

Jurisprudencia sobre el Impuesto de Derechos reales

Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 3 de abril de 1956.

ENAJENADOS EN ESCRITURA PÚBLICA CIERTOS PERMISOS DE INVESTIGACIÓN, JUNTO CON LA CONCESIÓN DE UNA MINA, SIN LA PREVIA AUTORIZACIÓN DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE MINAS, Y DENEGADA POSTERIORMENTE ESTA AUTORIZACIÓN, NO PROCEDE LA DEVOLUCIÓN DEL IMPUESTO LIQUIDADO Y EL CASO ESTÁ FUERA DE LO PREVISTO EN EL ARTICULO 58 DEL REGLAMENTO DEL IMPUESTO.

Antecedentes : Por medio de escritura pública, D.^a María A. I. vendió a D. José Luis M. diversos permisos de investigación minera por precio recibido de 11.500 pesetas, le cedió los derechos que tenía sobre otros y le vendió, en nombre de su marido, una mina por el precio de 4.500 pesetas, haciendo constar, además, que el comprador y cesionario se sometían a las condiciones establecidas o que se establezcan en el otorgamiento de los referidos permisos de investigación, así como al desarrollo de los proyectos aprobados para los mismos.

La A. del E. giró las consiguientes liquidaciones, consentidas e ingresadas por el adquirente, quien, meses después, se dirigió al Delegado de Hacienda pidiendo la devolución del importe total de las liquidaciones al amparo del art.º 58 del Reglamento del Impuesto y en razón de que había sido denegada por la Dirección General de

Minas y Combustibles la autorización para llevar a cabo la cesión, en virtud de lo dispuesto en la Ley de Minas de 19 de julio de 1944 y su Reglamento de 9 de agosto de 1946, con fundamento en que el posible comprador no había acreditado tener los requisitos legales y en que una de las minas no figuraba en el Registro Minero a nombre del posible vendedor, sino a nombre de otra persona.

Esta declaración de la Dirección General implicaba, a juicio del reclamante, la nulidad del contrato de una manera absoluta sin necesidad de resolución expresa judicial o administrativa; siendo más ostensible por lo que se refiere a la mina «Angelita» que no figuraba en la Jefatura del Distrito Minero a nombre del cedente. Justificó sus asertos con la escritura dicha y cartas de pago del impuesto, junto con el traslado del acuerdo de la Dirección General referida.

La Delegación de Hacienda, previo informe del A. del E., acordó denegar la devolución, invocando los arts. 67 y 119 del Reglamento de Minas y los arts. 41 y 58 del Reglamento del Impuesto de Derechos reales, toda vez que siendo correctas las liquidaciones practicadas, resultaba que ni judicial ni administrativamente se había declarado la nulidad del contrato que las produjo, ni de la escritura que le dió vida, puesto que lo ocurrido fué que los contratantes, con manifiesta inexactitud, y acaso con mala fe, con posterioridad al otorgamiento de la escritura solicitaron la autorización legal para la transferencia de los derechos en cuestión, remitiendo al efecto un proyecto de contrato cuando éste, en realidad, ya estaba perfeccionado y consumado; y la Dirección General, en uso de sus facultades, denegó la autorización, denegación que podría servir de base para instar ante la jurisdicción ordinaria la declaración de nulidad o resolución del contrato.

En su consecuencia, en tanto en cuanto no se dicte con firmeza tal sentencia, no es posible acceder a la pretendida devolución, en estricta aplicación del art. 58 del Reglamento del Impuesto.

Interpuesta reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Provincial, fué desestimada, porque la devolución de cuotas de que se trata, apoyada en la nulidad del contrato como generadora del derecho, ha de tener carácter expreso con arreglo al citado artículo 58, cosa que no sucede en este caso, puesto que, aparte de no haberse sometido a la aprobación de la Dirección General de Minas el contrato de que se trata, sino un simple proyecto, la anulación de la

escritura, dada su virtualidad y eficacia formal, requiere un pronunciamiento expreso en tal sentido de la propia Dirección General o de los Tribunales ordinarios, y por lo tanto, el derecho a la devolución no pudo nacer sin tales requisitos, en armonía con lo dispuesto en los artículos 41 y 58 del Reglam. del Impuesto; sin que sea de desdeñar, desde otro punto de vista, la consideración de que no puede afirmarse con verdadero sentido jurídico que el contrato no haya producido efectos lucrativos, puesto que, a tenor de lo dispuesto en el art. 1.462 del Código civil, tuvo lugar la entrega o tradición de la cosa vendida.

