

Jurisprudencia sobre el impuesto de Derechos reales

*Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de fecha
31 de octubre de 1944.*

DEBE LIQUIDARSE COMO CONTRATO DE OBRAS Y NO COMO TRANSMISIÓN DE BIENES MUEBLES, AQUEL POR EL QUE SE CONCIERTA LA CONSTRUCCIÓN DE UN BUQUE CON MATERIALES SUMINISTRADOS POR EL ARMADOR, SIN QUE ESA CALIFICACIÓN LA DESVIRTÚE UNA CERTIFICACIÓN EXPEDIDA POR EL CONSTRUCTOR A LOS EFECTOS DE LA INSCRIPCIÓN DE LA NAVE EN EL REGISTRO DE BUQUES.

Antecedentes.—En documento privado se estipuló entre una Empresa constructora de buques y un armador la construcción de un vapor de pesca, obligándose aquélla a realizar todos los trabajos de construcción, y el armador a suministrar todos los materiales.

Tal documento fué presentado a liquidación acompañado de una certificación expedida por la Compañía constructora, a los efectos de la Ley de Hipoteca Naval y de los Reglamentos del Registro Mercantil y del de la Ley de Crédito Naval, haciendo constar las características del buque, máquinas, etc., y coste.

El contrato fué liquidado como transmisión de "Muebles" al 2,50 por 100, y la liquidación impugnada como errónea por suponer que el constructor aportó los materiales, siendo así que no había dato ni elemento alguno de juicio en que fundar tal presunción. Se sostuvo que se trataba de un contrato de obras.

En el informe del Liquidador se justifica la liquidación diciendo que la certificación antes aludida expresa la calidad de los materiales sin aludir a que hayan sido suministrados por el armador.

Confirmada la liquidación por el Tribunal E. A. provincial, es revocada por el Central, el cual califica el contrato como de ejecución de obras, dado que consta claramente que el armador había de suministrar los materiales, no habiendo, por tanto, transmisión alguna de dominio en cuanto a ellos.

Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 7 de noviembre de 1944.

ES PROCEDENTE LA DEVOLUCIÓN DE HONORARIOS CORRESPONDIENTES A LIQUIDACIONES ANULADAS, YA QUE LA ANULACIÓN IMPLICA CLARAMENTE QUE FUERON ILEGALES. ES ASIMISMO PROCEDENTE LA DEVOLUCIÓN DE LA PARTE DE MULTA CORRESPONDIENTE A LA DIFERENCIA ENTRE EL IMPORTE DE UNA LIQUIDACIÓN ANULADA Y EL DE LA GIRADA EN SUSTITUCIÓN DE ELLA, AUN EN EL CASO DE QUE LA MULTA NO FUERE IMPUGNADA CONJUNTAMENTE CON LA LIQUIDACIÓN.

Antecedentes.—El Tribunal Central había acordado, conociendo de dos recursos ante él planteados, la nulidad de ciertas liquidaciones y la práctica de las procedentes fundado en no haberse hecho deducción de cuotas pagadas por caudal relicto, con lo cual tenía que reducirse consiguientemente la base liquidable y girar nuevas liquidaciones.

Estas habían sido ingresadas con el 10 por 100 de multa por retraso en el pago, y los interesados instaron la devolución de la aludida multa que ascendía a más de 11.000 pesetas.

La Abogacía del Estado informó y propuso en ejecución de lo mandado por el Tribunal Central la devolución de la diferencia de cuotas en cuantía de más de 85.000 pesetas entre las liquidaciones nuevas y las anuladas, e informó que era improcedente la devolución de los honorarios correspondientes a éstas con el apoyo en el apartado 4.^o del artículo 209 del Reglamento.

El Delegado de Hacienda acogió la propuesta y nada resolvió en cuanto a las multas.

