

# Jurisprudencia sobre el impuesto de Derechos reales

*Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 20 de febrero de 1945.*

LAS LIQUIDACIONES COMPLEMENTARIAS POR DIFERENCIA DE TIPO TRIBUTARIO HAN DE GIRARSE APPLICANDO LOS MISMOS TIPOS DE LIQUIDACIÓN QUE EN LAS PRIMITIVAS, AUN CUANDO SE ORIGINEN POR ADICIÓN DE BIENES DECLARADA DESPUÉS DE VENCER LOS PLAZOS REGLAMENTARIOS, PORQUE EL PÁRRAFO 2.<sup>º</sup> DE LA 1.<sup>a</sup> DISPOSICIÓN TRANSITORIA SE REFIERE A BIENES NO DECLARADOS Y NO ES APPLICABLE AL CASO.

*Antecedentes.*—En enero de 1939 se presentó á liquidación una testamentaria, que fué liquidada en octubre siguiente, aplicando el número 31, *f*), de la tarifa de 1932, al 4,80 por 100.

En enero de 1944, al amparo de la moratoria fiscal entonces vigente, se presentó una declaración adicional de bienes a la herencia, la cual fué liquidada aplicando el número 31, *g*), de la tarifa vigente, al 8 por 100, y la Abogacía del Estado dispuso que se girara una liquidación adicional o complementaria de la de 1939 por diferencia de tipos, comparando el de la tarifa de 1932 con el de la de 1941.

Reclamada tal decisión, el Tribunal Provincial Económico-Administrativo sostuvo que la liquidación complementaria dicha era la procedente, en virtud de lo previsto en el párrafo 2.<sup>º</sup> de la disposición transitoria 1.<sup>a</sup>, debiendo afectar la sanción no solamente a los bienes nuevamente declarados, sino también al reajuste de los tipos de gravamen, y además no afecta a los tipos de imposición, sino solamente a la condonación de multas e intereses de demora.

Los interesados sostenían que, caso de proceder la revisión, no debía

afectar más que a los tipos de la tarifa aplicada, en cuanto resultaba afectada por el aumento de la base producido por la declaración adicional de bienes, lo que en el caso suponía aplicar el 5,10 por 100, número 31, *g*), de la tarifa de 1932, en vez del 4,80, número 31, *f*).

El Tribunal Central revoca el fallo del inferior y accede a lo propuesto por el contribuyente, y dice que para resolver el problema no hay para qué tener en cuenta los preceptos de la moratoria fiscal. Esta no se refiere más que al perdón de multas e intereses de demora, y la legislación aplicable es exclusivamente la transitoria 1.<sup>a</sup> de la Ley de 1941, que afecta a los actos y contratos anteriores presentados fuera de los plazos reglamentarios y de sus prórrogas, la cual, dado el sentido lógico de su párrafo 2.<sup>o</sup>, no permite aplicar los tipos de la nueva tarifa para complementar los aplicados de la anterior, puesto que fué dictada con dicha finalidad y no pueden extenderse sus efectos a documentos o declaraciones de bienes presentados y liquidados con anterioridad a su vigencia. Lo contrario vulneraría el principio reglamentario general de que al acto o al contrato ha de aplicárseles la legislación que rige cuando se causan.

Claro que cuanto va dicho no afecta a los bienes o valoraciones nuevamente declarados, a los que sí afecta la aludida transitoria.

La precedente doctrina la estimamos acertada.

*Sentencia del Tribunal Supremo de 28 de enero de 1946.*

LA PRESCRIPCIÓN DE LA ACCIÓN COMPROBADORA, TRANSCURRIDO EL PLAZO DE DOS AÑOS A QUE SE REFIERE EL ARTÍCULO 82 DEL REGLAMENTO, NO SE DA, RESPECTO A LAS CARGAS QUE NO FUERON DECLARADAS AL MISMO TIEMPO QUE LOS BIENES, Y LA INVESTIGACIÓN SOBRE LA EXISTENCIA Y VALOR DE TAL CARGA ES FACTIBLE REGLAMENTARIAMENTE AUN TRANSCURRIDOS LOS DOS AÑOS POSTERIORES A LA COMPROBACIÓN.

*Antecedentes.*—Vendida por medio de escritura pública, en mayo de 1930, cierta finca en precio de 100.000 pesetas, sin mencionar que estuviese gravada con carga alguna, fué girada la oportuna liquidación en junio siguiente.