Ante el Tribunal Central se insistió en la devolución, alegando que la nulidad no obedece a incumplimiento de las obligaciones del recurrente; que los requisitos formales de la Ley de Minas debe cumplirlos el transmitente, y que el contrato no produjo efectos lucrativos.

El Tribunal Central empieza por sentar que el problema está en determinar el alcance de la resolución de la Dirección General de Minas al denegar la autorización para la transferencia de la concesión minera y permisos de investigación a que se refiere la escritura liquidada, en el sentido de precisar si tal declaración es suficiente para producir, a efectos fiscales, la nulidad del contrato contenido en dicha escritura, o si, por el contrario, es indispensable, una resolución judicial o administrativa firme, declaratoria de nulidad del indicado instrumento público.

Esto supuesto, de los arts. 9.º y 35 de la Ley de Minas de 19 de julio de 1944, y de los arts. 67 y 119 del Reglamento de 9 de agosto de 1946, claramente se desprende, añade la Resolución combatida, que la autorización administrativa que, con carácter esencial, se requiere para la transferencia de las concesiones mineras y de los permisos de investigación, exige como trámite previo la instrucción de un expediente encabezado por un proyecto de contrato de cesión o transferencia de los bienes o derechos de que se trate; de donde se desprende que los efectos de la resolución administrativa del expediente de autorización previa no alcanzan de un modo absoluto y necesario al contrato formalizado y perfeccionado sin conocimiento previo de dicha Dirección General, la cual, por lo mismo, no ha podido pronunciarse sobre él.

En su consecuencia, la carencia de autorización administrativa en semejantes contratos, aunque contengan defectos legales, no impide la exacción de la liquidación correspondiente, de acuerdo con el

artículo 41 del Reglamento y sin perjuicio de la devolución que proceda a tenor de los arts. 58 y 208 del Reglamento, si se cumplen los requisitos que en ellos se previenen.

Añade después la Resolución analizada que aunque el acuerdo denegatorio de la Dirección de Minas fuera considerado como declaración definitiva de nulidad del contrato, tampoco cabría la devolución del impuesto, a tenor del apartado segundo del repetido art. 58, porque dicho acuerdo no se pronuncia sobre las prestaciones recíprocas del art. 1.295 del Código civil, y aquél, por tanto, produjo efectos lucrativos, con la consiguiente consecuencia de no ser procedente la devolución de las cuotas liquidadas.

Finalmente, el Tribunal dice que, aun dada la anterior hipótesis sobre el acuerdo de la Dirección de Minas, tampoco sería factible la pretendida devolución, dado lo previsto en el apartado 4) de dicho artículo 58 al prohibir la devolución, aun no existiendo efectos lucrativos, cuando la rescisión o resolución sea motivada por incumplimiento de las obligaciones del fiscalmente obligado al pago, cosa que ocurrió con el adquirente al no presentar oportunamente en el Registro Minero la escritura de venta.

Comentarios: El caso, aunque no es de creer que se repita con facilidad, los merece realmente, dado el criterio estrecho y estricto con que el Tribunal Central aplica el contenido del art. 58, tantas veces citado.

Efectivamente, al menos a primera vista, ¿qué diferencia hay entre el caso en que una resolución firme, judicial o administrativa, declara la nulidad, rescisión o resolución de un acto cualquiera, y aquel otro en que una transmisión de un permiso de investigación minera no es autorizada, como reglamentariamente tiene que serlo, por la Dirección General de Minas y Combustibles, quedando así prácticamente sin efecto el contrato por ministerio de la Ley?

