

Jurisprudencia sobre el Impuesto de Derechos reales

Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 28 de febrero de 1950.

SIENTA ESTA RESOLUCIÓN EL CRITERIO DE QUE EN EL CASO DE QUE SE OBTENGA PRÓRROGA PARA LA PRESENTACIÓN DE UNA HERENCIA A LIQUIDACIÓN, Y DE QUE SE CONCEDA, DURANTE LA VIGENCIA DE ESA PRÓRROGA UNA MORATORIA, ÉSTA NO APROVECHA AL CONTRIBUYENTE SI LA PRESENTACIÓN ESTÁ FUERA DEL PLAZO DE LA PRÓRROGA, AUNQUE ESTÉ DENTRO DEL DE LA MORATORIA

Antecedentes: Se reducen a que, fallecido el causante el 17 de enero de 1944, sus herederos solicitaron y obtuvieron prórroga ordinaria para presentar la herencia a liquidación; de modo que, según se ve, el plazo ordinario de seis meses habría de terminar el 17 de julio, y el prorrogado de los otros seis meses, el día 17 de enero de 1945.

Así las cosas, se publica el día 31 de diciembre de 1944 la Ley de Presupuestos para 1945, y en ella se concede, en su artículo 12, una moratoria hasta el día 31 de enero de ese segundo año, diciendo que quedan relevados de toda responsabilidad los contribuyentes «que a partir de la publicación de la presente Ley y hasta el 31 de enero próximo inclusive, declaren ante las oficinas competentes, no habiéndolo hecho dentro de los plazos reglamentarios, las verdaderas bases impositivas de su riqueza...».

Los interesados en la aludida herencia no la presentaron a liquidación dentro del plazo prorrogado, o sea, antes del 17 de enero de 1945, sino unos días después, el 25 de ese mes, y la Oficina liquidadora no tuvo en cuenta la indicada moratoria y liquidó con multa y demora.

Contra esa liquidación de multa y demora se alzaron los contribuyentes, sosteniendo que la moratoria fiscal les amparaba y les relevaba de tales sanciones, ya que aunque el documento había sido presentado después de agotado el plazo de prórroga, lo había sido, en cambio, antes del 31 de enero de 1945, en que terminaba el dicho beneficio fiscal.

Tanto el Tribunal provincial como el Central desestimaron el recurso por los mismos razonamientos, diciendo el segundo que «como en la fecha de la publicación de dicha Ley —la de moratoria mencionada— la herencia en cuestión no se hallaba incursa en multa, puesto que a virtud de la prórroga obtenida, el plazo de presentación de documentos no estaba vencido, es visto que no podían alcanzar a la expresada herencia los efectos de la moratoria del artículo 12 de la citada Ley de 30 de diciembre de 1944».

Comentarios: Del contenido literal del razonamiento del Tribunal, que acabamos de transcribir, claramente se deduce que la única razón por la que la reclamación se desestima es la de que el beneficio de la moratoria únicamente se concede a las herencias o documentos ya incursos en multa en el momento de publicarse la repetida Ley de Presupuestos, o sea, a aquellos cuyo plazo de presentación estaba en ese momento vencido, circunstancia ésta, dice el Tribunal, que no se da en el caso propuesto, como consecuencia de la prórroga obtenida por los recurrentes y en vigor el día 17 de enero del mencionado año de 1945.

Con la violencia que nos produce disentir de las opiniones, siempre meditadas y siempre autorizadas en grado superlativo del Tribunal Central, no podemos, dadas las circunstancias concretas del caso que nos ocupa, prestar a la expuesta nuestro modesto asentimiento pleno, sin oponerle algunos reparos.

Nos parece, en primer lugar, que el transcripto texto del artículo concediendo la moratoria fiscal no dice, de una manera categórica, que el perdón se concede a los contribuyentes que están incursos en multa el día de la publicación de la Ley, esto es, el día 31 de di-

ciembre de 1944. Si ese fuese el texto del artículo, o, siquiera, su indudable sentido, nada habría que objetar. Mas es lo cierto que uno y otro no parece que admitan tal interpretación.

La letra es que «los contribuyentes que a partir de la publicación de la presente Ley y hasta el 31 de enero próximo declaren, no habiéndolo hecho durante los plazos reglamentarios, las verdaderas bases contributivas de su riqueza o conceptos tributarios..., quedrán relevados de toda responsabilidad».

