

Jurisprudencia Fiscal

Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 21 de febrero de 1964.

LO DISPUESTO EN EL NÚMERO 2.º DEL ARTÍCULO 59 DEL REGLAMENTO DEL IMPUESTO, GRAVANDO AL CONTRATISTA EN LOS CONTRATOS MIXTOS DE SUMINISTRO, EN LOS DE EJECUCIÓN DE OBRAS Y EN LOS DE SUMINISTRO DE EFECTOS, VÍVERES, ETC., SEA CUALQUIERA LA OTRA PARTE CONTRANTE, NO ES DE APLICACIÓN CUANDO EL CONTRATISTA ES AFORADO, Y COMO TAL, EXENTO SI SE TRATA DE ADQUISICIONES DE BIENES MUEBLES.

AUNQUE LAS LIQUIDACIONES HAYAN SIDO GIRADAS A CARGO DE UNA PERSONA INDIVIDUAL, TENDRÁ ACCIÓN PARA RECURRIR CONTRA AQUÉLLAS LA SOCIEDAD QUE HAYA ABSORBIDO A LA INDIVIDUAL, MÁXIME SI LAS CERTIFICACIONES DE OBRA QUE ORIGINARON LA LIQUIDACIÓN ESTÁN EXTENDIDAS A NOMBRE DE TAL SOCIEDAD.

Antecedentes.—La Abogacía del Estado, en la Delegación Central de Hacienda, giró liquidaciones, como consecuencia del contrato de las obras de un pantano en la provincia de Navarra, a nombre de don Rufino Martinicorena, sobre certificaciones de obras, y contra aquéllas reclamó la Sociedad Martinicorena y Compañía, S. L., alegando que la Sociedad estaba domiciliada en Pamplona y se trataba de obras de un pantano enclavado en Navarra, por lo que el cobro del impuesto era competencia de la Diputación navarra, debiendo, por tanto, ser anuladas las liquidaciones y devuelto el importe del impuesto.

Se justificó el emplazamiento del pantano en dicha provincia y

la modificación de la escritura social en el sentido de que «tendrá por objeto la realización de las obras del pantano de Yesa (Navarra), en las condiciones fijadas por el Estado en la adjudicación de la contrata hecha a don Rufino Martinicorena», justificándose también el domicilio de la Sociedad en Pamplona.

El Tribunal Central desestimó el recurso por falta de acción de la Sociedad reclamante, puesto que las liquidaciones figuraban a nombre del expresado señor Martinicorena.

Recurrido el fallo ante el Tribunal Supremo en el oportuno recurso contencioso-administrativo, la Sala lo anuló, teniendo en cuenta que la Sociedad sustituyó en la ejecución de las obras al don Rufino, y que si bien la carta de pago figura a su nombre, la liquidación se practicó sobre certificaciones de obra libradas a la Sociedad, y en definitiva acordó que las actuaciones volviesen al Tribunal Central, a fin de resolver el fondo del asunto.

El Tribunal Central, en acatamiento a tal decisión y entrando en el fondo, dice que es claro que el contrato es mixto de ejecución de obras con suministro de materiales y también que en el arrendamiento de obras el objeto de la transmisión es aquello a que se obliga el arrendador, o sea, el trabajo o prestación a realizar, el cual es un bien mueble, según el artículo 336 del Código civil, y por lo que se refiere al contrato de suministros, los materiales suministrados por el contratista son también muebles, y, por tanto, para la aplicación de la disposición 4.ª, regla 2.ª, del concierto económico con Navarra de 8 de septiembre de 1941, reproducida en la regla 2.ª del apartado 1), en relación con el apartado 2) del artículo 2.º del Reglamento del impuesto de 7 de noviembre de 1947, aplicable al caso, no hay que atender al lugar en que se hallen situados los bienes, sino al régimen foral o común de que goce el adquirente, puesto que dichos preceptos dicen que continuarán exceptuados del impuesto del Estado los actos y contratos sobre bienes muebles, cualquiera que sea el lugar en que estén sitos, cuando al causante en las herencias o el adquirente en los contratos tengan derecho al régimen foral.

