

Jurisprudencia sobre el Impuesto de Derechos reales

Resolución del Tribunal Económico-administrativo Central de 28 de octubre de 1946.

LOS MUNICIPIOS Y LAS PROVINCIAS, POR ESTAR EXENTOS DE LOS IMPUESTOS Y CONTRIBUCIONES DEL ESTADO, DISFRUTAN DEL BENEFICIO EN CUANTO AL DE DERECHOS REALES.

Antecedentes.—Vamos a dar con algún detalle el caso, porque, si no estamos equivocados, es la primera vez que llega al Tribunal Central el problema de la interpretación de la Ley de Bases de régimen local, de 17 de julio de 1945, y del Decreto que desarrolló la referente a la parte económica—que es la 21—, publicado el 25 de enero de 1946 con el título de Ordenación provisional de las Haciendas locales.

El 7 de junio de 1946 el Ayuntamiento de Palma de Mallorca presentó una certificación, haciendo constar que le pertenecía en pleno dominio determinada parcela de terreno, y la Oficina liquidadora aplicó el concepto «Informaciones» y giró la liquidación consiguiente.

La Alcaldía recurrió la liquidación, diciendo que la presentación se había hecho como trámite inexcusable para proceder a la inscripción del dominio en el Registro de la Propiedad, y que el acto estaba exento del impuesto, a tenor del artículo 218 del Decreto de 25 de enero de 1946, que dice que «los Municipios y Provincias estarán exentos del impuesto de Derechos reales por los actos y contratos en que intervengan, siempre que con arreglo a la Ley les fuera imputable el tributo, y en las adquisiciones de bienes de cualquier clase que realicen por donación, herencia o legado», cuyo texto concuerda con el del 3.º de los artículos de la Ley del Impuesto, que concede la exención de todos aquellos actos y contratos en cuyo favor se haya reconocido o se reconozca tal exención por leyes especiales.

El Tribunal provincial de Palma de Mallorca desestimó la reclamación, diciendo que si bien es verdad que el mencionado artículo 218 establece la exención a favor de los Ayuntamientos,

también lo es que la Ley del Impuesto, en su artículo 3.º, al enumerar los actos exentos, hace referencia a aquellos otros en cuyo favor se haya reconocido tal beneficio por leyes especiales, lo cual quiere decir que al no estar enumerado el acto en cuestión en ese artículo 3.º entre los exentos, necesita una ley especial en que así lo declare, y como el referido Decreto de 25 de enero de 1946 no tiene la categoría de ley, es claro que la exención de que se trata no es procedente.

Elevado el problema al Tribunal Central, éste revoca el acuerdo y anula la liquidación, declarando exento el acto.

Para ello argumenta de esta manera: después de reproducir los textos sobre la exención de la base primera de la Ley de 17 de julio de 1945 y del artículo 218 de la Ordenanza de 25 de enero de 1946, dice «que hay que reconocer que la exención a favor de los Municipios y las Provincias fué establecida de una manera general para todos los impuestos y contribuciones del Estado por la Ley de Bases mencionada, y que al reproducir el mismo precepto el artículo 218 del Decreto de 25 de enero de 1946, y especificar la extensión de la exención respecto de las diferentes contribuciones, disponiendo, en cuanto al de Derechos reales, que alcanzaría a los actos y contratos en que intervengan dichas Corporaciones siempre que con arreglo a la Ley les fuere imputable el tributo, no hizo tal Decreto otra cosa que reconocer la extensión de la exención establecida en la Ley de Bases y determinar los actos y contratos a que era aplicable el beneficio, y, por tanto, la exención de que ahora se trata debe estimarse establecida por una ley especial, como exige el artículo 3.º en su número 48—hoy el 51—de la reguladora del impuesto de Derechos reales».

En su consecuencia—termina diciendo la Resolución—, debe declararse aplicable la exención a la certificación de un Ayuntamiento para inscribir en el Registro de la Propiedad el dominio de una finca.

Los comentarios son innecesarios. El caso está perfectamente claro, y sólo es de destacar, como al principio indicábamos, que es el primero que llega al Tribunal sobre esa exención, la cual, en definitiva, queda para lo sucesivo fuera de discusión, porque, según él, la exención genérica de la Ley de Bases está particularizada con lo dispuesto en el Decreto de ordenación de las haciendas loca-

les y con ello cumplido el precepto del número 51 del actual Reglamento, que admite la exención de todos los actos y contratos a los que una ley especial así se lo haya reconocido.

