

Jurisprudencia sobre el impuesto de Derechos reales

Sentencia del Tribunal Supremo de 25 de octubre de 1944.

LA NOTIFICACIÓN DE LAS LIQUIDACIONES QUE NO EXIJAN PREVIA COMPROBACIÓN Y QUE HAYAN SIDO GIRADAS DENTRO DE LA PRESENTACIÓN DEL DOCUMENTO, SE ENTIENDE HECHA DE DERECHO AL QUINTAVO DÍA DE DICHA PRESENTACIÓN, PERO PARA ELLO ES NECESARIO QUE EL PRESENTADOR HAYA FIRMADO LA MATRIZ DEL RECIBO QUE DEBE ENTREGÁRSELE AL PRESENTAR EL DOCUMENTO.

Antecedentes. — La Caja de Ahorros y Monte de Piedad de Vigo adquirió en subasta una finca, y el día 10 de febrero de 1934 presentó a liquidación el testimonio correspondiente, que fué liquidado el día 17 del mismo mes, sin previa comprobación, por el número 9 de la Tarifa, al 2 por 100.

Esta liquidación fué recurrida con fecha 10 de marzo siguiente, por estimar que el acto estaba exento del impuesto, siendo desestimado el recurso por el Tribunal provincial, fundado en estar presentada la reclamación fuera del plazo, ya que presentado el documento el 10 de febrero y girada la liquidación dentro de los ocho días siguientes, ha de tenerse por notificada el día 20 siguiente; de lo cual dedujo que, conforme al párrafo 2.º del artículo 129 del Reglamento, en relación con el 123, el plazo de los quince días hábiles siguientes había terminado el 9 de marzo, y presentado el recurso el día siguiente, lo fué transcurrido el plazo reglamentario.

Ese acuerdo fué recurrido ante el Tribunal Central alegando que en el recibo de presentación del documento no se hizo indicación de la fecha en que había de presentarse en la Oficina liquidadora para conocer la liquidación, con la advertencia de que al no

hacerlo se entendería aquélla notificada, ni tampoco fué expresamente notificada la liquidación, por lo cual no puede decirse que la obligada al pago tuviera noticia de la liquidación antes del día del pago.

El Tribunal Central estimó también extemporánea la reclamación, por las mismas razones que el provincial.

Entablado recurso contencioso-administrativo ante el Tribunal Supremo, se completó el expediente con certificación acreditativa de no aparecer firmada por el presentador del documento la matriz del recibo de presentación, y se pidió por la entidad demandante no sólo que la reclamación estaba en plazo, sino también la declaración de la exención del acto, la nulidad de la liquidación y la devolución de su importe.

La Sala estima el recurso en el extremo relativo a la indebida apreciación de extemporaneidad de la reclamación apreciada por el Tribunal Central, y se funda para ello en que es cierto en que, en el caso del expediente, por tratarse de un acto no sometido a comprobación, se liquidó como dispone el apartado 1º del artículo 123 del Reglamento, dentro de los ocho días de la presentación, y que en tal caso, de acuerdo con el párrafo 2º del 129, no comportando el interesado en la fecha expresada en el recibo de presentación, la liquidación se entenderá notificada en la fecha designada, o sea el octavo día, pero para ello es indispensable que el recibo exprese todos los requisitos que el artículo 106 previene, y entre ellos el del día en que el presentador ha de presentarse para oír la notificación, y además que el presentador suscriba la matriz de dicho recibo, lo cual—dice la Sala—es trascendente, porque constituye la garantía no sólo de la entrega del recibo, sino también del conocimiento de las prevenciones reglamentarias.

Eso supuesto—continúa diciendo la Sala—, y acreditado que se omitió tal requisito, quedó incierta la fecha de arranque para contar el plazo de quince días que establece el artículo 207 del Reglamento para impugnar la liquidación, y hay que prescindir de la notificación presunta y acudir a la ordinaria expresa, o en su defecto a la indubitable de ingreso de la liquidación, porque en materia de términos de extinción del plazo no puede fundarse en presunciones y conjeturas, debiendo estarse, en la duda, a lo más favorable a la subsistencia de la acción.

