

Jurisprudencia sobre el impuesto de Derechos reales

Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 15 de junio de 1941.

ESTÁ EXENTA LA ADQUISICIÓN DE BIENES MUEBLES POR UN ORGANISMO OFICIAL, CUANDO NO MEDIA CONTRATO ESCRITO, SINO UN MERCEDIDO HECHO POR CARTA A UN INDUSTRIAL Y ÉSTE NO TIENE INTERVENCIÓN ALGUNA EN LAS ACTUACIONES OFICIALES RELACIONADAS CON LA ADQUISICIÓN Y PAGO DE LA MERCANCÍA.

Antecedentes.—Nos parece oportuno empezar por hacer la observación de que esta Resolución, aunque dictada con fecha posterior a la de la publicación del vigente Reglamento del impuesto de Derechos reales de 29 de marzo de 1941, no aplicó este Reglamento, sino el anterior del año 1932, bajo el que se produjeron los hechos enjuiciados por el Tribunal.

Dicho esto a efectos del comentario que luego hemos de hacer, el caso es el siguiente: La Jefatura de la Fábrica de la Moneda y Timbre instruyó expediente en el año 1940 para la adquisición de determinada cantidad de papel, y propuso que la adquisición recaiera en la entidad «Central de Fabricantes de Papel».

El expediente fué resuelto por el Ministerio de Hacienda acordando autorizar a la Fábrica Nacional para la adquisición por gestión directa con la empresa indicada del papel en cuestión.

Previa certificación del Ingeniero correspondiente de la Fábrica Nacional, acreditando el cumplimiento de las condiciones del suministro, fué expedido libramiento a nombre del Tesorero de aquélla por la cantidad que importaba el papel adquirido, y al hacerlo efec-

tivo en la Tesorería Central, la Abogacía del Estado giró a cargo de dicho Tesorero una liquidación por Derechos reales, concepto transmisión de bienes muebles, núm. 21 de la Tarifa al 2,50 por 100 sobre la base del valor de lo suministrado.

El importe del libramiento, previa deducción de lo pagado por el impuesto, fué entregado a la entidad que suministró la mercancía, la cual interpuso reclamación económico-administrativa contra la aludida liquidación, alegando que aunque con carácter general están sujetas al impuesto las ventas al Estado, hay una compraventa especialmente exceptuada, que es la comprendida en el número 8.º del art. 6.º del Reglamento, referente a los contratos sobre mercaderías que se verifiquen por correspondencia y los meramente verbales que se celebren en establecimientos o sitios públicos de venta. Este es, añade, el caso del expediente, puesto que la Fábrica de la Moneda interesó en una simple carta de «Central de Fabricantes de Papel» la fabricación del adquirido, y ésta lo sirvió a dicha Fábrica, lo cual quiere decir que el título del contrato y documento principal que originó el mandamiento de pago es exclusivamente dicha carta y que cualquiera que sea la interpretación que se dé al citado núm. 8.º del art. 6.º del Reglamento, el caso actual ha de considerarse plenamente comprendido en él como contrato privado sobre mercaderías verificado por correspondencia. A mayor abundamiento reforzó su tesis con la cita de la Orden del Ministerio de Hacienda de fecha 16 de agosto de 1934 sobre exención de los mandamientos de pago expedidos a favor de los proveedores por servicios ejecutados por administración directa.

La Empresa reclamante presentó como prueba la aludida carta en la que consta que el Administrador de la Fábrica de la Moneda hizo el pedido de papel con el ruego de que fuese remitida la aceptación del mismo.

El Tribunal Central accede a la reclamación y anula la liquidación, después de hacer referencia a los arts. 24 y 25 del Reglamento que regulan la transmisión por contrato de bienes muebles dice el Tribunal que el caso del expediente está exento por aplicación de las exenciones contenidas en los números 5.º y 8.º del artículo 6.º del Reglamento y 3.º de la Ley, puesto que no consta que la transmisión cuestionada se haya hecho en documento público o privado, como exige el art. 24 citado para que el impuesto

sea exigible, y en su consecuencia, bien se le considere como verbal, bien como celebrado por correspondencia, debe calificarse de exento, lo primero por el núm. 5.^º y lo segundo por el núm. 8.^º del dicho art. 6.^º del Reglamento.