Resolución del Tribunal Económicoadministrativo Central de 28 de octubre de 1946.

LA ADQUISICIÓN POR UNA COOPERATIVA DEL CAMPO DE FINCAS PARA PARCELARLAS Y REPARTIRLAS ENTRE SUS ASOCIADOS ESTÁ COMPRENDIDA EN LA EXENCIÓN DEL NÚMERO 9.º DEL ARTÍCULO 6.º DEL REGLAMENTO.

Antecedentes. — La Cooperativa del Campo de cierto pueblo compró por medio de escritura pública varias fincas para parcelarlas y repartirlas entre los cooperadores, y el liquidador liquidó el contrato como compra-venta.

La expresada entidad recurrió la liquidación por estimar el acto exento en virtud de que era la sucesora y continuadora del Sindicato agrícola de la misma localidad y estaba encuadrada en la Unión Territorial de Cooperativas del Campo, y, por tanto, le son aplicables las mismas exenciones que a los Sindicatos de aquella índole concedía la Ley de 28 de enero de 1906 y su Reglamento. Y aunque así no fuere, le alcanzaría el mismo beneficio por ser Cooperativa, a tenor del artículo 31 de la Ley de Cooperativas, de 2 de enero de 1942, la cual concede las mismas exenciones que dicha Ley de Sindicatos, y sin que, por otra parte, ofrezca duda que la parcelación de fincas entre los asociados sea uno de los fines que esa Ley de 1906 atribuye a los Sindicatos agrícolas, como lo reconoció la Real Orden de 13 de junio de 1929.

El Tribunal provincial desestimó el recurso, negando que la parcelación de tierras sea ninguno de los fines que la Ley de 1906 atribuye a los Sindicatos agrícolas, como ella exige para que la exención sea aplicable, ya que sólo se refiere a la roturación, explotación y saneamiento de terrenos incultos.

El Tribunal Central revoca el acuerdo del provincial y admite la exención.

Empieza por decir que la cuestión está en determinar cuáles actos están comprendidos entre los fines propios de los Sindicatos agrícolas, dado el texto de la Ley que los rige, que dice que entre esos fines se cuentan «la adquisición de abonos, plantas, semillas,

animales y demás elementos de la producción y el fomento agrícola o pecuario».

Eso supuesto, añade que las dudas alrededor de si la adquisición de fincas para parcelarlas entre los asociados estaba incluida entre los fines enumerados las resolvió el Tribunal Supremo en sentencia, entre otras, de 19 de febrero de 1929, diciéndolo que esas adquisiciones no eran de las enumeradas en la dicha ley; pero a partir de la Real Orden de 13 de junio de 1929 ya no es posible sostener ese criterio, porque dictada especialmente para dilucidar la contienda, hay que entender que ella tiene la categoría de precepto reglamentario de la Ley de 1906, y que, según ella entiende, la compra de tierras para parcelarlas es una finalidad comprendida en la Ley entre los elementos de producción, por lo cual la exención es aplicable.

Por fin añade que aun sin ese razonamiento también se da la exención en virtud del carácter de Cooperativa de la reclamante, puesto que la Ley que regular estas instituciones—la de 2 de enero de 1942—concede la exención en los mismos casos, haciendo referencia a la repetida Ley de Sindicatos agrícolas.

Por nuestra cuenta sólo hemos de decir que esta Resolución resuelve definitivamente la cuestión sobre si los actos dichos estaban o no exentos, o sea si podían considerarse como comprendidos en los fines propios de los Sindicatos, sobre lo cual la jurisprudencia aparecía vacilante.

Resolución del Tribunal Económicoadministrativo Central de 29 de octubre de 1946.

LA PETICIÓN DE DEVOLUCIÓN DE INGRESOS INDEBIDOS FUNDADA EN DUPLICACIÓN DE PAGO PRODUCIDA EN OFICINAS DE DISTINTA PROVINCIA, COMPETE RESOLVERLA AL DELEGADO DE AQUELLA EN QUE RADIQUE LA QUE HAYA PRACTICADO LA SEGUNDA LIQUIDACIÓN.

En dos testamentarias relacionadas se giraron liquidaciones; una, en Alcalá la Real, y otras posteriormente, en Sevilla, que en definitiva produjeron ciertas duplicaciones de pago.

Sus interesados pidieron la devolución correspondiente ante la Delegación de Hacienda de Sevilla, y ésta se declaró incompetente, y en definitiva, el Tribunal Central estimó que esa Delegación

y no la de Jaén era la competente para resolver, porque la Oficina de Sevilla era la que había girado las liquidaciones duplicadas.