Sigue diciendo el Central que a tenor del artículo 1.546 del Código civil, el arrendador es el que se obliga a ejecutar la obra y el adquirente es el arrendatario que adquiere la obra o servicio que se obliga a pagar, y que en los contratos de suministro el adquirente

es el que hace suyos los materiales suministrados, pero, si bien en el caso el adquirente es el Estado, como la regla 2.^a del artículo 59 del Reglamento impone al contratista en los contratos mixtos el pago del impuesto y en el caso goza de régimen foral, resulta que si le exigiera el impuesto quedaria gravada una persona exenta, en contra del Concierto con Navarra, uno de cuyos principios fundamentales es el de aplicar el Estatuto personal del contribuyente cuando se trata de contratos relativos a bienes muebles, y para evitar que esto ocurra debe considerarse como adquirente a los efectos del pago del impuesto a la persona a quien la Ley impone la obligación de pagar el tributo, y por lo mismo, no era procedente exigir el Impuesto de Derechos reales del Estado a la Sociedad actuante por gozar de la condición legal de aforada por estar domiciliada en Pamplona.

Comentarios.—Dos problemas contiene la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central que nos ocupa, cuales son el de la personalidad y acción de la entidad recurrente para actuar y el de la previsión reglamentaria del artículo 59 del Reglamento, al imponer la obligación de tributar a la persona no adquirente, en contra del principio general y elemental que el que adquiere y aumenta su patrimonio con la adquisición del bien de que se trate, es quien debe satisfacer el tributo, con lo cual, en el caso, no solamente se prescinde de ese principio, sino que se impone el tributo a quien, por ser aforado navarro, está liberado del impuesto cuando adquiere bienes muebles.

La primera de esas cuestiones está diáfamanamente razonada y resuelta en la Resolución anotada, puesto que está patente que la persona individual y la colectiva recurrente estaban confundidas y con intereses comunes en el negocio jurídico, y está, por consiguiente, resuelta con certero criterio jurídico y no legalista.

No brilla, en cambio, con tanta claridad ese criterio jurídico en la solución dada a la segunda, porque si la verdadera razón del impuesto es que el adquirente sea el obligado al pago, y el adquirente en los contratos de ejecución de obras y de suministro lo es el dueño de la obra ejecutada y el que adquiere los efectos suministrados, en este caso el Estado como dueño del pantano, es claro que el contratista, la Sociedad constructora en este caso, no adquiere los bienes,

sean o no muebles, y ninguna obligación tiene de pagar el impuesto como tal contratista; por tanto, su obligación tributaria no nace de la adquisición, sino de otro precepto legal con independencia de ella, cual es el mencionado número 2.º del artículo 59 del Reglamento.

Por consiguiente, si ello es así, y si su privilegio se refiere a su cualidad de aforada por los bienes muebles que pueda adquirir, ¿por qué extender el privilegio al caso en que la obligación tributaria nazca de otro precepto especial ajeno a los bienes transmitidos y a su condición jurídica ciudadana de aforada navarra?

Concretando, en conclusión, nuestra duda sobre el acierto de la solución dada al problema por el acuerdo que venimos comentando, podemos concretarla así: la liberación tributaria que el Reglamento concede al ciudadano navarro cuando adquiere bienes muebles, ¿es equiparable a la que pretende cuando la obligación de pago del impuesto se la impone la Ley con independencia de esas circunstancias?

Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 27 de febrero de 1964.

LA DONACIÓN HECHA POR MARIDO Y MUJER EN UNA MISMA ESCRITURA A VARIOS HIJOS DE BIENES PROPIOS DEL MARIDO Y DE LA SOCIEDAD CONYUGAL, ORIGINA DOS LIQUIDACIONES A CADA UNO DE LOS HIJOS, UNA POR LOS BIENES DEL PADRE Y OTRA POR LOS PROVENIENTES DE LA SOCIEDAD CONYUGAL.

Antecedentes.—En escritura de 18 de febrero de 1960, que don José L. del C. y doña R. L., su esposa, donaban a sus cuatro hijos la nuda propiedad de ciertas fincas, cuatro de ellas pertenecientes a la sociedad conyugal y otras dos privativas del padre donante.

La Oficina liquidadora fijó por comprobación el valor fiscal de la nuda propiedad transferida en 141.360 pesetas, y giró a cada hijo una liquidación por la escala de las herencias, número 29 de la tarifa al tipo de 6,50 por 100, fijándolo por la acumulación a cada interesado de lo recibido por el mismo título de donación de los mismos padres en escrituras obrantes en la misma Oficina.

La representación de los interesados promovió reclamación económico-administrativa contra dichas liquidaciones, alegando la improcedencia de la acumulación de bases y pidiendo que se estimase como tipo de liquidación el correspondiente a cada donación individual, según el grado de parentesco y según la procedencia de los bienes.

