

Jurisprudencia sobre el Impuesto de Derechos reales

Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 20 de marzo de 1950.

LA NOTIFICACIÓN TÁCITA A QUE SE REFIERE EL ARTÍCULO 129 DEL REGLAMENTO, APARTADO 6), EN RELACIÓN CON EL ARTÍCULO 106, EN CUANTO A LAS LIQUIDACIONES PRACTICADAS DENTRO DE LOS OCHO DÍAS DE LA PRESENTACIÓN DEL DOCUMENTO, NO TIENE APLICACIÓN A LA NOTIFICACIÓN DE LOS EXPEDIENTES DE COMPROBACIÓN, LOS CUALES EXIGEN NOTIFICACIÓN EXPRESA A TENOR DEL APARTADO 6) DEL ARTÍCULO 85 DEL MISMO REGLAMENTO.

Antecedentes: Presentada una herencia a liquidación con fecha 14 de diciembre, se terminó el expediente de comprobación el 18 del propio mes. El mismo día 18 se formuló el proyecto de liquidación, y el 17 de enero siguiente aparece extendida diligencia haciendo constar que había transcurrido el plazo reglamentario para reclamar; y otra diligencia del día 19, expresiva de haber sido notificadas las liquidaciones.

En el expediente de comprobación se utilizaron elementos comprobatorios, tales como el valor del metro cuadrado edificado, tablas de plus valía, etc.

El interesado recurrió en 5 de febrero contra la comprobación al serle notificadas las liquidaciones, y el Tribunal provincial rechazó la reclamación por extemporánea, fundado en que la comprobación de valores había sido practicada dentro de los ocho días de la presentación de los documentos, y, por lo tanto, el contribuyente debía entenderse tácitamente notificado de aquélla al octavo día, contado desde el 14 de diciembre en que tuvo lugar la presentación

de los documentos ; con cuyo cómputo resultaba que el plazo de quince días para recurrir había terminado el 14 de enero.

El Tribunal Central revoca el acuerdo del provincial y dice que el problema consiste en dilucidar si los expedientes de comprobación de valores han de entenderse tácitamente notificados al no comparecer los interesados al octavo día de la presentación de los documentos —testamentaría en este caso— cuando dicha comprobación aparece practicada dentro de los ocho días hábiles siguientes al de la presentación.

Eso supuesto, el precepto reglamentario contenido en el apartado 6) del artículo 85 del Reglamento da el primer argumento claro en contra del acuerdo recurrido : la aprobación de las comprobaciones de valores es un acto administrativo reclamable ; a cuyo efecto, una vez aprobada la comprobación de valores, se notificará su resultado a los interesados, de acuerdo con el párrafo 5) del artículo 106 para que manifesten su conformidad o formulen la reclamación económico-administrativa.

Y a mayor abundamiento, y por lo que a las notificaciones tácitas se refiere, reguladas en el artículo 129, apartado 5), en relación con el 3) del artículo 106, está claro que no pueden desvirtuar el contenido del antedicho precepto del artículo 85. El fallo cuestionado se apoya, efectivamente, en que el recibo de presentación contiene la determinación de la fecha en que los interesados han de presentarse para ser notificados del resultado de la comprobación y la advertencia de que si no se presentasen se les tendrá por notificados —art. 106—, lo cual se refuerza con lo prevenido en el artículo 129 al disponer que se tendrá por hecha la notificación cuando, practicada la liquidación dentro del plazo del artículo 123, los interesados no se presenten en la Oficina en la fecha que consigne el recibo de presentación ; pero tales prevenciones tienen solamente aplicación cuando se trata de transmisiones a título oneroso, siempre que, además, la comprobación se efectúe por los medios señalados en el último apartado del artículo 85, en relación con el 3.^º del 86, o sea, cuando los medios comprobatorios no admiten recurso. Así se deduce claramente del último apartado del artículo 129 al decir que fuera de esos casos de comprobación, siempre que se haya practicado comprobación de valores, la liquidación que se gire se notificará al presentador en su domicilio,

precepto —sigue diciendo el Tribunal Central— que también ha de entenderse aplicable a la comprobación de valores.

En definitiva, la Resolución que comentamos sienta terminantemente que todos los expedientes de comprobación en que no se apliquen los medios de comprobación del apartado 3) del artículo 86, esto es, aquellos contra los que no cabe recurso, han de notificarse personalmente al presentador, y no les es aplicable la notificación tácita.

Terminamos la reseña diciendo que la doctrina sentada nos parece clarísima y fuera de razonable discusión, y que había sido aplicada por el mismo Tribunal en Resoluciones de 26 de octubre de 1948 y 8 de febrero de 1949.

Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 28 de marzo de 1950.

