

FISCAL Y ECONÓMICO-ADMINISTRATIVA

1.—*Determinación de la base impositiva y concurrencia de gravámenes cuando en un documento se comprenden dos o más actos sometidos a tributación. Interpretación del art. 17 de la Ley del Timbre.*

En 1 de junio de 1950 la Sala 3.^a del Tribunal Supremo ha dictado una sentencia que aplica rectamente el art. 17 de la Ley del Timbre.

En los documentos presentados por unos herederos a la Administración para que fuesen liquidados los impuestos de Derechos reales y Timbre, se contenían las operaciones de partición y adjudicación de los bienes hereditarios y se pactaba al propio tiempo la constitución de una Sociedad Anónima, cuyo patrimonio aparecía integrado por los propios bienes hereditarios y por algunos otros pertenecientes como gananciales al cónyuge sobreviviente. Ambos actos —partición de la herencia y constitución de una sociedad— figuraban en un solo documento, dando así cumplimiento a la voluntad del testador, según la cual había de constituirse una sociedad mercantil anónima con una parte de los bienes relictos y con los procedentes de la sociedad conyugal. Dicha sociedad tenía por objeto la continuación de los negocios que el finado regentaba en vida y las acciones representativas del capital social se adjudicaban a los herederos.

La Abogacía del Estado practicó las oportunas liquidaciones del Impuesto de Derechos reales y de Timbre sobre una base imponible integrada por el importe de la testamentaria y por la cifra del capital con que se constituía la sociedad mercantil en acatamiento a la voluntad del causante.

Los herederos impugnaron la liquidación girada por *exceso de timbre*. En los resultandos de la sentencia que comentamos no se reproducen las alegaciones formuladas por los recurrentes, pero teniendo en cuenta la tesis sustentada por el Tribunal en los fundamentos de la sentencia, puede afirmarse que los herederos impugnaron la liquidación por entender que la base impositiva no debía consistir en la suma del importe de las adjudicaciones y de la cifra del capital social, sino tan sólo en el valor del caudal hereditario.

Desestimada la reclamación económico-administrativa por el Tribu-

nal Provincial y por el Central, se interpuso por los herederos el oportuno recurso contencioso-administrativo en el que ha recaído la sentencia que nos ocupa, cuyo fallo mantiene el acuerdo recurrido que confirmó la liquidación practicada en la Abogacía del Estado por exceso de Timbre.

La doctrina de la Sala puede resumirse en estos términos: La liquidación del exceso de Timbre se ha practicado con arreglo a lo preceptuado en el art. 17 de la Ley del Timbre de 18 de abril de 1932, ya que en la escritura presentada por los herederos para la liquidación de los impuestos de Derechos reales y Timbre se comprendían actos o contratos de distinta naturaleza jurídica, a saber: las operaciones de partición y adjudicación de los bienes de la herencia y la constitución de una sociedad anónima. Por ello, en cumplimiento del indicado precepto, la Abogacía del Estado liquidó bien el exceso de timbre tomando por base la cuantía de los bienes relictos más el importe del capital de la entidad mercantil constituida por los herederos, ya que esa base constituye «la suma de las cuantías de los diferentes actos o contratos» comprendidos en la escritura presentada a liquidación.

Comentario.

La sentencia que nos ocupa no resuelve un problema fiscal nuevo, ni crea tampoco una doctrina innovadora sobre el alcance y significación del art. 17 de la Ley del Timbre. Los fundamentos de la sentencia se limitan, en efecto, a reproducir el texto del citado artículo y a considerar que en el caso debatido concurren los supuestos y requisitos necesarios para su aplicación. Pero el interés de la sentencia radica precisamente en la sencillez y claridad con que aplica al caso del recurso ese artículo de la Ley del Timbre que ha dado origen en algunas ocasiones a controversias y a interpretaciones confusas (1).

Veamos brevísimamente el papel que ese precepto desempeña en el mecanismo del impuesto.