Tal es la solución del Tribunal, no sin antes hacer referencia a dos cuestiones procesales que de paso enunciaremos. Una se refiere a que la Sociedad reclamante no era la que figuraba como titular de la liquidación, no obstante lo cual se le reconoció personalidad a tenor del art. 15 del Reglamento de Procedimiento en las reclamaciones económico-administrativas, ya que se le descontó el importe del impuesto al hacerle el pago; y la otra, importante también, está relacionada con el plazo para recurrir, el cual se contó no desde el pago del impuesto, puesto que no hubo notificación, sino desde que la Sociedad pagó y se le hizo efectivo el descuento de dicho impuesto.

Comentarios.—La Resolución que comentamos aplica, como hemos dicho, el Reglamento anterior al vigente, o sea el de 1932, y con arreglo a él declara el acto exento, sin duda con razón bastante, aunque no es de olvidar que en casos como el estudiado y con relación a los dos números citados del art. 6.^º del Reglamento, la jurisprudencia del mismo Tribunal estaba vacilante, como lo demuestra, por ejemplo, la Resolución de 5 de marzo de 1935, que declaró sujeta la transmisión de bienes aun siendo adquirente el Estado realizada mediante expediente administrativo sin concurso ni subasta, y las de 6 de febrero y 28 de noviembre de 1934 y Sentencia del Tribunal Supremo de 24 de octubre de 1941, las cuales dan interpretación restrictiva a esas exenciones cuando de adquisiciones hechas por el Estado se trata.

Hoy dentro del vigente Reglamento la cuestión ha quedado zanjada definitivamente en el art. 48, el cual en el apartado 3) prevé el caso y dice que bastará cualquier diligencia o actuación escrita por la que pueda determinarse el concurso de la oferta y la aceptación para que la exención no se aplique, a lo que aún añade que aunque esas diligencias o actuaciones se califiquen de gestión directa, deben considerarse como la manifestación escrita y prueba del contrato.

Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 1.º de julio de 1941.

LA NOTIFICACIÓN DEL EXPEDIENTE DE COMPROBACIÓN DE VALORES ES INEXCUSABLE EN TODOS LOS CASOS, INCLUSO EN AQUELLOS EN QUÉ LA COMPROBACIÓN, DADO EL MEDIO EN ELLA EMPLEADO, NO ES RECURRIBLE POR PROHIBIRLO EL ART. 85 DEL REGLAMENTO.

LOS CONTRIBUYENTES NO TIENEN DERECHO A PEDIR QUE LA COMPROBACIÓN SE VERIFIQUE POR EL MEDIO DE TASACIÓN PERICIAL, CUANDO AQUÉLLA SE VERIFICÓ POR EL VALOR ASIGNADO A LOS BIENES A LOS EFECTOS DEL ART. 130 DE LA LEY HIPOTECARIA, PERO SÍ PUEDEN PEDIRLA CUANDO EL MEDIO DE COMPROBACIÓN UTILIZADO SEA EL VALOR EN VENTA FIGURADO EN DOCUMENTOS FISCALES.

LA NULIDAD DE LIQUIDACIONES PUEDE ACORDARSE CUANDO SE GIRAN SIN HABER SIDO NOTIFICADO EL EXPEDIENTE DE COMPROBACIÓN DE VALORES SI ÉSTE HA SIDO IMPUGNADO Y SE ORDENA LA TASACIÓN PERICIAL SOLICITADA POR LOS INTERESADOS, YA QUE ÉSTA PUEDE PRODUCIR LA VARIACIÓN DE LOS VALORES DECLARADOS, AUNQUE SÓLO SE REFIERA A UNA PARTE DE LOS BIENES DE CUYA LIQUIDACIÓN SE TRATE.

