

Jurisprudencia sobre el impuesto de Derechos reales

*Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de
28 de enero de 1947.*

LOS BIENES NO SUSCEPTIBLES DE PRODUCIR RENTA ESTÁN FUERA DEL ÁMBITO DEL IMPUESTO SOBRE LOS BIENES DE LAS PERSONAS JURÍDICAS, Y COMO TALES, POR RAZÓN DE DESTINO, HAN DE SER CONSIDERADOS EL MOBILIARIO Y ENSERES DE LAS MISMAS.

Antecedentes.—Al ser liquidado dicho impuesto a determinada Diputación provincial fué comprendido en la base de liquidación el mobiliario de la corporación figurado en el inventario por valor de varios cientos de miles de pesetas, y a tal inclusión se opuso la Diputación, fundada en que los artículos 262 y 263 del Reglamento del Impuesto claramente determinan que no están sujetos al mismo los bienes que por su naturaleza o destino no son susceptibles de producir renta.

A ello opuso el Tribunal provincial que el Reglamento, en el artículo 263, exceptúa del susodicho impuesto las cosas muebles de carácter sagrado, lo cual prueba que grava todos los demás de esa condición, y que los de esa especie que quedan al margen del gravamen son los que por su naturaleza quedan fuera del comercio de los hombres, cosa que no ocurre con el mobiliario e instalación de una Diputación provincial.

El Tribunal Central revoca el acuerdo y rechaza tal interpretación, con apoyo en el artículo 48 de la Ley y los de los números 262 y 263 del Reglamento, ya que los dos primeros dejan a salvo del impuesto aquellos bienes que «por su naturaleza o des-

tino no fuesen susceptibles de producir renta», y el 263 los declara no sujetos, a diferencia de aquellos otros que, estando en principio sometidos al tributo y sean o no muebles, los declara exentos en los artículos siguientes. Esto no quiere decir que los muebles y enseres de que se trata no sean susceptibles de producir renta como la pueden producir cualesquiera cosas muebles, pero sí está claro que los discutidos no la producen por razón de destino, mientras estén dedicados al servicio de la corporación para el cumplimiento de sus funciones.

Supuesta la claridad del tema, la única observación que el caso merece es la de que no hay que olvidar la diversificación de los bienes, a los efectos de este impuesto, en «sujetos» y «no sujetos», y al margen de unos y otros los llamados «exentos», los cuales si bien caen en principio bajo el impuesto, ello no obstante el legislador los excluye por razones especiales. Con ello se deshace fácilmente el razonamiento del Tribunal provincial, aparentemente convincente a primera vista.

Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 11 de febrero de 1947.

LA COMPRA DE MOTOR MARINO CONCERTADA EN DOCUMENTO PRIVADO ENTRE EL FABRICANTE Y EL PROPIETARIO DE LA NAVE ESTÁ SUJETA AL IMPUESTO POR EL CONCEPTO DE «MUEBLES», NO SIÉNDOLE APLICABLE LA EXENCIÓN DEL NÚMERO 8 DEL ARTÍCULO 6.º DEL REGLAMENTO.

Y SI ESE DOCUMENTO PRIVADO SE PRESENTA FUERA DE PLAZO Y A REQUERIMIENTO DE OFICINA LIQUIDADORA COMPETENTE, LA LIQUIDACIÓN HA DE GIRARSE CON LA MULTA DEL 50 POR 100, AUN CUANDO ESTÉ RATIFICADO EL CONTENIDO DE AQUEL DOCUMENTO EN ESCRITURA PÚBLICA PRESENTADA DENTRO DE PLAZO EN LA OFICINA LIQUIDADORA COMPETENTE PARA LIQUIDARLA.

Antecedentes.—El aludido documento privado de compra del motor había sido otorgado en Alicante en febrero de 1942, y en escritura de 2 de marzo de 1944 la sociedad compradora hace constar que el motor lo instaló en la embarcación que ella mandó construir, y hace referencia a dicho documento privado.

Esa escritura fué otorgada y liquidada en Villajoyosa oportunamente.

Así las cosas, en mayo de 1945 la Abogacía del Estado de Alicante ofició a la aludida sociedad compradora haciéndole saber que había transcurrido el plazo de presentación del repetido documento privado y requiriéndola para que lo presentara.