Resolución del Tribunal Económico-administrativo Central de 12 de noviembre de 1946.

EL HECHO DE QUE EL ADQUIRENTE DE UN INMUEBLE SEA MENOR DE EDAD, NO IMPLICA POR SÍ QUE EXISTA UNA DONACIÓN PATERNA DEL METÁLICO NECESARIO PARA LA ADQUISICIÓN, PORQUE AUN EN EL SUPUESTO DE EXISTIR LA DONACIÓN, ÉSTA NO SERÍA LIQUIDABLE SIN LA EXISTENCIA DEL DOCUMENTO EN QUE SE HAGA CONSTAR, CUANDO EL HECHO TUVO LUGAR ANTES DE LA LEY DE 17 DE MARZO DE 1945.

Por escritura de 13 de enero de 1944, un padre y una hija, menor de edad, y emancipada por él en esa fecha, compraron, respectivamente, el usufructo y la nuda propiedad de una finca, confesando el vendedor haber recibido el precio de los vendedores con anterioridad al acto.

La Oficina liquidadora giró, además de las dos liquidaciones por concepto de compra-venta, otra por donación del padre a la hija sobre la base del precio que por ésta se decía entregado.

Reclamada esta última liquidación, se argumentó diciendo que no existía el menor indicio de la existencia de la donación; que los reclamantes se limitaban a negarla sin tener por qué aducir ni probar la causa de poseer la compradora el metálico importe del precio, cosa que corresponde al liquidador en virtud del principio de que al que afirma le incumbe probar; y en último término, aun aceptando a efectos polémicos que la donación hubiese existido, no sería liquidable, por ser verbal y estar exentos los contratos verbales, a tenor del artículo 6.º del Reglamento.

La reclamación la desestimó el Tribunal provincial, fundado en que para el Reglamento son inoperantes los defectos de fondo y forma que puedan presentar los actos, y como en la escritura no se declara la precedencia del dinero del precio, y, por otro lado, como el vendedor confiesa haberlo recibido con anterioridad a la emancipación, aun siendo de la exclusiva propiedad de la menor, es preciso dilucidar en qué concepto le poseía.

Así planteado el problema, son de aplicar los artículos 160 al 162 del Código civil, reguladores de los efectos de la patria potestad

sobre los bienes de los hijos no emancipados—sigue diciendo el Tribunal provincial—, y, por tanto, si el precio entregado por la menor fué parte integrante de bienes comprendidos en el 161, o sea que fué caudal de su padre, al permitir éste que la nuda propiedad de la casa comprada figure a nombre de la hija, ello equivale a la renuncia de su derecho en beneficio de la propia hija, puesto que el texto del artículo claramente dice que pertenece a los padres en propiedad y usufructo lo que el hijo adquiere con caudal de los mismos, y, en definitiva, tal renuncia encierra claramente el concepto de donación del artículo 618 del Código civil.

Refuerza el Tribunal su tesis invocando la sentencia de 14 de enero de 1861, según la cual no pueden estimarse como peculio adventicio los bienes que compre un hijo de familia si no prueba que ganó la cantidad con que los compró por su industria u otro de los modos que la ley determina, lo cual prueba que la presunción está en contra del hijo y a favor del tercero mientras la demostración no se haga, y tercero es el Estado en este caso para no sufrir el perjuicio de una exención fiscal injustificada.

Con esto llega la resolución a la consecuencia de que el liquidador no operó sobre una donación verbal, como se argumenta de contrario, sino que dando por hecho que el dinero lo poseía de antemano la menor, aplica rectamente el citado artículo 161, del que implícitamente surge la renuncia de la nuda propiedad hecha por el padre en favor de la hija.

El Tribunal Central revoca el acuerdo y anula la liquidación diciendo que no puede admitirse el acto deducido de donación ni simple ni remuneratoria, deducido, como el Reglamento exige, de una convención expresa pactada o de los principios del Derecho aplicados a las estipulaciones contractuales con recto criterio, a tenor del artículo 44 del Reglamento.

Por otra parte, ni el Código ni en las disposiciones reglamentarias hay precepto alguno que establezca presunción «*juris tantum*» acerca de la procedencia de los bienes que posean los hijos sometidos a la patria potestad y no emancipados, a los efectos de lo que el Código regula en cuanto a peculios en los artículos 160 y 161; por consiguiente, no hay términos hábiles para atribuirles una naturaleza determinada más bien que otra. Y en cuanto a la eficacia de la sentencia mencionada, dice que no tiene ninguna a efectos

fiscales, por ser anterior al Código y no tener apoyo en los preceptos de éste, sin perjuicio de la que pueda tener en una contienda judicial.