Antecedentes.—En el año 1936 falleció el causante, y a raíz de su fallecimiento se presentó en la Oficina liquidadora correspondiente una relación de bienes a los efectos de la liquidación provisional de la herencia.

Practicada la comprobación de valores se fijó la base liquidable en 32.717 pesetas y de ella se dedujeron 25.000 como importe de una deuda hipotecaria del causante que pesaba sobre varias de las fincas inventariadas, girándose las correspondientes liquidaciones provisionales por herencia y adjudicación para pago de deudas.

En 1939 se tramitó la declaración de herederos abintestato y se otorgó escritura pública contenido las operaciones de testamentaricia, figurando en ellas inventariadas 18 fincas por valor de 27.535 pesetas, de las que se dedujeron 25.000 para el pago de la deuda hipotecaria antes mencionada.

Esta escritura fué presentada en la Oficina liquidadora y junto con ella una certificación del Ayuntamiento respectivo, en la que

constaba el líquido imponible de cada una de las fincas inventariadas y también el correspondiente valor en venta.

Al instruir el expediente de comprobación la Oficina liquidadora recabó, por medio del Registro de la Propiedad, el valor que en la escritura de constitución de hipoteca se les había asignado a las fincas para la subasta, según el art. 130 de la Ley Hipotecaria, y una vez obtenido tal dato llevó a cabo la comprobación y tomó como valor liquidable para nueve de las fincas el valor asignado a las mismas en dicha escritura por resultar mayor que el declarado en el documento particional y mayor también que el valor en venta y que el resultante de la capitalización del líquido imponible; y para las restantes aceptó el valor en venta resultante de la certificación del Ayuntamiento por ser más elevado que el producido por los otros medios comprobatorios, excepto una, a la que le asignó el valor declarado mayor que el comprobado.

La herencia así comprobada arrojó un total de 97.112 pesetas, sobre las cuales se giraron las liquidaciones definitivas procedentes complementarias de las provisionales y se notificaron oportunamente, si bien el expediente de comprobación no había sido notificado.

Las liquidaciones fueron recurridas por la principal razón, a juicio de los reclamantes, de que la Oficina liquidadora aplicó indebidamente el párrafo 3.^o del art. 80 del Reglamento, puesto que éste establece como medio ordinario de comprobación en las transmisiones de fincas hipotecadas el valor a ellas asignado para la subasta por los mismos interesados en cumplimiento del art. 130 de la Ley Hipotecaria, pero esto quiere decir que solamente cuando la venta se verifica del hipotecario al hipotecante es cuando puede utilizarse ese medio de comprobación, y no en casos como el discutido, en el que no ha existido ni se ha seguido el procedimiento a que se refiere el precepto ni en méritos del mismo ha habido transmisión alguna.

Los recurrentes, en definitiva, solicitaron, invocando el art. 81 del Reglamento, que se verificase la comprobación por el medio extraordinario de la tasación pericial y que se tomase como base liquidable la que de esa tasación resultase.

El Tribunal provincial estimó aplicados rectamente los medios comprobatorios y entendió que contra los empleados no cabía re-

curso, de acuerdo con el apartado 7) del art. 85 del Reglamento del Impuesto.

El Tribunal Central, ante el que fué apelado el acuerdo del provincial, confirmó el fallo de éste en cuanto declaró reglamentariamente practicada la comprobación respecto a las fincas cuyo valor se fijó por el que se les había asignado para la subasta, de acuerdo con lo previsto en el art. 130 de la Ley Hipotecaria, y lo revocó en todo lo demás, ordenando la comprobación del valor de las restantes fincas por medio de la tasación pericial pedida por los reclamantes y anuló todas las liquidaciones definitivas giradas por la Oficina liquidadora.

