

# Jurisprudencia sobre el Impuesto de Derechos reales

*Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 18 de octubre de 1949.*

LA EXENCIÓN QUE ESTABLECE EL ARTÍCULO 6.º DEL REGLAMENTO DEL IMPUESTO EN EL NÚMERO 24, SOBRE CONSTITUCIÓN Y DEVOLUCIÓN DE LAS RESERVAS MATEMÁTICAS, NO SE REFIERE MÁS QUE A LAS SOCIEDADES DE SEGUROS SOBRE LA VIDA.

*Antecedentes.*—Una Compañía de Seguros, cumpliendo la Orden del Ministerio de Hacienda, de 11 de junio de 1943, constituyó un depósito de un millón de pesetas a disposición de aquél, y en 1948 el mismo Ministerio acordó devolver dicho depósito en razón de que tal Entidad había constituido otro depósito necesario suficiente a cubrir sus obligaciones legales.

Al serle presentados los documentos correspondientes, la Abogacía del Estado liquidó por el concepto de «fianzas» y la Compañía impugnó la liquidación, diciendo que la cancelación del depósito necesario constituido para garantizar las Obligaciones impuestas a las Compañías de Seguros por la mencionada Orden de 11 de junio de 1943 sobre constitución de reservas matemáticas en seguros marítimos contra riesgos de guerra, está exenta por disposición del apartado 24) del artículo 6.º del Reglamento, al decir que lo están las reservas matemáticas a que se refiere la Ley de 14 de mayo de 1908 sobre las Compañías de Seguros, ya que el depósito en cuestión no tenía otra finalidad que la de constituir la parte de reserva matemá-

tica que a la Compañía correspondía por formar parte del Consorcio Español de Seguros.

La reclamación fué desestimada en primera instancia porque la exención invocada no es aplicable al caso, a juicio del Tribunal provincial, por cuanto el depósito de que se trata a favor del Ministerio de Hacienda no tiene la condición de reserva matemática, ya que ésta, como tal reserva, sólo existe, según los artículos 16 y 17 de la Ley citada de 1908, en los seguros del ramo de vida, no teniendo ese concepto las constituídas para los seguros de daños, como los del caso discutido, que son reservas de riesgos en curso.

Ante el Tribunal Central reforzó su argumentación la Compañía recurrente, diciendo que aunque la exención invocada no alcance al depósito discutido, sí le alcanza la exención del número 48 del mismo artículo 6.º, referente a las demás exenciones reconocidas por leyes especiales, por aplicación del artículo 19 de la Ley de 14 de mayo de 1908, según el cual rigen para las reservas de riesgos en curso las disposiciones previstas para las reservas matemáticas de las Compañías de Seguros de vida; y, por otra parte, siempre sería de aplicación el artículo 58 del Reglamento, desde el momento en que el depósito que se cancela fué anulado por el Ministerio de Hacienda, a cuya disposición se había constituido, sin producir efecto lucrativo alguno, puesto que su constitución obedeció a error de interpretación de la Orden de 11 de junio de 1943, y además la cancelación se efectúa en virtud de resolución administrativa firme.

El Tribunal Central estudia el problema a la luz de los números 24 y 51 del artículo 6.º del Reglamento y dice, en cuanto a la exención que el primero concede, que no es aplicable al caso, porque lo establecido en la Ley de 14 de mayo de 1908 en cuanto a reservas es que las Sociedades que se dediquen a seguros de vida, no siendo toutinas o chautelusianas, establecerán la reserva estatutaria y además la matemática; que las que no se dediquen a seguros de vida tendrán la reserva estatutaria y otra de riesgos en curso, y las que se dediquen a otros seguros y al de vida, constituirán reservas matemáticas y de riesgos en curso; por lo cual deduce el Tribunal que la constitución y devolución de las reservas matemáticas sólo comprende los seguros de vida, y no los que sirven para la cobertura de riesgos especiales de guerra en el Ramo de Transportes, a que se refiere la Orden de 11 de junio de 1943.

