatados por la jurisprudencia a que más arriba nos referimos, y son también los que el nuevo reglamento de 29 de marzo de 1941 quiso dejar fuera de duda y de discusión, y al efecto adicionó al artículo 48 un último párrafo, que dice así: "Para la exacción en los contratos de suministro y ventas de bienes muebles al Estado bastará que exista cualquier diligencia o actuación administrativa escrita por la que pueda determinarse el concurso de la oferta y la aceptación sobre la cosa y la causa que han de constituir el contrato y el precio estipulado. Estas diligencias o actuaciones, aunque se califiquen de gestión directa, deben considerarse como la manifestación escrita y prueba del contrato celebrado."

Puede, pues, resumirse la doctrina sobre el caso diciendo que actualmente "cualquier diligencia o actuación escrita" priva a esos contratos de su condición de verbales, y, por ende, de la posibilidad de declararlos exentos, y que a los causados bajo la legislación anterior puede serles

aplicable la exención, pero restrictivamente interpretada, a tenor del criterio jurisprudencial; lo cual, en fin, quiere decir también que la doctrina sentada por la resolución del Tribunal Provincial Económico-administrativo de Madrid y por el comentarista del periódico generalizada sin distingos no puede ser invocada después de publicado el vigente reglamento del impuesto de Derechos reales, como aplicable a los actos producidos después de su vigencia, ni tampoco, al menos sin reservas, a los que se causaron bajo el imperio del de 1932.

JOSÉ M.^a RODRÍGUEZ VILLAMIL

Abogado del Estado