

Temas sobre el Impuesto de Derechos reales

1.—Las hipotecas caducadas y el impuesto.

La disposición transitoria 3.^a de la vigente Ley Hipotecaria, sobre caducidad de inscripciones de hipoteca, plantea o puede plantear una cuestión sobre la liquidación que haya de practicarse por cancelación de hipoteca en esos casos.

El texto del precepto dice que «caducarán las inscripciones de hipoteca que en 1.º de enero de 1945 cuenten con más de treinta años de antigüedad, a partir de la fecha del vencimiento del crédito, sin haber sufrido modificación, si dentro del plazo de dos años, contados desde el referido día 1.º de enero de 1945, no han sido novadas, interrumpida su prescripción o ejercitada debidamente la acción hipotecaria, y asimismo las que, constituidas con anterioridad a dicho día, vayan cumpliendo en lo sucesivo los treinta años de antigüedad, con las mismas condiciones y requisitos».

Quiere decirse que en 1.º de enero de este año 1947 han caducado no pocas hipotecas, y que en lo sucesivo seguirán caducando otras, a medida que dicho plazo de treinta años vaya venciendo en las condiciones que el texto transcrito prevé; y ante eso, ocurre preguntar en qué forma ha de afectar el impuesto a esas caducidades: ¿Estará sujeta al impuesto, exenta o no sujeta la cancelación que la caducidad engendra?

Descartada a primera vista y de plano la exención, por la elemental razón de que no está prevista entre las taxativamente articuladas en el artículo 6.º del Reglamento, veamos las otras dos posibles calificaciones, y para ello empezamos por sentar que el

concepto de «caducidad» de derechos o de acciones en general supone intrínsecamente la pérdida o extinción del derecho o de la acción, con completa independencia de toda intervención o concierto de voluntades. Tan sólo actúa la voluntad de la Ley por razones de orden público y de utilidad jurídicosocial.

Esto es ciertamente así, pero también lo es que la caducidad, o, si se quiere, la extinción del derecho que en ella se cobija, supone, en términos generales, que alguien se beneficia con ella, y en este caso con más especial y claro beneficio, porque bien fácilmente se echa de ver que, automáticamente, el predio gravado queda libre, y aumentado el patrimonio de su dueño. Por consiguiente, legal y justo es que ese acrecentamiento tribute, ya que él es precisamente la piedra angular en que el impuesto descansa.

El acto, pues, no debe quedar al margen del tributo; debe calificarse de acto sujeto y específicamente de cancelación; pero ¿cómo y desde cuándo?

La contestación nos la han de dar estos dos principios fundamentales, jurídico-fiscal el uno, y jurídico-hipotecario el otro: los actos intervivos requieren, para caer dentro de la órbita del impuesto—artículo 48 del Reglamento—, que consten por escrito, ya privado, ya público, según los casos; y, por otra parte, la cancelación del asiento afectado por la caducidad no se puede hacer de oficio, sino a instancia de parte y con justificación de aquélla. Esta es la regla general en todos los casos de caducidad, como claramente se deduce de los artículos 150 y 151 del Reglamento Hipotecario, en los que se reglamenta la doctrina general de la caducidad, sin que contra esa norma genérica prevalezcan otras excepciones que las previstas por la Ley, como ocurre con las menciones caducadas a que se refiere la transitoria primera. Y por eso mismo en la segunda de ellas se previene que la cancelación de ciertas anotaciones caducadas ha de hacerse a instancia de parte; de lo cual también se deduce que otro tanto debe ocurrir con la caducidad de las inscripciones de hipoteca a que nos venimos refiriendo.

Frente a lo dicho, pudiera alguno argumentar diciendo que, en realidad, la caducidad que la Ley sanciona no es, en definitiva, más que la sanción legal a una prescripción ya producida por Derecho civil e hipotecario, dado el transcurso de treinta años

desde que el acreedor pudo ejercitar y no ejercitó el derecho que la hipoteca le confería, y que, por lo mismo, el derecho a exigir el impuesto está también prescrito.