Hay que partir, al enjuiciar el tema y el acierto de la Resolución impugnada, de dos realidades: una, que la transmisión de que se trata fué escriturada por los interesados con plena autonomía y por sí y ante sí y sin conocimiento, ni menos aprobación, de la Jefatura del Distrito Minero y de la Dirección General, hasta tal extremo que las gestiones conducentes a obtener la autorización reglamentaria fueron posteriores al otorgamiento de la escritura en que

se perfeccionó y consumó el acto de la cesión ; y la otra realidad es que los artículos citados de la Ley de Minas y su Reglamento, particularmente el art. 119 del segundo, expresamente previenen que la transmisión de concesiones mineras y permiso de investigación requieren «la correspondiente autorización de la Dirección General de Minas y Combustibles por intermedio de la Jefatura del Distrito Minero, en la que se entregará la oportuna instancia y proyecto de contrato a realizar...» ; y añade que una vez que la Dirección General dicte la orden correspondiente, «la trasladará a la Jefatura, acompañada de uno de los ejemplares de dicho proyecto en que figure la diligencia, haciendo constar la autorización, si ésta hubiere sido concedida». «La Jefatura comunicará la orden de la Dirección General al interesado, que sólo entonces, y en caso de su autorización, podrá formalizar el contrato de un modo válido.»

Están, pues, claras dos cosas, a saber : que la escritura en cuestión y el contrato en ella contenido se llevaron a cabo sin intervención alguna del Centro directivo, y que, por tanto, sobre el segundo no pudo existir pronunciamiento de la Dirección, aunque sí lo hubo indirecto al negar *a posteriori* la aprobación a la copia del mismo enviada después de celebrado y consumado.

De todo ello deducimos que, ateniéndose estrictamente al texto del repetido art. 58 del Reglamento, tiene sin duda razón la Resolución combatida, puesto que, a tenor de la letra de su apartado 1), la devolución de las cuotas liquidadas solamente tendrá lugar cuando, por resolución firme, judicial o administrativa, se declare la nulidad, rescisión o resolución del acto o contrato ; declaración que el caso no tuvo ni pudo tener lugar, dada la trayectoria que el asunto siguió ; pero mirado el asunto desde un punto de vista más elevado que el que permiten los términos literales de la prescripción reglamentaria, ¿qué diferencia hay, jurídicamente hablando, entre que la Dirección General niegue su aprobación al contrato una vez celebrado, o que la negativa recaiga sobre el proyecto del mismo contrato?

Sustancialmente no es fácil encontrar tal diferencia, porque en el peor de los casos, y en el primer supuesto, el contrato, de hecho, está sometido a una verdadera condición resolutoria nacida por ministerio de la Ley y consistente en quedar aquél pendiente de la superior aprobación y, por consiguiente, cuando esa aprobación sea denegada,

el contrato, el vínculo jurídico, queda automáticamente resuelto y sin validez. Y esta deducción se refuerza con plena lógica si se tiene en cuenta el texto literal que acabamos de transcribir del Reglamento Minero, al decir que solamente cuando la autorización se conceda, se «podrá formalizar el contrato de un modo válido»; lo cual, «a sensu contrario», implica que si el proyecto de contrato sin la aprobación superior no pasa de proyecto, tampoco el contrato pudo llegar a su definitiva perfección; o sea, como dice el art. 1.194 del Código civil, que la resolución o pérdida de los derechos adquiridos quedó pendiente del acontecimiento constituido por la condición de dicha aprobación.

Esta conclusión se confirma con la consideración de que el reiterado art. 58 requiere una decisión *firme*, judicial o administrativa, cuya firmeza aquí se da, porque del texto reglamentario minero resulta claro que la negativa de la Dirección de Minas es firme y no recurrible gubernativamente.

Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 3 de abril de 1956.

LA TASACIÓN PERICIAL DADA A UNOS BIENES EN UN PROCEDIMIENTO EJECUTIVO, MUY INFERIOR A LA CANTIDAD EN QUE FUERON ADJUDICADOS EN LA SUBASTA JUDICIAL, NO ES MEDIO REGLAMENTARIO DE COMPROBACIÓN COMPRENDIDO EN EL ART. 81 DEL REGLAMENTO, NI MENOS ASIMILABLE LA VALORACIÓN ASÍ FIJADA AL VALOR DADO POR LAS PARTES.

