

Jurisprudencia sobre el Impuesto de Derechos reales

Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 11 de diciembre de 1951.

En esta Resolución se planteó el problema de la liquidación de una división material de fincas entre los dueños participantes, cuyos antecedentes son de bastante complicación; porque parte de los primitivos adquirentes a título hereditario habían, a su vez, transmitido sus derechos a sus herederos.

La cuestión motivó divergencia de interpretación entre el liquidador y la Abogacía del Estado y entre lo resuelto por el Tribunal Provincial y el criterio sostenido por la Dirección General de lo Contencioso.

Esta recurrió del fallo del Provincial ante el Tribunal Central, y éste resolvió modificando en parte aquél.

No vamos a entrar en pormenores de los complicados antecedentes del caso, y nos limitamos a destacar solamente los puntos de doctrina más importantes que se desprenden del acuerdo del Tribunal Central, dado que los demás no encierran novedad destacable.

Es el primero el referente a la tasación pericial de los bienes en cuestión, acordada por el presidente del Tribunal Provincial, amparándose en el artículo 67 del Reglamento de Procedimiento Económico-Administrativo de 27 de julio de 1924.

Esta forma de valorar los bienes la estima el Tribunal Provincial reglamentariamente acordada y además consentida por el contribuyente, sin que el Tribunal Central oponga ningún reparo; y sin embargo, frente a tal criterio se puede oponer, en primer lugar, el que se desprende de la Resolución del mismo Tribunal Central de 13 de junio de 1944, en relación con la de 11 de abril de 1933 y con los artículos 81 y 85, apartado 6), del Reglamento del Impuesto, y

también está en discordancia con la doctrina sentada por el mismo Tribunal Central en otra Resolución de 8 de mayo de 1945.

Efectivamente, el caso de aquella Resolución de 1944 fué que el Tribunal Provincial, para mejor proveer, acordó que el ingeniero industrial de la Delegación de Hacienda tasase las camionetas transmitidas y objetos de liquidación. Habiendo resultado aumento de la peritación, el Tribunal Provincial acordó que el expediente volviese a la Oficina Liquidadora para la práctica de la oportuna liquidación complementaria, y ante eso el Central revoca el acuerdo del inferior y dispone que se proceda a la comprobación por los medios reglamentarios, y si el resultado no se estima aceptable, que se acuda a la tasación pericial, añadiendo que el acuerdo de la práctica de la tasación pericial es atribución privativa de la Oficina Liquidadora, y ha de sujetarse a los trámites del artículo 90 del Reglamento.

El contenido de los artículos 81 y 85, que antes citamos, también parece confirmar la teoría expuesta, en cuanto a que no es el Tribunal el llamado a acordar la tasación pericial en ningún caso, puesto que en ellos es a la Administración —esto es, a la Oficina Liquidadora— o al contribuyente a quien se faculta para instar dicha tasación.

El Tribunal ampara su decisión, como hemos hecho notar, en la facultad que al presidente concede el artículo 67 del Reglamento de Procedimiento para «acordar las pruebas que sean procedentes», y también en que tal decisión fué consentida por el contribuyente.

Prescindiendo de ese último matiz de la argumentación, dado que ese consentimiento nunca puede ser apto para convalidar una decisión antirreglamentaria, decimos que del artículo 67 lo que se desprende con claridad es que el presidente del Tribunal en los provinciales es el llamado a acordar sobre la práctica de las pruebas propuestas. Más fortaleza, al menos aparente, podría tener el argumento deducido del artículo 63 del mismo Reglamento cuando dice que la prueba del derecho incumbe al reclamante, «sin perjuicio de la facultad de la Administración para acordar de oficio las que juzgue pertinentes»; pero este argumento acaso pruebe menos de lo que parece, precisamente por probar demasiado, porque el propio artículo 67 dice que en materia de prueba se estará a lo establecido en las leyes generales, y, en su caso, en los Reglamentos especiales de cada ramo; y por consiguiente, argüimos nosotros, habrá que

atenerse a lo que de los citados artículos 81 y 85 se desprende, interpretados por el mismo Tribunal Central en la Resolución arriba indicada, o sea, que la facultad de acordar la tasación pericial está atribuída a las Oficinas Liquidadoras, bien porque ellas lo decidan de oficio, bien a instancia del contribuyente.

