

Jurisprudencia sobre el impuesto de Derechos reales

Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 4 de junio de 1940.

LA DEVOLUCIÓN DE LO PAGADO POR IMPUESTO DE DERECHOS REALES CAUSADA POR LA RESCISIÓN DE UN CONTRATO REQUIERE QUE SEA FIRME LA RESOLUCIÓN JUDICIAL O ADMINISTRATIVA QUE ACUERDE LA RESCISIÓN, Y LA DICTADA POR UN TRIBUNAL PROVINCIAL CONTENCIOSOADMINISTRATIVO Y APELADA POR EL FISCAL NO LO ES; SIN QUE LA ADMINISTRACIÓN TENGA POR SÍ FACULTAD PARA DETERMINAR SI DICHA RESOLUCIÓN ES O NO FIRME EN PARTE

Antecedentes.—Un Ayuntamiento concedió en escritura pública a un contratista la construcción de ciertos edificios municipales, girándose las oportunas liquidaciones por los conceptos de contrato de obras, suministro y fianzas.

El Ministerio de la Gobernación, por R.O. de 5 de marzo de 1930, suspendió las obras, y el Ayuntamiento, después de notificar al contratista la suspensión, le notificó también en 5 de noviembre siguiente que en sesión de 29 de agosto anterior había acordado desistir definitivamente de la construcción y exigir la responsabilidad procedente cuando al ejecutar ese acuerdo precisase ir a la rescisión del contrato por los perjuicios ocasionados al contratista.

En noviembre de 1931 acudió el contratista al Ayuntamiento exponiendo los perjuicios que se le habían ocasionado e interesando y pidiendo que la Corporación resolviese sobre la continuación de las obras o sobre la rescisión.

La petición fué reiterada en junio de 1932, solicitando además que se decidiera sobre la situación legal a partir de la suspensión, y que como ésta era indefinida, el Ayuntamiento debía devolverle la fianza, pagar las obras ejecutadas e indemnizar los daños y perjuicios.

El Ayuntamiento, en sesión de enero de 1933, acordó la devolución de la fianza, e interpuesto recurso de reposición, fué denegado, por la razón de que acordada la devolución, sobre esto no había cuestión, y en cuanto a las demás peticiones, se aclaraba el acuerdo recurrido en el sentido de que éste nada había decidido sobre ellas y que quedaban pendientes de estudio y resolución.

El contratista interpuso recurso contencioso-administrativo pidiendo que el Tribunal declarase que el Ayuntamiento estaba obligado a abonar las obras ejecutadas y a indemnizar los daños y perjuicios causados con la suspensión de aquéllas y con la rescisión unilateral del contrato.

La sentencia no acogió más que la primera petición y fué recurrida por el Fiscal, y, pendiente la apelación, el contratista instó de la Delegación de Hacienda, previa exposición de los anteriores hechos, que le fuese devuelto lo satisfecho de más por Derechos reales, puesto que la cuantía del contrato fué en un principio de 919.596 pesetas y había quedado reducida a 43.377,54, según certificación que así lo acreditaba, por desistimiento unilateral y voluntario del Ayuntamiento, sin que la rescisión del acto administrativo hubiese producido efectos lucrativos al peticionario, y tratándose, además, de resoluciones firmes como era la R. O. de Gobernación de 1930 y el acuerdo del mismo año dictado por el Ayuntamiento sobre suspensión definitiva de las obras. Todo lo cual hacía que el caso se hallase comprendido en el artículo 58 del Reglamento del Impuesto.

El Delegado de Hacienda desestimó la instancia, por la razón de no ser firme la sentencia del Tribunal Provincial a que antes se ha aludido, y el contratista recurrió al Tribunal Provincial Económico-Administrativo, alegando que la sentencia del Tribunal Provincial Contencioso-Administrativo no podía ser obstáculo a la devolución pretendida, porque aquélla versaba exclusivamente sobre la obligación del Ayuntamiento de abonar las obras hechas y sobre la petición de indemnización de perjuicios, y, por lo tanto, la apelación del Fiscal sólo a esos dos extremos podía referirse.