En cuanto a la exención genérica del número 51 del artículo 6.º del Reglamento, entiende el Tribunal Central que no alcanza a las Sociedades de seguros de vida porque el número 24 del mismo artículo limita la exención a las reservas matemáticas.

Respecto a la devolución instada por la recurrente en el escrito de apelación ante el Tribunal Central, y no antes, estimando que la anulación del depósito declarada administrativamente producía el derecho a la devolución del impuesto pagado, dice la Resolución de que tratamos, que es cuestión no planteada en primera instancia y ajena, por tanto, a la competencia de segunda instancia.

Por otra parte, sigue diciendo el Tribunal, estando fundada esa petición en haberse dejado sin efecto por resolución administrativa firme la fianza constituida con el consiguiente derecho a la devolución del impuesto pagado, esto es problema de la competencia del Delegado de Hacienda por el procedimiento y plazo a que se refieren los artículos 58 y 208 del Reglamento, por lo cual, si bien desestima el recurso, reserva a la reclamante el derecho que esos dos artículos le conceden.

*Comentarios.*—Del fondo del asunto creemos que basta decir que no parece que sea otra la interpretación razonable de las dos exenciones alegadas y examinadas por el Tribunal Central, supuesto el criterio restrictivo que en la aplicación de las exenciones impera siempre como regla general.

El punto de vista planteado en segunda instancia por la recurrente también lo estimamos correctamente resuelto por el Tribunal. Efectivamente, el problema de una devolución derivada del artículo 58 del Reglamento, o sea cuando se produce la nulidad, la rescisión o la resolución de un acto o contrato declarado o reconocido en acuerdo firme judicial o administrativo, es una cuestión manifiestamente ajena a la competencia del Tribunal Central y también del provincial. El texto del artículo 208 del Reglamento es concluyente a este respecto, cuando dice que el que se considere con derecho a la devolución de las cantidades, como son las que nacen, entre otros casos, «en virtud de sentencias o resoluciones administrativas declaratorias de la rescisión o nulidad de actos o contratos», podrá solicitarlo de la Delegación de Hacienda dentro del plazo de cinco años, contados en la forma que el artículo prevé.

Desde este punto de vista no nos ofrece duda la incompetencia del Tribunal, pero sí nos la ofrece en el aspecto en que también la miró, Resolución que examinamos cuando dice escuetamente que como cuestión nueva no planteada en primera instancia carece el Tribunal de dicha competencia.

Esta doctrina es la corriente en la jurisdicción civil, y según ella, en la segunda instancia y especialmente en casación no se pueden plantear en uno y otro trámite cuestiones que afecten a la esencia del asunto y no hayan sido planteadas en el momento oportuno, pero su aplicación al procedimiento económico-administrativo es difícilmente aplicable, por no decir que es en absoluto inaplicable.

Basamos este asunto en lo que el artículo 20 del Reglamento de procedimiento económico-administrativo de 29 de julio de 1924 previene, diciendo que «la reclamación económico-administrativa somete a la autoridad competente para decidirla en cualquier instancia, todas las cuestiones que ofrezca el expediente, hayan sido o no planteadas por los interesados», y decimos que ante tan terminante precepto difícilmente se comprende cómo puede invocarse el principio o norma procesal de las «cuestiones nuevas» para abstenerse de decidir en segunda instancia el Tribunal Central de todas las cuestiones que el expediente ofrezca, hayan sido o no tratados anteriormente y siempre, claro está, que estén atribuidas a su jurisdicción.

*Resolución del Tribunal Central de 18 de octubre de 1949.*

El valor asignado a las fincas hipotecadas a los efectos de la subasta en el procedimiento sumario del artículo 130 de la Ley Hipotecaria, sirve de medio probatorio únicamente cuando la transmisión se realice entre los mismos que fijaron dicho valor o sus herederos.

Tal es lo que esta Resolución dice reafirmando el reiterado criterio jurisprudencial sobre la materia, criterio que, por otra parte, está terminantemente consignado en el actual texto reglamentario de 1947, en el párrafo 3) de su artículo 80.

*Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 17 de noviembre de 1949.*

EN EL DOCUMENTO PARTICIONAL SE CONSIGNÓ QUE CIERTO HEREDERO ERA HIJO LEGÍTIMO DEL CAUSANTE, SIENDO, EN REALIDAD, HIJO ADOPTIVO. LA OFICINA LIQUIDADORA GIRÓ LA LIQUIDACIÓN APLICANDO EL TIPO DE LIQUIDACIÓN EN CONSONANCIA CON TAL DECLARACIÓN Y TAMBIÉN LA BONIFICACIÓN POR ANTICIPO DE PRESENTACIÓN DE DOCUMENTOS. POSTERIORMENTE EL CASO FUÉ OBJETO DE DENUNCIA, Y SE RESUELVE QUE LA MULTA QUE PROCEDE IMPONER ES LA DEL 30 POR 100, SIN LA BONIFICACIÓN ALUDIDA.

*Antecedentes.*—Doña Angela Z. falleció en estado de viuda de don Hilario A., bajo testamento, en el que instituyó heredero universal al que dijo ser «hijo» suyo, don Cipriano A. Z., y entre otras liquidaciones giró la correspondiente a éste por el número 29 de la tarifa.

Tiempo después se presentó denuncia haciendo constar que el don Cipriano no era «hijo» de la causante, sino que su verdadera condición era la de adoptado, justificándose después adecuadamente que había sido adoptado por la causante y su marido con los apellidos de ambos.

El liquidador emitió el informe reglamentario en el sentido de que decía estimarse la denuncia, y dada audiencia al denunciado, prestó su conformidad al hecho de ser hijo adoptivo de la causante, añadiendo que no había habido ocultación de bienes, valores, actos o documentos sujetos al pago del impuesto, como exige el artículo 173 del Reglamento, si no que es la Administración la que, volviendo sobre sus propios actos, puede revisar la liquidación, según el artículo 141 del mismo texto y que, conforme al artículo 175, deberá desestimarse toda denuncia que se refiera a actos o contratos conocidos previamente por la Administración, sin perjuicio de que continúe el expediente de investigación.

En escrito posterior añadió el denunciado que como en el testamento de doña A. Z. y en la certificación de la defunción se le nombra como hijo, no tuvo conocimiento hasta fecha posterior de su condición de hijo adoptivo, y el denunciante, a su vez, en nuevo es-

crito, agregó que el don Cipriano A. Z. no podía desconocer el testamento de su padre adoptante y que tuvo que enterarse de aquella condición en diversas ocasiones, tales como al obtener el título de bachiller, el de Licenciado en Derecho, al prestar el servicio militar y al contraer matrimonio, etc.

Fué elevada consulta sobre el problema a la Dirección General de lo Contencioso, la cual contestó que no era de su competencia el resolver, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 32 del Reglamento Orgánico, por no tratarse de normas de aplicación general, sino de un caso concreto.

La Abogacía del Estado resolvió el expediente, rectificando las liquidaciones practicadas, aplicando el interés de demora, imponiendo la multa de 50 por 100, dejando sin efecto las bonificaciones concedidas y declarando que los hechos denunciados constituían una ocultación de acto sujeto al impuesto y que el denunciante tenía derecho a la tercera parte de la multa.

El denunciado al evacuar el trámite de alegaciones ante el Tribunal provincial razonó en contra del acuerdo e insistió en que no era procedente el expediente de denuncia y sí el de revisión de la liquidación, puesto que se trataba de un acto de antemano conocido por la Administración, cual era la sucesión de la causante, alegando además que no debió dejarse sin efecto la bonificación, ya que la escritura de adopción no era un documento indispensable para practicar la liquidación, que la multa era improcedente, puesto que no había existido acto ni documento ocultado, desde el momento en que aquella escritura no contiene ningún acto sujeto al tributo, y, finalmente, que ninguna participación correspondía al denunciante en la multa que pudiera imponerse porque no había aportado todos los documentos necesarios para la práctica de las liquidaciones.