A esas conclusiones llegó el Tribunal en su Resolución, teniendo en cuenta que la notificación del expediente de comprobación de valores es preceptivo en todos los casos, incluso en aquellos en que, conforme al apartado 7) del art. 85 del Reglamento, no cabe recurso contra el medio empleado para comprobar, o sea cuando el empleado es el del líquido imponible o la renta líquida o el valor asignado por los mismos interesados para el caso de subasta dicho; y como la comprobación de valores no fué notificada en este caso y no fué conocida por los contribuyentes accionantes hasta que se les notificaron las liquidaciones, es admisible la reclamación en la parte que se refiere a la comprobación de fincas llevada a cabo por el valor en venta señalado en la certificación del Ayuntamiento, por aplicación del apartado 6) del art. 85 del Reglamento, que considera que la comprobación de valores es un acto administrativo recurrible ante el Tribunal económicoadministrativo provincial, con la única excepción señalada en el mencionado apartado 7) del mismo artículo.

Para acceder a la tasación pericial como medio de comprobar el valor del referido grupo de fincas, el Tribunal aplica el artículo 81 del Reglamento, que autoriza a los contribuyentes para solicitar dicha tasación pericial como medio extraordinario de comprobación cuando no aceptan el valor que la Administración señala como resultado de la comprobación, siempre que a ésta no se haya llegado por los medios de comprobación excluidos de recurso por el repetido apartado 7) del art. 85. Y como en el caso de que se trata, parte de los bienes fueron comprobados por el valor en venta, no comprendido en ese apartado, es claro que en cuanto a

ellos cabe pedir la tasación pericial, la cual no pudo ser objeto de petición antes de ser practicadas las liquidaciones, precisamente por no haber sido notificado en forma reglamentaria el expediente de comprobación.

La anulación de todas las liquidaciones practicadas la razona el Tribunal diciendo que, anulada en parte la comprobación realizada, se ignora el resultado total de la misma y, por lo tanto, aquéllas se giraron sobre unas bases sujetas a rectificación, como consecuencia de la nueva comprobación de parte de las fincas transmitidas.

Comentarios.—Parécenos que la claridad del caso excusa insistir en los razonamientos del Tribunal. La única particularidad digna de mención es la de haber accedido a la tasación pericial de parte de las fincas y haber confirmado la comprobación verificada en cuanto a las demás, cosa, después de todo, perfectamente razonable, con lo cual tuvo que ir lógicamente a la anulación de las liquidaciones, puesto que la base de las mismas quedó indeterminada y sometida a las resultas del nuevo valor que la peritación asignase a las fincas objeto de nueva valoración.

Observamos que la Resolución de que nos ocupamos no trata especialmente de uno de los razonamientos del recurso, cual es el que decía que la valoración dada a las fincas para el caso de subasta a los efectos del art. 130 de la Ley Hipotecaria, es medio ordinario de comprobación solamente cuando la transmisión es de «hipotecario al hipotecante», pero que no es aplicable a transmisiones como la discutida, en la que ni se siguió el procedimiento de tal precepto, ni en méritos del mismo ha habido transmisión alguna.

A nosotros nos parece que el argumento es más aparente que real: en primer lugar, porque desde el punto de vista jurídico-económico no son separables las personalidades del causante y del heredero que acepta la herencia lisa y llanamente y que, por lo tanto, es su continuador, lo cual significa que la valoración pactada por el primero es eficaz para el segundo en los mismos casos en que lo sería para su causante, de tal manera que, si muerto éste, la ejecución la dirigiese el acreedor hipotecario contra la finca una vez adquirida por el heredero, habría que respetar aquella valoración y no se podría alegar que no se trataba del valor dado, a los efectos de la subasta, «por los mismos interesados», como exige el

apartado 3) del art. 8o del Reglamento para que tal valoración sirva de medio ordinario de comprobación.

En segundo lugar, la aplicación de dicho medio comprobatorio no exige, como parecen dar a entender los reclamantes, que la transmisión se origine por el camino del procedimiento sumario especial. No es ese el sentido del mencionado apartado 3) del artículo 8o ni tampoco la letra, sino que dice que el valor asignado a las fincas hipotecadas por los mismos interesados para el caso de subasta, será medio ordinario de comprobación en las «transmisiones de aquéllas», y, en su consecuencia, regirá si el deudor hipotecante la vende, la dona o la transmite por cualquier medio al acreedor que contrató la hipoteca.

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