En abril de 1933 se presentó ante la Abogacía del Estado escrito de denuncia manifestando: que en la mencionada escritura se habían omitido las cargas a que estaba afecta la finca, consistentes en una

hipoteca por valor de 360.000 pesetas de capital, intereses correspondientes y 35.000 pesetas para costas, más el valor de varias anotaciones de embargo; que de ello tenía conocimiento el comprador, según acreditaban ciertas cartas que unía, y que en julio de 1932 el comprador había vendido la misma finca en precio de 875.000 pesetas.

Todos esos hechos se acreditaban documentalmente, y oído el denunciado, alegó, entre otras cosas, que al llevar a cabo la compra la finca estaba muy deteriorada y que estaba gravada con una servidumbre valorada en 100.000 pesetas, y, en definitiva, que el precio de 100.000 pesetas era el verdadero y no había habido ocultación.

Se llevó a cabo, previa autorización de la Dirección de lo Contencioso, la inspección ocular de la finca, con asistencia del Abogado del Estado, y éste dictó acuerdo en el expediente, declarando procedente la denuncia por disminución de valores y responsable de ella el denunciado y disponiendo que procedía girar una liquidación complementaria sobre la base del valor de la carga hipotecaria y el de las anotaciones de embargo, una vez deducido el importe del valor de la servidumbre, apreciado en 100.000 pesetas, y 70.000 por el demérito que padecía la finca al ser enajenada, con el 50 por 100 de multa, y no el 100 por 100, como pedía el denunciante; entendiendo que la acción comprobadora no había prescrito, en virtud de lo que el párrafo 2.º del artículo 82 del Reglamento dispone. En definitiva, se giró la liquidación correspondiente.

El interesado recurrió ante el Tribunal provincial y sostuvo que la acción comprobadora estaba prescrita por imperio del apartado 1.º del artículo 82; que no había ocultación; que en todo caso debían deducirse los gravámenes derivados de las anotaciones de embargo, y que no era aplicable multa alguna, porque a la presentación de la escritura se habían acompañado los documentos comprobatorios. El Tribunal provincial declaró que no se daba la prescripción, por ser en el caso el plazo aplicable el de quince años; que a la base declarada debe adicionarse el valor de la hipoteca y no el de las anotaciones de embargo, por no ser cargas a los efectos del impuesto, y que la multa aplicable era la del 50 por 100.

Contra tal fallo recurrieron el denunciado y el denunciante, alegando éste que la multa aplicable era la del 100 por 100, puesto que la ocultación superaba al 10 por 100 del valor de los bienes y había sido descubierta después de girada la liquidación definitiva, siendo, por

lo mismo, aplicable el número 2.º del artículo 224 del Reglamento, sin que en ello influya la aportación por el contribuyente de elementos comprobatorios.

El Tribunal Central confirmó el fallo del Provincial en todo, salvo en la cuantía de la multa, estimándola en el 100 por 100 de cuota.

Sometida la cuestión al Tribunal Supremo, en su Sala Tercera, éste confirma en todas sus partes el fallo del Tribunal Central, y dice, recalando la no aplicación al caso del apartado 1.º del artículo 82 y sí la del 2.º, que en la enajenación discutida, "además de la finca se había procedido a la enajenación de aquel valor económico y aquel derecho real cuya sustantividad en el orden privado, a pesar de su inseparable unión al fundo correspondiente, viene reconocida por los artículos 1.874 y 1.878 del Código civil y los 106 y 107 de la Ley Hipotecaria, como susceptibles de independiente estipulación y gravamen, lo cual, a su vez, equivale a deber conceptuarlas como peculiares objetos de tributación"; por lo tanto, añade, "cuanto realizó la Administración no fué una revisión, sino un acto de investigación y comprobación de la existencia y valor de un nuevo objeto tributario, por lo cual, en todo momento, ínterin el crédito fiscal correspondiente no se estimara prescrito..., no podía tenerse por extinguida la posibilidad de iniciar actuaciones para efectividad del mismo por concepto de derechos reales".

En cuanto a la multa aplicable dice que no hay precepto legal ni reglamentario que autorice aplicar al caso la multa del 50 en vez de la del 100 por 100.