El argumento es fugaz y se quiebra en flor ante la consideración de que el derecho a liquidar y a exigir el impuesto es completamente independiente del plazo prescriptorio civil e hipotecario. Necesita, para nacer, que el acto liquidable nazca, y para ello es indispensable, según antes hemos hecho notar, que su condición de latente se exteriorice en el documento correspondiente —público o privado, según los casos—, y entre tanto tendrá toda la eficacia que el Código civil atribuye a la prescripción entre el sujeto activo y el pasivo que en ella intervienen, pero no tendrá ninguna ante el impuesto.

Esta doctrina sobre la ineficacia de la prescripción civil frente a la exacción del impuesto está sancionada en la sentencia del Tribunal Supremo de 7 de julio de 1941, y dice que el plazo de prescripción para liquidar el impuesto por cancelación de hipoteca no empieza a contarse mientras no se otorga la escritura de cancelación o el documento que acredite ésta.

II.—La exención del impuesto de Personas jurídicas en relación con los bienes de las Corporaciones locales.

Esta exención, junto con la del impuesto de Derechos reales, arranca de la Ley de Bases de Régimen local, que lleva fecha de 17 de julio de 1945. En la primera de ellas se sentó como regla general la exención a favor de Municipios y Provincias de toda clase de impuestos y contribuciones del Estado, y se concretó en el artículo 218 de la Ordenanza provisional de las Haciendas locales, aprobada por Decreto de 25 de enero de 1946.

Ese artículo perfila esas exenciones tributarias en su apartado 2), y entre ellas la del impuesto de Derechos reales y la del impuesto que grava los bienes de las personas jurídicas.

Esta última la articula en el número 5.º de ese apartado 2), y dice que la exención alcanza al «impuesto que grava los bienes de las personas jurídicas en los mismos casos previstos en el número 1.º con referencia a la Contribución territorial», y de ella nos

vamos a ocupar, ya que la interpretación del precepto no deja de ofrecer alguna duda, a pesar de su aparente diafanidad.

Efectivamente, de esa Contribución rústica y urbana están exentos, a tenor de dicho número 1.º, los bienes de uso público, los de servicio público que no produzcan rentas y los comunales; por consiguiente, también lo estarán del impuesto de Personas jurídicas. Pero, eso dicho y sentado, aún no queda completamente enmarcada la exención, porque resta determinar qué clase de bienes son los que abarca cada una de esas categorías. Esto está delimitado en la Base 19 de la aludida Ley de 17 de julio de 1945, la cual, ampliando y, en cierta manera, modificando la clasificación que hacen de esos bienes los artículos 342 y 344 del Código civil, dice que los de uso público son las calles, caminos, puentes y obras públicas de servicio general cuya conservación y policía sean de la competencia del Municipio; los de servicio público—cuyo concepto no está en el antedicho artículo 344—son los que el Municipio destina a fines de interés público, como mataderos, escuelas, mercados, lonjas, Casas consistoriales y otros, y comunales, los de dominio municipal, cuyo aprovechamiento y disfrute pertenece exclusivamente a los vecinos.

Se ve, pues, que de la exención quedan excluidos los bienes de Propios, que son, según la misma Base 19, los de «propiedad del Municipio no destinados a la realización de ningún servicio y que puedan constituir fuente de ingreso para el erario municipal», a lo cual añade el aludido número 1.º de la Ordenanza que «se entenderá que los bienes son de Propios, a efectos de tributación por este concepto, cuando produzcan al Municipio ingresos que constituyan una renta, no considerándose tal el producto de las exacciones locales o tarifas de servicios públicos municipalizados».

Todo ello nos lleva a la conclusión de que esos bienes—los de uso público, los de servicio público y los comunales—son los exentos, con tal de que no produzcan renta, ya que si la producen, pasan, fiscalmente, a la categoría de bienes de Propios y pierden el privilegio del beneficio contributivo.