En definitiva, la sentencia revoca el acuerdo impugnado y manda que el Tribunal provincial resuelva en cuanto al fondo la cuestión.

Por nuestra parte y dada la claridad del pronunciamiento, entendemos que ningún comentario cabe, fuera del de mostrar nuestra conformidad plena con la doctrina sentada.

Resolución del Tribunal Central de 16 de diciembre de 1941.

LA BASE LIQUIDABLE DE VALORES MOBILIARIOS EN LAS HERENCIAS CAJAS DAS DESDE EL 18 DE JULIO DE 1936 HASTA LA APERTURA DEL BOLSÍN DE MADRID EN 14 DE JULIO DE 1939, SE DETERMINA POR LAS PRIMERAS COTIZACIONES DEL MISMO, AUNQUE EL DOCUMENTO ESTUVIESE PENDIENTE DE LIQUIDACIÓN EN ESA SEGUNDA FECHA.

TRATÁNDOSE DE VALORES MOBILIARIOS, LA FIJACIÓN DE LA BASE LIQUIDABLE NO CONSTITUYE COMPROBACIÓN PROPIAMENTE DICHA, A LOS EFECTOS DE NOTIFICAR EL EXPEDIENTE DE COMPROBACIÓN ANTES DE GIRAR LAS LIQUIDACIONES.

EL PLAZO DE SEIS MESES, A CONTAR DE LA LIBERACIÓN DE MADRID, CONCEDIDO PARA DECLARAR BIENES HEREDITARIOS DE ZONA ROJA QUE NO FUERAN EXACTAMENTE CONOCIDOS, ESTÁ CONDICIONADO A LA PRESENTACIÓN DE LA DECLARACIÓN DE SU VALOR APROXIMADO, CONFORME A LA ORDEN DE 23 DE AGOSTO DE 1938, RIGIENDO DICHO PLAZO INCLUSO CUANDO EL CAUSANTE FALLECIESE EN EL EXTRANJERO.

Antecedentes.—En 19 de noviembre de 1937 se presentó a liquidación una escritura de partición de bienes por herencia en Oficina liquidadora de territorio liberado, haciendo constar que el causante poseía valores depositados en Madrid, cuya cuantía era desconocida, la cual se concretaría cuando las circunstancias lo permitiesen.

La Oficina giró la oportuna liquidación, y ante la misma se presentó en 31 de octubre de 1939, solicitando la liquidación procedente, una declaración de valores de la misma herencia, de los que se decía que no se había tenido noticia hasta que el 26 del mismo mes había sido abierta la Caja donde estaban depositados en Madrid en un Banco. El hecho de la apertura se acreditó documentalmente.

El liquidador tomó como base liquidable la resultante de aplicar las primeras cotizaciones del Bolsín de Madrid y liquidó con multa, teniendo en cuenta que el causante había fallecido en 19 de marzo de 1937.

Contra las liquidaciones giradas recurrieron los interesados, alegando, entre otros motivos que no son de interés, que el valor de los títulos debió fijarse con arreglo a la cotización correspondiente a la fecha de la defunción del causante, no debiendo aplicarse la Ley de 9 de noviembre de 1939, puesto que al ser ésta publicada ya debieran haber sido giradas las liquidaciones; que las multas eran improcedentes, porque el plazo de presentación debió contarse desde la liberación de Madrid, y habiendo fallecido el causante en el extranjero, ese plazo era de ocho meses, los que no vencieron hasta el 29 de noviembre de 1939, después, por tanto, de ser declarados los valores en fecha 31 de octubre.