El Tribunal Provincial Económico-Administrativo y también el Central denegaron la devolución pretendida y confirmaron el acuerdo del Delegado de Hacienda, y para ello se apoyan en que la devolución de lo pagado por el impuesto de Derechos reales fundada en la nulidad o rescisión de un contrato no es procedente sino en el caso de que la resolución judicial o administrativa que declare la nulidad o rescisión

sea firme, circunstancia que en el discutido no se da—dice el Tribunal Central—, porque la sentencia contenciosoadministrativa fuéapelada por el Fiscal y está pendiente de recurso. Y aunque en éste no se hubiese impugnado el particular referente a la suspensión de las obras objeto del contrato, no por ello puede conceptuarse esta última cuestión ajena al pleito y desligada del mismo de tal manera que no pueda ser afectada por la sentencia definitiva, dada su íntima conexión con las demás cuestiones sometidas a revisión en la vía contenciosoadministrativa. Por otra parte, sigue diciendo el Tribunal, no le incumbe a la Administración activa decidir sobre qué parte de los acuerdos recurridos ante la jurisdicción contenciosoadministrativa es firme y cuál no, toda vez que semejante decisión constituiría una manifiesta invasión de atribuciones en la esfera ajena.

Comentarios.—Reconocemos que en el caso concreto discutido, y dada la forma difusa y complicada en que se planteó a través de tan varias incidencias y escritos, es dudoso determinar si efectivamente está en tela de juicio la definitiva suspensión de las obras y el desistimiento definitivo por el Ayuntamiento de realizarlas, y en su consecuencia, desde ese punto de vista, puede parecer atinada la tesis del Tribunal denegando la devolución pedida por el Ayuntamiento; pero también nos parece que el razonamiento de dicha tesis no puede generalizarse en términos absolutos, ya que cuando los acuerdos impugnados tengan distintos extremos y alguno de ellos haya quedado firme y consentido ostensiblemente, el recurso que se entabla contra los demás no debe impedir a la Administración, bajo pretexto de no invadir atribuciones de otra jurisdicción, el apreciar aquella firmeza y ejecutoriedad y deducir de la misma las consecuencias de orden fiscal que sean procedentes.

Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 18 de junio de 1940.

LOS DENUNCIANTES CARECEN DE PERSONALIDAD PARA IMPUGNAR LOS ACUERDOS SOBRE IMPOSICIÓN DE MULTAS POR INVESTIGACIÓN, PORQUE NO LESIONAN NINGÚN DERECHO QUE PARTICULARMENTE ESTÉ ATRIBUIDO A AQUÉLLOS.

La doctrina sentada en esta resolución está insistentemente sancionada por la jurisprudencia. Ello no obstante, daremos algunos ante-

cedentes del caso por la particularidad que ofrecen, no en cuanto al fallo mismo, sino en cuanto a las apreciaciones que la Abogacía del Estado hizo al razonar el porqué no era procedente la imposición de multa, a pesar de haber acordado el aumento en la base liquidable como consecuencia de la denuncia.

El caso se originó en un procedimiento judicial sumario de la ley Hipotecaria, en el que fué adjudicada una casa en 119.500 pesetas, pero quedando subsistente, según es preceptivo en este procedimiento especial, un gravamen hipotecario anterior al que motivó la ejecución, importante 150.000 pesetas.

La liquidación por Derechos reales se hizo sin tener en cuenta este segundo gravamen, es decir, sin adicionar el importe de la hipoteca que quedaba subsistente al valor en que fué adjudicada la casa, debido, al parecer, a que la carga no fué conocida por la Oficina liquidadora.

El caso fué objeto de denuncia ante la Abogacía del Estado, y ésta trató el expediente de denuncia, y después de estimar que la base liquidable debía ser aumentada en las 150 000 pesetas dichas, conforme a lo preceptuado en el párrafo último del art. 100 del Reglamento, estimó también que la falta de liquidación de esa partida no era imputable al adjudicatario de la casa, puesto que dejó cumplida su obligación fiscal con presentar el testimonio del auto de adjudicación y no estaba obligado a desentrañarlo para dilucidar si en él se omitió o no el extremo referido. En definitiva, la Abogacía del Estado declaró que era procedente girar liquidación complementaria con el interés de demora, pero sin multa, y que, por consiguiente, ninguna participación le correspondía en ella al denunciante.

Este interpuso reclamación, y tanto el Tribunal Provincial Económico-Administrativo como el Central la desestimaron, insistiendo en el conocido y reiterado criterio de que los denunciantes tienen personalidad para discutir la participación de las multas impuestas, pero no para discutir la procedencia de las mismas.

Aunque la doctrina expuesta es, como hemos dicho, tan conocida que no necesita nuevos apoyos jurisprudenciales, traemos a colación el caso y sus antecedentes porque nos parece muy atinado el criterio sentado por la Abogacía del Estado al estimar que la liquidación complementaria debía ser girada sin multa, supuesto que la omisión padecida no podía ser imputable al adjudicatario del inmueble y, en su consecuencia, no debía ser sancionado fiscalmente.