El Timbre del Estado se emplea, como es sabido, para gravar los documentos públicos y privados por virtud de los cuales se transmiten bienes, se contraen obligaciones de cualquier clase o se constituyen, reconocen, modifican o extinguen derechos reales sobre bienes inmuebles (art. 1.º, núm. 1.º de la Ley). El ámbito de aplicación del impuesto es, como puede verse, dilatadísimo. En rigor, todo negocio jurídico que revista forma documental queda sometido a tributación ya que, en defi-

(1) Véase nuestro comentario a la Res. del Tribunal Económico-administrativo Central de 22 de diciembre de 1944, en «Revista de Derecho Privado», año 1945, págs. 391 ss.

nitiva, si no produce un movimiento de riqueza, servirá, al menos, para crear vínculos obligacionales que bastan para que el reintegro sea exigible. Dice el art. 1.º que el Timbre se empleará «para gravar los documentos...», y esta expresión ha servido de apoyo legal a quienes piensan que el Timbre es un impuesto puramente formalista, ya que para él lo decisivo —el objeto de imposición— es la existencia del documento. Mas sin negar una parte de razón a esta doctrina, es forzoso convenir, porque a ello obliga la propia ley, que la aplicación del Timbre del Estado gira en torno al *contenido del documento gravado*, o dicho en otros términos, a los actos o contratos que en él se reflejan. Buena prueba de ello, sin ir más lejos, es el párrafo segundo del propio artículo 1.º de la Ley en el que se establece que «*para la tributación que corresponda en cada caso se atenderá, no a la forma del documento ni a la denominación que se dé al acto o contrato que contenga, sino a la verdadera naturaleza del mismo*». Es, pues, evidente que el Impuesto del Timbre grava, como dice con acierto un comentarista, *los actos documentados* (2). De donde se deduce que la existencia material del documento o el hecho de que sea legalmente necesario, constituye un requisito indispensable para que el impuesto se aplique, pero no es un requisito suficiente. Es preciso, además, que el documento contenga un acto sometido a tributación hasta el punto de que la cuantía del gravamen y su forma de pago dependen siempre de la naturaleza de ese acto. Por ello, cuando se contienen en un solo documento dos o más actos o contratos, es obvio que habrán de aplicarse los gravámenes que correspondan a cada uno, ya que todos ellos tienen una expresión documental.

Ahora bien, los actos o contratos comprendidos en el documento pueden tener naturaleza jurídica distinta y pueden referirse a los mismos bienes o a otros distintos. Cabe, a su vez, que unos se refieran a cantidad determinada o tengan objeto valuable, y otros no sean susceptibles de una estimación cuantitativa. Por ello, los reintegros aplicables al documento serán los que correspondan, según su peculiaridad, a cada uno de los actos gravados.

Y así llegamos a plantear el supuesto que se prevé y resuelve en el art. 17 de la Ley. Ese supuesto es sencillo: Se trata del caso de que los actos o contratos comprendidos en un documento reúnan estas características: 1.ª Que se refieran a cantidad determinada u objeto valuable. 2.ª Que queden sometidos a la escala del art. 15 de la Ley establecida para los instrumentos públicos o para los documentos privados asimilados a ellos (véase art. 190, párrafo primero de la Ley); y 3.ª Que sean coetáneos. Cuando el documento de que se trate contenga varios

(2) RODRÍGUEZ PÉREZ (H.): *Sobre el artículo 17 de la Ley del Timbre*, en «Revista de Derecho Mercantil», año 1949, vol. II, págs. 291 y ss.

actos en los que concurren tales requisitos, el legislador ha querido suprimir la pluralidad de gravámenes —que constituye el principio general—, estableciendo un reintegro único y total que habrá de determinarse mediante un mecanismo impositivo que se desdobra en dos fases u operaciones: 1.ª Determinación de la base impositiva, consistente en la suma de las cuantías de los diferentes actos o contratos; y 2.ª Aplicación a esa base única del tipo de gravamen que corresponda con arreglo a la escala del art. 15 de la Ley.

Pues bien, en el caso de la sentencia que comentamos concurren exactamente los requisitos necesarios para la aplicación del art. 17 de la Ley, según acabamos de exponer. En efecto: 1.º La partición y adjudicación de bienes hereditarios y la constitución de una sociedad mercantil, son actos de distinta naturaleza jurídica comprendidos en un solo documento: la escritura presentada a la Abogacía del Estado. 2.º Ambos actos tienen una cuantía determinada: la herencia, el valor de los bienes relictos; la sociedad, la cifra del capital escriturado; y 3.º Ambos actos quedan sometidos a tributación por la escala del art. 15 de la Ley: la herencia, por el núm. 4.º del art. 16, y la constitución de la sociedad, por el núm. 12 de ese mismo precepto legal.