Contra esa falta de acuerdo y contra la denegación de la devolución del importe de los honorarios interpuse recurso ante el Tribunal provincial el interesado, diciendo que la negativa a la devolución de hono-

rarios se apoyaba en una equivocada interpretación del artículo 209 del Reglamento en su apartado 4.º, el cual no puede referirse a aquellos casos como el actual en que se acuerda la nulidad de las liquidaciones, porque ello supone necesariamente que no fueron legalmente practicadas. Tal precepto se refiere—sigue diciendo el recurrente—a aquellos casos en que el importe de la liquidación hay que devolverlo por circunstancias ajenas a la misma, tales como cuando se da lugar al cumplimiento de condiciones resolutorias, revisión o nulidad de contrato, etcétera, y además sería injusto que la nueva liquidación que la Oficina liquidadora tenga que practicar sin culpa de los interesados, devengue honorarios, dando así lugar a una doble exacción.

El Tribunal provincial denegó las devoluciones pedidas. La de honorarios por considerar acertadamente aplicado el citado artículo 209, y la del importe de las multas impuestas por falta de pago en plazo, por entender que se trataba de un acto administrativo independiente de las liquidaciones anuladas, motivado por el ingreso extemporáneo de éstas, cuyas multas, por otra parte, no fueron impugnadas dentro del plazo.

El Tribunal Central revoca el acuerdo del provincial y ordena devolver el importe de los honorarios de que se trata, y en cuanto a las multas estima que debe devolverse la parte proporcional de las mismas que corresponde a la diferencia entre las liquidaciones anuladas y las practicadas en su sustitución.

El razonamiento del Tribunal es el siguiente: es cierto que el apartado 4.º del artículo 209 del Reglamento ordena que “cuando se trate de liquidaciones legalmente practicadas, la devolución, cualquiera que sea la causa que la motive, no comprenderá, en ningún caso, las cantidades satisfechas por multas, intereses de demora y honorarios”, pero no ha de olvidarse que esa prevención solamente puede tener efecto cuando se trate de liquidaciones bien hechas, es decir, legalmente practicadas y que ello, no obstante, sea necesario devolver en todo o en parte, las cantidades liquidadas e ingresadas, como ocurre, por ejemplo, en los actos y contratos sujetos a condiciones resolutorias cuando ellas se cumplen, o también en los casos de adjudicación de bienes para pago de deudas si el adjudicatario acredita haberlos cedido al acreedor en solvencia del crédito o enajenado con ese objeto en el término de un año, y en otros que el Reglamento determina. En todos ellos es indudable que las liquidaciones fueron giradas reglamentariamente,

pero en todos aquellos otros en que, como ocurre en el supuesto de que se trata, es necesario anularlas para que se practiquen otras en forma reglamentaria, claro está que el aludido precepto no puede ser aplicado.

En cuanto a la devolución de la multa ingresada por retraso en el pago de las liquidaciones anuladas, dice el Tribunal que cuando esa liquidación por multa se practicó, era exigible legalmente tal responsabilidad, y, por tanto, era lógico que los interesados no reclamaran entonces contra ella, y lógico es también que al dilucidar la devolución de las liquidaciones anuladas, se dilucide si la multa consecuencia de ellas debe devolverse o no.

Esto supuesto, añade que la misma razón existe para devolver los honorarios que la multa, y por ello no era necesario que se solicitara especialmente la devolución de ésta, pero como en virtud del acuerdo del Delegado de Hacienda sólo se devuelve la parte de las liquidaciones anuladas representada por la diferencia de cuotas entre las nuevas liquidaciones y las anuladas, es claro que quedó firme el ingreso de las cantidades no devueltas, y claro también que la parte de multa a ellas correspondiente resulta reglamentariamente impuesta porque el ingreso de tales cantidades se hizo después de transcurrido el plazo reglamentario de pago, cosa que no ocurre con la multa, que se refiere a la cantidad que se manda devolver, puesto que al reconocer que no debió exigirse, ni por tanto, ingresarse, no puede sostenerse que hubo retraso en su pago.

