

Jurisprudencia sobre el Impuesto de Derechos reales

Sentencia del Tribunal Supremo de 28 de abril de 1964.

SOBRE INTERPRETACIÓN DEL ARTÍCULO 75 DEL REGLAMENTO EN CUANTO A LA INCLUSIÓN EN EL CAUDAL HEREDITARIO DEL CAUSANTE, DE LOS BIENES QUE LE HUBIERAN PERTENECIDO HASTA UN PERÍODO DE UN MES ANTERIOR A SU FALLECIMIENTO, SEGÚN EL REGLAMENTO DE 1947, SI NO SE ACREDITA FEHACIENTEMENTE QUE TALES BIENES FUERON TRANSMITIDOS POR DICHO CAUSANTE Y SE HALLAN EN PODER DE PERSONA DISTINTA DE UN HEREDERO, LEGATARIO, PARIENTE DE CUALQUIER GRADO O CÓNYUGE DE CUALQUIERA DE ELLOS O DEL CAUSANTE.

Antecedentes.—En acta de inspección de la Delegación de Hacienda se hizo constar que doña Iluminada M. falleció el 4 de junio de 1953 y que en su testamentaria no figuraba un considerable número de cabezas de ganado vacuno, cabrío y de cerda, las cuales sí figuraban a nombre de la causante en el Registro de píasas del correspondiente Ayuntamiento, si bien en 28 de mayo del mismo año fueran inscritas a nombre de don M. Vicente Martín por compra a su hermana, la causante. O sea, que en el caso concurren las circunstancias previstas en el citado artículo 75 del Reglamento, puesto que los ganados estaban en poder de un hermano de la

causante y le habían sido transmitidos dentro del mes anterior al fallecimiento de aquélla.

El heredero, don R. Vicente Martín, reconoció la realidad del contenido del acta, pero alegó que el ganado nunca fué de la causante, sino que siempre fué de él mismo, aunque figuraba a nombre de su hermana.

Seguido el oportuno expediente con la comparecencia del citado heredero, la Abogacía del Estado aprobó la moción de la Oficina liquidadora, proponiendo la adición al caudal hereditario de las cabezas de ganado relacionadas por la Inspección, y la Oficina liquidadora practicó la comprobación del valor de los semovientes y fijó la base liquidable en una elevada cantidad.

El interesado, don R. Vicente, no conforme con lo acordado, recurrió ante el Tribunal Económico-Administrativo Provincial y pidió que se declarase improcedente la inclusión en el haber hereditario de los ganados de referencia por no haber pertenecido nunca a la causante, y, subsidiariamente, que se declarara nulo el expediente por no haberse practicado la tasación pericial, reponiendo las actuaciones al momento en que debió realizarse, habiendo de tomarse como base liquidable la de 113.225 pesetas.

Una vez practicada la prueba documental propuesta, el Tribunal provincial acordó desestimar la reclamación en cuanto a la exclusión del ganado del haber hereditario y anular la comprobación aprobada por la Abogacía del Estado, ordenando que se practicara la tasación pericial del ganado reglamentariamente, teniendo en cuenta sus características resultantes del libro de piaras del Ayuntamiento.

Entablado recurso ante el Tribunal Central, insistiendo el actor en sus razonamientos y peticiones, se dictó acuerdo en 8 de marzo de 1963, declarando que procede la adición a la masa hereditaria de los semovientes vendidos dentro del mes anterior a la muerte del causante a su hermano y heredero, por aplicación del artículo 11 de la Ley y 75 del Reglamento, según sus textos refundidos de 7 de noviembre de 1947, y que procede asimismo la nulidad de la comprobación de valores efectuada por la Oficina liquidadora, que deberá hacerse de nuevo con sujeción a los medios comprobatorios del artículo 80 del Reglamento citado, o, en su caso, acu-

diendo a la tasación pericial en cualquiera de los supuestos de los números 1.º y 3.º del artículo 81 del propio Reglamento.

Planteado el problema ante la Sala III, se insistió en pedir la exclusión de los repetidos ganados de la herencia de la finada, a lo que se opuso el Abogado del Estado, y la sentencia, después de transcribir el mencionado artículo del Reglamento de 1947, vigente al producirse la defunción de la causante, añade que inscritos los semovientes a nombre de la misma, como consta en el libro-registro del Ayuntamiento, creado para vigilar la posesión y tenencia de ganados, a efectos de evitar el tráfico clandestino, y constando también la tenencia en la declaración de dicha señora a efectos del impuesto sobre la renta del año 1953, así como la declaración jurada del recurrente al Ayuntamiento el 29 de mayo de 1953, describiendo el número de cabezas de ganado adquiridas por él de su hermana, junto con el vendí suscrito por el que aparece actuando en nombre de la vendedora, es necesario llegar a la conclusión de que tales antecedentes constituyen pruebas preconstituidas de trascendencia innegable.

