

Jurisprudencia sobre el impuesto de Derechos reales

Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 28 de noviembre de 1938.

Esta Resolución reitera la conocida doctrina que dice que los liquidadores carecen de personalidad, como agentes que son de la Administración, para impugnar los acuerdos de ésta aunque afecten a sus participaciones por la aplicación del impuesto.

Esta doctrina está sancionada repetidamente por el Tribunal Supremo y múltiples decisiones del Tribunal Económico-Administrativo Central, tales como las de 13 de mayo y 4 y 11 de noviembre de 1930 y 7 de mayo de 1935, haciendo aplicación del artículo 9.º del Reglamento de Procedimiento económico-administrativo de 29 de julio de 1924. Los funcionarios—como lo son los Liquidadores en su condición de tales, según los artículos 156 y 163 del Reglamento del impuesto—carecen de personalidad para impugnar acuerdos de la Administración, salvo en los casos en que inmediata y directamente se vulnere un derecho que en particular les esté reconocido.

Aparte de este punto, que era el sustancial por referirse a la personalidad del reclamante, tiene la Resolución de que se trata una modalidad que merece destacarse. El Liquidador, al recurrir contra el fallo del Tribunal provincial, basaba su apelación en un error de hecho padecido por éste, y en su consecuencia el recurso entablado fué el extraordinario de nulidad que autoriza el artículo 105 del citado Reglamento de Procedimiento, entre otros casos, cuando en la resolución recurrida se comete error de hecho.

El Tribunal Central, después de razonar su decisión basándose, como antes hemos dicho, en la falta de personalidad, acoge especial-

mente el punto referente a la nulidad y dice que el Reglamento en ese artículo 105 refiere exclusivamente a la representación del Estado y a los particulares la facultad de interponer ese recurso extraordinario, y añade que los funcionarios públicos no están incluidos, conforme al artículo 9.º antes mencionado, en el concepto genérico de "particulares", término que con propiedad—dice—sólo es aplicable a los contribuyentes.

COMENTARIOS. — En definitiva, pues, todo el nervio del razonamiento del Tribunal descansa en la llamada falta de personalidad, de acuerdo con el tecnicismo empleado por el Reglamento de Procedimiento en las reclamaciones económico-administrativas.

Tal es, efectivamente, la nomenclatura que en el artículo 9.º emplea, diciendo que "los funcionarios carecen de personalidad para impugnar los acuerdos de la Administración", excepto en el caso de que se trate de derechos que particularmente les estén reconocidos; pero no parece dudoso sostener que tal tecnicismo no es el más apropiado, dado que desentona con el que normalmente admite la ley de Enjuiciamiento civil y la jurisprudencia del Tribunal Supremo sienta al distinguir y diferenciar los conceptos de personalidad y acción. Nos parece que según ese criterio el término apropiado debiera ser el de "acción" y no el de "personalidad", porque, realmente, hablando conforme al tecnicismo procesal, el litigante que reclama derechos que dice ser propios y en nombre propio, no se puede decir que carezca de personalidad. En cambio, sí puede adolecer de falta de acción, y adolece, en efecto, cuando la deficiencia está en el título o causa de pedir. Y esto es precisamente lo que en el caso ocurre, a nuestro parecer: de lo que el Liquidador carece realmente es de acción, es decir, de ese título o causa, porque los Reglamentos no se lo reconocen.

Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 23 de diciembre de 1938.

EL TIPO BENEFICIOSO CORRESPONDIENTE A "ENSANCHE DE LA VÍA PÚBLICA" NO ES APLICABLE A UN PROYECTO DE URBANIZACIÓN EN EL QUE NO SE SIGUIERON LOS TRÁMITES SOBRE EXPROPIACIÓN FORZOSA.

EL PRECIO FIJADO A LOS BIENES EN CONTRATO POSTERIOR AL QUE ES OBJETO DE LIQUIDACION NO PUEDE SERVIR DE MEDIO COMPROBATORIO.

SI UN DOCUMENTO PRIVADO SE ELEVA A ESCRITURA PUBLICA Y ESTA ES LA QUE SE PRESENTA A LIQUIDACION, EL PLAZO DE PRESENTACION SE CUENTA DESDE LA FECHA DEL PRIMERO, AUN EN EL CASO DE SER PRECEPTIVA LA CONSTANCIA EN DOCUMENTO PUBLICO.

ANTECEDENTES. — En 1933 el Ayuntamiento de S. formó un proyecto de reforma urbana, pero recurrido el acuerdo aprobatorio, fué revocado por el Tribunal Económico-Administrativo provincial en 1934, siendo de notar que el Ayuntamiento reconoció en el pleito que se trataba de urbanización parcial y no de proyecto de mejora interior de población de los regulados en el Reglamento de Bienes. obras y servicios municipales.

En 24 de enero de 1935, y en relación con el expresado proyecto, el Ayuntamiento celebró con doña A. Ch. un convenio en documento privado por el cual ambos contratantes se transmitían recíprocamente ciertas parcelas de terreno valoradas en 5.000 pesetas, y aunque en aquel documento se decía que se elevaría a escritura pública en el plazo de ocho días, ésta no se otorgó hasta el mes de marzo siguiente.

