

Jurisprudencia sobre el impuesto de Derechos reales

Sentencia del Tribunal Supremo de 4 de octubre de 1944.

EN EL CASO DE QUE LA OBLIGACIÓN REGLAMENTARIA DEL PAGO DEL IMPUESTO RECAIGA EN PERSONA QUE EN EL CONTRATO LIQUIDADO HAYA PACTADO QUE EL OTRO CONTRATANTE ES EL OBLIGADO AL PAGO, ÉSTE PUEDE RECURRIR CONTRA LA LIQUIDACIÓN, AUNQUE HAYA SIDO GIRADA A NOMBRE DE AQUÉLLA.

Antecedentes.—La Federación Montañesa Católico-Agraria constituyó una hipoteca sobre sus bienes, en garantía de un préstamo hecho por el Banco de España, y presentada la escritura de constitución a liquidación del impuesto, la Oficina liquidadora giró por el concepto de hipotecas al 1 por 100 la liquidación correspondiente, a nombre del Banco de España, como adquirente del derecho.

La expresada Federación entabló recurso contra tal liquidación, fundada en que el acto estaba exento del impuesto, conforme a la Ley de 28 de enero de 1906 y al número 9.^o del artículo 3.^o de la Ley del impuesto, interpretado por la Circular de la Dirección General de lo Contencioso de 23 de junio de 1928, y añadió que aunque la segunda Ley citada restringe la exención de los casos en que el Sindicato sea la persona obligada al pago, y en el caso la liquidación se giró a nombre del Banco, es lo cierto que, según pacto expreso de la escritura de hipoteca, el obligado a pagar todos los gastos inherentes al otorgamiento del contrato es el aludido Sindicato o Federación. Además, alegó el número 20 del citado artículo 3.^o de la Ley del impuesto, aplicable por analogía, en cuanto declara exentos los contratos de préstamo de las Cajas Raiffeisen.

Este recurso fué desestimado por el Tribunal Económicoadmi-

nistrativo provincial, con apoyo en el artículo 59 del Reglamento. Según él, el impuesto ha de satisfacerse por las personas a cuyo favor se transmitan o reconozcan las cosas o derechos, cualesquiera que sean las estipulaciones que en contrario establezcan las partes; y como en el caso el obligado al pago es el Banco de España, no cabe aplicarle la exención del artículo 3.^º, número 9.^º, invocada, ni tampoco la del número 20 del mismo artículo, porque no está demostrada la analogía entre la entidad reclamante y las Cajas Raiffeisen.

Tal resolución fué recurrida ante el Tribunal Central sin formular nuevas alegaciones, el cual desestimó el recurso de alzada y confirmó el fallo recurrido, si bien se fundó exclusivamente, sin entrar en el fondo del asunto, en la falta de personalidad de la entidad reclamante.

Para ello tuvo en cuenta que la liquidación impugnada no estaba girada a nombre de la Federación Montañesa, sino al del Banco de España, y, por tanto, según el artículo 15 del Reglamento de Procedimiento Económicoadministrativo, en relación con el 207 del Reglamento del impuesto, sólo ese Banco era el que podía ostentar personalidad para reclamar una liquidación a su nombre, y que, por añadidura, aparece pagada por él.

Ese acuerdo del Tribunal Central fué objeto de recurso contenciosoadministrativo ante a Sala Tercera del Tribunal Supremo, con la súplica de que se declarase que la Federación recurrente tenía personalidad para impugnar la liquidación y también de que se resolviese el fondo del asunto.

A la demanda se acompañó justificación documental de que en la escritura de hipoteca constaba pactada la obligación del pago del impuesto por la Federación prestataria y acreditando también que el Banco de España nada había pagado por tal concepto.

En la sentencia no constan los argumentos o alegatos de la demanda, y la Sala, sin otros antecedentes que los que en síntesis acabamos de exponer, empieza por sentar que el único aspecto que puede ser examinado por ella es el de la personalidad de la demandante, y añade que la falta de personalidad alegada no se deduce de defecto procesal en relación con el carácter o la representación de aquélla, sino del supuesto de que la Federación Montañesa carecía de acción o de derecho para obtener lo que pretende.