El Tribunal provincial acordó anular las liquidaciones y ordenó que se girasen dos liquidaciones a cada hermano por el mismo número de la tarifa, una con relación a los bienes del padre y otra por los de la madre, habiendo de fijarse el tipo de liquidación por la suma de los bienes adquiridos por cada interesado, a tenor de las escrituras obrantes en la Oficina liquidadora, en virtud de la asimilación fiscal entre sucesiones hereditarias y donaciones y la unidad de propósito de los cónyuges de donar a los hijos sus bienes, mediante varios documentos, a fin de fraccionar la base liquidable, con la consiguiente disminución del tipo de liquidación.

Recurrido el acuerdo ante el Tribunal Provincial Contencioso-Administrativo, éste se declaró incompetente por razón de la cuantía, y dijo que si lo era el Económico-Administrativo Central, y planteada la cuestión ante éste, reconoció su competencia con apoyo en los pertinentes artículos del Reglamento de Procedimiento de 26 de noviembre de 1959.

El Tribunal Central, pues, entra a conocer de la reclamación y dice que si bien tanto el Reglamento del impuesto como la tarifa disponen que las donaciones entre vivos y *mortis causa* tributarán como las herencias, según su cuantía y el grado de parentesco entre donante y donatario, es necesario puntualizar el precepto en relación con el caso, y añade que si bien deben agruparse los bienes de una transmisión hereditaria al efecto de fijar el tipo de tributación, puesto que el acto es uno solo, surgido de la muerte del causante, tratándose de las donaciones, cada una da lugar a un acto distinto e independiente que no tiene enlace forzoso con los anteriores o posteriores en cuanto a sus efectos; aunque se produzcan entre los mismos donantes y donatarios.

En el caso debatido, además, no se trata de donaciones *mortis causa*, que son las que producen efectos desde la muerte del donante y se rigen por las normas de las sucesiones testamentarias, conforme al artículo 680 del Código civil, sino de donaciones *inter vivos*,

que son de carácter contractual y producen efectos entre las partes desde que se perfeccionan y se transmiten los bienes, a tenor de los artículos 621, 623 y 632 de dicho Cuerpo legal, y, por otra parte, al aceptar la tesis del acuerdo recurrido, faltaría la norma concreta para determinar las donaciones que por su índole, lugar de otorgamiento, Oficinas competentes, etc., deberían ser acumuladas, con la consiguiente falta de fijeza de las liquidaciones definitivas.

La cuestión la resolvió la Ley de 23 de abril de 1961, al disponer en su artículo 16 que al número 21 del artículo 2.º de la Ley del impuesto se le añadiese este párrafo: «Las donaciones que se otorguen por unos mismos donantes a favor de unos mismos donatarios dentro del plazo de tres años, a contar de la fecha de cada una, se considerarán como una sola a los efectos de la liquidación del impuesto, determinándose, por tanto, el tipo aplicable en función de la suma de todas las bases liquidables»; lo cual significa, dice la Resolución, que con arreglo a las normas anteriores no era procedente la acumulación de las bases impositivas.

Plantea después el Central, en su Acuerdo, el problema de la individualización de patrimonios originarios de los bienes donados y de dos liquidaciones a cada uno de los donatarios, una por los bienes recibidos del padre y otra por los adquiridos de la madre.

Esta discriminación la estima acertada el Central, pero no la admite en cuanto a los bienes procedentes de la sociedad de gananciales, porque es erróneo sostener, como lo hace el Tribunal inferior, que los cónyuges tienen derecho expectante a su mitad de gananciales y que esas mitades constituyan patrimonios diferentes, lo cual pugna con la naturaleza de la sociedad de gananciales.

Razona su tesis diciendo que la naturaleza de tal sociedad es discutida en la doctrina y no está perfilada por la jurisprudencia, si bien la Dirección General de los Registros en reiteradas Resoluciones sostiene que se trata de una especie de mancomunidad entre los cónyuges, sin facultad de pedir la división en tanto subsista la vida común, cuya posición doctrinal es consecuencia de la reforma del artículo 1.413 del Código civil por la Ley de 24 de abril de 1958, y está recogida en el artículo 95 del Reglamento Hipotecario en su actual redacción, al establecer respecto a los bienes gananciales, que cuando se adquieran por los cónyuges o por una de ellos, sin que conste la procedencia del precio o contraprestación, «se inscri-

birán a nombre de ambos cónyuges conjuntamente sin atribución de cuotas y para la sociedad conyugal».