El otro punto que nos parece digno de llamar la atención sobre él, es el relativo al verdadero concepto de la división material de cosas poseídas proindiviso.

La Dirección General al entablar el recurso ante el Tribunal Central, sostuvo que en el caso de autos no existía en rigor de derecho «verdadera división material de fincas, por la sencilla razón de que las que son objeto de adjudicación no se dividen materialmente, sino que se adjudican enteras a los interesados»; o sea, que según este criterio, si dos condueños lo son proindiviso de dos casas y acuerdan cesar en la comunidad, adjudicándose una de ellas cada uno, el acto no constituye división material; y a tal tesis sale al paso el Tribunal Central en la Resolución que nos ocupa, diciendo que «la división material a que se refiere el Reglamento para sujetarlo al Impuesto, no se da únicamente en el supuesto de partir materialmente una finca en dos o más trozos que se adjudican a los condueños en pago de sus cuotas ideales, sino en todos aquellos supuestos en los que una comunidad de bienes, cuyo objeto sea una o más fincas, se disuelve por acuerdo de los interesados...; puesto que de una parte división material significa materialización en el pleno dominio de fincas completas del derecho de cuotas ideales que correspondía a los partícipes en las cosas comunes, y no quiere decir exclusivamente partición física de una finca en dos o más trozos».

Tal criterio nos parece perfectamente claro y justificado, como lo reafirma la consideración de que es el seguido tanto en las Oficinas Liquidadoras como en las Notarías, y si no se entendiese así, ¿cuál sería la calificación jurídica que habría que dar al acto para liquidarlo?

Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 11 de diciembre de 1951.

El depósito de cantidad, constituido en la Caja general de Depósitos a los efectos de suspender el procedimiento ejecutivo de apre-

mio seguido para el cobro de una liquidación por Impuesto de Timbre, no tiene el concepto jurídico de fianza para serle liquidado el Impuesto de Derechos reales, y ha de ser considerado como un simple depósito.

Así lo establece esta Resolución inspirándose en el mismo criterio seguido por este Tribunal, entre otras Resoluciones, en las de 14 de junio y 6 de diciembre de 1949, en relación con las cauciones prestadas por el contribuyente para suspender el pago de la contribución de utilidades.

La consignación en este caso, dice el Tribunal, está autorizada en el artículo 256 del Estatuto de Recaudación, que faculta al contribuyente, previa consignación del principal y un 25 por 100 más con destino, en su caso, a costas y gastos, para poder detener el procedimiento ejecutivo, suspendiendo el ingreso de las liquidaciones hasta que recaiga resolución administrativa firme; y esto sentado, la única cuestión a contemplar es la de determinar si la consignación tiene o no carácter de fianza, la cual ha de resolverse negativamente, dice el Tribunal, teniendo presente que la finalidad de la misma no es exclusivamente de garantía, característica esencial de la fianza, sino la de evitar los inconvenientes formales que podrían derivarse para los interesados, caso de prosperar su reclamación en orden a la devolución de importantes cantidades ingresadas en firme antes de su tramitación y definitiva resolución. Y como la analogía entre el supuesto de que ahora se trata y el de la contribución de utilidades es clara, debe de serle aplicada la misma norma, dice con toda lógica la Resolución que nos ocupa.

Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 18 de diciembre de 1951.

EL MANDAMIENTO DE EMBARGO DICTADO EN EJECUCIÓN DE SENTENCIA PARA ASEGURAR SU CUMPLIMIENTO, ORDENANDO LA ANOTACIÓN PREVENTIVA EN VARIOS REGISTROS Y LOS CORRESPONDIENTES MANDAMIENTOS POR DUPLICADO, NO PRODUCE MÁS LIQUIDACIÓN QUE UNA SOLA SOBRE LA BASE DE LA TOTAL CANTIDAD GARANTIZADA.

Antecedentes: En trámite de ejecución de Sentencia se pidió el embargo de ciertas fincas radicantes en distintos Registros, y el Juz-

gado, accediendo a ello, expidió los correspondientes mandamientos de anotación preventiva de embargo a cada uno de los tres Registros en que radicaban las fincas, haciendo constar que todas y cada una de ellas responderían de la cantidad de 417.000 pesetas de principal, y 20.000 más para costas y gastos, o sean, en total, 437.000 pesetas.