Sentencia del Tribunal Supremo de 11 de junio de 1942.

LA EXENCIÓN DEL IMPUESTO DE DERECHOS REALES QUE EL CONTRATO CON LA COMPAÑÍA TELEFÓNICA NACIONAL DE ESPAÑA CONCEDE A ÉSTA, NO SE REFIERE MÁS QUE A LOS ACTOS Y CONTRATOS EN QUE ELLA SEA LA OBLIGADA AL PAGO, Y NO A LOS TERCEROS QUE CON ELLA CONTRATEN.

La Compañía Telefónica contrató con otra sociedad la construcción de un edificio para la instalación de estaciones radiotelefónicas, y varias casas de viviendas en terrenos de aquélla, obligándose la conciencia a suministrar todo el personal y material necesario.

Presentado el documento a liquidación, la Oficina liquidadora giró una liquidación por suministros y otra por contrato de obras a cargo de la constructora, y ésta recurrió contra ellas, fundada en que tanto las Bases del Decreto-ley de 25 de agosto de 1924, como el Reglamento de 21 de noviembre de 1929, creando el monopolio, declaraban exentos cuantos actos y contratos realizase la Compañía, directa o indirectamente relacionados con el contrato celebrado entre ella y el Estado, aunque no fuese la obligada al pago, con tal que tengan por objeto servir la explotación telefónica.

El Tribunal Provincial y el Central desestimaron la reclamación, y el Tribunal Supremo insiste en el mismo criterio.

La Sala llega a esa conclusión por las consideraciones siguientes: porque las mencionadas disposiciones—Base 4.^a y art. 51 del Reglamento—, al establecer la exención, tienen solamente presentes para esos efectos al Estado y a la Compañía Telefónica, y porque la participación que el Estado tiene en los ingresos de aquélla se considera como impuesto, y en compensación de esas participaciones la exime de toda otra aportación tributaria, y, por lo mismo, nadie que no sea la Compañía misma puede invocar tal beneficio, puesto que carece de causa para ello, sobre todo a título de interpretación extensiva, inadmisible cuando de exenciones se trata; lo cual significa que, afectando la exención exclusivamente a la citada entidad, no puede ser aplicable a los que con ella contraten, cuando sobre ellos recae directamente la obligación de tributar.

Por último, acoge la Sala un argumento de exención que se apo-

yaba en la Real orden de 27 de septiembre de 1924, la cual interpreta extensivamente la exención y dice que esa Real orden, al señalar el alcance de la exención declarada en el Contrato de 25 de agosto de 1924 y sus Bases, se arroga una facultad interpretativa que excede las facultades reglamentarias de la Administración, cuya "función ya no es administrativa, sino propia y privativa de nuestros Tribunales, únicos que en su día y caso son los llamados a ejercitárla; esto aparte—añade—de que dicha Real orden confirma el criterio de no exención expuesto, cuando dice que de la exención sólo quedarán excluidas aquellas contribuciones, impuestos, tasas y arbitrios a que expresamente se la declara sujeta".

Sentencia del Tribunal Supremo de 28 de octubre de 1942.

LA CESIÓN GRATUITA HECHA A UN AYUNTAMIENTO POR EL CONTRATISTA DE OBRAS MUNICIPALES, COMPRENSIVA DE DETERMINADOS DERECHOS DIMANANTES DE LA MISMA CONTRATA, ¿CONSTITUYE UNA DONACIÓN CUANDO NO SE ACREDITA LA RECIPROCIDAD DE PRESTACIONES DE PARTE DEL AYUNTAMIENTO CESIONARIO?

Antecedentes.—Mediante documento autorizado por el Secretario del Ayuntamiento de V. de A., los contratistas de las obras de alcantarillado de esa población cedieron al Municipio, "en compensación de las facilidades de todo género dentro de lo legal," dadas por la Corporación, el valor de las conexiones y acometidas a las casas que estaban obligados a pagar los propietarios de las mismas, declarando el Alcalde, en nombre del Ayuntamiento, que aceptaba y agradecía "esta donación, que se hará constar en acta como satisfacción a los señores donantes".

La Oficina liquidadora comprobó el valor de los derechos cedidos y sobre él liquidó a cargo del Ayuntamiento, por el concepto "donaciones".