Ante ellas, sigue diciendo la Sala, no son admisibles las afirmaciones del recurrente en cuanto a que la adquisición del ganado de su hermana era una pura ficción, sin que, por otra parte, el hecho de que en otros documentos o Registros no figure la repetida causante, signifique otra cosa que el incumplimiento de obligaciones impuestas reglamentariamente.

La sentencia, después de invocar el mencionado artículo 75, termina diciendo que del conjunto de la prueba es forzoso deducir que el ganado objeto del acta de la Inspección debe formar parte de la herencia discutida, y desestima el recurso, confirmado el fallo recurrido.

Como simple comentario sólo nos resta decir que la doctrina de la Sala no es discutible, dada la claridad de la prueba practicada.

Sentencia del Tribunal Supremo de 20 de mayo de 1964.

SIENTA DOCTRINA SOBRE INTERPRETACIÓN DE LA EXENCIÓN DEL IMPUESTO, CONTENIDA EN EL NÚMERO 43 DEL ARTÍCULO 3.º DE LA LEY DEL IMPUESTO DE 21 DE MARZO DE 1958 Y DEL 6.º DEL REGLAMENTO DE 15 DE ENERO DE 1959, COMPRENSIVA DE «LOS ACTOS Y CONTRATOS EN QUE LA EXENCIÓN RESULTA CONCEDIDA POR TRATADOS O CONVENIOS INTERNACIONALES».

Antecedentes.—En 29 de julio de 1958 se formalizó escritura pública por la que la Dirección General de Ferrocarriles, Tranvías y Transportes por carretera adjudicó definitivamente a la «Sociedad Anónima Ferroviaria» la contrata de las obras de superestructura entre las estaciones de Las Matas y Chamartín y Fuencarral de los enlaces ferroviarios de Madrid, por un importe de 56.800.000 pesetas, con constancia de que tales obras se financiaban con el fondo de contrapartida de la enmienda Mac-Carran (Ayuda Americana), y que el plazo de ejecución sería de tres meses para el 20 por 100 y once meses para el 80 por 100.

Presentada la escritura a liquidación en la Oficina liquidadora de Madrid el 31 del mes de su otorgamiento, fué liquidada por el concepto de contratos mixtos con una nota en la escritura haciendo constar que la liquidación se refería a 1958 y a un importe de 20.000.000 de pesetas y la advertencia de nueva presentación en enero de 1959.

Esta liquidación fué consentida por la Sociedad, la cual, en 30 de enero de 1959, presentó de nuevo la escritura de contrata, que fué liquidada por el mismo concepto, con la nota de que quedaba girado el impuesto por la totalidad del importe del contrato.

Esta segunda liquidación fué objeto de recurso económico-administrativo ante el Tribunal provincial, alegando que en la escritura constaba que las obras habían de financiarse con aportaciones del fondo de contrapartida de la enmienda Mac-Carran (Ayuda Americana), y, por tanto, que la contrata estaba comprendida en la exención del impuesto prevista en el apartado número 43 del artículo 3.º de la Ley del tributo.

El Tribunal provincial rechazó el recurso, fundándose en que en la repetida escritura no se dan los requisitos exigidos en las Ordenes del Ministerio de Hacienda de 21 de febrero y 27 de julio de 1956 para aplicar la exención expresada en el anexo único del convenio con los Estados Unidos, de 26 de septiembre de 1953, y además porque el documento que originó el acto administrativo recurrido había sido ya calificado y liquidada parcialmente la contrata en el año 1958, cuyos actos de calificación y liquidación habían sido consentidos por la Sociedad reclamante.

El Tribunal Central, ante el que se planteó la apelación, confirmó la liquidación impugnada, insistiendo en los argumentos del inferior.

La Sociedad planteó la apelación ante la Sala III del Tribunal Supremo, pidiendo la anulación de la liquidación y la declaración de que el acto estaba exento en virtud de lo establecido en los convenios de ayuda y mutua defensa entre España y los Estados Unidos de América.