Comentarios.—La primera parte de la Resolución que examinamos es perfectamente lógica y reglamentaria. Por liquidación “legalmente practicada”, como dice el apartado 4.º del artículo 209 del Reglamento, no puede entenderse sino aquella que no tenga defectos de forma y que la Administración tenga derecho a practicar, aplicando preceptos reglamentarios, y todas aquellas otras en las que haya errores materiales, errores de concepto o de aplicación de tipos o, en general, aplicación torcida de preceptos reglamentarios, adolecerán de vicios que las hacen nulas e ilegales, o lo que es lo mismo, no legalmente practicadas y jurídicamente ineficaces.

En cambio no podemos prestar la misma plena conformidad a la segunda parte de la tesis que el superior Tribunal sienta, cuando dice que el ingreso de la parte no devuelta de las liquidaciones anuladas quedó firme y le afecta la parte proporcional de la multa impuesta por falta de pago en plazo.

Para nosotros la liquidación de un determinado acto es un todo que no se puede descomponer y fragmentar. No se puede decir, por ejemplo, que aplicando el 5 por 100 de tipo se obligó a pagar el doble de lo que correspondería aplicando el 2,50 por 100, y, por tanto, que la multa debe reducirse también a la mitad en caso de anulación; o que por error en la base liquidable—que es el caso del recurso—se exigió un exceso de equis en la cuota, con arreglo al cual y proporcionalmente debe reducirse la multa girada sancionando el no pago en plazo, porque en virtud de la dicha unidad, al contribuyente se le exige un total liquidado que él no puede descomponer y fraccionar al pagar. A él se le exige que pague, un total determinado, y no puede, al pretender hacerlo efectivo discriminar la cifra y analizarla para dilucidar si está ajustada al Reglamento y, en su caso, rebajarla, como se analizaría, discutiría y rebajaría, en su caso, una cuenta entre particulares, sino que ha de pagarla íntegramente, o no pagarla y atenerse a las consecuencias del apremio y de la multa consiguiente, sin perjuicio de discutir después o paralelamente la procedencia de la liquidación de que se trata. Y por ser ello así, no se le puede decir al contribuyente una vez reconocido por la Administración que del total pagado no era exigible más que una parte, que ha incurrido en responsabilidad por no pagar. Esto aparte que, en buenas normas reglamentarias, la liquidación errónea o ilegal debe ser anulada íntegramente y sustituida por la procedente sin que sea factible, dentro de esas buenas normas, admitir compensaciones entre el total indebidamente exigido y lo que en realidad se debe pagar, como en la economía privada ocurre, y, por consiguiente, es claro que debe devolverse por entero el importe de la liquidación anulada y sustituirla por otra nueva con sus honorarios, que habrá de ser notificada e ingresada en su correspondiente plazo reglamentario de quince días; y si no lo fuere, entonces sería cuando procedería la sanción del 10 por 100 de la cuota por no pagar dentro del plazo.

Resolución del Tribunal Central de 7 de noviembre de 1944.

LA INCLUSIÓN EN LA BASE LIQUIDABLE DE BIENES INMUEBLES, SITOS EN ÁLAVA, ES UNA REALIDAD DE HECHO INDEPENDIENTE DEL CRITERIO JURÍDICO-FISCAL, E INCUMBE AL DELEGADO DE HACIENDA LA RESOLUCIÓN DEL EXPEDIENTE DE DEVOLUCIÓN DEL

INGRESO DE LA LIQUIDACIÓN SOBRE TALES BIENES. AUNQUE EN TAL EXPEDIENTE RECURRA UNO SÓLO DE LOS VARIOS INTERESADOS, LA RESOLUCIÓN DEL DELEGADO APROVECHA A TODOS ELLOS, SIN PERJUICIO DE LA JUSTIFICACIÓN DE PERSONALIDAD EXIGIBLE EN EL EXPEDIENTE DE DEVOLUCIÓN.

Antecedentes.—En una Oficina liquidadora, de territorio común, al liquidar una herencia en la que entre otros inmuebles había algunos situados en Alava, no se excluyeron éstos de la liquidación, y los interesados recurrieron ante el Delegado de Hacienda pidiendo la devolución de lo indebidamente ingresado como error de hecho, justificando solamente dos de ellos su calidad de herederos.