El Tribunal provincial desestimó la reclamación, y otro tanto hizo el Central, diciendo, en cuanto a la aplicación de la Ley de 9 de noviembre de 1939, que ésta manda que las cotizaciones del Bolsín de Madrid, abierto en 14 de julio de ese año, se apliquen a los documentos pendientes de liquidación en aquella fecha, respecto a las sucesiones causadas después del 18 de julio de 1936.

Respecto a la aplicación de la Orden de 23 de agosto de 1938, que concedía seis meses, a partir de la liberación, para declarar los bienes no conocidos, entiende el Tribunal que no es procedente porque ella manda que se expresen concretamente los datos que se posean sobre aquéllos y su valor aproximado, y aunque en el caso se diera por cumplido ese requisito, siempre resultaría que la declaración no se hizo dentro de los seis meses que esa Orden preceptúa.

En cuanto a la obligación de notificar la base de las liquidaciones antes de practicarlas, dice el Tribunal que no es preceptiva en el caso de que se trate de valores mobiliarios, porque la fijación de su valor fiscal no es acto de comprobación.

La tesis de la reclamación era que tanto por lo dispuesto en el artículo 85 del Reglamento como en el 89, el expediente o la comprobación de los valores declarados como consecuencia de la apertura de la Caja del Banco en la que aparecieron, debió ser notificado al contribuyente para poder recurrir contra la base fijada, con lo

cual la Oficina liquidadora hubiera tenido que liquidar provisionalmente sobre el valor declarado, según se previene en esos dos artículos.

Sobre esto, que es el punto más importante de la Resolución que comentamos, dice ésta que el texto contenido en esos dos artículos del Reglamento, mandando notificar el resultado del expediente de comprobación antes de girar las liquidaciones sobre las bases liquidables que de él resulten, no es aplicable o no se refiere a las transmisiones de valores mobiliarios, porque la fijación de la base liquidable de los mismos no es acto de comprobación, sino de mera fijación de base liquidable, como lo comprueba—dice—el hecho de que el artículo 64 del Reglamento, que es el que da las normas para la determinación del valor fiscal de los efectos públicos y mercantiles de todo género, se halla comprendido en el capítulo V del Reglamento, y, en cambio, los citados artículos 85 y 89 lo están en el capítulo VI, destinado a regular todo lo relativo a los medios y expedientes de comprobación.

Comentarios.—Vamos a hacer algunas observaciones acerca de este último punto, ya que los demás que la Resolución contiene, sobre no ser de trascendencia, carecen de actualidad.

La teoría sentada por el Tribunal no deja de tener puntos vulnerables, porque aun siendo verdad que el artículo 64 está en el capítulo V, y que éste se desenvuelve bajo la rúbrica «Base liquidable», y que el 85 y el 89 lo están en el VI con el encabezamiento «Comprobación de valores», también es verdad que lo que esos dos artículos quieren es que la base liquidable pueda ser conocida y discutida por el contribuyente una vez fijada por la Administración y antes de que ésta liquide, y por eso disponen que si el contribuyente no la acepta y recurre contra ella, se giren liquidaciones provisionales sobre el valor declarado.

Y si a esto se añade que el mismo artículo 85 establece en su último apartado los tres únicos casos en que la base liquidable no es discutible, o sea cuando dicha base se fija por el líquido imponible amillarado, por la renta líquida del Catastro o del Registro fiscal—si contra estos datos no hay interpuesta reclamación previa—, o por el valor fijado por los mismos interesados a los efectos del procedimiento ejecutivo sumario, bien podemos concluir con perfecta lógica que lo que el Reglamento quiso prever fué la posibili-

dad de discutir la repetida base, independientemente de que ésta sea fijada por los caminos del artículo 8o del Reglamento, que es el que detalla los medios de comprobación, o por el procedimiento de la cotización oficial cuando de valores mobiliarios se trata, previsto en el citado artículo 64.