Presentados los tres mandamientos en la Oficina Liquidadora, ésta los liquidó por el concepto reglamentario de anotaciones, y giró tres liquidaciones, aplicando o tomando para cada una de ellas la total base antedicha de 437.000 pesetas

Tales liquidaciones fueron objeto de recurso con apoyo en el artículo 17 del Reglamento, sin que aparezcan en los resultados de la Resolución los razonamientos del recurso y siendo desestimado éste por el Tribunal Provincial porque «el acto gravado por el Impuesto en el presente caso es la anotación y no la obligación garantida que adquiere carácter accesorio, y siendo ello así, y aun cuando en principio cabría concluir afirmando que, constituyendo el acto gravado el asiento de anotación, deberían practicarse tantas liquidaciones como asientos registrales se extendieran sobre las fincas diferentes, tal criterio no es aconsejable por su rigidez, y cabe sustituirlo refiriendo el gravamen a las denominadas anotaciones singulares a que alude el artículo 73 de la vigente Ley Hipotecaria, sujetando a liquidación cada una de las que se practiquen con referencia a una finca determinada y unificando la liquidación en caso de anotaciones generales que comprenden la totalidad de los bienes de una persona, por lo que aplicando los anteriores razonamientos al presente caso, al señalar la parte actora las fincas a que desea se extienda la anotación, petición atendida por el Juzgado al ordenar que se expidan tres mandamientos para los Registros correspondientes a fin de que en cada uno de ellos se extienda la anotación sobre las fincas respectivas, no cabe estimar que exista una sola anotación ni sería tampoco equitativo, partiendo de la base de que el gravamen recae sobre la garantía que la anotación proporciona frente a terceros, que el acreedor tributase cuando exige la afectación de varias fincas con la garantía de sus respectivas anotaciones, como en los casos en que limita el aseguramiento de su derecho a uno o contados inmuebles, no oponiéndose a la aceptación de tal criterio el artículo 68 del Reglamento al fijar la base en el importe de la obligación garantizada, ya que dicho artículo regula solamente el modo

de determinar la base liquidable, que tan sólo aparece después del momento en que ha precedido la consiguiente calificación del acto a los efectos de su sujeción frente al Impuesto».

Estos razonamientos—transcritos literalmente de la Resolución—no son compartidos por el Tribunal Central por la fundamental y definitiva razón de que, a tenor del artículo 68 del Reglamento, la base liquidable es el importe total de la obligación garantizada en los tres mandamientos de embargo de que se trata, la cual importa 437.000 pesetas y no la de 1.311.000 a que asciende la base de dichas liquidaciones, sin que la forma dada a la garantía haciendo que cada finca responda de la totalidad del crédito, en vez de distribuir éste entre las diversas fincas, altere la unidad de la obligación ni produzca el efecto de que la garantía adquirida mediante las demás anotaciones valga más, puesto que en ningún caso el acreedor podría hacerla efectiva percibiendo cantidad superior a las 437.000 pesetas garantizadas.

A mayor abundamiento, continúa diciendo el Central, el mismo artículo 17 del Reglamento corrobora lo dispuesto al ordenar que no están sujetas las anotaciones referentes a fincas especialmente hipotecadas a favor de la misma persona que solicita la anotación, puesto que si no es permitido acumular dos garantías de diversa naturaleza jurídica—anotación de embargo e hipoteca—cuando garantizan una misma obligación, mucho menos acumulables serán cuando las garantías sean de igual naturaleza.

Comentarios: Los términos de la decisión del Tribunal inferior no nos parecen convincentes ni tampoco claros, según puede verse de la transcripción literal que hemos hecho de ellas.

Sin entrar en las disquisiciones que apunta tal decisión sobre si el acto gravado por el impuesto es la anotación y no la obligación garantizada, es lo cierto e indiscutible, como muy bien dice la Resolución del Tribunal Central, que la base liquidable no puede exceder, como expresamente manda el artículo 68 del Reglamento, del importe de la obligación que con la anotación se pretende garantizar, y esto cierra totalmente el camino a toda disquisición. Es más, si se aceptase el razonamiento del inferior cuando dice que, «constituyendo el acto gravado el asiento de anotación, deberían practicarse tantas liquidaciones como asientos registrales se extendiesen», se llegaría a conclusiones durísimas y extrañas, como serían las de que, siendo los asientos tantos como fincas, y respondiendo cada una de

toda la obligación garantizada, el número de liquidaciones, igualaría al de fincas, con la agravante de que la base sería en todas ellas dicha total obligación, con lo cual, en definitiva, la base liquidable se multiplicaría por una cifra igual al número de fincas, con infracción del mencionado artículo 68 y del 17 del mismo Reglamento, que también previene que el tipo de liquidación se aplique al «importe de la obligación que garanticen» las anotaciones.