El Delegado de Hacienda entendió que a tenor de los artículos 207 y 208 del Reglamento era incompetente para acordar la devolución, porque ni se trataba de error de hecho ni de duplicación de pago, y el Tribunal provincial confirmó tal criterio rechazando la duplicación de pago por tratarse de liquidaciones hechas o que habían de hacerse por Oficinas de distinto régimen fiscal, y en cuanto al error de hecho, dijo que no era sino de carácter jurídico.

El Tribunal Central dijo en primer lugar que aunque las liquidaciones aparecen giradas a nombre de personas distintas de los reclamantes, excepto dos de ellas, sin justificar su calidad de derechohabientes del causante, el acuerdo alcanza a todas las liquidaciones porque a todas afecta la base liquidable discutida, y en cuanto lo demás accedió a la devolución pedida, rechazando la tesis de que no se trataba de un error de hecho y sí de derecho, porque la situación de las fincas tiene una realidad independiente del juicio que acerca del mismo pueda formar el Liquidador, máxime no habiendo sido negado en el expediente.

El argumento de que se trataba, además de una duplicación de pago lo rechaza también por la razón de que se trata, no solamente de regímenes económicos esencialmente distintos, sino también de reglamentaciones diferentes; a lo cual—añadimos nosotros—que de ninguna manera cabría invocar tal duplicación porque las entidades perceptoras son completamente distintas, y mal se puede, por tanto, decir que una de ellas ha percibido por partida doble el tributo.

En definitiva, el Tribunal entiende que el caso está comprendido en los artículos 207 y 208 del Reglamento, los cuales, como es sabido, al enumerar los casos de error material no lo hacen en forma exhaustiva

sino enunciativa y, por lo tanto, es competente el Delegado de Hacienda para acordar la devolución.

Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 7 de noviembre de 1944.

TIENEN EL CARÁCTER DE BIENES MUEBLES Y COMO TALES DEBEN LIQUIDARSE EN CASO DE VENTA AL TIPO DE 2,50 POR 100, LAS PRIMERAS MATERIAS Y LOS ENVASES DE LOS PRODUCTOS DE UNA INDUSTRIA, Y LOS NOMBRES COMERCIALES Y MARCAS NO REGISTRADOS.

Antecedentes.—D. L. M. y D. J. L. U. otorgaron escritura manifestando que eran dueños por iguales partes indivisas de una heredad con varias edificaciones, y el primer dueño, en plena propiedad de la maquinaria, instalaciones, materias primas y envases del negocio, instalado en dichas edificaciones, así como de los derechos al uso del nombre y marca comercial no registrados, cuyo valor se especificó detalladamente tanto para lo inmueble como para cada una de las clases de los otros bienes, y estipularon que con arreglo a tales precios, el D. J. L. U. vendía al otro compareciente la mitad de la finca y todos los restantes bienes.

La Oficina liquidadora liquidó por compraventa sobre el total transmitido al tipo de 5 por 100, y la liquidación fué recurrida por entender que lo inmueble era sólo la mitad de la finca, y bienes muebles los demás, no accediendo a ella el Tribunal provincial apoyado en el número 5.^o del artículo 334 del Código civil, ya que los bienes sobre que versa la reclamación encajan perfectamente en la denominación de inmuebles que el precepto da a "las máquinas, vasos, instrumentos o utensilios destinados por el propietario de la finca" a la industria que en ella se ejerce y que "directamente concurren a satisfacer las necesidades de la explotación", y en cuanto a la marca y nombre comercial estimó no les era aplicable el concepto de "distintivos de la propiedad industrial" y el tipo beneficioso, por tanto, del 1,25 por 100, porque, al no estar registrados, no puede atribuirseles ese carácter distintivo.

El Tribunal Central revocó el antedicho acuerdo y mandó liquidar como inmuebles los terrenos y edificios, y el resto como muebles al 2,50 por 100.