Tal liquidación se impugnó alegando que no se trataba de una donación y sí de una adjudicación en pago de deuda, pues en el mismo documento se hacía constar que la cesión era por "compensación" de servicios, y se acompañó a la reclamación una carta en la que se decía que esos servicios consistían en la renuncia a cobrar daños por igual valor.

El Tribunal Económico-Administrativo Provincial, y también el

Central, desestimaron el recurso, insistiendo en calificar el acto como donación, y dijeron que la antedicha carta, dada su condición de documento privado, carecía de eficacia.

El Tribunal Supremo, en su sentencia, confirmó el anterior criterio y sentó, en primer lugar, la consideración de que si bien el acto, conforme al art. 41 del Reglamento, ha de ser calificado con arreglo a su naturaleza jurídica, independientemente de la denominación dada por los contratantes, ello requiere en el caso la prueba de que no existió donación y de que la convención encierra otro contrato; y esto supuesto, dice, nada se opone a que una Empresa dedicada a la obtención de lucro realice liberalidades, como demuestra la realidad y como se acusa incluso en la misma legislación tributaria cuando en la de utilidades de la riquezamobiliaria se dan preceptos calificando ciertas partidas como revestidas de tal matiz, al efecto de admitirlas como baja en la masa tributaria.

En cuanto al alegado concepto de adjudicación para pago, sería menester que se hubiera acreditado la existencia de la correspondiente contrapartida, y lo cierto es que el Ayuntamiento no ha probado que al liquidar la contrata aparezcan diferencias a su favor nacidas de incumplimiento, por parte del contratista, de sus obligaciones contractuales, y que la finalidad del acto discutido fuese precisamente la de compensarlas una vez evaluadas en dinero.

Respecto a la carta alegada, además de adolecer de falta de autenticidad en su fecha, resulta inadecuada para acreditar relaciones que no se reflejan de ninguna manera en las sesiones de la Corporación, donde necesariamente debieron tener constancia una derechos económicamente valorables a favor del Ayuntamiento, correlativos de las obligaciones contraídas por los contratistas, cuyo cumplimiento se supone cancelado con la cesión hecha por estos últimos.

Por fin, el Tribunal hace referencia al argumento también esgrimido y consistente en que el acto encerraba una transmisión de concesión administrativa liquidable por el núm. 18 de la Tarifa, y lo desecha por la consideración de que el supuesto jurídico en ese número regulado es el de transmisión de unos bienes o derechos que el cessionario habrá de entregar en su día al primitivo concesionario, y no, como en el caso ocurre, en que sólo interviene el contratista originario y el concesionario municipal.

Comentarios.—Conformes en un todo con la doctrina e interpre-

tación desarrolladas en la precedente sentencia, creemos que sobre los argumentos empleados por la Sala para rechazar el referente a la posible aplicación del número 18 de la Tarifa y liquidar el acto como cesión de concesión administrativa a que se refiere el último alegato precedente, se puede añadir que el número 19 de la misma Tarifa dice en su segundo párrafo que "cuando los actos o transmisiones a que se refieren los números 18 y 19 se verifiquen por título hereditario o donación, tributarán por la escala establecida para las herencias", y que, además de ese argumento de orden legal, hay otro de orden más doctrinal con el que queda pulverizada la alegación de que el acto discutido encierra una transmisión genérica de concesión administrativa. Efectivamente, no hay que confundir en las concesiones administrativas, dentro del verdadero tecnicismo jurídico del impuesto—como tenemos dicho y razonado más ampliamente en otro lugar—, la concesión administrativa en sí misma, con las obras que un contratista realice para implantarla, o, lo que es lo mismo, que una cosa es el sujeto concesionario o dueño de la concesión, y otra el contratista ejecutor de las obras, cuyas dos personalidades pueden reunirse en un solo sujeto, pero pueden también recaer en sujetos distintos. Aquí, los reclamantes son los contratistas ejecutores de las obras, y no son los dueños de la concesión a que las obras se destinan, y por lo tanto no les puede ser aplicable el sentido del art. 37 del Reglamento, traducido en el núm. 18 de la Tarifa, cuando habla de los actos de traspaso, cesión o enajenación de las concesiones, o de las obras en ejecución o ya realizadas; porque si bien es verdad que transmitieron obras realizadas, lo hicieron no como dueños de la concesión administrativa, sino como meros contratistas. Aquí, el dueño del alcantarillado era el Ayuntamiento, y los reclamantes los simples contratistas ejecutores de las obras necesarias para su funcionamiento.

JOSÉ M.^a RODRÍGUEZ-VILLAMIL.

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