El Tribunal Supremo ha ajustado su fallo a la letra y al espíritu del art. 17 de la Ley del Timbre al establecer que la base imponible de la escritura presentada por los herederos a liquidación en la Abogacía del Estado está integrada por la suma de la cuantía de los dos actos que en ella se comprenden.

Es interesante que el sentido y alcance del art. 17 de la Ley del Timbre se delimite rectamente por la jurisprudencia tal como acontece en el fallo que hemos comentado. Sería de desear que el propio Tribunal Supremo, cuando llegue la oportunidad, elabore la doctrina aplicable a aquellos casos en los que comprendiéndose en un documento varios actos o contratos de naturaleza jurídica distinta, no es aplicable el art. 17 de la Ley, por faltar los requisitos o circunstancias que antes hemos mencionado.

Para tales casos, repetimos, lo procedente no es aplicar un reintegro total a una base única, sino acumular al documento los reintegros que legalmente correspondan a cada uno de los actos o contratos comprendidos en el documento según su específica naturaleza.

2.—*Los rendimientos declarados por el contribuyente y la realidad de los hechos económicos en la Contribución general sobre la Renta.— Interpretación del art. 1.º del Decreto de 31 de mayo de 1944, que amplía la competencia del Jurado Central de la expresada contribución.*

En 27 de mayo de 1950 la Sala 3.ª del Tribunal Supremo ha dictado una sentencia en la que se sienta una doctrina muy interesante sobre competencia del Jurado Central de la Contribución sobre la Renta en aquellos casos en que se originen discrepancias entre los órganos gestores de la Administración y el contribuyente por la atribución o declaración de determinados rendimientos sobre los que, no obstante los resultados que ofrezca la aplicación estricta de las disposiciones reguladoras del tributo, exista presunción, debidamente fundada, de que no corresponden a la realidad de los hechos económicos.

Con fecha 4 de julio de 1944 la Inspección de Hacienda practicó investigación por Contribución sobre la Renta con objeto de comprobar los rendimientos declarados por un contribuyente en el ejercicio de 1941. Al examinar la Inspección la documentación aportada para la liquidación de la cuota del citado ejercicio, apreció un incremento patrimonial de 468.000 pesetas, sin que el contribuyente hubiera justificado ante la Inspección otra fuente de rentas que las declaradas, ni enajenaciones patrimoniales mediante las cuales hubiera podido realizar la inversión efectuada al adquirir por compra una fábrica en la expresada cantidad. A la vista de estos hechos, la Inspección estimó que debía someterse el caso al Jurado Central de la Contribución sobre la Renta para fijar la base impositiva, a cuyo efecto la Sección de la Renta propuso, y la Delegación de Hacienda así lo acordó, elevar el expediente a la Dirección General del Ramo, a los indicados fines.

Puesto de manifiesto el expediente al interesado, éste formalizó el oportuno escrito de alegaciones, en el que solicitó que se declarase la incompetencia del Jurado para señalar la base impositiva en el caso objeto del expediente, por estimar que la discrepancia surgida entre el contribuyente y la Administración era de naturaleza eminentemente jurídica, y por ello debía considerarse que salía del área de las legales atribuciones del Jurado.

La Dirección General de Contribución sobre la Renta, haciendo uso de la facultad delegada por Orden del Ministerio de Hacienda de 20 de junio de 1944, acordó declarar la competencia del Jurado Central para resolver el expediente, fundándose en que el artículo 1.º del Decreto de 31 de mayo de 1944 atribuye competencia a dicho organismo para fijar total o parcialmente la renta imponible en todos aquellos casos en los que se origine discrepancia entre los organismos gestores de la Administración y el contribuyente por la atribución o declaración de de-

terminados rendimientos sobre los que, no obstante los resultados que ofrezca la aplicación estricta de las disposiciones reguladoras del tributo, exista presunción, debidamente fundada, de que no corresponden a la realidad de los hechos económicos. Entiende la Dirección General que tal circunstancia concurre en el caso del expediente, porque el interesado ha adquirido durante el ejercicio de 1941 una fábrica valorada en 480.000 pesetas, sin que para ello se desprenda de parte de su patrimonio, ni tenga declaradas rentas comerciales por ese importe, lo que por sí —afirma la Dirección General— es motivo más que suficiente para fundamentar la presunción de que las bases imponibles deducidas de la aplicación estricta de las normas reguladoras del tributo no corresponden a la realidad de los hechos económicos que se mencionan.