Es decir, que el artículo gira en función de dos fechas, una inicial —la de publicación de la Ley en 31 de diciembre de 1944— y otra terminal —la de 31 de enero de 1945—; pero no para fijar la primera como tope a los actos o contratos a los que el beneficio tributario ha de aplicarse, y la segunda como tope también en cuanto al tiempo en que el contribuyente puede hacer uso de ese beneficio, exclusivamente en cuanto a tales actos y contratos, sino que el sentido llano del texto es que la fecha de partida y la de término sirven para que en el lapso de tiempo encerrado entre ambas puedan los contribuyentes morosos hacer las declaraciones tributarias no hechas dentro de los plazos reglamentarios, sin sanción de penalidad y demora, sea que el plazo estuviere vencido en 31 de diciembre, sea que venza antes del 31 de enero.

La interpretación contraria requeriría que el mismo texto legal dijera categóricamente que se refería a los contratos y actos cuyo plazo de presentación estuviese caducado el 31 de diciembre.

No se nos oculta que frente a esto se puede argumentar que las leyes de condonación o de perdón han de referirse, en virtud de su propia naturaleza, a hechos pasados, puesto que claro es que no se ve fácilmente cómo se puede perdonar la falta o la extralimitación no cometida y de hecho las leyes no indultan, amnistían o perdonan más que en relación con actividades u omisiones anteriores a su vigencia; pero no es menos claro que el texto aludido y literalmente transcrita da un plazo hasta el 31 de enero a los contribuyentes que oportunamente no hubieren presentado sus declaraciones, y por lo tanto no se puede decir con rigor lógico que perdona faltas u omisiones no cometidas antes de estar en vigor o realizadas con posterioridad.

Por otra parte, dicha interpretación rigurosa conduce a otra dureza, cual es la de que condonen las sanciones al contribuyente que

puede estar varios años esperando la prescripción, y no se condonen las de otro que ha incurrido en la morosidad de unos días —de ocho en el caso actual—, y ello con la agravante de estar vigente el plazo de moratoria.

Finalmente, hay en el caso propuesto otra circunstancia que abona la amplia interpretación en la materia, y es esta: los recurrentes pidieron y obtuvieron prórroga que expiró el 17 de enero de 1945 y la rebasaron en ocho días, puesto que no hicieron la presentación del documento hasta el siguiente día 25; y de ello resulta que, vigente la moratoria, es tratado con más dureza fiscal el que procuró ponerse al amparo de la Ley que el que con intención o sin ella se cruzó de brazos, siquiera ambos acudiesen a acogerse a la moratoria.

Como último argumento valedero, puede esgrimirse el que nace precisamente del hecho de no haber sido aprovechado el beneficio de la prórroga concedida, o sea, el haber caducado ésta; supuesto tal hecho, la prórroga concedida a los herederos del causante quedó nula e inexistente de derecho como si nunca hubiera sido concedida; y su ineficacia se retrotrae al 17 de junio de 1944, día en que terminó el plazo ordinario de seis meses para la presentación de la herencia a liquidación. Por consiguiente, al ser presentada la herencia el 25 de enero estaba fuera de plazo desde el 17 de julio, y por ser ello así le era aplicable el beneficio de la moratoria fiscal aludida, puesto que fué presentada antes del 31 de enero y no había sido presentada durante el plazo reglamentario.

Esto quiere decir que aunque admitamos en toda su amplitud el argumento de la Resolución de que nos ocupamos, en cuanto a que la herencia estaba en 1.^º de enero dentro de plazo en virtud de la prórroga concedida hasta el día 17, o sea; que el plazo de presentación no estaba vencido, y que por consiguiente la moratoria no podía aplicársele también es forzoso admitir que a partir de ese día 17 la herencia estaba automáticamente, por caducidad legal del plazo, fuera del mismo desde el día 17 de julio anterior; y por lo tanto dentro de la letra y del espíritu de la repetida Ley moratoria.

Según este razonamiento en los casos como el analizado, aunque se admite de lleno la tesis de que la moratoria no actúa más que con relación a actos y documentos cuyo plazo de presentación esté vencido a la fecha de la publicación de la Ley que la concede, es necesario separar los dos lapsos de tiempo antes aludidos y reconocer

que la prórroga caducada dentro del mes de vigencia de la Ley de moratoria hace que ésta sea aplicable al acto de que se trate, porque la caducidad implica necesariamente el vencimiento del plazo de presentación con anterioridad a dicha vigencia.

Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 7 de marzo de 1950.

LOS APARTADOS 1) Y 2) DEL ART. 71 DEL REGLAMENTO DEL IMPUESTO REGULAN LA BASE LIQUIDABLE ÚNICAMENTE EN RELACIÓN CON LAS CONCESIONES ADMINISTRATIVAS DE OBRAS, Y LOS DEMÁS APARTADOS LA DE LAS CONCESIONES A QUE ESPECÍFICAMENTE SE REFIEREN, Y POR LO TANTO AQUELLOS DOS APARTADOS NO SON APLICABLES A LAS CONCESIONES SOBRE APROVECHAMIENTOS DE LA ZONA MARÍTIMO-TERRESTRE, EN LAS QUE SE REGULA DICHA BASE POR LAS NORMAS DEL APARTADO 7) DEL MISMO ARTÍCULO.

LAS CONCESIONES A TÍTULO PRECARIO Y PLAZO INDETERMINADO Y SOMETIDAS A EFECTOS RESOLUTORIOS, TIENEN EL CARÁCTER DE NO REVERTIBLES, SIN PERJUICIO DE LA APLICACIÓN, EN SU CASO, DEL ARTÍCULO 58 DEL REGLAMENTO.

Antecedentes: Se otorgó una concesión en la zona marítimo-terrestre de la ría de Vigo, destinada a la construcción de embarcaciones, con arreglo al proyecto aprobado oficialmente, a título precario y sin plazo limitado, todo con sujeción a la Ley de Puertos de 19 de enero de 1928, con un canon de 0,50 pesetas metro cuadrado y año y con determinación concreta del terreno ocupado.

La Oficina liquidadora requirió al concesionario para que presentase el documento de la concesión y el presupuesto oficial de las obras ; y, efectivamente, fué presentado el primero, pero no el presupuesto, por entender que no afectaba a la base liquidable.

Ante la negativa, la Oficina liquidadora lo reclamó de la Jefatura de O. P., y sobre el importe del presupuesto giró la liquidación por «concesiones administrativas» al 1,50 por 100, como concesión irreversible.

Contra ella recurrió el concesionario, alegando la errónea aplica-

ción del artículo 71 del Reglamento, puesto que éste acude al importe del presupuesto para fijar la base liquidable; pero ello lo hace con referencia a las concesiones de obras y servicios, no a las que se originan con arreglo a las Leyes de Puertos y Aguas en relación con la zona marítimo-terrestre, para las cuales da una norma específica el apartado 7) del mismo artículo, diciendo que en ellas se tomará como base de liquidación el valor de los terrenos que se ocupen, si es conocido, en otro caso la capitalización del canon al 3 por 100, y en último término el resultante de tasación pericial.

Otra alegación contra la liquidación fué la de que el tipo de liquidación aplicable era el del 0,75 por 100 y no el de 1,50 aplicado por el liquidador, porque otorgada la concesión a precario no puede gravarse como perpetua e irreversible.

El recurso fué desestimado en primera instancia en méritos de los siguientes razonamientos: en primer lugar, porque el artículo 71 del Reglamento establece, en su apartado 1), una norma general de valoración que ha de aplicarse con preferencia a las específicas que los demás apartados fijan; y en segundo lugar, porque el apartado 7) del mismo artículo que se cita no se extiende a todas las concesiones que se otorguen con arreglo a la Ley de Puertos, sino a las que quepan dentro del concepto restringido de concesiones de aprovechamientos, según el artículo 36 de la misma Ley, que no requieran la construcción de obras, ya que las que la exigen tienen la consideración de concesiones de obras. Y por lo que respecta a la temporalidad de la concesión, es de tener en cuenta que aunque es a título precario, lo es por tiempo ilimitado, que es a lo que hay que atender para estimarla como no revertible.