El Tribunal provincial desestimó el recurso y el Central empieza por desechar el argumento referente a que el trámite procedente era el de revisión de la liquidación, acordada por la Dirección de lo Contencioso conforme al artículo 141 del Reglamento, y no el de expediente de denuncia regulado en el 175, porque la tramitación de los expedientes de denuncia es función privativa de las Abogacías del Estado y por la propia virtualidad de ese expediente incumben a la Abogacía del Estado derivar del mismo todas las consecuencias reglamentarias.

Tampoco estima eficaz el argumento de que la denuncia debió desestimarse por referirse a un acto previamente conocido por la Administración, ya que, aunque ello es cierto y efectivamente estaba liquidado y pagado el impuesto a la vista de la escritura particional, en cambio resultaba completamente desconocido el hecho de no ser el heredero hijo consanguíneo de la causante, circunstancia ésta esencial entre las integrantes del acto discutido, y en cuanto a la práctica de las liquidaciones con antelación a la resolución del expediente de renuncia, está expresamente autorizado por el artículo 175 del Reglamento, al disponer que resuelto el expediente de denuncia, o antes si el denunciado presenta los documentos necesarios, se procederá a practicar la correspondiente liquidación de cuota y responsabilidades, aun cuando se promueva reclamación.

Respecto a la bonificación del 3 por 100 de las cuotas a favor del contribuyente, si presenta dentro de los tres meses siguientes al fallecimiento del causante todos los documentos necesarios para liquidar, entiende el Tribunal que no se puede afirmar que el requisito se ha cumplido, en el amplio sentido que le asigna el precepto reglamentario, porque si bien la oficina liquidadora pudo liquidar a la vista de los documentos presentados con la aludida bonificación, es innegable que no pudo girar las verdaderamente precedentes al estar desnaturalizado el requisito esencial del parentesco entre la causante y su heredero, con la agravante de que tal circunstancia no era desconocida para el segundo.

Por lo que a la multa respecta, dice la Resolución que procede imponerla, junto con la demora, puesto que aunque es verdad que dentro del plazo reglamentario la Administración conoció el hecho de la sucesión y los bienes de la misma, no pudo fijarse el verdadero tipo contributivo al desconocer el parentesco que lo determinaba; pero ello, no obstante el tanto por ciento de la sanción, no puede ser el del 50 por 100, sino el del 30, porque el tipo del 50 por 100 exige, a tenor del número 3.º del artículo 221 del Reglamento, que a la presentación del documento haya precedido requerimiento administrativo, y éste no puede estimarse efectuado por virtud del expediente denuncia, el cual nada prejuzga en tanto que en él no recae resolución, y después de dictada el requerimiento es innecesario y hay que atenerse a lo que en el expediente se haya acordado acerca de la obligación de declaración de bienes.

*Comentarios.*—El punto fundamental relativo a que la ocultación o desfiguración del parentesco verdadero vicia toda la liquidación, nos parece cosa inconcusa y baladí, por consiguiente, la argumentación esgrimida en el recurso en cuanto a que no hubo ocultación de bienes ni de valores ni de actos sujetos al impuesto. Bien claro está que al desfigurar cautelosamente la exacta relación del parentesco entre causante y heredero —requisito esencial para la aplicación del tipo—, se burló el impuesto aplicable, de la misma manera que ocultando bienes o actos, o disminuyendo su valor. Otra cosa sería si estuviera acreditada la buena fe del supuesto hijo consanguíneo legítimo, la cual evidentemente no existió, dado el conjunto de detalles que en el expediente aparecen contrarios a ella.

Tampoco tiene consistencia la pretensión de que el procedente no era el trámite de las denuncias y sí el del expediente de revisión, porque instada aquella, claro está que en la Abogacía del Estado tiene plena competencia para deducir las consecuencias todas que reglamentariamente resulten; esto aparte de que el resultado definitivo sería el mismo en cuanto a las derivaciones reglamentarias, salvo el de la posible participación del denunciante en las multas.

En cambio, ya no vemos tan clara la consecuencia a que llega el Tribunal sobre que la multa aplicable sea la del 30 por 100. Es verdad que la imposición de ese segundo tipo exige que la presentación del documento preceda al requerimiento, pero, a esos efectos, ¿qué diferencia hay entre el explícito requerimiento y la notificación y traslado de la denuncia?

*Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 17 de noviembre de 1949.*

AUNQUE LA RELACIÓN ENTRE UNA ENTIDAD PÚBLICA Y UN PARTICULAR SE CALIFIQUE COMO DE SIMPLE ADMINISTRACIÓN AL EFECTO DE EJECUTAR UNA OBRA, FISCALMENTE HA DE ESTIMARSE COMO CONTRATO MÍNTO SI LA REALIDAD ES QUE EL LLAMADO ADMINISTRADOR ANTICIPA EL COSTO Y SUFRE LOS RIESGOS DE LA CONSTRUCCIÓN.

*Antecedentes.*—La Dirección de Regiones Devastadas autoriza al Ayuntamiento de Oviedo a realizar por cuenta de ella y por el sistema de administración las obras de reconstrucción de la Casa Consistorial bajo la inspección de aquel organismo, y el Ayuntamiento



acordó encomendar la ejecución a un tercero al que llamó administrador de la ejecución de las obras.

El encargo de administración se sometió, entre otras, a las siguientes condiciones: 1.ª El administrador cumplirá su cometido en el término de veinte meses. 2.ª El Ayuntamiento no responde ni ante los obreros ni ante los suministradores de materiales de los pagos correspondientes, y éstos sólo serán exigibles del administrador, que los anticipará de su peculio particular, sin obligación del Ayuntamiento de reembolsarle mayor suma que la presupuestada, aunque la certificación de obra la rebase, y quedando a favor del administrador la diferencia en el caso contrario. 3.ª El administrador constituyó fianza garantizando su gestión. 4.ª El Ayuntamiento no podrá prescindir de los servicios del administrador, so pena de una indemnización igual a la fianza; y 5.ª El administrador tendrá como retribución la diferencia o beneficio entre el coste de las obras y su presupuesto.

En expediente de investigación, la Abogacía del Estado, de Oviedo giró liquidación con multa y demora por el concepto de contrato mixto, la cual fué recurrida diciendo que las obras las realizó y costeó Regiones Devastadas por el sistema de administración directa, sin otra intervención del Ayuntamiento que la de vigilarlas, gestionar la ejecución y anticipar el desembolso de jornales y materiales, reintegrando el importe a aquel organismo, sin que el reclamante tuviera contrato con tales entidades, ya que era un simple administrador designado por el Ayuntamiento, y añadiendo que para ser contratista sería menester que el contrato se hubiese estipulado como se previene para la contratación municipal.

Ante estos hechos, tanto el Tribunal provincial como el Central confirmaron la liquidación con base en que la relación entre el Ayuntamiento y el recurrente no es la de propietario a administrador, sino la que conceptúa el artículo 1.558, en relación con el 1.589 y 1.598, todos del Código civil, ya que el llamado administrador pone materiales y mano de obra por su cuenta, actúa con independencia, anticipa cantidades y es reembolsado una vez aprobadas las obras y sufre los riesgos en la forma dicha. Regiones Devastadas no ejecutó las obras, autorizó al Ayuntamiento la ejecución por administración y éste contrató la ejecución material con un particular que asumió el riesgo, constituyéndose así un contrato de destajo

o de empresa, siquiera fuese con infracción de las normas de la contratación municipal, cuya inobservancia es indiferente a los efectos del impuesto con arreglo al artículo 41 del Reglamento, que manda calificar con arreglo a la verdadera naturaleza jurídica del contrato, prescindiendo de los defectos tanto intrínsecos como de forma de que pueda adolecer.

En realidad —sigue diciendo— hay dos relaciones jurídicas: una entre la Dirección general de Regiones Devastadas y el Ayuntamiento, y otra entre éste y el contratista, indebidamente llamado administrador, de la que claramente aparece el contrato mixto de obras con suministro, definido en el apartado 4.º del artículo 18 del Reglamento.

Esto expuesto, nos parece que la cuestión planteada y su resolución no exigen apostilla de ninguna clase.

JOSÉ M.º RODRÍGUEZ-VILLAMIL

Abogado del Estado y del I. C. de Madrid