

Jurisprudencia sobre el Impuesto de Derechos reales

*Resolución del Tribunal Económico-Central de 29 de septiembre
de 1959.*

EL ACUERDO DE LA DIRECCIÓN GENERAL SOBRE REVISIÓN DE COMPROBACIÓN DE VALORES, EL CUAL FUÉ OPORTUNAMENTE NOTIFICADO AL CONTRIBUYENTE, NO ES RECURRIBLE, UNA VEZ FIRME, AL SER PRACTICADAS LAS LIQUIDACIONES GIRADAS COMO CONSECUENCIA DE LA NUEVA COMPROBACIÓN DE VALORES.

Antecedentes.—Presentada a liquidación la escritura de compraventa de una casa autorizada en 10 de noviembre de 1953, en precio de 900.000 pesetas, la Oficina liquidadora aceptó esta base de liquidación, teniendo en cuenta que en el alta dada en la Administración de Propiedades el 13 de febrero de dicho año, figuraba con un líquido imponible de 32.000 pesetas.

La Oficina liquidadora, noticiosa de que el vendedor había presentado en 25 de julio del mismo año en la expresada Administración una declaración de mejora de renta que implicaba un líquido imponible de 126.000 pesetas, propuso en 2 de diciembre de 1957 al Centro directivo, al amparo del artículo 141 del Reglamento, la revisión de la aludida liquidación, y así lo acordó la Dirección

General con fecha 5 de febrero de 1958, disponiendo que se procediera a nueva comprobación por los medios reglamentarios, siendo notificado el acuerdo con fecha 12 siguiente.

El interesado, dándose por notificado, manifestó ante la Oficina liquidadora su propósito de recurrir contra tal acuerdo ante el Tribunal Central y dijo además que la escritura originaria de la liquidación, pedida por dicha Oficina, no la podía presentar por estar unida a un expediente que, en relación con el impuesto sobre la Renta, se le seguía en la Sección correspondiente.

La Abogacía del Estado, en vista de ello, giró la liquidación complementaria procedente sobre la base 2.250.000 pesetas, haciendo constar que aquélla era consecuencia del acuerdo de revisión y de la nueva comprobación de valores.

Realizado el pago oportunamente, el contribuyente recurrió ante el Tribunal Provincial, alegando que el líquido imponible no había sido fijado por la Administración de Propiedades hasta el 15 de junio de 1954, un año después de la escritura de compra-venta, y que la acción administrativa de comprobación prescribe a los dos años de la presentación del documento.

El Tribunal Provincial desestimó el recurso, fundado en que el acuerdo de la Dirección era firme y consentido, al no haberlo recurrido ante el Tribunal Central, como se prevenía en la notificación de aquel acuerdo.

Apelada la resolución ante el Central, éste confirma la resolución del inferior, y dice, refiriéndose a la manifestación del propósito de recurrir hecha por el interesado, que no es posible admitir que el recurso fué interpuesto en tiempo y forma, porque, aun interpretando con la mayor amplitud y benevolencia el Reglamento de Procedimiento, éste exige imperativamente la expresión escrita de la voluntad del interesado, sin que sea posible conceder tal efectividad a la mera expresión de un propósito de recurrir, puesto que el anuncio de conducta futura requiere como forzoso complemento un acto posterior confirmatorio, con todos los requisitos legales.

Añade después que la firmeza del acuerdo de la Dirección General releva al Tribunal de entrar en el estudio de las alegaciones del recurrente sobre la declaración de su nulidad por su manifiesta improcedencia, quedando, por tanto, circunscrito el problema

de fondo de la reclamación a la procedencia del nuevo medio de comprobación utilizado por la Administración con posterioridad a la firmeza del contrato, y no era, por lo mismo, utilizable en la fecha de éste.

El Tribunal Central dice a este respecto que el vendedor de la finca presentó en 25 de julio de 1953 en la Administración de Propiedades una declaración voluntaria en la que a aquélla se le asignaba un líquido imponible de 126.000 pesetas, que fué aceptado por la Administración en su Acuerdo de 15 de julio de 1954, consentido por el recurrente, y con efectos al trimestre en que la aludida declaración se produjo; esto—dice el Tribunal—significa en definitiva su expresa conformidad con la declaración del valor de la finca hecha en su día por el vendedor, y, como consecuencia, con el líquido imponible fijado por la Administración con efectos anteriores a la fecha de la transmisión.