Antecedentes: En un procedimiento ejecutivo judicial se tasaron pericialmente los bienes muebles objeto del mismo en dos millones y medio de pesetas, y ello no obstante, en la posterior subasta, fueron adjudicados al mejor postor en 250.000 pesetas. La Oficina Liquidadora tomó como base aquella cifra al liquidar, y la liquidación fué objeto de recurso con fundamento en la improcedencia de conceder a la mencionada tasación pericial la misma eficacia que si hubiera sido hecha con arreglo a las prescripciones prevenidas en el Reglamento del Impuesto, obteniendo así una valoración de los bienes diez veces superior a la cantidad en que realmente fueron adju-

dicados en la subasta al mejor postor. Ello implica, dice la Entidad, la nulidad de semejante procedimiento comprobatorio.

El Tribunal Provincial entendió que la tasación pericial practicada en el procedimiento ejecutivo es medio reglamentario de comprobación, según el art. 81, la cual, al ser aceptada por las partes, se convierte en valor declarado, asimilable al voluntariamente fijado por ellas en el contrato.

El Central, en contra de tal interpretación, dice que si bien el artículo 61 del Reglamento previene que en las transmisiones a título oneroso, incluso en las realizadas mediante subasta judicial, la base liquidable será el valor declarado por los interesados, o el de adjudicación en su caso, sin perjuicio del derecho de la Administración a practicar la oportuna comprobación, de tal declaración no se deduce que el valor declarado en las transmisiones realizadas mediante subasta se circunscriba con exclusividad al precio de tasación, ya que, en tales casos, la determinación concreta del valor o precio de los bienes se realiza expresamente al aceptar el transmitente o el Juzgado en su caso la cantidad ofrecida como precio por el postor o adjudicatario, y por lo mismo es intrascendente, a efectos fiscales, la valoración resultante del tipo inicial de licitación, salvo en los casos previstos en los arts. 80 y 85 del Reglamento. O sea, en definitiva, que la tasación del juicio ejecutivo no responde a la conformidad expresa de las partes, que es el requisito inexcusable exigido por el Reglamento para poder atribuir a la valoración el carácter de valor fiscal declarado; sin que esta conclusión se desvirtúe por la circunstancia de la identidad del adquirente y el acreedor demandante en el procedimiento ejecutivo.

En conclusión, añade el Tribunal Central, la Oficina Liquidadora debió recurrir a los medios comprobatorios ordinarios del art. 80 del Reglamento, o, en su caso, al extraordinario de la tasación pericial regulada en dicho Reglamento, y no debió conceder eficacia fiscal a la valoración fijada en el procedimiento judicial por los peritos, y discorde con la ofrecida por el licitador que resultó mejor postor.

Comentarios: El caso nos parece muy claro y muy atinada la conclusión a que llega la Resolución que comentamos. Es incuestionable que la tasación dada en el procedimiento judicial no puede vincular a los contendientes con tal valoración, ni aun en el caso de que el ejecutante sea uno de los que concurren a la subasta de los

bienes y, en definitiva, el mejor postor y adjudicatario de ellos.

A primera vista, ese supuesto guarda cierto parecido con la valoración que acreedor y deudor dan a la finca hipotecada, a los efectos del procedimiento sumario del art. 130 de la Ley Hipotecaria, cuya valoración, como es sabido, es inatacable por el acreedor, a tenor del art. 85 del Reglamento, cuando es él quien, en definitiva, resulta ser el adquirente de la finca hipotecada después de seguido el correspondiente procedimiento; pero tal semejanza es más aparente que real. Hay, efectivamente, entre ambos casos, la sustancial diferencia de que la valoración, a efectos del mencionado procedimiento sumario, es producto directo de la voluntad de acreedor y deudor, con vistas precisamente a la subasta de los mismos bienes, si a tal trance se llega, mientras que en el caso controvertido no se da esa concurrencia de voluntades y sí solamente el criterio de los peritos; todo lo cual quiere decir, en conclusión, que la tasación pericial de que se trata no puede tener los efectos fiscales que el Reglamento prevé para ese medio reglamentario de comprobación, cuando la Oficina Liquidadora estima oportuno aplicarlo.

Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 3 de abril de 1956.

EL ARBOLADO EXISTENTE EN CIERTOS MONTES TRANSMITIDOS POR HERENCIA NO SE PUEDE CONSIDERAR COMO BIENES MUEBLES AUNQUE AQUÉL SE HAYA ENAJENADO DESPUÉS DEL FALLECIMIENTO DEL CAUSANTE, ANTES DE SER LIQUIDADADA LA HERENCIA, PREVIA LA CORRESPONDIENTE AUTORIZACIÓN DEL SERVICIO FORESTAL.

Antecedentes: Presentada la herencia a liquidación, entre los bienes de la misma figuraban unos montes de cuantioso valor por estar abundantemente arbolados.

Con posterioridad al fallecimiento del causante fueron vendidos en sucesivas cortas, autorizadas oficialmente por el Servicio Forestal, dichos árboles, o una gran parte de ellos, si bien sin que la corta respondiese a un plan de ordenación y aprovechamiento de los montes dispuesto por el citado Servicio.

Al practicar la liquidación de la herencia, se apreció la existencia

de deudas en cuantía muy considerable, y como no existiesen ni metálico ni otros bienes muebles en cuantía suficiente para ser adjudicados en el concepto fiscal de adjudicación para pago de aquéllas, la Oficina Liquidadora estimó que la adjudicación resultante tenía que hacerse como de bienes inmuebles.

Los interesados no se conformaron con semejante criterio y lo consideraron improcedente, porque entre los bienes heredados existían bienes muebles suficientes para atender al pago de las deudas de la herencia, cuales eran, a su juicio, los árboles maderables de que estaban poblados los montes, cuya corta había sido realizada con la oportuna autorización del Distrito Forestal, según justificaban con la correspondiente certificación.

Ante ese hecho de la venta, siquiera hubiese sido hecho con posterioridad al fallecimiento del causante, estimaban los accionantes que era de aplicación el apartado 8) del art. 16 del Reglamento, que dice que el contrato de venta de árboles para su corta o la venta de maderas se reputará y liquidará como transmisión de bienes muebles, siempre que no se trate de aprovechamientos forestales, que, con arreglo al mismo apartado, no tengan la naturaleza de arrendamientos, cosa de la que, efectivamente, no se trataba en los aludidos contratos.

El Tribunal Provincial, primero, y el Central, en segunda instancia, desecharon tal criterio y argumentación, fundados en que, si bien es exacto el contenido del texto reglamentario, es de evidente inaplicación al caso de que se trata, ya que lo transmitido al producirse el óbito del causante no fué simplemente un conjunto de árboles, sino unos montes con su correspondiente arbolado adherido a ellos, lo cual no permite calificar separadamente al terreno como inmuebles y al arbolado como muebles.

Comentarios: Es, en verdad, excusado hacerlos, dada la claridad de la cuestión. Una cosa es que la simple venta de los árboles de un monte o de las maderas del mismo la reputé el antedicho precepto como transmisión de bienes muebles, y otra completamente distinta que la transmisión del conjunto del suelo y del vuelo haya de ser considerada como adquisición o enajenación de un bien inmueble. En definitiva, basta recordar la clasificación que de los bienes nos da el art. 334 del Código civil: «Son bienes inmuebles, nos dice en su número 2.º, los árboles y plantas y los frutos pendientes, mien-

tras estuvieren unidos a la tierra o formen parte integrante de un inmueble»; y en el número 3.º añade que dentro del concepto se comprende «todo lo que esté unido a un inmueble de una manera fija, de suerte que no pueda separarse de él sin quebrantamiento de la materia o deterioro del objeto».

Con cualquiera de esos preceptos a la vista, y especialmente el primero, la tesis de los recurrentes cae por su base, máxime si no se olvida que la venta de los árboles tuvo lugar bastante después del fallecimiento del causante; todo ello, en definitiva, aparte de que el invocado precepto del apartado 8.º del art. 16 del Reglamento del Impuesto, si guarda alguna relación con el caso es remotísima, porque en él no se trata de diferenciar los bienes muebles de los inmuebles, sino de dilucidar cuándo una transmisión de los árboles o maderas de un monte constituye un arrendamiento y cuándo ha de calificarse de bienes muebles.

Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 17 de abril de 1956.

EN LOS CONTRATOS DE EJECUCIÓN DE OBRAS Y DE SUMINISTRO DE MATERIALES, SI EL CONTRATISTA ES AFORADO, SE DA LA EXENCIÓN DEL ART. 2.º DEL REGLAMENTO. AUNQUE EL ADQUIRENTE SEA EL ESTADO, Y AUNQUE EL ART. 59 DEL MISMO APARTADO 2) DIGA QUE EN LOS CONTRATOS DE SUMINISTRO Y EN LOS MIXTOS DE SUMINISTRO CON EJECUCIÓN DE OBRAS O CON PRESTACIÓN DE SERVICIOS, SATISFARÁ EL IMPUESTO EL CONTRATISTA.

Antecedentes: El contratista del edificio destinado a Alto Estado Mayor, con vecindad en Navarra, celebró el consiguiente contrato mixto de arrendamiento de servicios con suministro de materiales, y como consecuencia de tal convención, se giraron a su cargo las pertinentes liquidaciones, no obstante su condición de vecindado navarro.

Ante ello, invocó la disposición 4.ª de la Ley mencionada de 8 de noviembre de 1841, en relación con el art. 2.º del Reglamento del Impuesto y con el art. 15 del Código civil, y pidió la aplicación de la exención y la anulación de la liquidación.

El Tribunal Central accede a la reclamación y declara la exen-

ción. Dice que en el contrato de arrendamiento de servicios, integrante del de ejecución de obras, el objeto lo constituye la prestación a que se obliga el arrendador, o sea el trabajo a realizar. Y como éste es un bien mueble—art. 336 del Código civil—, y asimismo son bienes muebles los materiales que el contratista ha de poner en la obra, es claro que, a tenor de la disposición 4.ª, regla 2.ª, del Concierto Económico con Navarra, reproducida en la regla 2.ª del apartado 1), en relación con el apartado 2), ambos del art. 2.º del Reglamento del Impuesto, la norma que rige no es el lugar de situación de los bienes, sino la vecindad de que goce el adquirente.

Eso supuesto, como esa norma establece que los bienes muebles continuarán exceptuados cuando el adquirente sea aforado, es necesario precisar quién sea en el caso el adquirente; y en el caso examinado no ofrece duda, sigue diciendo el Tribunal, que lo es el Estado, porque, conforme al art. 1.546 del Código civil, el ejecutor de la obra es el arrendador, y el adquirente de la misma el arrendatario, o sea que en nuestro supuesto, y siguiendo la regla general, el Estado como adquirente sería el obligado al pago del impuesto. Pero como, por excepción, a tenor del apartado 2) del art. 59 del Reglamento, en los contratos de ejecución de obras y en los mixtos, la obligación de pago pesa sobre el contratista, resultaría gravada una persona de régimen exento, en una transmisión de bienes muebles, en contra de lo dispuesto en el mencionado art. 2.º del Reglamento; y para evitar semejante anomalía—termina diciendo la Resolución—, debe considerarse como adquirente, a los efectos del tributo, la persona a quien la Ley impone la obligación de satisfacerlo, y, por consiguiente, estimar que no era procedente la exacción del impuesto.

Comentarios: Ante un caso como el estudiado, ciertamente original, diremos solamente—aplaudiendo la solución—que implica una manifiesta pugna entre la letra de dos preceptos reglamentarios. Es evidente que, ante ellos, el sujeto de la obligación de pago se esfuma, porque el verdaderamente obligado en principio al pago—el Estado como adquirente—no tiene tal obligación, ya que la Ley le releva de ella y la traslada al transmitente, y éste, a su vez, también se ampara en la misma Ley para no pagar. Por consiguiente, nos encontramos ante un caso híbrido que, en puridad, no es exento, sino sujeto, pero sin sujeto pasivo sobre el que recaiga la obligación de satisfacer el impuesto. — JOSÉ M.ª RODRÍGUEZ VILLAMIL.