LA CLÁUSULA TESTAMENTARIA EN LA QUE SE ESTABLECE A FAVOR DE «UN AMIGO Y ENCARGADO, EN PAGO DE SERVICIOS» PRESTADOS AL CAUSANTE UN LEGADO DE CANTIDAD, ENCIERRA UN ACTO DE LEGADO SUJETO AL IMPUESTO SUCESORIO.

Antecedentes: La cláusula testamentaria decía literalmente: «Lego a mi amigo y encargado, D. ..., en pago de servicios que me ha prestado, la cantidad de 50.000 pesetas.»

Liquidado el caso por el concepto herencias, recurrió el legatario por entender que habiendo prestado servicios a la causante sin percibir remuneración, en razón a tener convenido que ella determinaría la cuantía y la fecha del pago, no se trataba de un legado, sino del pago de una deuda, exenta según el número 6.º del artículo 3.º de la Ley, como así lo habían entendido los contadores partidores al formar el cuaderno particional.

Tanto el Tribunal provincial como el Central desestimaron el recurso, diciendo el segundo que si bien la reseñada cláusula podía en cierto modo interpretarse como reconocimiento de una deuda procedente de servicios personales, naciendo así el legado a un acreedor del artículo 873 del Código civil, es más lógica la interpretación de que se trata de una liberalidad aun cuando se expresen los motivos de ella.

Por otra parte, la tesis de la exención sostenida por el reclamante, con apoyo en el artículo 6.º, número 3.º de la Ley y del Reglamento, como pago en metálico por servicios personales, exige inexcusadamente la prueba de la existencia indudable de los servicios de los que nazcan un crédito cierto y de cuantía determinada, lo cual no se justifica con la inconcreta manifestación de la testadora ni con el reconocimiento de la obligación por los albaceas.

Esta tesis la refuerza la Resolución recordando la doctrina reglamentaria imperante en materia de reconocimiento de propiedad de bienes hereditarios en el párrafo 16 del artículo 31, y sobre reconocimiento de deudas por el testador o por los herederos en el 10 del artículo 101, cuya doctrina, claramente aplicable al caso, demuestra la necesidad de una prueba concluyente para que los bienes puedan ser excluidos y las deudas rebajadas.

Por todo comentario decimos que los razonamientos del Tribunal son plenamente convincentes.

Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 28 de marzo de 1950.

EL ACUERDO DE UNA OFICINA LIQUIDADORA DISPONIENDO QUE CIERTA COMPROBACIÓN SE REALICE POR EL MEDIO DE TASACIÓN PÉRICAL, NO ES ACTO ADMINISTRATIVO PROPIAMENTE DICHO Y POR TANTO NO ES RECURRIBLE.

Antecedentes: La Abogacía del Estado acordó comprobar el valor de cierta casa por medio de tasación pericial y propuso al Delegado de Hacienda el nombramiento del correspondiente perito, notificando tal acuerdo y propuesta al contribuyente con las advertencias reglamentarias.

El acuerdo fué recurrido primeramente en reposición y después ante el Tribunal provincial, alegando que desde la fecha de presentación del documento hasta la del acuerdo habían transcurrido con exceso los dos años que el artículo 82 del Reglamento señala para la prescripción de la acción comprobadora; siendo desestimado el recurso por la razón sustancial de que el acuerdo de proceder a la tasación pericial no es acto administrativo reclamable, siéndolo las comprobaciones de valores, mas no los trámites para realizarlas.

El Tribunal Central confirmó el acuerdo impugnado con apoyo en los artículos 90 y concordantes del Reglamento diciendo que no tiene el carácter de acto administrativo, sino que esos acuerdos son providencias o diligencias de mera tramitación, a diferencia de lo que ocurre con los actos de aprobación de los expedientes de comprobación de valores, acuerdos de revisión, fijación de base liquidable, etc.

A lo cual, añadimos nosotros por nuestra cuenta, que el acto administrativo propiamente dicho y apto para ser recurrible, por consiguiente, supone siempre definición de alguna manera de un derecho o de una obligación que la Administración concede, o deniega, o limita, circunstancias que, como fácilmente se echa de ver, no concurren en el acuerdo impugnado, en el cual, a mayor abundamiento, la Administración no hace otra cosa que actuar dentro de la gran amplitud de movimientos que el Reglamento le concede para inquirir el verdadero valor de los bienes; como se lee en el artículo 81, cuando dice que se acudirá a la tasación pericial cuando «el juicio de la Administración» no produzcan los medios ordinarios el resultado de conocer el verdadero valor de los bienes.

Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 28 de marzo de 1950.

