

# Jurisprudencia sobre el impuesto de Derechos reales

*Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 26 de enero de 1939.*

EL HECHO DE MANIFESTAR UN PRESUNTO HEREDERO QUE ESTÁ DISPUESTO A FACILITAR LA LIQUIDACIÓN DE LA HERENCIA, TAN PRONTO COMO HAYA CERTEZA DE LA DEFUNCIÓN DEL CAUSANTE. ES BASTANTE PARA INTERRUMPIR LA PRESCRIPCIÓN DEL DERECHO A LIQUIDAR, AUN CUANDO LA PRUEBA DE LA DEFUNCIÓN SE ADQUIERA DESPUÉS DE LOS QUINCE AÑOS DE HABER OCURRIDO.

ANTECEDENTES.—Este singular caso se originó de la siguiente manera: una Oficina liquidadora, noticiosa de que D. J. M. había fallecido, ofició a los presuntos herederos requiriéndoles con fecha 30 de marzo de 1935 para la presentación de la correspondiente relación de bienes, y uno de ellos, en carta de 18 de junio siguiente, manifestó que ni él ni sus hermanos coherederos sabían si D. J. M. vivía o no ni su paradero y que estaba dispuesto a facilitar los datos pedidos una vez que se acreditase la defunción. Al mismo tiempo, acompañó carta del Director de un Manicomio, de la que resultaba que aquél había estado recluido en el establecimiento en los años 1914 y 1915.

El Liquidador continuó el expediente de investigación y ofició en 21 de octubre a otro Manicomio interesando noticias del D. J. M., obteniendo contestación de fecha 26 del mismo mes acreditativa del fallecimiento en 27 de septiembre de 1920.

Con tales antecedentes y la oportuna investigación de los bienes relictos giró la Oficina liquidadora las liquidaciones, las cuales fueron recurridas, alegando, entre otros particulares, que no interesan a los

fines de este comentario, que había prescrito la acción para exigir el impuesto, porque la Administración no tuvo certeza de la muerte del causante hasta que se recibió el oficio del director del Manicomio de fecha 26 de octubre de 1935 en el que se participaba que el fallecimiento había ocurrido en 27 de septiembre de 1920; es decir, que cuando el hecho fué oficialmente conocido, habían transcurrido más de quince años de la defunción.

En primera instancia fué desestimado el recurso por la razón de que si bien entre el fallecimiento—27 de septiembre de 1920—y el conocimiento oficial del hecho—octubre del 35—habían transcurrido más de quince años, es de tener en cuenta que la prescripción se interrumpió con el requerimiento que el Liquidador hizo en marzo de 1935, antes, por tanto, de consumarse el plazo de prescripción.

En segunda instancia, los recurrentes reforzaron su tesis con el argumento de que las acciones prescriben por el mero lapso de tiempo fijado por la ley, conforme al art. 1.961 del Código civil, añadiendo que en las extintivas o liberatorias basta el factor tiempo, que la certeza del hecho no se tuvo hasta después de quince años y que el tiempo de la prescripción se cuenta en toda clase de acciones desde que pudieron ejercitarse, según dispone el art. 1.969 del Código civil.

El Tribunal central insiste en que hubo interrupción de la prescripción nacida, según el párrafo tercero del art. 143 del Reglamento, del reconocimiento hecho por el contribuyente de la obligación de satisfacer el impuesto.

En cuanto al argumento basado en el art. 1.969 del Código civil, que los reclamantes esgrimían para demostrar que la validez de las actuaciones investigadoras estaba supeditada a la fecha de 26 de octubre en que la Administración se cercioró del fallecimiento, y, por tanto, deducir que cuando aquéllas pudieron válidamente empezar ya estaba la acción prescrita, dice la Resolución que tal argumento se revuelve contra aquéllos, pues que si la investigación no pudo iniciarse hasta aquella fecha, tampoco la prescripción debió empezar a correr hasta esa misma fecha.

COMENTARIOS.—Pocos son los que el caso permite, dada su simplicidad. Los dos argumentos que se acaban de exponer nos parecen un tanto descentrados. Del hecho del fallecimiento, conózcalo o no la Administración, es de donde arranca la prescripción por ministerio de la ley, y no queda supeditada más que a dos eventos, que son: el re-

conocimiento por el contribuyente de la obligación de tributar, y la práctica de diligencias investigatorias. Y como esos dos motivos de interrupción concurrieron en el caso de que se trata, es ocioso buscar razonamientos que necesariamente han de estrellarse ante aquellas dos realidades.

*Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 28 de febrero de 1939.*

LA PRESUNCIÓN DE COPROPIEDAD EN LOS DEPÓSITOS INDISTINTOS QUEDA DESVIRTUADA SI UNO DE LOS COTITULARES DISPONE DE ELLOS EN SU TESTAMENTO LEGÁNDOLOS COMO DE SU EXCLUSIVA PROPIEDAD, AUNQUE TALES DEPÓSITOS SE MENCIONEN EN EL TESTAMENTO COMO INDISTINTOS.

ANTECEDENTES.—El causante, fallecido en 1.<sup>º</sup> de enero de 1936, había otorgado testamento ológrafo en 26 de mayo de 1934, en el que decía que poseía un capital de unas cien mil pesetas, representado, entre otros bienes, por varios depósitos de valores que figuraban indistintamente con otros titulares, y después de distribuir en legados dichos bienes, menciona el importe de los valores, acciones y bonos en que consistían, sin indicar que en ellos solamente le correspondía la mitad.

En la relación de bienes para la liquidación del impuesto se consignó como valoración el 50 por 100 de tales depósitos, y la Oficina liquidadora tomó como base, ello no obstante, su total importe.

La liquidación fué recurrida invocando la presunción "juris tantum" del art. 77 del Reglamento, según la que la propiedad en tales casos pertenece por iguales partes a los cotitulares, y alegando que en fuerza de tal presunción los favorecidos con ella estaban relevados de toda prueba, sin que basten a destruirla las manifestaciones unilaterales del causante.

El Tribunal provincial estimó lo contrario, invocando, junto con dicho art. 77, el párrafo 15 del art. 31 del Reglamento sobre la inficacia de la declaración hecha por los herederos de que determinados bienes no forman parte del caudal hereditario, y dedujo la conclusión de que la manifestación del causante correspondía destruirla a los otros titulares o a los herederos en la forma adecuada y fehaciente que el

mismo párrafo previene, y entendió que esa forma, en aquel caso, era la de aportar las correspondientes pólizas de compra de los valores.

El Tribunal central insistió en el mismo criterio, añadiendo a los razonamientos anteriores la norma que da el art. 675 del Código civil cuando dice que toda disposición testamentaria habrá de entenderse en su sentido literal, a no ser que claramente aparezca ser otra la voluntad del testador.

COMENTARIOS.—Para dar un juicio completo del problema y de la interpretación a que acaba de hacerse referencia sería menester conocer con exactitud el testamento y el completo detalle de los antecedentes del caso, con más precisión de la que en la Resolución tienen. Sin esos elementos, y juzgando solamente con los que en ella aparecen, nos parece que los antedichos razonamientos no son todo lo concluyentes que fuera de desear, puesto que la presunción del art. 77 no puede quedar neutralizada con una disposición testamentaria que no sea perfectamente diáfana, máxime si fuera verdad, como los reclamantes decían, que algunos de los depósitos eran de fecha posterior al testamento. Esta presunción es la que, a nuestro entender, encierra todo el problema que en el caso se debatía. Si se le ha de reconocer el efecto que naturalmente tiene, o sea, la relevación de prueba al favorecido con ella, no se les puede exigir a los reclamantes, como se dice en alguno de los argumentos esgrimidos, que exhiban las pólizas de compra de los valores cuestionados, porque tal exigencia equivale a invertir los efectos de la presunción, o, lo que es lo mismo, a destruirla.

*Sentencia del Tribunal Supremo de 24 de octubre de 1941.*

EL SUMINISTRO DE COSAS MUEBLES HECHO A UN CENTRO OFICIAL, MEDIANTE CONCURSO, PLIEGO DE CONDICIONES, OFERTA POR ESCRITO, UNA ADJUDICACIÓN Y UN ACTA EN QUE ÉSTA SE HACE CONSTAR, Y FINALMENTE UN DEPÓSITO CONSTITUIDO POR EL ADJUDICATARIO, NO ES ACTO COMPRENDIDO EN LAS EXENCIOS DE LOS NÚMEROS 5.<sup>º</sup> Y 6.<sup>º</sup> DEL ART. 6.<sup>º</sup> DEL REGLAMENTO, EN RELACIÓN CON SU ART. 25.