Si la teoría de la Resolución que comentamos prevaleciese de un modo absoluto, llegaríamos a la conclusión de que la comprobación fijada en un expediente determinando el valor de un usufructo, por ejemplo, según las normas del artículo 66, ó el de una concesión administrativa con arreglo a las variadas reglas del artículo 71, no sería discutible antes de ser giradas las liquidaciones definitivas, ya que esos dos artículos no están comprendidos bajo la rúbrica «Comprobación de valores» del capítulo VI, en contra de lo que indudablemente es el espíritu de los artículos 85 y 89, que lo que quieren es que la base liquidable no sea fijada sin la aquiescencia del obligado al pago, y por eso disponen que pueda —con las excepciones dichas— recurrir contra ella y que si lo hace se liquide provisionalmente sobre el valor declarado, a reserva de lo que en definitiva resulte de la reclamación.

Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 11 de enero de 1944.

LA COMPRA DE BIENES MUEBLES POR EL ESTADO HA DE ESTIMARSE REALIZADA MEDIANTE CONTRATO SUJETO AL IMPUESTO, MIENTRAS NO EXISTA PRUEBA EN CONTRARIO Y AUN CUANDO NO HAYA MEDIADO CONCURSO NI SUBASTA.

LA EXENCIÓN O LA SUJECCIÓN DE TALES ADQUISICIONES POR EL ESTADO NO DEPENDE DE QUE SE REALICEN POR GESTIÓN DIRECTA, SIN CONCURSO NI SUBASTA, CUYAS CIRCUNSTANCIAS AFECTAN SOLAMENTE A LOS REQUISITOS QUE HAN DE CUMPLIRSE EN UNO Y OTRO CASO Y NO A LA NATURALEZA DEL CONTRATO.

Antecedentes.—La Sociedad «A. E., S. A.» suministró a la Dirección General del Ministerio del Ejército determinado material, y al serle satisfecho su importe por medio de tres libramientos, la Abogacía del Estado en la Caja General de Depósitos giró a cargo

de dicha Sociedad las correspondientes liquidaciones por impuesto de Derechos reales, al 2,50 por 100.

La Sociedad entabló recurso alegando que no procedía la exacción, porque el suministro se había realizado por gestión directa, sin subasta ni concurso.

La Abogacía del Estado informó que el caso estaba comprendido en el apartado 3º del artículo 48 del Reglamento, y el Tribunal Central rechazó la reclamación y razonó con la cita del apartado 6º del artículo 25 del Reglamento, que dispone que las ventas al Estado de materiales y otros objetos muebles que no puedan calificarse como suministro, tributarán como compraventa de bienes muebles; y como el contrato de suministro no se ha probado que exista, hay que estimar que lo que existe en un contrato de venta de muebles que está sujeto al impuesto en tal concepto, puesto que la exención no está comprendida en el artículo 6º del Reglamento ni en ninguna otra disposición, y puesto que, por otra parte, la sujeción se deduce claramente del apartado 3º del artículo 48 de dicho Reglamento cuando determina que en esa clase de contratos bastará que exista cualquier diligencia o actuación administrativa escrita que acredite la convención, para que el impuesto sea exigible.

En cuanto al argumento esgrimido por la reclamante al decir que la venta se había hecho por gestión directa y no por subasta ni concurso, la rechaza el Tribunal diciendo que esa circunstancia es ajena a la cuestión, ya que afecta solamente a los requisitos que, según los casos, deben observarse al contratar con el Estado.

Nosotros diremos, por vía de comentario, que es más que suficiente para resolver el caso el citado apartado del artículo 48, el cual es nuevo en el vigente Reglamento y ha venido a cercenar, o por lo menos dificultar, la aplicación de las exenciones de los números 5º y 8º del artículo 6º del mismo Reglamento en las adquisiciones de bienes muebles que el Estado realiza, las cuales, antes de su vigencia, suscitaban frecuentes dudas ante el caso concreto de esas adquisiciones.

JOSÉ M. RODRÍGUEZ-VILLAMIL.
Abogado del Estado y del I. G. de Madrid.