Después de lo dicho, todavía queda por precisar el concepto, en la realidad concreta, de los destinados al servicio público, o, como dice la Base 19, «al cumplimiento de fines de interés públi-

co». No ofrece duda que una escuela y un mercado, por ejemplo, llenan fines de esa clase, y que también los llenan un cuartel y un cementerio; pero si el cuartel es para alojar un regimiento, pongamos por caso, y el cementerio es fuente de ingresos que no sean producto de meros arbitrios y tasas, no estarán exentos del impuesto en cuestión. Es decir, en conclusión, que nos parece que el espíritu del precepto es el que el servicio ha de ser de orden municipal y no ha de producir rentas, y de no ser ello así, no es fuente de exención.

III.—El nuevo plazo de prescripción de diez años de la Ley de 31 de diciembre de 1946, en relación con la suspensión de plazos establecidos en la Ley de 13 de julio de 1940, con referencia al período 18 de julio de 1936 a 1.º de abril de 1939.

Hasta ahora venía rigiendo, en materia de prescripción del derecho a exigir el impuesto de Derechos reales, el plazo establecido en el artículo 29 de la Ley de Contabilidad de 1.º de julio de 1911, según el cual, la acción del Estado para hacer efectivos los créditos a su favor, por débitos o descubiertos de contribuciones, impuestos, etc., dura quince años. En lo sucesivo, a partir de la Ley de 31 de diciembre de 1946, «sobre modificación parcial de determinadas contribuciones e impuestos», el plazo ha quedado reducido a diez años, en cuanto a este impuesto se refiere, por el artículo 13, que dice así: «Se establece el plazo de diez años para la prescripción del derecho de la Administración a liquidar este impuesto.»

«No obstante—sigue diciendo—, en los contratos de tracto sucesivo en los que el pago del precio deba hacerse por años o en plazos más breves, sólo se liquidarán las cuotas de cinco anualidades. El mismo plazo de diez años regirá para la prescripción del derecho de la Administración a practicar las liquidaciones de los documentos presentados y para exigir el impuesto liquidado.»

El precepto lo complementa la misma Ley en su artículo 17, diciendo: «Los términos señalados, a efectos de la prescripción, en el artículo 13 de esta Ley, empezarán a regir desde 1.º de enero de 1947, cualquiera que sea la fecha del acto o contrato.»

Veamos ahora la interpretación de esas dos innovaciones legales, ya que su texto no deja de suscitar dudas.

La primera cuestión interpretativa la suscita el inciso que dice que «cualquiera que sea la fecha del documento», se aplicará la prescripción.

Parece, pues, que rige para los documentos anteriores y posteriores a 1.º de enero de 1947; pero lo cierto es que no lo dice con suficiente claridad y hay que deducirlo aplicando la norma de general aplicación a la retroactividad de las leyes coactivas, cuando son más benévolas que las que ellas modifican. Lo contrario produciría la anomalía de discriminar la prescripción para la misma clase de actos, según la fecha del documento que las contenga.

Ha de darse por descontado, por consiguiente, que los documentos anteriores van ganando la prescripción a medida que alcanzan la antigüedad de diez años; pero, eso sentado, se presenta el problema de si en el cómputo entrará el tiempo comprendido entre el 18 de julio de 1936 y el 1.º de abril de 1939, puesto que ese lapso de tiempo no contaba hasta ahora a efectos de prescripción, según la Orden de 26 de agosto de 1938, ratificada por la Ley de 13 de julio de 1940.

La solución ha de darnosla la consideración de que esa Ley declaró en suspenso los plazos durante ese periodo de 18 de julio de 1936 a 1.º de abril de 1939, tanto para el contribuyente como para la Hacienda, es decir, como no corridos, y, por lo tanto, no sería jurídico ni razonable que ahora, «a posteriori», el contribuyente quisiera computarlos a su favor, sin que una nueva Ley lo diga expresamente, como no lo dice ésta que comentamos.

Es cierto, sin embargo, que la Ley de 26 de septiembre de 1941 y la Orden de la misma fecha complican el problema, porque aunque primordialmente quisieron establecer «la acción de la Administración en orden a los tributos devengados bajo dominio marxista», no se limitaron a eso y dejaron que ese «periodo de dominio contara como integrante de los plazos de prescripción establecidos para las diferentes contribuciones e impuestos».