ANTCEDENTES.—Esta sentencia de la Sala tercera fué originada por el siguiente caso: al Abogado del Estado de Las Palmas se le dirigieron 85 escritos comprensivos de otras tantas denuncias contra D. S.,

fundadas en que había celebrado ese número de contratos con la Junta de Plaza y Guarnición para suministro de carbón, petróleo, etc., sin que por tales actos se hubiera satisfecho el impuesto correspondiente.

En el trámite de vista el denunciado alegó que los contratos mencionados no estaban sujetos al pago por aplicación del art. 6.<sup>o</sup>, número 8.<sup>o</sup> del Reglamento, ya que esas compras las hacía la expresada Junta previos anuncios para la adquisición de artículos por gestión directa, de acuerdo con la R. O. de 14 de enero de 1930, en los cuales lo único que se exigía a los suministrantes era estar al corriente en el pago de la contribución industrial y pagar el 1.30 de impuesto de pagos al Estado, y añadió que no se trató de un contrato de suministro y que entre las referidas compras de la Junta y las que ella podía hacer en un establecimiento no había diferencia esencial, sino la formal de una mayor garantía para el Estado que aquéllas ofrecen.

La Abogacía del Estado estimó la denuncia y calificó como transmisiones de bienes muebles liquidables por el núm. 46 de la Tarifa con multas iguales a las cuotas, ya que no se trataba de contratos verbales o celebrados por correspondencia o en establecimientos o sitios públicos de venta, y reconoció al denunciante el derecho a percibir la totalidad de las multas.

Interpuesta reclamación, el Tribunal provincial recabó de la Junta de Plaza y Guarnición las circunstancias de los aludidos contratos y manifestó ésta que las compras las efectuaba siempre por gestión directa y, para mayor concurrencia de vendedores, las hacía públicas por medio de anuncios, llevándose a cabo las adjudicaciones de palabra a presencia de aquéllos y de la Junta y levantándose la correspondiente acta.

El Tribunal provincial revocó el acuerdo impugnado y absolvío al denunciado, estimando que se trataba de ventas directas con oferta por correspondencia y aceptación verbal; pero los Abogados del Estado—Vocal y Secretario del Tribunal—formularon voto particular contra el fallo por la razón de que aunque no se tratase de contratos de suministro, era innegable que la existencia de anuncios y pliego de condiciones implicaba la garantía de un concurso.

Comunicado el fallo a la Dirección General de lo Contencioso, ésta interpuso recurso de alzada ante el Tribunal Central Económico-Administrativo, fundándose en que bajo el concepto de gestión directa caben modalidades verbales y escritas, y dentro de éstas la de corres-

pondencia y la de documentos públicos; en que del informe de la Junta de Plaza y Guarnición no se deducía que las ofertas hubiesen sido hechas por correspondencia, sino por escrito, ni que los contratos se habían celebrado en establecimiento o sitio público de venta, sino concurriendo los vendedores ante la Junta; en que ésta notificaba la adjudicación a los vendedores, extendiendo acta con la oferta y la aceptación, siendo documentos públicos las copias de esas actas, a tenor del art. 1.216 del Código civil y del núm. 4 del 596 de la ley de Enjuiciamiento civil, y en que tales copias podían servir de garantía a los vendedores de las obligaciones contraídas por la Junta, garantía de la que carecen los contratos verbales o por correspondencia exclusivamente.

El Tribunal central revocó el fallo del provincial y confirmó la resolución dictada por la Abogacía del Estado, con la modificación de que las multas exigibles eran del 30 y no del 100 por 100 de las cuotas, y la participación del demandante en ellas, de la tercera parte.

Interpuesto el correspondiente recurso contencioso-administrativo, la Sala tercera desestima el recurso y confirma la resolución del Tribunal central.