Contra el acuerdo de la Dirección General se interpuso por el contribuyente recurso contencioso-administrativo, en el que ha recaído la sentencia de 27 de mayo de 1950, por la que se revoca la resolución impugnada y se dispone que no está sometida a la competencia del Jurado Central el expediente promovido al recurrente.

Los fundamentos de esta sentencia son, en esencia, los siguientes:

1.º Para declarar la competencia del Jurado en el caso del pleito hubiera sido necesaria la concurrencia de un doble requisito: 1) La existencia de rendimientos; y 2) Una presunción, debidamente fundada, que niegue la correspondencia de esos rendimientos con la realidad de los hechos económicos. Por ello la Dirección General no debió declarar la competencia del Jurado, toda vez que el valor de la fábrica adquirida por el contribuyente no puede presumirse fundadamente que constituye una renta obtenida entre el día que dió comienzo el ejercicio de 1941 y la fecha en que el inmueble fué comprado. Pero aun en el supuesto de que el precio de compra de la fábrica fuese renta, «ignórase el tiempo, capital y forma empleados para producirla, que bien pudo no estar sujeta a la contribución y pudo también acumularse sin irregularidades y adquirir con la suma las fincas mencionadas».

2.º Para que pueda admitirse la existencia de una presunción es indispensable que exista, como ordena el art. 1.253 del Código civil, un enlace preciso y directo, según el criterio humano, entre el hecho demostrado y aquel que se trata de deducir, enlace que no se da entre el precio de una finca comprada y la renta de un capital que no se demuestra.

3.º Para que el precio de compra de la fábrica fuese renta, hubiera sido necesario, tomando el interés legal como medida de rentabilidad, que el contribuyente hubiese tenido desde el comienzo del ejercicio un capital de 87.750.000 pesetas, resultado que se halla en contradicción con los datos del expediente.

Comentario.

La doctrina de la sentencia ofrece un interés capital, porque es válida no sólo dentro del marco de la Contribución sobre la Renta, sino también en el ámbito de otros tributos en los que también existe la institución del Jurado. En efecto, uno de los problemas impositivos que mayores dificultades ofrece consiste en la determinación de las bases imponibles. La técnica tributaria intenta desde antiguo encontrar unos procedimientos o métodos evaluatorios que permitan determinar con las mayores probabilidades de acierto la verdadera cuantía de las bases imponibles, tanto en los impuestos directos como en los indirectos. Pero se comprende fácilmente que por mucho que se desarrolle el ingenio y se aquilaten los sistemas de estimación, siempre será posible al contribuyente eludir o disminuir la carga fiscal, procurando que determinados elementos imponibles se sustraigan a las bases sobre las que recae cada tributo. El legislador se ha apercibido de esta realidad, que conduce al fraude fiscal, y para poner un coto a posibles evasiones, ha creado la institución de los Jurados de estimación, cuya finalidad primordial consiste en determinar las bases imponibles cuando la aplicación de las disposiciones vigentes no conducen a ese resultado. Las disposiciones que organizan los Jurados justifican en sus preámbulos la creación de esos organismos por razones que tanto interesan al Fisco como a los contribuyentes. Pero es un hecho notorio que la inmensa mayoría de los casos de discrepancia entre la Administración y el contribuyente surgen porque los órganos gestores de cada tributo consideran que las bases declaradas por el contribuyente no se ajustan fielmente a la realidad de los hechos económicos. Dicho en otros términos, es la Administración quien promueve la declaración de competencia del Jurado ante la sospecha de que el procedimiento legal u ordinario de estimación de bases no refleja esa realidad económica. Por ello, muchas disposiciones de los últimos años (por ejemplo, el art. 7.º de la Ley de 29 de marzo de 1941, que somete a la Tarifa III de Utilidades a ciertas empresas individuales, y el art. 1.º del Decreto de 31 de mayo de 1944, que crea y organiza el Jurado Central de la Contribución sobre la Renta) establecen como primordial y básica misión de los Jurados la estimación de las bases cuando la discrepancia entre la Administración y el contribuyente obedece a esa inadecuación entre los datos contables o las declaraciones presentadas y la realidad de los hechos económicos. Ahora bien, como no podía menos de ocurrir, la declaración de competencia del Jurado se subordina en tales disposiciones a la existencia de una «presunción fundada» de inadecuación entre las bases declaradas y las que resulten de la realidad económica. ¿Cómo debe apreciarse la existencia de esa presunción? ¿Cuándo podrá decirse que es fundada? ¿Qué organismo