En definitiva, la Resolución que nos ocupa anula las liquidaciones recurridas y dispone que se giren otras a cargo de los mismos interesados y con sujeción a la escala de las herencias del número 29 de la tarifa, pero sobre la base del valor comprobado de los bienes donados por la escritura pública de 12 de marzo de 1960, sin acumulación, por tanto, de bases resultantes de otros bienes adquiridos por el mismo título de donación, y distinguiendo en liquidaciones separadas para cada adquirente sólo los bienes del padre donante, todo ello a efecto del tipo aplicable».

Comentarios.—Reconocemos primeramente la clara doctrina que la Resolución reseñada sustenta sobre la distinción entre bienes privativos de los cónyuges y bienes propios de la sociedad conyugal, de especial importancia en el caso, puesto que de esa manera resulta que la escritura cuestionada contiene dos donaciones, una la de los bienes que el padre hace a cada uno de los cuatro hijos de sus bienes privativos, y otra de los pertenecientes a la sociedad conyugal, transmitidos por ambos cónyuges; pero no vemos con la misma claridad lo relativo a «liquidaciones separadas para cada adquirente sólo de los bienes del padre donante», todo ello a efectos del «tipo de liquidación», puesto que lo que parece desprenderse del fallo es que a cada hijo se le giren dos liquidaciones, una por los bienes que el padre dona a cada hijo y otra por los gananciales que ambos padres donan, sin acumular su importe para la determinación del tipo de liquidación.

La misma doctrina se consigna en la Resolución de 6 de marzo del mismo año de 1964.

Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 3 de abril de 1964.

ACREDITADA EN UNA TESTAMENTARIA LA CESIÓN A UNO DE LOS HEREDEROS DE UN DETERMINADO ESTABLECIMIENTO MERCANTIL ALGUNOS AÑOS ANTES DEL FALLECIMIENTO DEL CAUSANTE EN DOCUMENTO PRIVADO; NO PRESENTADO A LIQUIDACIÓN, ¿ES PROCEDENTE SU EXCLUSIÓN DEL CAUDAL

HEREDITARIO, UNA VEZ ACREDITADA ADECUADAMENTE TAL CESIÓN, EN VIRTUD DE LA CONCORDANCIA ENTRE EL ARTÍCULO 48 DEL REGLAMENTO Y EL APARTADO 16) DEL ARTÍCULO 31 DEL MISMO TEXTO?

Antecedentes.—En marzo de 1961 se presentó en la Abogacía del Estado una relación de bienes por el albacea de doña C. H., comprensivo de los dejados por ella a su fallecimiento, haciendo constar que era viuda de don J. B., y que la misma, en su testamento, afirmó que su esposo, con la conformidad de la testadora, había cedido y traspasado a uno de los hijos, en octubre de 1932, en documento privado la industria de elaboración de cerveza que aquél tenía instalada en determinada casa de la calle de las Palmas, abarcando la cesión de totalidad de dicha industria con lo a ella inherente o accesorio, despachos y sucursales, explotando el cesionario desde entonces el negocio por su cuenta y riesgo, añadiendo la testadora que era su voluntad que los demás hermanos acatasen el traspaso y cesión a su hijo José, al cual le adjudicaba exclusivamente en pago de su haber la casa en que estaba instalada la fábrica de cerveza, junto con la totalidad del agua de la mina que la industria utiliza.

A la mencionada finca o edificio-fábrica se le fijó un valor de 452.000 pesetas, y la Oficina liquidadora le atribuyó el de 1.324.450, obtenido multiplicando por 70 el importe de la cuota del Tesoro por licencia industrial extendida a nombre del heredero don José Bosch Hernández.

Sobre esas bases se giraron las liquidaciones a los seis hijos herederos, las cuales fueron recurridas en reposición por el albacea contador-partidor, alegando que no debía incluirse en el caudal hereditario la mencionada industria de cervecería, porque pertenecía al heredero don José desde el año 1932, según acreditaba el documento privado de 28 de octubre de ese año, los recibos de contribución y otros documentos oficiales que justificaban el ejercicio de la industria referida por el mismo heredero desde 1932.