Eso supuesto, dice que, en efecto, es cierto que el artículo 59 del Reglamento del impuesto dispone que el obligado a satisfacerlo es aquel en cuyo favor se reconozcan o adjudiquen bienes, créditos o derechos, cualesquiera que sean las estipulaciones en contrario que entre sí establezcan las partes, con las excepciones que el mismo artículo señala, que no se refieren al caso de hipotecas, y, por consiguiente—sigue diciendo la Sala—, el Banco de España, a cuyo cargo se ha girado reglamentariamente la liquidación por constitución de hipoteca a su favor, es la entidad obligada al pago, y contra ella se hubiera dirigido el procedimiento de apremio si el pago no se hubiera hecho en el plazo legal, sin que lo concertado en la escritura de hipoteca en cuanto a la obligación de pagar los impuestos la presataria, ni el de que, en cumplimiento de ese pacto, el pago lo haya efectuado ésta, enerva la eficacia de la citada disposición reglamentaria. Ello—continúa diciendo—podría originar una reclamación de índole civil entre los contratantes, pero no afectaría en modo alguno a las relaciones que la Ley establece entre la Administración y los contribuyentes.

No obstante los precedentes razonamientos, la Sala entiende que no sólo impiden, sino que obligan a estudiar las especiales características de la reclamación estudiada, la cual—dice—presenta un aspecto más complejo del que fué tenido en cuenta por la Administración al resolver la alzada, puesto que la Federación no se limita a pedir la devolución de cantidades ingresadas en el Tesoro por liquidaciones practicadas a cargo del Banco de España, sino que trató de recabar un derecho administrativo que supone se ha vulnerado y estima reconocido en los preceptos de la Ley a que antes nos hemos referido. Planteada la cuestión en esos términos, la sentencia entiende que no cabe dudar que la Federación Montañesa, con independencia de lo que atañe a la nulidad de la liquidación, «reclama contra la negativa de una exención a la que cree tener derecho por ser parte en el acto liquidado y por hallarse contractualmente obligada al pago», así como tampoco cabe dudar de que el hecho de practicar una liquidación en un documento como el aludido supone una previa determinación tácita de la Oficina liquidadora, denegatoria de una exención, con desconocimiento de un derecho que sólo a la Federación demandante le incumbe defender. En su consecuencia, al negarle personalidad, equivalente en este caso a acción,

para reclamar, se le impide defender aquellos privilegios que estima le concede la Ley.

Eso supuesto, la facultad de accionar contra el acto administrativo que desconoce esos derechos está reconocida en el artículo 15 del Reglamento de Procedimiento Económicoadministrativo, que autoriza la impugnación de los actos administrativos por todas las personas a cuyos intereses afecten de un modo directo; siendo de advertir—continúa diciendo la Sala—que así lo entendió la misma Administración cuando, por su órgano el Tribunal provincial, resolvió en primera instancia el fondo del asunto.

En definitiva, la Sala declara que la Federación Montañesa tiene personalidad y acción para recurrir contra la liquidación mencionada, y, revocando la resolución del Tribunal Central, manda que la Administración resuelva sobre el fondo del asunto y se pronuncie sobre si es o no aplicable al caso la exención del impuesto.

Comentarios.—La precedente sentencia ofrece dos puntos de meditación, cuales son la inteligencia de los artículos 59 del Reglamento del impuesto y 15 del Reglamento de Procedimiento, éste en relación con el 207 de aquel otro Reglamento.

El texto del artículo 59 no puede ser más claro: el impuesto ha de pagarlo, y a él se le ha de girar la liquidación, en términos generales, por el que adquiera el bien o derecho de que se trate, y ello con independencia de los pactos que los contratantes establezcan. Según eso, en el caso presente no había ante la Administración más contribuyente que el Banco de España. La Federación Montañesa, afectada o no en virtud del pacto, no contaba para nada ante la Administración, y de ahí que el Tribunal Central estimase la falta de personalidad de la entidad reclamante al no aparecer ante aquélla como contribuyente y, por lo tanto, despojada de interés directo, como exige el artículo 15 del segundo de los Reglamentos citados, cuando dice que las reclamaciones contra los actos administrativos las pueden promover todas las personas a cuyos particulares intereses afecten aquéllos de un *modo directo*.