Esta Resolución y otras dos de la misma fecha se refieren a sendas reclamaciones entabladas por la Empresa Nacional de Autocamiones, S. A., sobre el derecho invocado por ella para disfrutar en los actos y contratos en que intervenga como adquirente, de la bonificación del 50 por 100 del Impuesto de Derechos reales como creada por el I. N. I. y tener la consideración de industria de interés nacional, cuya bonificación le está atribuida por la Ley de 24 de octubre de 1939 de una manera automática y sin necesidad de seguir la tramitación del Decreto de 10 de febrero de 1940.

Dichas tres Resoluciones coinciden en que la aludida Empresa, creada por el Instituto Nacional de Industria, tiene la condición de Empresa de interés nacional, de conformidad con la Ley de 25 de septiembre de 1941 y Decreto de 22 de enero de 1942, y disfruta de la bonificación aludida, durante el plazo de quince años señalado en el artículo 2.^º de la Ley de 24 de octubre de 1939.

Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 25 de abril de 1950.

PARA DETERMINAR LA BASE LIQUIDABLE EN UN SUMINISTRO DE PAPEL CONTRATADO CON EL ESTADO, NO HAN DE COMPUTARSE LAS CANTIDADES SATISFECHAS POR EL IMPUESTO DE USOS Y CONSUMOS, POR IMPUESTO DE PAGOS AL ESTADO Y POR RECARGO DE 0,10 PESETAS EN KILOGRAMO DESTINADO A CIERTO FONDO DE COMPENSACIÓN.

Antecedentes: La Central de Fabricantes de Papel suministró al Ministerio de Trabajo papel para cierta Revista por un importe íntegro de 33.755,75 pesetas, de las que correspondían al papel en sí 29.520,33 pesetas, y el resto se descomponía en diversas partidas destinadas al pago de toldo, acarreos, portes, recargo de 0,10 pesetas en kilogramo para la compensación de precio de papel editorial y 12 por 100 del Impuesto de Usos y Consumos.

La Abogacía del Estado liquidó el suministro por el importe íntegro y la liquidación fué impugnada con apoyo en que el Impuesto recae sobre el verdadero valor de lo transmitido, previa comprobación, pero ésta en el caso no puede consistir en sumar al valor declarado de los bienes transmitidos el importe de dos figuras contributivas, como son el recargo como compensación por precio de papel editorial y la cuota del 12 por 100 del Impuesto de Usos y Consumos, el cual, por tratarse de una venta al Estado, corresponde a éste abonarlo, siendo recaudado por la misma Central de Fabricantes con obligación de ingresarlo en el Tesoro, operando como recaudadores del verdadero contribuyente; y en cuanto al recargo de 0,10 pesetas en kilo para la compensación del papel editorial, argumentaron que no era precio sino una figura impositiva con adscripción especial a un destino determinado, conforme a la Ley especial de 18 de diciembre de 1946 y a la Orden de 19 de junio de 1947, que recaudan las fábricas de papel para ingresarlos en una Caja de Compensación, no siendo, por lo tanto, precio de la mercancía.

Por lo que al fondo del problema respecta, sostuvieron que por tratarse de un contrato verbal estaba exento, alegando los conocidos argumentos sobre el particular.

El Tribunal Central reiteró una vez más la doctrina sentada

sobre esa cuestión de la no exención de los contratos verbales cuando su cuantía sobrepasa la cifra de 1.500 pesetas.

En cuanto al aludido 12 por 100 por Usos y Consumos, estimó que aunque el vendedor lo carga en factura y lo cobra por repercusión al Estado comprador, está obligado a ingresarlo en el Tesoro y por lo tanto no puede tener el concepto de precio de la mercancía; y en cuanto al otro recargo de 0,10 pesetas, dijo otro tanto en atención a que según las disposiciones citadas lo recaudado se destina a nutrir una Caja de Compensación para ser distribuido por una Comisión interministerial en aplicación de las medidas protectoras del libro español.

Finalmente la partida correspondiente al Impuesto de pagos del Estado también dijo que debía rebajarse del precio, aunque sin consignar ningún razonamiento sobre ello.

Comentarios: Por nuestra cuenta añadimos a lo reseñado que vemos con claridad que las cifras de los primeros conceptos nada tienen que ver con el precio del contrato y deben ser rebajadas de él, porque al cabo el vendedor no hace sino recaudar un tributo en cuanto al primer concepto, y retener una cantidad en el segundo para destinársela a un fin determinado independiente de su propio peculio, y decimos que no se nos alcanza el porqué se ha de rebajar del precio del importe del Impuesto de pagos al Estado.

Sabido es que este Impuesto sobre los pagos del Estado, creado en 1892, grava el pago de todas las cantidades que, con cargo a los respectivos presupuestos, satisfacen el Estado, las Diputaciones y Ayuntamientos, con algunas excepciones, como es, principalmente, la percepción de haberes por los funcionarios.