Por último, nótese que el aludido Tribunal inferior palía las desorbitadas consecuencias dichas, y dice que en el caso deben de reducirse las liquidaciones a tres, una por cada uno de los Registros a los que se dirige el mandamiento de embargo; pero a ello hay que observar que en puridad el mandamiento es uno solo, siquiera vaya dirigido a los distintos Registros en que radiquen las fincas, y que, por otra parte, y en virtud de los razonamientos fundamentales antes expuestos, es indiferente que las fincas sean varias o una sola y que radiquen en uno o varios Registros.

Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 15 de enero de 1952.

Reafirma el criterio de las Resoluciones, entre otras, de 9 de marzo de 1948 y 24 de mayo de 1949, en el sentido de que los contratos de suministro entre abonados y productores o distribuidores no tienen el carácter de verbales, porque han de adaptarse a las condiciones del modelo oficial de póliza, conforme al Reglamento de Verificaciones eléctricas de 8 de diciembre de 1933.

Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 15 de enero de 1952.

Esta Resolución insiste una vez más en el criterio de que los contratos verbales cuya garantía exceda de 1.500 pesetas están sujetos al impuesto.

En el caso se trataba de un suministro de papel hecho por una Entidad productora al Ministerio de Educación Nacional, previo pedido verbal y aceptación de éste también verbal, e incluso siendo

celebrado el contrato en los locales de la Sociedad suministradora, según dice la recurrente, sin ser contradicha.

La Resolución no admite la exención invocada y apoyada en los números 5.º y 8.º del artículo 3.º de la Ley y 6.º del Reglamento, o sea por tratarse de contrato verbal y además celebrado en establecimiento público de venta, como son los locales de la Sociedad, y la rechaza por la razón que aplica siempre en estos casos, como es sabido, de que el contrato, al ser de cuantía superior a 1.500 pesetas, tiene que constar por escrito para su cumplimiento—artículo 1.280 del Código civil—, y, por tanto, no le alcanza la exención de dicho número 3.º, cuya razón genérica la reafirma y amplifica, diciendo que «es lo cierto que en el caso actual, en que se ha celebrado un contrato con un organismo oficial, el cumplimiento del mismo tiene que constar por escrito, con más o menos formalidades reglamentarias que sirvan de base a la expedición del libramiento correspondiente y a la rendición y justificación de cuentas en su día, todo lo cual excluye el concepto de contrato verbal que pretende atribuirse al originario de la liquidación».

Nos limitamos a exponer sintéticamente el caso sin necesidad de otras consideraciones, ya que la materia ha sido reiteradamente expuesta y comentada en esta Sección a través de las múltiples Resoluciones acotadas sobre la materia; pero, ello no obstante, no queremos dejar de apostillar el último razonamiento entrecomillado, diciendo que no nos parece del todo convincente, y, sobre todo, que fácilmente puede verse en él cierta antinomia con el texto de la exención del número 5.º de los artículos 3.º de la Ley y 6.º del Reglamento, cuando, después de decir que los contratos verbales están exentos cuando su cumplimiento no requiera que consten por escrito, añade «sin que la mera existencia en libros de contabilidad dé lugar a la exacción del impuesto».

Finalmente, es de notar también que el caso que nos ocupa pudiera serle aplicable la doctrina de la Sentencia del Tribunal Supremo de 29 de septiembre de 1951—comentada en esta Revista en el número de marzo de 1952—, según la cual, si la Administración da lugar al cumplimiento del contrato y reconoce la obligatoriedad, se cumple la previsión del número 5.º del artículo 6.º, y el contrato no pierde la condición de verbal a los efectos del impuesto y está exento aunque su cuantía exceda de las 1.500 pesetas. . . .