

Jurisprudencia sobre el Impuesto de Derechos reales

Sentencia del Tribunal Supremo de 1 de julio de 1963.

LA COTIZACIÓN DE TODA CLASE DE VALORES, A LOS EFECTOS DE LA COMPROBACIÓN, SEGÚN EL ARTÍCULO 64 DEL REGLAMENTO, SE JUSTIFICA, EN CUANTO A LOS ADMITIDOS A COTIZACIÓN OFICIAL, CON CERTIFICACIÓN DE AGENTE DE BOLSA; Y EN LAS PLAZAS EN QUE ÉSTA NO EXISTA, CON LA DE UN CORREDOR DE COMERCIO, SIEMPRE QUE SE HUBIESEN COTIZADO DENTRO DEL TRIMESTRE PRECEDENTE A SU TRANSMISIÓN; PERO SI ESAS CIRCUNSTANCIAS NO CONCURREN, LA COMPROBACIÓN SE HARÁ POR LOS MEDIOS DE COMPROBACIÓN QUE PARA CUALQUIER OTRO IMPUESTO SE HALLÉN ESTABLECIDOS, SIN PERJUICIO DE LAS NORMAS DEL NÚMERO 15 DEL ARTÍCULO 80 DEL REGLAMENTO.

Antecedentes.—En cierta herencia, consistente en gran parte en valores mobiliarios, la Oficina liquidadora los comprobó, fijando su valor con varios millones de aumento, sin tener en cuenta la cotización de los mismos, acreditada con certificación de Corredor de Comercio.

El albaceazgo, invocando al artículo 64 del Reglamento, mostró su disconformidad con la comprobación, por tratarse de acciones bancarias, cotizadas en operaciones intervenidas por Corredor ofi-

cial de Comercio, como se acreditaba con la correspondiente certificación.

El Tribunal provincial desestimó el recurso, fundándose en que si bien el apartado 1) del artículo 64 del Reglamento admite como medio comprobatorio las certificaciones de Corredor de Comercio en las plazas en que no exista Bolsa oficial, ello supone que se trate de valores oficialmente cotizables, circunstancia que no concurre en los valores cuestionados, y, en su consecuencia, es aplicable el apartado 2) del mismo artículo 64, que dispone que se aplique la norma del número 15, apartado 2) del artículo 8.º del Reglamento, o sean los datos y elementos de juicio de que dispone la Administración.

El Tribunal Central Económico-administrativo, resolviendo la alzada contra la decisión del provincial, confirmó el acuerdo de éste.

Planteado el problema ante la Sala III del Tribunal Supremo, ésta empezó pidiendo para mejor proveer, certificación del Síndico de la Bolsa de Madrid sobre la admisión a cotización oficial de los valores cuestionados, la cual acreditó que no lo estaban en la fecha de su transmisión.

Esto supuesto, comienza por concretar la contienda diciendo que consiste en determinar si es aplicable al caso la norma del apartado 1) del artículo 64 del Reglamento, que autoriza la comprobación de los valores mobiliarios, en las plazas donde no exista Bolsa oficial, por medio de certificación de Corredor de Comercio, o si más bien el aplicable es el apartado 2) del mismo precepto, que previene que los títulos no admitidos a cotización oficial se comprobarán aplicando las normas del artículo 8.º del Reglamento, número 15, o sea, fijando la base liquidable por «los medios de valoración que la Administración tenga establecidos a los efectos de cualquier otro impuesto que grave los títulos o que deba satisfacer la entidad que los emitió, sin perjuicio de la comprobación administrativa, con arreglo al número 15 del párrafo 2) del artículo 80 del Reglamento».

Parte después la sentencia de dos hechos indiscutibles, que son el fallecimiento del causante en 17 de febrero de 1960 y el de no

estar los valores admitidos a cotización oficial en Bolsa, y añade que los supuestos del número 1 del citado artículo 64 son:

A) Valores admitidos a cotización en Bolsa, transmitidos donde está radica y que se cotizaron el día de la transmisión: su valor tributario es el resultante de la cotización.

B) Valores cotizables en Bolsa, pero no cotizados el día de la transmisión, aunque si en el trimestre precedente: su valor es el de la cotización del día más inmediato precedente a la transmisión.

C) Valores cotizables en Bolsa y transmitidos en lugar donde no exista Bolsa, pero si cotizados el día de la transmisión: su valor es el acreditado por certificación de Corredor de Comercio, y si no se cotizaron tal día y si en el trimestre precedente, su valor se acredita de la misma manera.

Estos supuestos, sigue diciendo la Sala, agotan el contenido del apartado 1) del repetido artículo 64, en lo que se refiere a títulos admitidos a cotización oficial, mientras que los no admitidos a cotización oficial quedan sometidos al apartado 2) del mismo artículo, y, en su consecuencia, es ajustada a derecho la resolución que así lo acuerda, como lo acordó la recurrida.