Así lo hizo efectivamente la requerida, y la Abogacía del Estado giró liquidación e impuso la multa del 50 por 100.

La liquidación fué recurrida entendiendo que el acto estaba exento, a tenor del número 8.º del artículo 3.º de la Ley y del 6.º del Reglamento, por haber sido realizada la venta en establecimiento público de venta, y que en todo caso la multa era improcedente, porque al ser presentada la escritura aludida en la Oficina de Villajoyosa, la Administración tuvo conocimiento del acto.

El recurso lo desestimó el Tribunal provincial, y a su fallo se opuso ante el Central la entidad reclamante, insistiendo en los razonamientos dichos y reforzándolos con la consideración de que, vendido el motor directamente por la casa constructora, la operación es equiparable a las ventas de muebles y semovientes hechas por el dueño de las fincas de donde proceden, al efecto de aplicar la exención del impuesto, contenida también en el antedicho número 8.º

El Tribunal central desechó también la reclamación, y dijo, en cuanto a la exención de los contratos en establecimientos públicos de venta, que no se refiere más que a los contratos verbales, circunstancia que no se da en el discutido; y de la misma manera es inaplicable la otra modalidad de exención de los bienes muebles vendidos por el dueño de la finca en que se producen, porque el artefacto enajenado no procede de finca del enajenante, y, por fin, en cuanto al previo conocimiento del acto por la Administración como consecuencia de la presentación de la calendada escritura, tampoco es argumento eficaz en contra de la sanción impuesta, porque el conocimiento que tuvo la Oficina de Villajoyosa era incompleto, ya que en aquélla no se contenían los datos precisos para liquidar.

Comentarios.—La primera parte del razonamiento del recurso es evidentemente endeble y no ofrece nada que comentar. No así el último, el cual objetivamente sí tiene fuerza, aun en el supuesto

de que realmente los datos de la escritura no fueran completamente acabados y precisos para poder liquidar el acto transmisorio, porque lo lógico e incluso reglamentario sería exigir el complemento necesario, con lo cual la multa no podría ser del 50 por 100 de la cuota, sino a lo más del 30 por 100. La fuerza de esta consideración la robustece esta otra: la Administración es una, y, por lo mismo, el que una Oficina Liquidadora no aquilate su diligencia fiscal en una de ellas, no parece motivo bastante para que otra distinta lo haga con detrimento del contribuyente.

Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 11 de febrero de 1947.

LAS CUESTIONES DE COMPETENCIA ENTRE OFICINAS LIQUIDADORAS NO PUEDEN PROMOVERSE A INSTANCIA DE LOS PARTICULARES INTERESADOS, Y POR ELLO EL PROCEDIMIENTO ADECUADO PARA OBTENER LA DEVOLUCIÓN PROCEDENTE EN EL CASO DE QUE UN MISMO ACTO SE HAYA LIQUIDADO EN DOS OFICINAS, UNA DE ELLAS NECESARIAMENTE INCOMPETENTE, NO ES EL DE PROVOCAR UNA CUESTIÓN DE COMPETENCIA, SINO EL DE PEDIR LA DEVOLUCIÓN DE INGRESOS INDEBIDOS POR DUPLICACIÓN DE PAGO.

Antecedentes.—En enero de 1945 se presentó escrito a la Delegación de Hacienda de Valencia haciendo constar que al firmante le habían notificado el apremio de dos liquidaciones giradas en 1944 en Alicante por compras en las que medió la Comisión de Incorporación Industrial de Valencia, si bien la vendedora fué una delegación de Alicante, y haciendo constar que los mismos actos habían sino liquidados en Valencia y pagadas las liquidaciones en el mismo año. Añadía el solicitante que había pedido en la Abogacía del Estado de Alicante la nulidad de aquellas primeras liquidaciones, porque la Oficina competente para liquidar era la de Valencia, y en definitiva pedía que suspendiese el procedimiento de apremio y que, ya que el solicitante carece de acción para suscitar la cuestión de competencia a la Oficina de Alicante, ponía el hecho en conocimiento de la Delegación de Hacienda de Valencia por si la Abogacía del Estado en la provincia consideraba procedente hacer uso de sus facultades al respecto.