Desestimado el recurso, el albacea se alzó ante el Tribunal provincial, y éste estimó en parte el recurso en cuanto a la rectificación de la extensión de ciertos solares, pero no accedió a la exclusión del patrimonio hereditario de la repetida industria, fundándose en que el documento privado de 1932 era ineficaz, a tenor de los artícu-

los 40 de la Ley y 195 del Reglamento del impuesto por no haber sido presentado a liquidación y carecer de la reglataria nota de la Oficina liquidadora, y sin que tampoco constituyese prueba suficiente el hecho del pago de la contribución industrial para acreditar la propiedad de la fábrica de cerveza a favor del aludido heredero.

Planteado el recurso de alzada ante el Tribunal Central, éste empieza por sentar que conforme al artículo 48 del Reglamento, para exigir el impuesto en las transmisiones por causa de muerte, bastará que esté probado el hecho originario de la transmisión, aunque los herederos no presenten documento alguno de formalización de aquélla, siempre que a la Administración conste que los bienes inmuebles y derechos reales están inscritos en el Registro de la Propiedad, o en los amillaramientos, Registros fiscales o trabajos catastrales, o depositados los muebles a nombre del causante, o proceda la adición a la masa hereditaria de los bienes con arreglo al artículo 75 del Reglamento.

De ello se desprende claramente, añade el Tribunal Central, que la exacción del impuesto se deriva de una prueba documental sobre la titularidad de los bienes a favor del causante o transmitente de clara fehaciencia, o de una prueba de presunciones, que por ser *juris tantum* pueden ser rectificadas a instancia de los interesados, con efecto excluyente de los bienes a que se refieren.

En todo caso, añade la Resolución, es premisa inexcusable para la exacción del impuesto la prueba por la Administración del hecho originario de la exacción del impuesto, y en el caso concreto en discusión, sobre el negocio industrial, hay que partir del hecho de que no existe prueba documental fehaciente sobre la titularidad dominical del negocio a favor del causante, y por ello es forzoso recurrir a las pruebas aportadas para decidir si aquél pertenecía o no al causante y, en su caso, excluirlo del caudal hereditario, como se pretende en el recurso.

Esto supuesto, el Tribunal entra en el problema y dice que la Oficina liquidadora se apoya exclusivamente en el testamento de la causante que afirma que la repetida fábrica fué transmitida en el año 1932 a favor del hijo recurrente por su esposo en documento privado, no presentado a liquidación; pero ante la prueba documental aportada, que la Resolución analiza detalladamente, el argumento no es eficaz, pese a lo dispuesto en el artículo 31, apartado 16)

del Reglamento, al disponer que para excluir del caudal hereditario ciertos bienes no es suficiente la mera declaración del testador si no se acredita con documento fehaciente, adecuado a la naturaleza de los mismos y anterior a la fecha de la sucesión; y no es eficaz el precepto de ese párrafo 16), porque su contenido ha de enlazarse con el citado artículo 48, que exige que la titularidad de los bienes a favor del causante se acredite por alguno de los medios que el mismo precepto determina, cuya prueba incumbe a la Administración.

Por consiguiente, termina diciendo el Central, como esa prueba no existe, y si existe, en cambio, a favor del hijo heredero, es necesario concluir que es precedente la exclusión de la repetida industria del caudal relicto y procedente asimismo la nulidad de las liquidaciones impugnadas, la cual, añade, se produciría, en todo caso, respecto a la comprobación de la industria de la fabricación de cerveza, a causa de la manifiesta ilegalidad del medio combatorio empleado, consistente en multiplicar por setenta la cuota de licencia fiscal para el ejercicio de tal industria.

Comentarios.—Ante la claridad y fuerza de los razonamientos que acabamos de resumir, sólo nos resta destacar la interesante doctrina sentada sobre la exclusión de bienes del caudal hereditario a que se refiere el apartado 16) del artículo 31 del Reglamento, en conexión con el artículo 48 del mismo texto, de cuya concordancia deduce la Resolución que la presunción establecida en dicho apartado 16) está subordinada a lo dispuesto en el artículo 48, de tal manera que éste es premisa necesaria de aquél, en el sentido de que es obligación previa de la Administración la prueba de la pertenencia de los bienes al causante por los medios que el artículo 48 determina; y es tanto más interesante cuanto que, si no estamos equivocados, es la primera Resolución que estudia y define la doctrina sobre el enlace sobre ambos textos reglamentarios.

JOSÉ MARÍA RODRÍGUEZ-VILLAMIL.