De todo ello deduce la Resolución que comentamos que siendo la capitalización del líquido imponible uno de los medios de comprobación autorizados en el artículo 80 del Reglamento del Impuesto y no habiendo sido recurrido ese medio comprobatorio en su día por el interesado, es vista la procedencia de la comprobación efectuada y mantenida por la oficina gestora.

Comentarios.—Como se ve por lo expuesto, fueron dos las cuestiones planteadas y resueltas: una, la firmeza del Acuerdo de la Dirección General disponiendo la revisión de la comprobación, y otra, la procedencia de la nueva comprobación y consiguiente liquidación. Ambas cuestiones son completamente independientes.

Esto supuesto, nos parece que la primera parte del problema, o sea, la firme del Acuerdo de revisión dictado por el Centro directivo, es incuestionable, pese al manifestado propósito de recurrir por el contribuyente, sin confirmación adecuada en tiempo y forma. Y en cuanto al otro punto, también nos parece reglamentario el Acuerdo del Central, porque lo cierto es que la declaración del valor de la finca ante la Administración de Propiedades surtió efectos con anterioridad a la enajenación del inmueble; y si bien el Acuerdo de la Administración fijando en concreto el líquido imponible es de fecha 15 de julio de 1954, posterior a la de la escritura de compra, que es de fecha 10 de noviembre de 1953,

también es una realidad que contra la fijación del líquido imponeble se conformó el comprador.

Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 13 de octubre de 1959.

CÓMO HA DE COMPUTARSE EL PLAZO DEL MES SEÑALADO EN EL ARTÍCULO 75 DEL REGLAMENTO DE 1947—DOS MESES EN EL VIGENTE—PARA QUE SE DÉ LA PRESUNCIÓN DE QUE CIERTOS BIENES FORMAN PARTE DEL CAUDAL HEREDITARIO.

CÓMO EL ABOGADO DEL ESTADO QUE INTERVINO EN LA LIQUIDACIÓN RECURRIDA Y FORMA PARTE DEL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO NO ES RECUSABLE.

Antecedentes.—En esta Resolución se plantean las dos cuestiones enunciadas, que traemos a cuenta porque encierran cierta novedad.

La primera surgió porque el causante había transmitido a las dos hijas que le heredaron ciertas acciones de una Sociedad por ante Corredor de Comercio, el día 7 de junio de 1957, habiendo ocurrido el fallecimiento de aquél el día 8 de julio siguiente.

Ante eso, la Oficina liquidadora entendió que la transmisión estaba comprendida en el apartado *a*) del artículo 75 del Reglamento de 1947, que dispone que los bienes pertenecientes al causante «hasta un periodo máximo de un mes anterior a su fallecimiento, y que al ocurrir éste se hallen en poder de algún heredero, legatario o del cónyuge de cualquiera de ellos», se considerarán como parte del caudal hereditario; cuyo precepto, dicho sea de paso, fué modificado por el vigente Reglamento de 1959, elevando el plazo a dos meses y añadiendo que la presunción se da «salvo prueba fehaciente de que tales bienes fueron transmitidos por el causante y se hallan en poder de persona distinta de su heredero, legatario, pariente dentro del tercer grado o cónyuge de cualquiera de ellos o del causante».

Pues bien, ante tal modo de computar el plazo del mes por la Oficina liquidadora, dicen los interesados que compulsando las fechas de 7 de junio y 8 de julio siguiente, el plazo del mes prescrito

en el Reglamento de 1947 había transcurrido al fallecer el causante, y, en consecuencia, entendieron que la liquidación no era reglamentaria.

La Resolución del Central confirmatoria de la del Tribunal Provincial desestima el recurso y dice que para el cómputo de dicho plazo debe estarse a lo dispuesto en el artículo 114 del mismo Reglamento del Impuesto, que dispone que en los plazos señalados por meses genéricamente se contarán los meses enteros de fecha a fecha, excluido el día en que se cause el acto, y que cuando el último día sea inhábil, no vencerá el plazo hasta el primer día hábil siguiente; de donde se deduce—dice el Central—que «el periodo de un mes transcurrió en este caso desde el día 8 de junio—siguiente al de la enajenación de los bienes—hasta el día 7 de julio inclusive; pero como dicho día fué inhábil, no venció hasta el siguiente día 8 de julio, en que tuvo lugar el fallecimiento del causante, y, por consiguiente, concurren las circunstancias requeridas por los preceptos legales citados»; o sea, según el Tribunal, que muerto el causante el 8 de julio y habiendo sido vendidos los bienes el día 7 de junio, no había transcurrido el mes previsto en el repetido artículo 75, porque, legalmente, el plazo empieza a contarse el 8 de junio y vence el 7 de julio; pero como este día fué feriado, no entra en el cómputo, y el plazo no venció hasta el 8 de dicho mes de julio, fecha del fallecimiento del padre causante.