Habiéndose alzado el concesionario ante el Tribunal Central, éste revocó el acuerdo del inferior, y dijo que el contenido de los apartados 1) y 2) del artículo 71 se refiere a las concesiones de obras, y el de los restantes apartados a otras concesiones, y no como el Tribunal provincial dijo, que aquellos apartados dan una norma general de aplicación preferente y los restantes regulan excepciones con carácter supletorio; de manera que, a los efectos del artículo, en el concepto de obras sólo están comprendidas las de ferrocarriles, canales, pantanos y demás análogas, y no las que sean necesarias para poner en condiciones de aprovechamiento las concesiones de la zona marítimo-terrestre.

Por otra parte, el citado apartado 7) al hablar de concesiones para servicios y aprovechamientos de zona marítimo-terrestre o en las márgenes de los ríos y fijar las bases de liquidación en cuanto a ellas, hay que relacionarlo con el apartado 3) del artículo 37 del mismo Reglamento, y según él se consideran concesiones administrativas, a los efectos del Impuesto, las autorizaciones concedidas con arreglo a la Ley de Puertos para establecimiento de muelles, astilleros, embarcaderos, etc., y en general otros servicios y aprovechamientos en la zona marítimo-terrestre, o sea, que dentro del concepto genérico de servicios y aprovechamientos en dicha zona se comprenden los mencionados, y ellos exigen por su naturaleza la ejecución de determinadas obras.

Eso supuesto, y supuesto asimismo que la concesión disputada hace referencia a la ocupación de terrenos con destino a los expresados servicios o aprovechamientos, siquiera, además, con obligación ineludible de ejecutar determinadas obras necesarias para disfrutar eficazmente de la concesión, ello no supone que tales obras y su regulación desnaturalicen aquella concesión y hagan que cambie de especie y debe ser calificada y liquidada separadamente como obras a los efectos del Impuesto.

El argumento lo refuerza la Resolución con apoyo en los apartados 4) y 5) del artículo 37 del Reglamento, al decir que tributarán en la misma forma que los actos de traspaso de las concesiones la transmisión de las obras en ejecución o ya realizadas para tales concesiones, siempre que tiendan de una manera directa a poner la concesión en condiciones de aprovechamiento, pero no las industrias creadas como consecuencia de la misma, lo cual significa, añade, que las obras necesarias para la concesión son parte integrante de la misma, y no la explotación industrial que como consecuencia pueda desarrollarse posteriormente, la cual no es conocida al tiempo de la concesión.

Por lo que hace al tipo de liquidación aplicable, o sea, si la concesión es o no revertible al Estado, dice el Tribunal que su otorgamiento a título precario y con sujeción a los efectos anulatorios del artículo 47 de la Ley de Puertos de 19 de enero de 1928, no le confiere naturaleza revertible, porque además de tratarse de circunstancias de carácter absolutamente indeterminado, no puede afirmarse que transcurrido un cierto plazo haya de caducar, sino que,

por el contrario; se otorga por un plazo ilimitado, sin perjuicio de que tal concesión queda sujeta a unos determinados efectos resolutivos, los cuales una vez producidos podrán dar derecho al contribuyente a las devoluciones a que se refiere el artículo 58 del Reglamento.

Comentarios: La conclusión de cuanto queda expuesto es que las concesiones referentes a la zona marítimo-terrestre no pierden ese carácter para ser consideradas como de obras, por el simple motivo de que éstas se realicen con el fin de utilizar y desenvolver aquellas concesiones, y que las normas que les son aplicables están contenidas en el apartado 7) del artículo 71; y que el hecho de que la concesión sea reconocida a título precario y con ciertos efectos anulátórios, no cambia la naturaleza de la misma haciéndola o convirtiéndola en temporal y no perpetua.

Esto último significa que el Tribunal pasa del concepto o término indefinido, al perpetuo, lo cual, ciertamente, no deja de rozar los conceptos de perpetuidad y revertibilidad que nos da el artículo 37 del Reglamento, cuando dice que las no revertibles son las perpetuas, y que son temporales las que expirado el plazo de concesión revierten a la entidad que las otorgó.

El Tribunal reitera la misma doctrina en tres Resoluciones de fecha 28 del mismo mes de marzo de 1950.

Sentencia del Tribunal Supremo de 27 de octubre de 1950.