Después de recordar que el artículo 45 del Reglamento se atiene a los artículos 334 al 337 del Código civil para clasificar los bienes, dice refiriéndose al número 5.º del 334 antes aludido, que la significación gramatical del vocablo "instrumentos" se aplica a lo que sirve para hacer alguna cosa, y la de "utensilios" a aquello que es de uso manual y corriente y, siendo ello así, dentro de esas acepciones no pueden comprenderse ni las primeras materias ni los envases destinados a contener y transportar los productos de una industria, y aunque el citado número 5.º mencione los "vasos", es indudable que no se refiere a aquellos recipientes, sino a los que dentro del negocio y de modo constante y permanente sirven para contener y manipular los productos.

Refuerza después su argumentación con la cita del artículo 110 de la Ley Hipotecaria, y deducen que en el concepto "vasos" del Código civil no pueden comprenderse los "envases", puesto que los muebles, que según aquél pueden ser hipotecados, son los que se hallen colocados en la finca hipotecada, bien para su adorno, comodidad o explotación, o bien para el servicio de alguna industria.

Respecto al punto de la marca y nombre comercial no registrado, dice reforzando lo dicho en primera instancia, que el no estar registrados les priva de la cualidad de propiedad industrial a tenor del artículo 2.º del Estatuto de 26 de julio de 1929 que la rige, así como también del privilegio del tipo beneficioso del apartado 2.º del artículo 24 del Reglamento, lo cual no quiere decir que tales derechos hayan de calificarse de inmuebles, puesto que no están comprendidos en el repetido artículo 334 del Código civil.

Por nuestra parte sólo nos resta decir que nos parece concluyente la doctrina sentada interpretando los mencionados preceptos del Código civil y del Estatuto de la Propiedad industrial.

Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 28 de noviembre de 1944.

LA RESOLUCIÓN DE LOS EXPEDIENTES DE INVESTIGACIÓN INSTRUÍDOS POR LAS OFICINAS LIQUIDADORAS DE PARTIDO COMPETE A LAS ABOGACÍAS DEL ESTADO Y, EN SU CONSECUENCIA, LA APROBACIÓN DE AQUÉLLOS POR LAS MISMAS OFICINAS DE PARTIDO ES NULA. Y

NULAS TAMBÍEN LAS ACTUACIONES Y LIQUIDACIONES POSTERIORES
A TAL INFRACCIÓN REGLAMENTARIA.

Así lo determina esta Resolución del Tribunal Central aplicando el precepto terminante de la regla 14 del artículo 154 del Reglamento, que atribuye a las Abogacías del Estado la facultad de resolver dichos expedientes.

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

Dos palabras más sobre el impuesto en las ventas a retro

Aunque no creo indispensable volver a molestar la benévolas atención de los lectores de REVISTA CRÍTICA DE DERECHO INMOBILIARIO con el tema fiscal de que traté en el número de septiembre último, por la alusión que a aquél se hace en el del de febrero del actual, me ha parecido conveniente escribir las presentes líneas, que servirán de hilván de ambos artículos.

Voy a procurar la brevedad, y por ello, en cuanto a la parte, digamos teórica, del trabajo expresado de febrero, bastará que consigne: Que el gran hombre José Calvo Sotelo (q. e. p. d.) está muy por encima de un trozo de un artículo reglamentario y aun de toda su labor fiscal. Que el espíritu del artículo 10 del Reglamento del Impuesto de Derechos reales, que le llevó a establecer la posibilidad de comprobar en las ventas con pacto de retro, está simplemente en la preocupación del Fisco de evitar que, *en el caso de consumarse aquellas ventas, por dejar transcurrir el plazo del retracto sin utilizar este derecho, se deje de tributar por la diferencia que hubiere entre el valor de los bienes transmitidos y el precio convenido, pudiéndose lograr tal finalidad con sólo tomar la procedente nota al presentarse en la oficina la escritura inicial de venta a retro.* Que los Derechos civil y fiscal se pueden combinar, pero no mezclarlos ilegal o antirreglamentariamente. Y que considero en pie toda la argumentación que empleé en pro de mi tesis. Todo lo demás que omito en aras de la concisión lo dejo enteramente al buen sentido del lector.

Y ahora voy a recoger el *ejemplo* que expone el Sr. Liquidador de S., pues lo conozco acaso mejor, como lo demuestra que hasta