En cuanto al segundo extremo o problema, o sea el de la recusación del Abogado del Estado interviniente en la liquidación y como vocal del Tribunal, dice la Resolución comentada que entre las causas de recusación señaladas en el Decreto-Ley de 13 de mayo de 1955 no está definida como tal respecto a los funcionarios llamados a formar parte de Organismos o Tribunales que en vía administrativa hayan de resolver reclamaciones contra los actos de gestión, la circunstancia de que el mismo funcionario hubiese dictado el acto administrativo reclamado, y por lo mismo debe estimarse como plenamente vigente el artículo 3.^o del Decreto-Ley de 16 de julio de 1924—el que organizó la jurisdicción económico-administrativa—y la Orden ministerial dictada para su aplicación de 5 de abril de 1949, según cuyas disposiciones

unio de los vocales de estos Tribunales Económico-Administrativos ha de ser el Abogado del Estado, con el carácter de Secretario.

Comentarios.—Pese a la plena consideración que la competencia y justificación del Tribunal Central nos merecen siempre en nuestros asiduos comentarios sobre la materia del Impuesto de Derechos reales, algunas apostillas y reservas tenemos que oponer a las tesis de la Resolución objeto de este comentario.

Empezando por el cómputo de términos analizado en primer lugar, hemos de decir que, efectivamente, el cómputo de términos o plazos se realiza como el Tribunal manifiesta, y esto ya de antiguo en la moderna legislación, a partir de la Ley de lo Contencioso-administrativo de 22 de junio de 1894, artículo 94; la que reformó ésta de 8 de febrero de 1952, en su artículo 102, y la de Procedimiento administrativo de 18 de julio de 1958, artículo 60; pero la cuestión está, más que en la forma del cómputo, en la aplicación que se le da para llegar a la conclusión a que se llega, sosteniendo que los bienes fueron poseídos por el causante durante el mes anterior a su fallecimiento.

El cómputo del plazo del mes, en sí, está bien hecho; pero ¿es aplicable al caso? Este es el nervio de la cuestión.

En la exégesis del precepto hay que partir, necesariamente, de que está dictado para la vida jurídica puramente procesal, a fin de no dejar el procedimiento, ya sea contencioso-administrativo, ya civil o criminal, ya puramente administrativo, indeciso y vacilante y, en cierto modo, a merced de la voluntad del litigante, e incluso de la autoridad llamada a resolver. En definitiva, lo que se pretende es decirles a los litigantes o accionantes que si dejan instar en tiempo lo que a su derecho convenga, quedan sin cauce procesal para recabar su pretendido derecho y el acto recurrido firme y consentido, o, por lo menos, perdido el trámite de que se trate.

Esto supuesto, en nuestro caso se trata de cosa radicalmente distinta, puesto que lo que está en tela de juicio es el determinar si el causante poseyó los bienes durante el mes anterior a su fallecimiento, y por lo mismo se trata de una realidad completamente independiente de que el último día de ese mes sea inhábil o no, o sea, de algo que supera y está fuera y por encima de la voluntad del fallecido.

Aún se puede matizar el razonamiento, añadiendo que el precepto procesal está concebido para evitar que al litigante o accionante a quien la Ley concede, por ejemplo, un plazo de diez días para entablar un recurso o para contestar al adversario, se le reste un día, dejándolo reducido a nueve días, si el último de aquéllos es inhábil; y por eso el legislador, con gran sentido jurídico y rindiendo culto a la equidad, previene la contingencia y dice que en tal caso el término vence al día siguiente, a fin de que el plazo de diez días sea efectivo.

Tales finalidades no tienen ni remota relación con el caso estudiado, puesto que el plazo del mes que el Registro determina se cumple, sea o no feriado su último día, porque el causante posee o deja de poseer, tanto si el día es feriado como si no lo es.