Dice después el Tribunal Central que, aun admitida la aludida pretensión, siempre resultaría que sobre tal metálico, como comprendido en el artículo 160 citado, tendría la menor propiedad al adquirir la nuda propiedad de la finca y no habría más que una sustitución de nuda propiedad del metálico por la de aquélla.

Por fin, entra la Resolución en el análisis del argumento de la exención, por tratarse de un acto de carácter verbal. Estima que la donación fué verbal y anterior al momento del otorgamiento de la escritura, y por serlo, y por tratarse de aplicación del Reglamento de 1941, está exenta, a tenor del número 5.º de su artículo 6.º, y añade: «sin que por tratarse de un acto causado con anterioridad a la Ley de 17 de marzo de 1945, haya que tener en cuenta lo dispuesto en su artículo 2.º en cuanto modifica la exención referida, limitándola a los contratos verbales cuando su cumplimiento no requiera que consten por escrito, cualquiera que sea la interpretación que haya de darse al nuevo precepto de la citada Ley de 1945».

Comentarios.—El fondo del asunto nos parece completamente claro, y perfectamente adaptada la Resolución del Tribunal Central al espíritu y a la letra del Reglamento de 1941 sobre la exención absoluta de los contratos y actos verbales propiamente dichos, e inconcusa la interpretación que da a la doctrina de los peculios en relación con el acto de que se trata. Pero, dicho esto, no debe pasarse en silencio lo que en último término dice, y nosotros dejamos entrecomillado, sobre esa exención con arreglo a la Ley de 1945 en su artículo 2.º, traducido e incorporado literalmente en el número 5.º de las exenciones del artículo 6.º del vigente Reglamento de 1947.

Dice, como hemos hecho notar, que en el anterior Reglamento era incuestionable la exención y que la modificación del 45 no es de tener en cuenta, porque el acto fué anterior a ella, y añade: «cualquiera que sea la interpretación que haya de darse al nuevo precepto de la ley de 1945», lo cual, en buena hermenéutica, es dejar en pie el alcance del nuevo número 5.º de las exenciones sobre los contratos verbales.

La consecuencia está patente: da el Tribunal claramente la sensación de no querer pronunciarse sobre el verdadero sentido del nuevo texto de ese número 5.º y de dejar en entredicho la interpretación que haya de dársele, porque, de lo contrario, lo lógico hubiera sido decir: la donación discutida, como verbal que es, está exenta por haberse causado bajo la vigencia del Reglamento de 1941, a diferencia de lo que hubiera ocurrido si le fuese de aplicación el nuevo texto del número 5.º del Reglamento de 1947.

Destacamos esta falta de precisión o esta vacilación del Tribunal en no pronunciarse decididamente con su autorizadísimo criterio sobre el verdadero sentido de la expresada modificación del texto reglamentario actual al decir que la exención solamente alcanza a aquellos cuyo «cumplimiento no requiera que consten por escrito».

Esta misma vacilación ya la observábamos y destacamos al reseñar en el número de agosto-septiembre de esta misma REVISTA CRÍTICA DE DERECHO INMOBILIARIO la Resolución de 8 de octubre de 1946.

Y es de desear que el prestigioso Tribunal acabe por decidirse a expresar su autorizadísimo criterio sobre el caso, porque forzoso es reconocer que el texto de la exención sugiere serias dudas sobre su último alcance, porque decir que el contrato verbal está exento «cuando su cumplimiento no requiera que conste por escrito» es como ligar la validez del contrato a la forma escrita, y esto bien sabido es que es la excepción en nuestra ley civil.

Quede aquí la cuestión, a reserva de tratarla en punto aparte y no como apostilla a una Resolución, no sin dejar sentado que cualquiera que sea la amplitud de la tan repetida exención en el nuevo texto, éste no podría nunca ser obstáculo para declarar exenta la donación discutida, porque la donación de cosa mueble —en este caso, metálico—, con entrega simultánea de lo donado, es perfectamente válida y eficaz, según nos dice el artículo 632 del Código civil, y, por consiguiente, aun con el novísimo texto a la vista, sería indudable la exención en el caso concreto que la Resolución enjuició.

JOSÉ M.^a RODRÍGUEZ - VILLAMIL,

Abogado del Estado y del I. C. de Madrid