La Sala añade que esta interpretación está avalada con el precedente histórico de la Orden de 29 de abril de 1943, dictada para frenar los fraudes en la transmisión de valores no admitidos a cotización oficial; con la particularidad de que la interpretación contraria dejaría sin contenido y sin sentido al apartado 2) del repetido artículo 64, cuando dice que «si se tratase de valores que no se hubiesen cotizado en el trimestre precedente, o que no estuviesen admitidos a cotización en Bolsa, se fijará la base liquidable por los medios de valoración que la Administración tenga señalados a los efectos de cualquier otro impuesto que grave los títulos que deba satisfacer la entidad que los emitió...»

La doctrina expuesta la reitera la misma Sala en otra sentencia de la misma fecha.

Comentarios.—Expresamos nuestra conformidad plena con la doctrina de las aludidas sentencias, y añadimos que, aunque el texto del referido artículo 64 no sea un modelo de claridad en el conjunto de sus apartados, bien patente está que lo que dicen es que el apartado 1) se aplica a los títulos oficialmente cotizados en Bolsa y cotizados en el trimestre precedente a su transmisión contractual o hereditaria, y el 2) a los que no estén admitidos a cotización oficial, o que estándolo, no se hubiesen cotizado en el trimestre anterior al día de su transmisión.

Sentencia del Tribunal Supremo de 4 de octubre de 1963.

EL RECURSO EXTRAORDINARIO DE REVISIÓN REGULADO EN EL ARTÍCULO 136 DEL REGLAMENTO DE PROCEDIMIENTO ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO DE 26 DE NOVIEMBRE DE 1959 NO ES PROCEDENTE SI SE FUNDA EN UNA SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO DE FECHA POSTERIOR A LA RESOLUCIÓN DEL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, CUYA REVISIÓN SE PRETENDE.

Una Cooperativa del Campo vendió una partida de vino, y girada la correspondiente liquidación por el Impuesto de Derechos reales, el comprador, estimando que el contrato estaba exento del impuesto, la recurrió ante el Tribunal Económico-administrativo, el cual la desestimó en Resolución de 18 de septiembre de 1959, quedando firme y consentido el fallo.

Así las cosas, el comprador recurrente promovió con fecha 7 de agosto de 1961, el recurso extraordinario de revisión, que autoriza el artículo 136 del Reglamento de Procedimiento Económico-administrativo de 26 de noviembre de 1959, y el Tribunal Central Económico-administrativo desestimó el recurso con fecha 10 de octubre de 1962, y contra tal pronunciamiento se planteó el problema ante la Sala III del Tribunal Supremo, alegando que la misma, en varias sentencias, como son, entre otras, la de 9 de febrero de 1961, tenía declarada la exención del Impuesto de Derechos reales en contratos idénticos al cuestionado.

La Sala dice que, efectivamente, está declarado por ella en la sentencia mencionada y en otras varias la improcedencia del gravamen de que se trata, pero que el remedio del recurso extraordinario y excepcional de revisión no es procedente más que a base de la concurrencia de alguna de las causas expresa y taxativamente señaladas en el citado artículo 136 del aludido Reglamento de Procedimiento Económico-administrativo, y entre ellas la segunda exige: «que después de dictado el acuerdo o resolución, parezcan documentos decisivos, siempre que tales documentos hubiesen permanecido ignorados por fuerza mayor o por obra de la parte favorecida por el acto o resolución», y es indiscutible que una sentencia no es propiamente un documento, aunque en él se materialice una declaración judicial, y mucho menos un documento de aquellos a que el Reglamento se refiere, puesto que éstos han de existir cuando el acuerdo en revisión se adopte, sin que puedan servir de base al recurso los que nazcan posteriormente, y, además, que tengan relación directa con el asunto que se pretende revisar, y no cuando atañen a otro distinto, siquiera sea semejante o análogo.

Además, si bien la jurisdicción contencioso-administrativa tiene facultades para revisar los actos administrativos, ello requiere, según previene el artículo 8.º de la Ley de esta jurisdicción, que el acto impugnado haya incurrido en infracción del Ordenamiento jurídico, incluso la desviación de poder, sin que quepa fundar la facultad revisora en motivos de equidad.

Termina diciendo que es inadmisibile fundar la revisión en función de una interpretación de normas fiscales adoptadas por el Tribunal Supremo con posterioridad a la resolución firme y consentida, cuya revisión se pretende.

La claridad del caso y los no menos claros y convincentes argumentos de la sentencia hacen innecesario todo comentario.

Sentencia del Tribunal Supremo de 15 de octubre de 1963.