Yendo más allá y dando por bueno que sea aplicable el artículo 114 del Reglamento de 1947, es de tener en cuenta que realizada la cesión de los bienes el día 7 de junio, desde ese día fueron dueñas las hijas y dejó de ser dueño el causante ese mismo día, lo cual implica que el 6 de julio había transcurrido el mes desde que los bienes habían salido del patrimonio del causante, con lo cual cae por su base el supuesto esencial del artículo 75 y resulta indiferente que el día 7 de julio fuese feriado o no.

Creemos que con los precedentes razonamientos se demuestra, por lo menos, que la tesis del Tribunal es de dudosa aplicación y susceptible de ser puesta en tela de juicio.

Por lo que al segundo problema respecta, o sea, el de la recusación del Abogado del Estado, Secretario de los Tribunales provinciales de lo económico-administrativo, hemos de decir que son exactas las citas que el Central reseña; pero de que tales preceptos digan que intervendrá como vocal el Abogado del Estado no se deduce que no sea anómalo que pueda serlo quien dictó el acto discutido, interviniendo para juzgar de la legalidad de sus propias decisiones.

Sobre esto es de recordar el artículo 189 de la Ley de Enjuiciamiento civil, que señala como causas de recusación de Jueces y Magistrados el «haber sido defensor de alguna de las partes, emitido dictamen sobre el pleito como Letrado, o intervenido en él como Fiscal, perito o testigo; y, a mayor abundamiento, es de re-

cordar también el precepto de la vigente Ley de lo Contencioso-administrativo de 27 de diciembre de 1956, cuando en su artículo 25, b), señala como causa de recusación de Presidentes, Magistrados y Secretarios de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Supremo «encontrarse con la autoridad o funcionario que hubiere dictado el acto o informado respecto al mismo, en alguna de las circunstancias mencionadas por la Ley de Enjuiciamiento civil».

Verdad es que estos preceptos no rezan específicamente con la jurisdicción económico-administrativa; pero también lo es que son textos que sientan un criterio jurídico-procesal, pudiéramos decir de lógica elemental, que no debieran ser olvidados por el legislador.

La conclusión última, que de todo ello se deduce en cuanto a la recusación, es que, si bien lo que no está prohibido por la Ley, está permitido, es innegable que la anomalía existe.

Decimos, por fin, que la cita del Decreto-Ley de 13 de mayo de 1955 sobre *incompatibilidades* guarda lejana relación con el motivo de recusación de que se trata, por la sencilla razón de que tal Decreto-Ley, según él expresa en la Exposición de Motivos, fué dictado para cosa muy distinta de prevenir la ilegalidad de la actuación del mismo funcionario en la resolución inicial de un asunto y en el recurso que contra ella se entable; y así dice dicha Exposición, en términos generales, que lo que el Decreto quiso evitar es «que en un mismo asunto..., y por la misma persona se ejerzan simultáneamente funciones públicas y actividades al servicio de otras entidades y particulares», y «que los intereses propios del funcionario o los de personas con quienes le liguen o distancien cualificadas relaciones manifiestas... produzcan recelo de parcialidad...»; y que «los habitualmente dedicados al servicio civil del Estado aparezcan en oposición con éste, por designación y al servicio de otras entidades o particulares...»

Sentencia del Tribunal Supremo de 11 de junio de 1960.

EN ESTA SENTENCIA LA SALA DENIEGA AL BANCO DE CRÉDITO INDUSTRIAL LA REHABILITACIÓN DE LA EXTENSIÓN QUE LE HABÍA SIDO CONCEDIDA EN SU LEY CONSTITUTIVA Y DESESTIMA ASIMISMO LA ALEGACIÓN FORMULADA POR AQUÉL DE TRATARSE DE UNA EXENCIÓN PACTADA CON EL ESTADO.

Antecedentes.—El gobernador-presidente del aludido Banco ins-
tó del Ministerio de Hacienda, a tenor del artículo 84 de la Ley de Presupuestos del Estado y de Reforma tributaria de 26 de diciembre de 1957 la rehabilitación de la exención del impuesto de Derechos reales de que la entidad disfrutaba, de acuerdo con la Ley de Protección a la Industria Nacional de 2 de marzo de 1917.