EL PLAZO DE PRESCRIPCIÓN PARA LIQUIDAR EL IMPUESTO POR CANCELACIÓN DE HIPOTECA NO EMPIEZA A CORRER HASTA QUE SE OTORGUE EL DOCUMENTO O ESCRITURA EN QUE LA CANCELACIÓN SE HAGA, INCLUSO EN EL CASO DE QUE LA ACCIÓN HIPOTECARIA HAYA PRESCRITO Y DE QUE A PARTIR DE LA FECHA DE EXTINCIÓN DE ESA ACCIÓN HAYA TRANSCURRIDO EL PLAZO QUE EL REGLAMENTO SEÑALA PARA QUE PRESCRIBA EL DERECHO DE LA ADMINISTRACIÓN PARA LIQUIDAR EL IMPUESTO.

Antecedentes. Se trataba de una hipoteca constituida en 1863 en garantía de unas obligaciones amortizables.

Extinguido el plazo de amortización y transcurrido además el

de veinte años de vigencia de la acción hipotecaria, entendieron los interesados que estaba también prescrita la acción para exigir el Impuesto por el transcurso de más de los quince años determinados al efecto por el Reglamento procedente al actual, desde la extinción de la acción hipotecaria.

La hipotecaria fué cancelada por prescripción de la acción en Sentencia de 14 de enero de 1944, y en 21 de junio de 1945 se libró exhorto para que se procediera en ejecución de dicha Sentencia a la cancelación ordenada, siendo ese documento el que sirvió de base a la Oficina liquidadora para girar el Impuesto.

La Sentencia sienta como primera premisa que «las inscripciones no se extinguén en cuanto a tercero por su cancelación o por la transferencia del dominio real, y las hechas en virtud de escritura pública no se cancelarán sino por providencia ejecutoria o por otra escritura o documento auténtico, en el cual preste su consentimiento para la cancelación la persona a cuyo favor se hubiese hecho la inscripción»; de donde deduce que la prescripción de la acción hipotecaria por el mero transcurso de los veinte años que marcan el Código de Comercio y la Ley Hipotecaria no es por sí sola bastante para cancelar la inscripción sin consentimiento del acreedor o providencia judicial.

A esto añade, como segunda premisa, que el artículo 143 del Reglamento vigente para el caso —el de 1941— disponía que el plazo de quince años para el derecho a exigir el Impuesto prescriba arranca del otorgamiento del documento o de la existencia del acto, según que sea necesario el primero o baste la existencia del acto, para que la liquidación se practique; y ante esa alternativa, sigue diciendo el considerando, la Oficina liquidadora ha de atenerse en este caso a la resolución judicial que declare la extinción del derecho real, por no ser de su incumbencia apreciar cuándo se ha causado la prescripción.

De ambas premisas deduce, en definitiva, que era indispensable la existencia del documento para liquidar, y que la acción correspondiente estaba viva en la fecha de 21 de junio de 1945, en que fué librado el exhorto, para que se procediera a la cancelación ordenada en la Sentencia.

Comentarios: La doctrina sentada en la Sentencia es perfectamente ortodoxa y lógica, dadas las normas fundamentales en que

la exacción del Impuesto descansa, y además no hace sino reiterar el criterio repetidamente sentado por el mismo Tribunal Supremo y por el Económico-Administrativo Central en Sentencia del 14 de marzo de 1934 y 7 de julio de 1941, y Resoluciones del segundo de fechas 31 de enero de 1933, 9 de junio de 1939 y 9 de abril de 1946.

Fuera de eso, para nosotros la cuestión no ofrece la menor duda. Enlazando el texto del artículo 143 con el sentido de los artículos 44 y 38 del Reglamento, se ve qué el primero, en su apartado 1), dice qué los diez años —quince en el anterior Reglamento— para la prescripción, se cuentan desde «el otorgamiento del documento o la existencia del acto, según que sea necesario el primero o baste la existencia de segundo para que la liquidación se practique»; y como la liquidación de los actos inter vivos requiere *en todo caso* que consten por escrito a tenor de dichos artículos 42 y 48 a diferencia de los mortis causa, y el acto de que se trata es de los primeros, claro es que la prescripción en cuanto a él no empezó a correr hasta que la Sentencia, declarando la prescripción y acordando la cancelación, fué firme, y que no pudo empezar a correr automáticamente al terminar los veinte años que la ley señala para la prescripción de la acción hipotecaria, como pretendían los recurrentes.

JOSÉ M. RODRÍGUEZ VILLAMIL.

Abogado del E. y del I. C. de Madrid.