La Delegación de Hacienda, de acuerdo con lo informado por la Abogacía del Estado, estimó que, ciertamente, a un solo acto no puede exigirse más de una liquidación, y la competente para girarla en el caso era la Abogacía del Estado de Valencia, pero en cuanto a la cuestión de competencia resolvió que la Abogacía de Valencia no tenía cauce hábil para proponerla, porque su misión fiscal había terminado una vez giradas y pagadas las liquidaciones. y fuera de esto la iniciativa correspondería a la Abogacía del Estado de Alicante.

Entablada reclamación ante el Tribunal provincial, se insistió en que la cuestión de competencia debía promoverla Valencia, y aquél resolvió que el promoverlas es una función pública que atañe exclusivamente a la Administración y no a la defensa del derecho subjetivo de los particulares, los cuales pueden instar la rectificación o anulación de los actos administrativos por la vía que tanto el Reglamento de Procedimiento como el del Impuesto determinan.

Llevado el asunto al Tribunal Central, éste dijo que el problema se resuelve teniendo en cuenta lo dispuesto en el artículo 105 del Reglamento, y conforme a él, los particulares no tienen derecho a pedir que se promuevan cuestiones de competencia.

Fuera de esto, el verdadero problema planteado aquí—dice el Tribunal Central—es el de haberse producido una duplicación de pago que tiene su cauce procesal en los artículos 208 y 209; y a él debió ajustarse el reclamante, pidiendo al Delegado de Hacienda que dictara el acuerdo correspondiente, para, en su caso, recurrir contra el mismo en la vía económicoadministrativa; lo cual quiere decir que es factible que el reclamante pueda producir reclamación dentro del plazo de cinco años sobre devolución de ingresos indebidos.

Comentarios.—Termina la resolución, como se ve, señalando el único camino a seguir, ya que el recorrido, no podía conducir al fin anhelado, porque una viciosa orientación había cambiado el rumbo. Aparte eso, fácilmente se comprende que no es razonable acudir a una Oficina Liquidadora por considerarla competente, y, séalo o no, pidiéndole que reclame a otra su propia competencia para liquidar un acto que la requirente tiene ya liquidado.

Dicho lo que antecede, hay que añadir que caben algunas reservas sobre la tesis que el Tribunal sienta.

En primer lugar, no parece dudoso que al contribuyente muy bien puede no serle indiferente que el acto que le afecte se liquide en la Oficina de su domicilio o en otra distinta y lejana, tal como ocurriría, por ejemplo, si se le cita en un expediente de investigación ante una Oficina que no tenga competencia para ello o que sea dudoso que la tenga.

Fuera de ese caso y de otros fáciles de presuponer, también es razonable sostener que no se puede decir rotundamente que el promover o no una competencia no roza derechos subjetivos, puesto que si el acto o documento caen, a los efectos de su liquidación, dentro de la competencia concreta de un liquidador, de ello surge, sin duda, un derecho a favor del contribuyente para que esa Oficina, y no otra, sea la que actúe.

Por todo ello, en resumen, a nosotros no nos parecería fuera de razón que al contribuyente, sin menoscabo del artículo 105, se le reconociese el derecho a poder instar ante la Oficina que él reputa competente para liquidar un acto que le afecta, que ella plantease la cuestión de competencia a la reputada incompetente. Recordando preceptos del Procedimiento civil común, diríamos que sería asimilable el caso, sin violencia alguna, a las competencias por inhibitoria, en las que el litigante, como es sabido, las plantea ante el Juez que estima competente para que éste requiera de inhibición al que se supone incompetente.

Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 11 de marzo de 1947.

SI EN LA DECLARACIÓN DE PROPIEDAD DE UN BUQUE POR ESCRITURA PÚBLICA ENTRE ARMADOR Y CONSTRUCTOR SE EXPRESA LA FORMA DE CONSTRUCCIÓN, DETERMINANDO LOS ELEMENTOS QUE CADA UNO SUMINISTRÓ, SIN QUE APAREZCA PRUEBA ALGUNA DE CONTRATO ESCRITO EN LO REFERENTE A DICHA CONSTRUCCIÓN, NO HA LUGAR A LIQUIDAR POR EL CONCEPTO DE TRANSMISIÓN DE BIENES «MUEBLES».