será el competente para formular semejante declaración? ¿Qué recursos cabrán contra el acuerdo de declaración de competencia?

Todos estos problemas se encuentran, sin duda, en una de las zonas más difíciles y peligrosas del Derecho tributario. Tal vez desde las páginas de esta misma Revista nos ocupemos en breve de estas cuestiones con la atención que merecen. Hoy hemos de limitar nuestro comentario a la doctrina que sienta la Sala 3.ª del Tribunal Supremo en la sentencia de 27 de mayo de 1950. En ella, con notable acierto, se señalan algunos de los requisitos necesarios para que la Dirección General de la Contribución sobre la Renta pueda declarar la competencia del Jurado Central, en uso de la facultad que le confiere el art. 1.º del Decreto de 31 de mayo de 1944. Es muy interesante que nuestro Alto Tribunal invoque los preceptos del Código civil sobre presunciones para elaborar su doctrina. Siguiendo esa vía, expondremos sucintamente a continuación los requisitos que a nuestro juicio deben concurrir para que el organismo administrativo a quien esté atribuida la facultad de declarar la competencia del Jurado pueda hacerlo ajustándose a la letra y al espíritu de las disposiciones vigentes. Son los siguientes:

1.º Que exista un hecho completamente acreditado (art. 1.249 del Código civil) del cual pueda derivarse la presunción de que la realidad de los hechos económicos sometidos a tributación no se ajusta a la contabilidad o a las declaraciones presentadas por el contribuyente a la Administración. Este primer requisito ofrece un interés extraordinario. La existencia de un hecho *completamente acreditado* es el soporte de toda presunción. Por ello habrán de considerarse nulas y sin fundamento aquellas presunciones que intenten levantarse sobre hechos hipotéticos, cuya existencia no haya sido demostrada por los medios de prueba que autoriza el Derecho.

2.º Que entre el hecho demostrado y aquel que se trate de deducir haya un enlace preciso y directo según las reglas del criterio humano (artículo 1.253 del Código civil). Este requisito ofrece en el área fiscal una importancia considerable. En efecto, las reglas del criterio humano que se invocan en ese precepto habrán de atemperarse lógicamente a los mandatos de la Ley tributaria. Dicho en otros términos: el enlace preciso y directo entre el hecho acreditado y el hecho que se trate de deducir habrá de descubrirse por el intérprete de la Ley fiscal aplicando la técnica de cada tributo.

3.º Que la Administración acepte los datos y hechos del expediente incoado en todo aquello que no sea objeto de una presunción de falsedad. En el caso de la sentencia, por ejemplo, la Administración no pudo, con arreglo a derecho, presumir la existencia de una renta real distinta de la declarada si la cifra de capital del contribuyente no fué impugnada al tiempo de hacer la declaración de competencia a favor del Jurado.

4.º Que la realidad económica que se presume no difiera sustancial-

mente de la que en la generalidad de los casos es admitida sin reservas por los órganos gestores de cada tributo. Falta este requisito cuando, como ocurre en el caso de la sentencia, la Administración presume que la renta real del contribuyente es infinitamente superior a la que en el período de tiempo a que la investigación se refiere puede normalmente obtenerse, aun aplicando un criterio de estimación que tenga ampliamente en cuenta la coyuntura económica y las aptitudes singulares y privilegiadas del contribuyente para alcanzar los máximos rendimientos.

F. SAINZ DE BUJANDA

Profesor Adjunto de la Universidad de Madrid.