Analiza en primer lugar la Sala si al caso puede serle aplicable, cual si se tratara de contratos verbales, la exención del núm. 5.<sup>o</sup> del artículo 6.<sup>o</sup> del Reglamento, y entiende que no, porque las excepciones han de interpretarse restrictivamente y aplicarse solamente cuando el caso aparezca completamente claro, lo que no ocurre en el de autos, ya que media un pliego de condiciones, oferta por escrito y en pliego cerrado, una adjudicación y un acta en que consta, y finalmente un depósito del adjudicatario para responder de sus obligaciones; todo lo cual demuestra que existe un expediente administrativo donde por lo menos constan por escrito la oferta y la aceptación.

En segundo término estudia la cuestión en relación con el número 8.<sup>o</sup> del mismo art. 6.<sup>o</sup> del Reglamento, aplicable a los contratos privados sobre mercaderías que se verifican por correspondencia o en establecimientos o sitios públicos de venta, y estima que esas circunstancias no se dan en el caso estudiado, ya que ni se ha mantenido correspondencia, en la acepción pura del vocablo, entre el vendedor y la Junta, ni las ofertas se hicieron por ese medio epistolar, sino directamente ante la Junta por un pliego cerrado con las proposiciones de venta, ni ésta se celebró en establecimiento o sitio público, sino ante

ia propia Junta, sin que por fin obste a todo lo dicho la R. O. de 14 de febrero de 1930, puesto que se refiere al pago de la contribución industrial, sobre la que no versa la discusión.

COMENTARIOS.—A la doctrina que sienta la interesante sentencia que acabamos de exponer, nada tenemos que oponer, antes bien la consideramos perfectamente adaptada al espíritu de las exenciones reglamentarias que analiza con claros y detallados razonamientos, aun teniendo en cuenta que fué dictada aplicando el Reglamento anterior al actual, o sea, el de 1932. Decimos esto porque, conforme al vigente, la duda o cuestión que en la reclamación se planteó no nos parece que tendría razón de ser, dado que, como es sabido, su art. 48 ha sido ampliado con un apartado—el 3)—en el cual se prevé que será exigible el impuesto en los contratos de suministro y ventas de bienes muebles al Estado, con tal que exista cualquier diligencia o actuación administrativa escrita, determinante de la oferta y la aceptación; con lo cual queda mejor acotado el campo de las exenciones de los números 5.<sup>o</sup> y 8.<sup>o</sup> del art. 6.<sup>o</sup> del mismo Reglamento, referentes a contratos privados sobre mercaderías, bien verbales, bien por correspondencia, en establecimientos o sitios públicos de venta, y queda también cerrado el paso a muchas discusiones nacidas de la aplicación de esos preceptos.

En cambio, no podemos prestar la misma aquiescencia y aplauso al fallo del Tribunal Económico-Administrativo Central en cuanto reforma el acuerdo de la Abogacía del Estado en el extremo relativo a la participación del denunciante en la multa y a la cuantía de ésta: el Abogado del Estado determinó que fuera igual a la cuota y la atribuyó íntegramente a aquél, mientras que el Tribunal central reduce la multa al 30 por 100 de la cuota y fija la participación del denunciante en la tercera parte de ella.

Nuestra falta de conformidad nace, en cuanto a la participación, de que, según el voto particular de los Abogados del Estado ante el Tribunal provincial, el denunciante había cumplido las obligaciones reglamentarias y “aportado los documentos necesarios”, es decir, llenando los requisitos todos que exige el art. 173 del Reglamento—166 del antiguo—para tener derecho a percibir el importe íntegro de la multa.

Y por lo que hace a la cuantía de esa sanción pecuniaria impuesta al denunciado, no se comprende cómo pudo cifrarse en el 30 por 100 de la cuota, si se tiene en cuenta lo previsto acerca del particular en

el art. 221 del actual Reglamento, idéntico al 214 del precedente, que fué el aplicado, puesto que, según él, y aun dándole la interpretación más favorable al denunciado, habría que aplicarle a éste el núm. 3.<sup>o</sup> que prevé la multa del 50 por 100 cuando los documentos liquidables se presentan a requerimiento de la Administración, fuera de plazo naturalmente, como tiene que ocurrir para que pueda existir requerimiento y también denuncia estimable.

Sea como quiera, quede abí nuestra apostilla en mera duda u observación, dado que no conocemos el expediente íntegro para poder opinar con los mismos elementos de juicio que tuvieron a la vista los Abogados del Estado y el Tribunal central.

JOSÉ M.<sup>a</sup> RODRÍGUEZ-VILLAMIL.

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