Esa parece ser la tesis del Tribunal Central, expuesta con más amplitud de la que aparece en los términos de la sentencia comentada; pero, frente a ella, sienta ésta su criterio dispar, apoyado en lo dispuesto en el citado artículo 15 del Reglamento de Procedimiento. No se puede negar—dice—que a la Federación le asista

140 JURISPRUDENCIA SOBRE IMPUESTO DE DERECHOS REALES

acción para reclamar, porque el problema planteado encierra un pronunciamiento que no se limita a dilucidar si el Banco de España debe o no pagar y si deben o no devolverse las cantidades pagadas, sino que reclama contra la negativa de una exención que, a su juicio, le está atribuída a ella por la Ley, y en tal sentido no puede negarse que sus intereses particulares están afectados de un modo directo por el acto discutido.

Ante esos dos puntos de vista, nosotros nos inclinamos por la solución dada por el Tribunal Supremo, porque entendemos que no se pueden ligar indisolublemente los artículos 59 y 207 del Reglamento de Procedimiento. El primero no quiere decir ni dice sino que el Fisco exigirá el impuesto siempre, en términos generales, al adquirente, aunque éste y el transmitente hayan pactado otra cosa, pero esto no quiere decir que al lado de ese problema de cuál ha ser la persona contra la que se pueda dirigir la Hacienda, no exista otro, previo o más fundamental, como es de determinar si el acto, por razón del privilegio de que disfrute el transmitente, debe o no tributar por uno u otro tipo o estar exento de tributación.

Esto ha de poder discutirlo, claro es, el adquirente obligado reglamentariamente al pago; pero ¿no ha de poder discutirlo el transmitente cuando, como en el presente caso ocurre, a él le está atribuída la exención por razón de su condición?

Reparemos que si, en tal supuesto, se le niega la personalidad, o, lo que es igual en este caso, la acción, quedaría indefenso el Sindicato y privado de procedimiento para discutir con el Banco de España si, no obstante la obligación contractual que con él estipuló sobre pago de gastos e impuestos, pesaba sobre él la de satisfacer la liquidación discutida.

El Banco podría decir al Sindicato: «He aquí lo que he pagado por derechos reales y lo que, por tanto, tienes que pagarme en virtud de lo convenido en la escritura de constitución de hipoteca»; y, ante eso, al Sindicato le cabría argüirle al Banco diciéndole que si pagó, lo hizo indebidamente, porque el acto estaba exento, o lo que es lo mismo, que aquel convenio no podía referirse al pago de impuestos de los que el Sindicato estuviese exento.

A primera vista, parece que la cuestión derivaría en una cuestión entre partes, del orden civil, a la que sería ajena la Hacienda y los organismos y Tribunales jurisdiccionales del orden económico y

contencioso administrativo ; pero esto, bien mirado, no es así, porque como su solución depende de saber si el acto de constitución de la hipoteca está o no exento, nada se adelantaría con plantear el problema ante la jurisdicción ordinaria, ya que ésta no podría dilucidar ese punto, y sin dilucidarlo, nada podría resolver y tendría que declararse incompetente.

Está claro, pues, que por ese camino llegaríamos a la indefensión del transmitente ; y como fuera de esa trayectoria procesal no queda otra que la seguida por el Sindicato recurrente ante la jurisdicción económico administrativa, que es la única que puede decidir sobre la posible aplicación de la exención, está claro también que no se le puede negar la acción para recurrir, so pena de admitir el absurdo de que pueda existir un supuesto derecho sin causa procesal para discutirlo.

Expuesto nuestro criterio sobre lo fundamental del problema, no queremos terminar el comentario sin hacer una breve referencia a la confusión que puede originar en el tecnicismo procesal corriente la aplicación que el Reglamento de Procedimiento Económico administrativo da a la *personalidad*. Este concepto, para él, es sinónimo de acción, o al menos en él comprende también el de *acción*, cuando habla de carencia de aquélla.

Este criterio, como ya hicimos notar en el número 172 de esta REVISTA CRÍTICA DE DERECHO INMOBILIARIO correspondiente al mes de septiembre de 1942, desentona con el que normalmente admite la Ley procesal civil y la Jurisprudencia del Tribunal Supremo, según el cual son conceptos perfectamente distintos los de acción y personalidad.