Antecedentes. — En 1944, y en escritura pública, los representantes de dos Sociedades dijeron que, según expediente de ma-

triculación en la Comandancia de Marina, se había construido un buque, y expresaron todas sus características, aparejos, materiales, etc.; con expresión de los elementos que la armadora había facilitado a la constructora, y se expresaron también las cantidades que por todos conceptos se invirtieron en la construcción, a fin de fijar el total valor de la nave.

Con el objeto de formalizar la entrega y la declaración de propiedad, otorgan escritura ambas representaciones, que hacen pública manifestación de que la construcción se realizó en los astilleros de una de las entidades y que la otra satisfizo el importe de los trabajos y obras, y es la propietaria del buque, cuyo valor total fijan.

Ante tales datos, la Oficina Liquidadora giró liquidación sobre el valor total declarado por el concepto de transmisión de bienes muebles, cuya concepción fué recurrida con el razonamiento de que se trataba de una escritura de mera declaración de propiedad, y, como tal, no sujeta al impuesto; que el contrato mixto no está estipulado en la escritura, sino meramente deducido por el liquidador, deducción que es contraria a la intención y voluntad de las partes, claramente resultante del documento, y que el contrato de obras fué meramente verbal y no se elevó a documento escrito.

La reclamación no tuvo éxito ante el Tribunal provincial, que estimó que el contrato fué primeramente verbal, pero se elevó a escrito en dicha escritura, en la que se alude a él y se ratifica, sin que se la pueda catalogar como de simple declaración de propiedad, al no haber sido otorgada únicamente por el armador del buque, ni ver en ella un acto unilateral, como ocurre en las declaraciones de obra nueva en los inmuebles, en las que aparece como otorgante el propietario y alejado así el carácter contractual.

La tesis mantenida por el Tribunal provincial no fué sostenida por el Central, y revocó el acuerdo, declarando el acto exento como contrato verbal, sin perjuicio de que la Oficina Liquidadora proceda a investigar si existió documento acreditativo del contrato a que la liquidación se refiere, aplicando el Reglamento de 1941.

El problema—dice el Tribunal Central—está en dilucidar si las manifestaciones de los comparecientes contenidas en la escritura que otorgaron son eficaces, sin documento alguno que las comple-

te, para exigir el impuesto por la construcción del casco de un barco con la montura del mecanismo correspondiente y por la adquisición de los materiales que la misma escritura detalla.

Eso supuesto—añade—, no hay que olvidar que la exacción del impuesto presupone en las transmisiones contractuales la existencia de un documento en que consten (artículo 48, párrafo 2.º, del Reglamento), cuyo precepto se reafirma en el artículo 6.º del mismo texto al decir en su número 5.º que están exentos los contratos verbales mientras no se eleven a documento escrito; y como en el expediente no hay prueba de la existencia de contrato escrito sobre la transmisión, ha de reconocerse que la construcción y adquisición de que se trata se hizo en forma verbal, sin que a ello obste la circunstancia de que la escritura referida haya sido otorgada por ambas partes y que, por lo mismo, pudiera estimarse el acto como bilateral, porque éste por sí solo no tiene la naturaleza contractual necesaria para originar la exacción. Le falta el requisito esencial del artículo 44, que requiere la existencia de «una convención expresamente consignada por los contratantes».

Termina diciendo que el criterio es el sostenido en casos análogos en resoluciones de 6 de junio de 1944 y 24 de abril de 1945.

Comentarios.—Ha de hacerse la salvedad de que al caso reseñado se le aplicó el Reglamento de 1941, en el que, como es sobradamente sabido, la técnica del número 5.º del artículo 6.º del Reglamento estaba perfectamente clara, a diferencia de lo que en el de 1947, hoy vigente, ocurre.

Decimos esto porque hasta el presente no ha tenido el Tribunal Central ocasión, que nosotros sepamos, de exteriorizar de una manera concreta y directa su pensamiento ante un caso de aplicación de ese precepto a un contrato verbal de cuantía superior a 1.500 pesetas, y lo decimos también porque, supuesta la vigencia del Reglamento de 1941, el problema que la resolución que comentamos falló no tenía otra solución razonable que la expuesta.

JOSÉ MARÍA RODRÍGUEZ - VILLAMIL.

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