LAS EXENCIONES DE LOS CONTRATOS VERBALES, ASÍ COMO LOS DE VENTA CONCERTADOS POR CORRESPONDENCIA POR COMERCIANTES E INDUSTRIALES DE ARTÍCULOS PROPIOS DE SU COMERCIO E INDUSTRIA, REGULADOS EN EL NÚMERO 9 Y EN EL 10 DE LOS ARTÍCULOS 3.º Y 6.º DE LA LEY Y EL REGLAMENTO, RESPECTIVAMENTE, NO SON APLICABLES CUANDO EL ADQUIRENTE ES EL ESTADO Y MEDIA UN PEDIDO POR ÉSTE EN FORMA TELEGRÁFICA, RATIFICADO EN COMUNICACIÓN OFICIAL; TODO ELLO DE ACUERDO CON EL NÚMERO 4 DEL ARTÍCULO 48 DEL REGLAMENTO.

Antecedentes.—La Dirección de Transportes del Ejército hizo un pedido de neumáticos a Firestone Hispania, S. A., telegráficamente, con posterior confirmación por medio de comunicación oficial.

La vendedora extendió las correspondientes facturas y el organismo oficial el mandamiento reglamentario de pago, siendo aquellas liquidadas y sometidas al impuesto por la Oficina liquidadora de Bilbao.

Recurridas las liquidaciones en la vía económico-administrativa, fué desestimada la reclamación, y entablado el correspondiente recurso en la contencioso-administrativa, ante el Tribunal provincial de ese orden de Bilbao, éste dictó sentencia, anulando las liquidaciones, y ordenó la devolución a la Entidad recurrente de las cantidades liquidadas.

Contra la sentencia del Tribunal Contencioso-administrativo provincial, el Abogado del Estado interpuso recurso extraordinario de revisión ante la Sala III del Tribunal Supremo, pidiendo la revocación de aquella sentencia, sin perjuicio, como es de Ley, de la situación jurídica creada a favor de la Entidad recurrente.

La sentencia que reseñamos dice que la forma del pedido de los géneros contratados, por telégrafo, con confirmación por escrito después, más el mandamiento de pago, hecho efectivo por la Delegación de Hacienda, impide aceptar la calificación dada por el Tribunal de instancia del contrato como verbal, y, por

tanto, comprendido en el número 9 de la Ley del Impuesto de 21 de marzo de 1958 y en el mismo ordinal del Reglamento, porque «es evidente la formulación del pedido en forma escrita y la procedencia de tributar, en virtud de haber mediado, aparte de la mencionada actuación administrativa, un mandamiento de pago —número 4 del artículo 48 de dicho Reglamento—; todo lo cual impide aplicar el beneficio fiscal que la sentencia otorga, debiendo quedar sentado la no antinomia de este precepto con la norma legal, porque *no la contradice, sino que sólo la matiza* en el caso específico de las adquisiciones por el Estado, lo cual encaja perfectamente dentro del ámbito de la potestad reglamentaria de la Administración».

La sentencia añade que tampoco es admisible el criterio de que el contrato se celebró por correspondencia e incluido en la exención del número 10 de los artículos 3.º y 10, respectivamente, de la Ley y el Reglamento, porque el término «correspondencia», usado en tales normas, se refiere a la privada, sin paridad con la comunicación oficial, que es la forma normal y ordinaria de solicitar los objetos por el Estado, cuya asimilación conduciría a que la casi totalidad de esos contratos quedasen al margen de la tributación y *de la justa normación del artículo 48 del Reglamento*, al decir que en las ventas al Estado y organismos a que alude, para que proceda la exacción tributaria «basta que exista mandamiento de pago o cualquier otra diligencia o actuación administrativa escrita, aunque sólo sea para hacer efectivo el precio convenido. Estos mandamientos, diligencias o actuaciones, se considerarán, a los efectos del impuesto, como la manifestación escrita acreditativa de la existencia del contrato».

Llegada la sentencia a este punto, afronta directamente la cuestión de la «supuesta contradicción que a este texto reglamentario se le atribuye», con la exención legal, e insiste en que el Reglamento, en su artículo 48, lo que hace es matizarla desenvolviendo en el caso de las adquisiciones estatales, para cortar injustas liberaciones tributarias, todo lo cual «encaja perfectamente —como había dicho en otro Considerando— dentro del ámbito de la potestad reglamentaria».

A continuación la Sala refuerza su doctrina, invocando la que

punto de vista, tanto la jurisprudencia de la propia Sala como la del Tribunal Económico-administrativo Central.