Al que reclama, como aquí ocurre, en nombre propio, derechos que le pertenecen, no se le puede decir, hablando con rigor procesal, que carece de personalidad. En tal caso, de lo que podía adolecer es de falta de acción, nacida de que carezca de título o causa de pedir. Por eso, en el caso estudiado, aunque el Tribunal Central razonó sobre la carencia de personalidad, la Sala se cuidó de decir que si bien se hablaba de personalidad, ésta, lo que verdaderamente engendraba era falta de acción, y que sobre esto versaba el problema.

Sentencia del Tribunal Supremo de 14 de octubre de 1944.

PARA RECURRIR ANTE LA JURISDICCIÓN CONTENCIOSOADMINISTRATIVA CONTRA LAS LIQUIDACIONES POR EL IMPUESTO DE DERECHOS REALES, ES INDISPENSABLE EL PREVIO PAGO DE LAS CANTIDADES LIQUIDADAS.

Antecedentes.—La doctrina de esta sentencia, que acabamos de exponer en el encabezamiento, es tan corriente y tan conocida, en cuanto se refiere a toda clase de recursos ante la jurisdicción contenciosoadministrativa, contra la exacción de todos los impuestos y contribuciones del Estado, a diferencia de lo que ocurre con la misma clase de exacciones de carácter municipal—al menos mientras continúe en vigor el Reglamento vigente de Procedimiento municipal—, que no la consignaríamos si no fuera en razón a las particularísimas circunstancias de hecho que en el caso concurren, puesto que, como vamos a ver, si bien se trata de dos exacciones, ellas se refieren al mismo acto genérico liquidable y por los mismos conceptos, y una de ellas está ingresada y la otra pendiente de pago, lo cual hace que el caso pueda quedar, a primera vista, fuera del espíritu del artículo 6.^º de la Ley procesal de lo contenciosoadministrativo y de los artículos 8.^º y 262 del Reglamento de la misma, que son los que taxativamente exigen el previo pago de la cantidad a que la exacción recurrida se refiera, para poder entablar el recurso ante esa jurisdicción.

Dicho eso, vengamos a los antecedentes: el 12 de agosto de 1931, don M. M. presentó, en la Oficina liquidadora de Ocaña, un escrito declarando, como heredero de doña C. A., los bienes constitutivos de la herencia de esta señora, con todos los detalles del caso, cuyo documento fué liquidado en la misma fecha de su presentación e ingresadas oportunamente las liquidaciones procedentes.

Con anterioridad a dicha fecha, o sea el 8 del mismo mes, fué presentada en la Oficina liquidadora de Madrid la partición de la misma herencia, hecha en escritura pública, la cual fué liquidada el día 10 siguiente.

Así las cosas, don M. M. presentó, en 30 de enero de 1933, un escrito a la Oficina liquidadora de Madrid, diciendo que había sido

requerido en procedimiento ejecutivo, como heredero de la expresa señora doña C. A., para hacer efectivas las liquidaciones giradas en Madrid como consecuencia de la escritura de partición antes referida. Y como, según decía, ya tenía satisfecho el impuesto transmisorio en Ocaña por la misma herencia, cuya Oficina liquidadora era, a su juicio, la competente para practicar la liquidación, solicitaba la nulidad de las liquidaciones giradas en Madrid y la validez de las giradas e ingresadas en Ocaña.

El Delegado de Hacienda desestimó la petición, y recurrido el acuerdo ante el Tribunal Económicoadministrativo provincial, éste la desestimó también, y en el mismo sentido se produjo el Tribunal Central, el cual resolvió que la Oficina competente era la de Madrid y que la liquidación por ella practicada era la eficaz, todo ello sin perjuicio de que el recurrente pidiese la devolución de lo pagado por las liquidaciones giradas en Ocaña.

Este acuerdo del Tribunal Central fué recurrido ante la Sala de lo Contencioso del Tribunal Supremo, la cual se declaró incompetente para conocer del fondo del asunto, acogiendo la excepción propuesta por el Fiscal, fundada en no haber sido ingresadas las liquidaciones recurridas, como es preceptivo para poder acudir a la jurisdicción contenciosoadministrativa, cuando se discute la obligación de tributar por las contribuciones e impuestos del Estado.

JOSÉ M. RODRÍGUEZ-VILLAMIL.

Abogado del Estado y del I. C. de Madrid.