Su concepto, pues, está claro que es un gravamen al pago que llevan a cabo esas entidades o a la percepción de cantidades, con completa independencia del motivo, contrato o acto del que el pago y la percepción nazcan; es una verdadera «quita» o minoración, cuya justificación no es fácil encontrar, máxime si no se olvida que normalmente el gravamen pesa sobre el fruto de una actividad ya gravada por otras contribuciones.

Como se ve, el tal concepto es radicalmente distinto del de aquellas otras dos aludidas rebajas, de las cuales —repetimos— la una representa la cuota del Impuesto que ha de satisfacer el adquirente

de los bienes y que el contratista adiciona al precio y la retiene para su pago al fisco, y la otra significa también otra adición y retención para fines especiales y predeterminados por la Administración.

La razón de la rebaja del Impuesto de pagos no la expresa la Resolución que nos ocupa, y no se nos ocurre a nosotros otra que la de constituir la cuota de ese Impuesto una real reducción del precio del contrato. Pero, en tal hipótesis, fácilmente se viene al pensamiento aquello de que cuando el argumento prueba demasiado, no prueba nada.

Efectivamente, apurando el argumento, la misma razón habría para rebajar el importe del Impuesto de Derechos reales, del precio que la entidad suministrante recibe del Estado comprador, puesto que si el Impuesto de pagos se rebaja porque el Estado al pagar el precio lo minora en el tanto por ciento del Impuesto de pagos, a la misma rebaja se llega en definitiva al exigir al contratista el Impuesto de Derechos reales, puesto que aunque de primera intención reciba el precio íntegro, a renglón seguido tendrá que reembolsar con parte de él lo que importe la liquidación que el Impuesto arroje.

Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 25 de abril de 1950.

ESTIPULADO UN ARRENDAMIENTO DE APROVECHAMIENTOS FORESTALES POR DIEZ AÑOS Y PAGO DEL CANÓN ANUAL, SEGÚN EL APROVECHAMIENTO REALIZADO, Y CEDIDO EL DERECHO DE EXPLOTACIÓN AL POCO TIEMPO Y POR CANTIDAD DETERMINADA, EL DOCUMENTO DE CESIÓN FUÉ DESCUBIERTO POR LA INSPECCIÓN CUANDO HABÍAN TRANSCURRIDO DOS AÑOS.

ESTE SEGUNDO DOCUMENTO DEBE LIQUIDARSE POR TODO SU VALOR Y LA MULTA APPLICABLE HA DE GIRAR EN FUNCIÓN DEL TOTAL LIQUIDADO Y NO SOBRE LO QUE CORRESPONDERÍA LIQUIDAR POR EL CANÓN DE LOS DOS AÑOS.

Antecedentes: Convenido el aprovechamiento forestal de un monte por un decenio y canon anual según el aprovechamiento fijado por la Ordenación oficial, el aprovechamiento fué valorado por el Ayun-

tamiento en más de 25.000.000 de pesetas, y el adjudicatario cedió a un tercero el 30 por 100 del aprovechamiento, comprometiéndose el cesionario a abonar al cedente anualmente los productos cedidos, de acuerdo con el importe de los precios de la subasta.

La Oficina liquidadora giró liquidación por el valor total del 30 por 100 con la multa del 50 por 100, y el interesado pretendió que ésta no se refiriese más que a la liquidación correspondiente a las dos anualidades transcurridas al descubrirse la transmisión, y argumentó a base del artículo 51 del Reglamento, diciendo que éste prevé que, si después de la presentación inicial del documento no se hace la presentación en tiempo hábil a los efectos de las liquidaciones sucesivas, se produce la caducidad del beneficio de ese artículo 51, o sea, la liquidación de la totalidad del contrato, con deducción de lo ya pagado, pero sin multa ni demora, y por lo mismo estimó que dicha liquidación era procedente y no lo era la multa y demora por la totalidad, si no solamente en cuanto a dos anualidades.

El Tribunal, insistiendo en el criterio sentado en la Resolución de 21 de febrero de 1950 sobre un caso análogo, dice que lo dispuesto en el artículo 51 para los contratos de suministro sobre sucesivas liquidaciones anuales, cuando el precio no es conocido de antemano, es aplicable, según el artículo 16, a los arrendamientos, pero es condición de que se desconozca la cuantía total del contrato con la consiguiente indeterminación del precio; esto es lo que motiva la liquidación provisional y las sucesivas anuales. Todo lo cual no concurre en el caso, puesto que en él, aunque el pago del precio del aprovechamiento se hace fraccionadamente, lo cierto es que el valor del aprovechamiento está exactamente determinado.

Tal doctrina, según ya dijimos al comentar la aludida Resolución de 21 de febrero de 1951, nos parece perfectamente reglamentaria.

JOSÉ M.^a RODRÍGUEZ-VILLAMIL
Abogado del Estado y del I. C. de Madrid