Al efecto citamos como doctrina jurisprudencial, opuesta a la tesis de que el apartado 4 del artículo 48 del Reglamento del Impuesto en cuanto a las exenciones aludidas, las sentencias de la propia Sala III de 29 de septiembre de 1951 y 2 de febrero de 1955, y por parte del aludido Tribunal Central las Resoluciones de 2 de mayo, 4 de octubre y 15 de noviembre de 1960, 9 de febrero y 15 de junio y 6 de julio de 1962, y la de 25 de enero de 1963.

Esta última merece mención especial, no sólo por lo reciente de su fecha, sino por los términos categóricos en que se produce, diciendo que el artículo 48 del Reglamento, párrafo 4.º, no puede prevalecer frente al número 9, A), del artículo 3.º de la Ley, dada la superior categoría de éste, y no puede «condicionarlo, excluirlo o derogararlo», y cita en apoyo de esa tesis el artículo 17 del Fuero de los Españoles, el 5.º del Código civil y los artículos 23, 26 y 28 de la Ley de Régimen Jurídico de la Administración.

Añade dicha Resolución de 25 de enero de 1963 que tampoco innovó dicho precepto el Decreto-Ley de 15 de diciembre de 1960, porque éste, según su Exposición de Motivos, no quiso modificar las exenciones tributarias de la Ley de Reforma Tributaria de 26 de diciembre de 1957, traducidas en la del Impuesto, sino establecer unas nuevas desgravaciones, aparte de que las Leyes fiscales no pueden interpretarse extensivamente.

Llegados a este punto de nuestro comentario, hemos de hacer referencia a la novísima doctrina que la Sala siente sobre las facultades reglamentarias de la Administración, cuando dice que el artículo 48 del Reglamento, en su número 4.º, no hace otra cosa que matizar la Ley, lo cual encaja perfectamente dentro de la facultad reglamentaria; y a ello oponemos que matizar la Ley e interpretarla no faculta para ensanchar su ámbito, haciéndole decir lo que claramente no está ni en su espíritu ni en su letra, y ello, además, contrariando el criterio y la doctrina jurisprudencial sentados por el Tribunal Central de lo Económico-administrativo y de la propia Sala, en las reiteradas Resoluciones y sentencias anteriormente mencionadas, y, por añadidura, corroborado por lo que en cuanto a la facultad reglamentaria de la Admi-

nistración disponen categóricamente los artículos arriba citados de la Ley de Régimen Jurídico de la Administración, acotados por la Resolución del Tribunal Económico-administrativo Central de fecha 25 de enero de 1963.

Aún más extrema y avanzada y, por decirlo así, y con el mayor respeto a la Sala, revolucionaria, es la doctrina de la sentencia de 9 de febrero de 1963, anteriormente acotada, cuando llega a sentar que la facultad reglamentaria sobre normas tributarias se desenvuelve «con entera libertad, sin otro límite que el infranqueable de las Leyes fundamentales».

Ello es así cuando de la función legislativa se trata, pero ni la legislación ni la doctrina del Derecho político y del administrativo lo han entendido nunca así, en cuanto a la facultad reglamentaria, y la prueba patente de nuestro aserto está categóricamente sentada en la Ley de Régimen Jurídico de la Administración de 20 de julio de 1957, anteriormente citados e invocados por la Resolución del Tribunal Central de 25 de enero de 1963, de los que se deduce que las facultades de la Administración están limitadas no solamente por las Leyes fundamentales, sino por todos los preceptos de campo superior al meramente reglamentario.

Sentencia del Tribunal Supremo de fecha 11 de noviembre de 1963.

En esta sentencia conoció la Sala de la apelación entablada por cierta Empresa metalúrgica contra varias Resoluciones del Tribunal Económico-administrativo Central, confirmatorias de liquidaciones efectuadas con motivo de la reparación de material de la RENFE, realizada por aquélla.

Los actos fueron calificados por la Oficina liquidadora como contratos mixtos, y la constructora sostenía que se trataba de contratos verbales, y como tales, comprendidos en la exención del número 9, A), del artículo 3.º de la Ley del Impuesto. La misma tesis sostuvo, en su momento, el Tribunal Central, y fué confirmada por el Supremo en la sentencia enunciada.

En ella hace referencia la Sala a que la calificación del contrato como de adhesión «no puede decirse de un modo absoluto

que sea inexacta», y con tal motivo hace una disquisición doctrinal sobre los contratos llamados «normados» y los apellidos «dictados», distintos, dice, de los de «adhesión», en los que existe una preponderante posición de una de las partes, y, en definitiva, confirma los acuerdos del Central, negando a los actos discutidos su condición de verbales.

El tema fué tratado por el comentarista en el número de enero-febrero de este año de 1964, de esta REVISTA CRÍTICA DE DERECHO INMOBILIARIO, y a lo allí expuesto nos remitimos.

JOSÉ MARÍA RODRÍGUEZ VILLAMIL,

Abogado del Estado.