Al Banco accionante le había sido adjudicado, de acuerdo con esa segunda ley, el servicio de préstamos a las industrias nacionales, por el Real decreto del Ministerio de Hacienda de 22 de mayo de 1920, confirmado por el de 5 de julio siguiente.

El demandante, al pedir la rehabilitación alega como único fundamento de la exención que pretende rehabilitar, el apartado H) de la citada Ley de 1917, el cual establece que los préstamos que conforme a ella se concedan, estarán exentos de los impuestos de Derechos reales y Timbre del Estado, si bien posteriormente, en el pleito, como luego veremos, esgrime el argumento de tratarse no de un derecho de exención genérico, sino de una exención nacida de un verdadero pacto entre el Estado y la entidad concesionaria.

La pretensión de rehabilitación fué denegada por silencio administrativo del Ministerio, y contra tal denegación se formuló la demanda de que se trata.

La Sala desestima la demanda, invocando la Ley del Impuesto de 21 de marzo de 1958 y su Reglamento de 15 de enero de 1959; cuyos artículos, respectivamente, 5.^o y 8.^o, disponen que «ninguna exención o bonificación del impuesto podrá concederse ni podrán tampoco prorrogarse las cedidas, sino a virtud de Ley, y la extensión y condiciones de las que se otorguen serán desarrolladas en cada caso por el Ministerio de Hacienda», con el aditamento de que «en ningún caso; ni a pretexto de ser dudosos; podrán declararse

exceptuados o bonificados otros textos y contratos que los enumerados en los arts. 3.^º y 4.^º de esta Ley».

En cuanto al alegato, no esgrimido en la instancia inicial de rehabilitación de la exención, de tratarse de una exención pactada con la Administración, dice la sentencia que ni en la Orden de adjudicación provisional del servicio de préstamos de 22 de mayo de 1920, ni el Decreto de 5 de julio siguiente, elevando a definitiva tal adjudicación, aparece nada relacionado con dicho pacto de exención, al cual, por otra parte, ninguna referencia se hace en la escritura pública de 16 de octubre de 1920, que se otorgó como consecuencia del concurso abierto para la concesión del servicio de préstamos.

Así, pues, añade la Sala, al no estar acreditado el pacto, es facultad de la Administración el acceder o no a la rehabilitación.

La precedente doctrina está confirmada en las sentencias de 29 de abril y 2 de noviembre de 1960.

Comentarios.—Nos parece que la demanda parte del total desenfoque del problema con el nuevo argumento—no esgrimido en la instancia inicial ante el Ministro—de que la exención que se pretende rehabilitar fué pactada inicialmente, o, lo que es lo mismo, que el concurso fué resuelto con tal condición. Ello es erróneo, y además está improbado: el concurso fué abierto para adjudicar el servicio de préstamos con arreglo a la mencionada Ley de Protección a la Industria, y en la Real Orden y Real Decreto de adjudicación nada se dijo de tal condición, ni menos de que las exenciones concedidas en la Ley eran irrevocables y perennes, lo cual sería inexcusable para que la Administración quedase vinculada contractual y jurídicamente.

Esto, que es claro por principios generales de contratación y por la naturaleza de las leyes tributarias—que nunca tienen la calidad de permanencia indefinida—se refuerza con el argumento «ad hominem», antes apuntado, de que la entidad demandante, al pedir la rehabilitación de la exención, no se acordó de la cláusula paccionada, que saca a relucir en la demanda. Si existía pacto no había para qué hablar de rehabilitación, sino, simplemente, de su cumplimiento.

Por último, entendemos que la cuestión la resuelve de plano

la actual legislación del impuesto: en efecto, el artículo 84 de la Ley de Presupuestos de 26 de diciembre de 1957, más arriba citada, autorizó al Ministro de hacienda para revisar cuantas exenciones y bonificaciones existieren en cuanto a dicho impuesto de Derechos reales y para determinar las que deban subsistir, sin que en lo sucesivo pueda concederse ninguna otra más que por medio de una Ley; lo cual implica que el Ministerio puede proceder discrecionalmente, y por lo mismo que sus decisiones al respecto no pueden ser combatidas ante la jurisdicción contencioso-administrativa, puesto que no se engendran en virtud de facultades regladas.

JOSÉ MARÍA RODRÍGUEZ-VILLAMIL.