Durante el trámite del recurso, la actora presentó un escrito haciendo constar que en el *Boletín Oficial del Estado* de 30 de noviembre de 1963 se publicó una Orden de 18 de septiembre del mismo año, en la que se declaraban exentos de los de Derechos reales y timbre los contratos de suministros y ejecución de obra o suministros con prestación de servicios otorgados por la Red Nacional de Ferrocarriles Españoles, en ejecución de planes aprobados por el Gobierno para el mejoramiento de su material e instalaciones, siempre que se justifique que su importe se satisface precisamente a cargo de la Ayuda Americana, lo cual significa que teniendo ese carácter el contrato discutido, la Orden referida es de trascendencia evidente para la resolución del problema planteado.

El Abogado del Estado, al evacuar el traslado del antedicho escrito, dijo que la disposición invocada no es aplicable al caso, puesto que se trata de una norma de interpretación que aclara la Orden de 13 de diciembre de 1962, la cual tampoco afecta al problema.

La Sala, en su primer Considerando, dice que a juicio de la Sociedad recurrente el presupuesto de la exención está en la circunstancia no discutida de que la obra adjudicada habría de satisfacerse con cargo al fondo de contrapartida de la enmienda

Mac-Carran (Ayuda Americana), mientras que la Administración sostiene la no exención con arreglo al convenio, en relación con el Decreto de 22 de enero de 1954 y las Ordenes de 21 de febrero y 27 de junio de 1956, ya que la declaración de exención le corresponde al Gobierno en determinados casos y circunstancias, haciéndolo por Orden ministerial nominativa y singular, como lo viene practicando, de donde deduce el Considerando que, faltando tal declaración, la exención no es procedente.

Analiza la cuestión el segundo Considerando y dice que del estudio del tratado y sus disposiciones complementarias no puede deducirse que el presupuesto único de la exención sea el que la obra se realice con cargo al fondo de contrapartida de la ayuda americana, porque si bien es cierto que en el artículo 3.º, apartado A) del acuerdo se establece «un principio de exención», no lo es menos que en él se añade: «a este fin el Gobierno español dictará normas satisfactorias para ambas partes», con lo que ya se ve, añade, que si fuese tan incondicionada no necesitaría de normas que satisfagan a los contratantes, de donde deduce la Sala que sólo el Gobierno de los Estados Unidos está, «por decirlo así», legitimado para una reclamación, sin duda en vía diplomática, para denunciar las desviaciones del tratado.

Sigue diciendo el Considerando que el Tratado establece normas de interpretación de las exenciones, las cuales serán objeto de discusión entre ambos Gobiernos, y también que el Gobierno español, de acuerdo con el americano, y en forma satisfactoria, personalice o subjetivice las exenciones, y además que el segundo comunique al primero las operaciones y gastos que realice y que a su juicio deban disfrutar del beneficio de la exención, de manera que a la vista de ello el Gobierno español dará las órdenes oportunas a las Direcciones generales que han de intervenir en las liquidaciones, sin que en el expediente conste la más leve gestión del Gobierno de los Estados Unidos, en el sentido de la exención ni con la vulneración del tratado al no aplicarla.

De todo ello saca la Sala la consecuencia de que la exención no arranca exclusivamente de que la obra se realice con cargo a la Ayuda Americana.

La sentencia refuerza su tesis diciendo que el Decreto de 22 de enero de 1954 dispone, en relación con el tratado, que el Ministerio

de Hacienda es el único competente para otorgar exenciones y para dictar las Ordenes complementarias, y a tal fin se dictaron la de 21 de febrero de 1956, determinando hasta su fecha las personas y entidades beneficiadas, y después la de 27 de junio del mismo año, ampliando la exención a otra entidad, y por último las de 13 de diciembre de 1962 y 18 de septiembre de 1963, en las que se comprende a la Red Nacional de Ferrocarriles en cuanto a los contratos dichos, sin que aparezca referencia a los contratos de la Dirección General de Ferrocarriles, Tranvías y Transportes por carretera, quien tiene personalidad subjetiva y administrativamente distinta de la Red Nacional de Ferrocarriles.

La sentencia dice, por último, que la recurrente no sería nunca quién para atribuirse personalidad para recurrir contra la infracción de un tratado internacional; esto aparte, termina diciendo, de que esta alegación está en pugna con la conducta de la Sociedad, al consentir la calificación de la escritura, al ser pesentada inicialmente e ingresar el importe del impuesto entonces liquidado, sin acordarse de la exención ahora propugnada, con lo cual va contra sus propios actos.