**Comentarios.**—Sentamos nuestra plena conformidad con la doctrina jurídico-fiscal que la sentencia enseña, aunque la primera parte del razonamiento entrecomillado pudiera ofrecer algún reparo, no, ciertamente, ante el Derecho civil ni ante el hipotecario, sino ante el fiscal. Es verdad que el derecho real tiene "sustantividad en el orden privado, a pesar de su inseparable unión al fundo", y que con arreglo a la legislación de esos dos órdenes, fundo y derecho real son "susceptibles de independiente estipulación y gravamen", por lo cual han de conceptuarse "como peculiares objetos tributarios"; pero no es verdaderamente exacto lo que el mismo considerando dice, al afirmar que, "además de la finca, se había procedido a la enajenación de aquel derecho real", porque bien claro está que la hipoteca, el derecho real, lejos de ser enajenado por el transmitente de la finca, continuó, con

toda su indudable sustantividad, en el dominio del acreedor hipotecario, pesando sobre la finca. Lo que el comprador adquirió con la finca fué la carga u obligación que la gravaba, y con ella el valor económico de la finca misma, equivalente al gravamen; y como éste no lo declaró ni se reservó la parte del precio correspondiente con el fin preciso de pagar la hipoteca en su día, como pudo hacerlo, de acuerdo con el artículo 100 del Reglamento, está fuera de duda que ocultó una parte de lo adquirido.

Sobre esta base de discusión, es atinadísima la sentencia y viene a resolver la indudable antinomia entre los dos primeros apartados del artículo 82, de difícil, por no decir imposible, coordinación de sus términos literales, pues mientras al primero de ellos ciñe el plazo de prescripción de la acción para comprobar a dos años, el segundo parece abrirlo hasta los quince, o sea en tanto no prescriba la acción para exigir el impuesto.

Ahora, con la nueva doctrina luminosamente formada por la Sala tercera, queda la cuestión completamente esclarecida: cuando se trate de bienes no declarados ni comprobados en el momento de hacer la primera presentación del documento, no hay por qué aplicar el apartado 1), y bien se puede decir, como la Sala dice, que ante el bien o el valor no declarado, lo que hace la Administración es investigar y comprobar por primera vez.

La aplicación de la multa en cuantía igual a la cuota hay que juzgarla, de acuerdo con la sentencia y por duro que ello parezca, perfectamente reglamentaria ante el texto del artículo 224, que castiga en esa forma la ocultación de bienes descubierta después de practicada la liquidación definitiva, supuesto que el caso ha de definirse como ocultación de bienes y no como "disminución" de valores en los declarados, cuya segunda definición sería la que permitiría, a tenor del artículo 223 del Reglamento, aplicar esa sanción del 50 por 100 de la cuota liquidada.

*Sentencia del Tribunal Supremo de fecha 12 de febrero de 1946.*

LAS EXENCIAS DE QUE GOZA LA COMPAÑÍA TELEFÓNICA NACIONAL SE REFIEREN EXCLUSIVAMENTE A LOS ACTOS Y CONTRATOS EN QUE RECARGA SOBRE ELLA LA OBLIGACIÓN REGLAMENTARIA DE SATISFACER EL IMPUESTO, Y NO ALCANZA LA EXENCIÓN A LOS QUE CON ELLA CONTRATASEN.

*Antecedentes.*—Con motivo de ciertos contratos entre la Compañía

Telefónica Nacional y las sociedades Altos Hornos de Vizcaya y Comercial de Hierros, la Oficina Liquidadora de Madrid giró a cargo de esas dos últimas entidades las liquidaciones correspondientes por el impuesto de Derechos reales, y el Tribunal Económico-Administrativo las anuló por acuerdo del año 1928, en virtud de la exención de que la Compañía Telefónica Nacional goza en cuanto a la tributación del citado impuesto.

Declarada lesiva la Resolución aludida, el fiscal interpuso el oportuno recurso contencioso-administrativo, y, llegado el caso en apelación ante la Sala tercera, ésta ratifica el criterio que tenía ya sentado, entre otras, en sentencias de 19 de mayo de 1933 y 9 de febrero de 1945, diciendo que la exención de impuestos y tasas que a favor de dicha Compañía establecen las bases 4.<sup>a</sup> y 7.<sup>a</sup> del contrato entre ella y el Estado, aprobadas por R. D. de 25 de agosto de 1924, O. de 27 de octubre del mismo año y Reglamento de 21 de noviembre de 1929, se refiere siempre a la Compañía como sujeto contribuyente y no a las personas o entidades que contratan con ella, o, lo que es lo mismo, que la exención es de carácter estrictamente subjetivo y de interpretación restrictiva, y sin que la mencionada Base 4.<sup>a</sup> permita interpretación contraria, porque aunque se admite que en ella se contiene una exención objetiva que no menciona las personas o entidades exentas, hay que tener en cuenta que su contenido no puede favorecer a esas personas o entidades, puesto que los actos a que se refiere dan lugar a que la obligación de satisfacer el impuesto recaiga en la Compañía Telefónica Nacional y no en los que con ella contratan, y lógico es, por consiguiente, que tal Base sea o parezca objetiva y no mencione a esos otros contratantes.

JOSÉ MARÍA RODRÍGUEZ-VILLAMIL

Abogado del Estado y del I. C. de Madrid