La complicación no es baladí, y al mismo tiempo nos parece irreductible. En el mejor de los casos resulta que, al no quedar derogada por esa Ley de 1941 la de 13 de julio de 1940, ésta regirá para los débitos originados en territorio nacional, y aquélla para

los de la Zona roja, dándose el absurdo jurídico de que de dos herencias causadas el día 1.º de enero de 1937, por ejemplo, una en Zona nacional y otra en Zona roja, para la primera no terminaría el plazo de prescripción hasta el 1.º de enero de 1949, mientras que para la segunda se cumpliría en la misma fecha de 1947.

La contradicción que de ambos textos legales resulta es patente, y tan patente como irreductible, y no ha sido prevista ni resuelta por los mencionados artículos 13 y 17 de la Ley de 31 de diciembre de 1946, porque si bien dice ese artículo 17 que el término de diez años a efectos de prescripción empieza a regir desde 1.º de enero de 1947, cualquiera que sea la fecha del contrato, ello deja en pie el problema de computar o no el aludido período encuadrado entre las fechas 18 de julio de 1936 y 1.º de abril de 1939.

De la interpretación y aplicación de esos dos artículos se ha ocupado la Dirección general de lo Contencioso en la Circular de 22 de febrero de 1947, y en ella no plantea el problema de exégesis a que venimos haciendo referencia, ni menciona para nada la Ley de 26 de septiembre de 1941 y la Orden que la complementa.

Orilla, pues, la cuestión y la soslaya sin mentarla, y dice categóricamente «que al no haber sido expresamente derogada la Ley de 13 de julio de 1940, que declaró en suspenso, a efectos administrativos, el período de 18 de julio de 1936 a 1.º de abril de 1939, aquella Ley continúa en vigor y, por tanto, ha de descontarse ese período para computar los diez años del plazo de prescripción del tributo».

Ante tan autorizada interpretación, queda superada en el terreno de la realidad y de la aplicación práctica la flagrante antinomia, aunque en el de los principios conserve toda su vitalidad.

El otro punto de interpretación a que al principio aludimos es el de la forma de aplicar el plazo de prescripción «en los contratos de tracto sucesivo, en los que el pago del precio debe hacerse por años o en plazos más breves», en los que sólo se liquidarán las cuotas de cinco anualidades.

A primera vista, el precepto parece inaplicable en la realidad, dado el texto del primer apartado del artículo 51 del Reglamento, puesto que si, con arreglo al mismo, la convención sobre pago del precio a plazos no impide la inmediata liquidación y exacción del

impuesto, queda fuera de discusión que la prescripción empiece también a correr en el mismo momento, y que la sucesiva entrega de aquéllos en nada influye en ella. Por eso no se nos alcanza cómo puede afectar la prescripción a esas entregas sucesivas, o, dicho de otra manera, cómo, «verbi gratia», una compraventa con entrega de precio a plazos, hecha en documento público, puede dejar de empezar a prescribir desde su fecha, y cómo puede hablarse de que sólo se liquidarán las cuotas de cinco anualidades, y por eso también creemos que el precepto no puede referirse más que a aquellos contratos como el de suministro, cuya duración exceda de un año y sean de cuantía superior a 250.000 pesetas, en los que se previene, como es sabido, que cada año, a partir del primero, se presente la certificación acreditativa del valor de lo suministrado.

A esos casos podrá ser aplicable ese nuevo precepto, en el sentido de que el impuesto correspondiente a las anualidades de diez años fecha estará prescrito, y de que las restantes no caerán bajo el impuesto más que cinco, aunque su número sea mayor.

Esta parece ser la interpretación que la innovación merece, aunque con ella pueda quedar desvirtuado el aludido artículo 51 en la parte en que faculta a la Administración para liquidar por el importe total del suministro cuando el interesado deja de «realizar alguna de las presentaciones anuales a que, en su caso, se halla obligado».

De este punto se ocupa también la antedicha Circular de la Dirección general, para decir que «sólo se pueden liquidar las cuotas de cinco anualidades como máximo, y en los casos en que esas anualidades correspondan a un período de tiempo al que no alcance la prescripción de los diez años».

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