Comentarios.—La cuestión planteada ofrece dos diferentes puntos de vista para el comentarista, cuales son: el primero, el que nace de los escuetos términos en que la actual Ley del Impuesto de 21 de marzo de 1958 y su Reglamento de 21 de marzo de 1959 consignan la exención, y la forma en que la condicionan las disposiciones que la sentencia cita, como son en primer término el propio convenio con los Estados Unidos de 26 de septiembre de 1953 y el Decreto de 22 de enero de 1954, que atribuye exclusivamente al Ministro de Hacienda la concesión «de todas las exenciones fiscales a que se refiere el anexo único al convenio relativo a la Ayuda para Mutua Defensa firmado con Norteamérica», o sea, el citado de 1953, atribuyéndole, además, la facultad de dictar las normas que estime precisas para la debida ejecución del mismo Decreto, como fueron las Ordenes antes citadas, de 21 de febrero y 7 de junio de 1956, 13 de diciembre de 1962 y 18 de septiembre de 1963, todas las cuales, en definitiva, condicionan y restringen notablemente la exención tan rotundamente consignada en la Ley y el Reglamento del Impuesto, al decir esos textos que alcanza a

«los actos y contratos en la que la exención resulte concedida por tratados o convenios internacionales».

Por ello parece lógico sostener que tal texto pudo y debió ser matizado, teniendo en cuenta las disposiciones mencionadas, anteriores a las fechas de los textos de la Ley y el Reglamento del Impuesto, y a la vista, además, de la complejidad del tratado en sí y sobre todo la del anexo al mismo, en el que se lee, en su número 2, que «la exención antes especificada será concedida con arreglo a las normas que a continuación se expresan»; y después añade: «Los Estados Unidos comunicarán al Gobierno español (Ministerio de Hacienda) las operaciones y gastos que realicen, que, a su juicio, deben gozar de las exenciones fiscales que concede el presente convenio, haciéndolo con el detalle suficiente para la mejor justificación de concepto y cuantía de la operación. A la vista del escrito, el Gobierno español (Ministerio de Hacienda) dará las órdenes oportunas a los servicios correspondientes (Direcciones generales, Aduanas, Delegaciones de Hacienda, etc.) para la exención de impuestos. En caso de que éstos hubieran sido ya pagados, se ordenará su devolución».

Frente a estos categóricos textos, ¿cómo compaginar el escueto precepto de la Ley y el Reglamento del Impuesto y cómo comprender la decisión de la Oficina liquidadora resolviendo y dictando el acto administrativo denegatorio de la exención?

De aquí, y supuesto lo que antecede, arranca el segundo punto de vista, relativo a la duda que ofrece la legalidad del procedimiento seguido y de la competencia para resolver el problema por los trámites vigentes sobre reclamaciones económico-administrativas, incluso hasta invocar la doctrina de los actos propios para desestimar el recurso por haber consentido la entidad recurrente la primera liquidación provisional girada en la escritura que solemnizó el contrato, siendo así que el anexo al convenio dispone que, supuesta la exención, si los impuestos hubieran sido pagados, se ordenará su devolución.

Resumiendo lo apuntado sobre el estilizado precepto en que la Ley y el Reglamento del Impuesto articulan la exención, entendemos que del anexo del convenio y de las varias disposiciones citadas, Decretos y Ordenes ministeriales, se origina una trayectoria complicada y confusa de carácter administrativo para llegar a con-

ceder o negar la exención, y no parece dudoso que debió esclarecerse, o por lo menos apuntarse en los repetidos textos sobre el tributo, especialmente en lo referente a la competencia para conceder o negar el beneficio tributario.

Resumiendo, diríamos que el nervio primario del proceso está en la siguiente pregunta: Si, como claramente dicen las normas citadas, y especialmente el Decreto de 22 de enero de 1954, la competencia para conocerse la concesión o reconocimiento del beneficio tributario radica en el Ministerio de Hacienda, ¿por qué la Oficina liquidadora se la atribuye y niega el beneficio, y por qué los Tribunales de lo Económico-administrativo y la Sala, en última instancia, prescinden de ese punto de vista esencial y no lo acometen de oficio, ya que la demandante no tocó el problema?

Nos parece, desde nuestra posición de modesto comentarista y con el máximo respeto, que no debió silenciarlo la Sala, y si estimaba incompetente a la Oficina liquidadora declararlo así, con la consiguiente decisión de anular el acto administrativo que denegó la exención, y al mismo tiempo anular todas las actuaciones de los Tribunales inferiores, dejando así a la Sociedad interesada el camino expedito para recabar el derecho de que se cree asistida, ante el Ministerio de Hacienda, y, en su caso, ante la propia Sala tercera.

JOSÉ MARÍA RODRÍGUEZ-VILLAMIL,

Abogado del Estado.