Presentada a liquidación en la Abogacía del Estado en 8 de abril, fué liquidada por el concepto "Permutas" al 5 por 100, con multa por no presentación en plazo y elevando a más de 100.000 pesetas la base liquidable. Para ello se fundó el Liquidador en que el día 6 del mismo abril el propio Ayuntamiento había otorgado otra escritura con el Banco de Espada cediendo a éste en permuta parte de las parcelas adquiridas en la permuta con doña A. Ch.; siendo de advertir que en esa escritura de 6 de abril se dice que el proyecto de permuta con el Banco de España había sido aprobado en la sesión del Ayuntamiento del día 2 de enero, fecha del documento privado antes citado.

A la reclamación formulada contra la liquidación se unió certificación del Catastro de la que resultó un valor muy inferior al liquidado, y el Tribunal provincial confirmó la liquidación en todas sus partes. El central, en cambio, modifica el fallo en el sentido de que la base liquidable se fije por los medios normales de comprobación, y en lo demás estima bien aplicado el tipo de 5 por 100 y procedente la multa por estar presentado el documento fuera de plazo.

COMENTARIOS. — La Resolución del Tribunal central razona la

improcedencia del tipo beneficioso del 0,50 por "ensanche de vía pública", fundándose, acertadamente, en que al no existir proyecto aprobado y ejecutivo, no es de aplicar el contenido del artículo 38 del Reglamento, que exige necesariamente ese requisito al decir que haya proyecto "definitivamente aprobado" y aunque la expropiación se haga privadamente y sin seguir los trámites de las disposiciones sobre expropiación forzosa. O sea que se ratifica el criterio reglamentario y jurisprudencial establecido a partir del Reglamento de 1932.

Sobre el punto de si el documento había sido presentado dentro de plazo y sobre la procedencia de la multa impuesta, el Ayuntamiento recurrente alegaba que el plazo de presentación no había empezado a correr hasta el otorgamiento de la escritura, y para opinar así invocaba el artículo 107 del Reglamento, apartado 4), en relación con el 19 del Reglamento sobre contratación municipal de 2 de julio de 1924. Este impone como forma contractual la escritura pública en todos los contratos que "se realicen por gestión o contrato directo", y aquél preceptúa que cuando sea necesario el otorgamiento de escritura pública el plazo se computará desde el día siguiente a su otorgamiento.

Esto no obstante, el Tribunal estimó que era procedente la multa impuesta, y para llegar a esa conclusión interpreta el apartado 4) del artículo 107 en el sentido de que ese apartado es de aplicación al caso de ventas o adjudicaciones hechas en subasta y no cuando se trata de contratación directa entre los interesados, en cuyo supuesto debe regir—dice—la regla general del párrafo 1.º del mismo artículo, o sea la de los treinta días hábiles contados desde el otorgamiento. Y refuerza su punto de vista diciendo que no hay que olvidar que el documento privado origen de la transmisión, otorgado entre ambos contratantes, cae de lleno dentro de las prevenciones de los artículos 48 y 41 del Reglamento, según los cuales la transmisión de bienes muebles e inmuebles es liquidable cualquiera que sea el documento en que conste y cualquiera que sean los defectos intrínsecos o extrínsecos de que adolezca, con lo cual—añade—no es tampoco invocable el artículo 1.280 del Código civil.

Sobre ello hemos de decir, por nuestra parte, que ya el Tribunal Supremo había sentado criterio opuesto en la sentencia de 6 de noviembre de 1925, precisamente con relación a la contratación de las Corporaciones provinciales y municipales, afirmando que por ser preceptiva la escritura pública, desde la fecha de ésta se ha de contar el plazo de

presentación, a lo cual hay que añadir que esa forma de contratación también la impone el Reglamento de contratación municipal antes citado.

Ante esa dispar conclusión entre la Resolución que comentamos y la sentencia indicada, nosotros somos de parecer que la recta interpretación del artículo 107, en sus apartados 1) y 4), es la de distinguir entre la contratación en general y la que efectúen las aludidas Corporaciones.

Aunque la letra de esos apartados conduce a sostener que solamente si se trata de subastas y concursos que requieren la forma de escritura pública es cuando la fecha de presentación se cuenta desde su otorgamiento, sin embargo, en la contratación provincial y municipal debe regir también la misma norma, no obstante lo estatuido en los mentados artículos 48 y 41 del Reglamento y 1.280 del Código civil, porque esa forma de contratación es para esas entidades no solamente requisito necesario, como lo es en determinados casos para los particulares, sino sustancial, hasta el extremo de afectar a la eficacia y validez de lo pactado, de tal manera, que en rigor puede sostenerse que un contrato de esa índole sin el requisito de forma debe ser calificado de ineficaz e inexistente.

El tercer punto que la Resolución comentada enjuició fué el de la base liquidable, y lo hizo con un criterio de más amplitud que el aplicado al punto anterior. Razona así: la valoración que sirvió de base a la permuta entre el Ayuntamiento y el Banco de España no puede utilizarse como medio comprobatorio para fijar la base en la permuta objeto de discusión, esto es, la que el Ayuntamiento convino con doña A. Ch., porque aunque aquélla se originó en un proyecto de acuerdo aprobado por la Corporación en 2 de enero—fecha del documento de permuta motivo de la liquidación impugnada—, el contrato con el Banco de España no se perfeccionó hasta que se otorgó la escritura pública correspondiente, lo cual tuvo lugar el 6 de abril, y, por consiguiente, el acto tributario no se causó hasta esa fecha con arreglo al artículo 48 del Reglamento, que exige que las transmisiones intervivos consten en documento público o privado para ser liquidables; y como la permuta con doña A. Ch. se había formalizado en el documento privado de 2 de enero, es claro—dice la Resolución—que para comprobar esa transmisión no puede servir de base el valor dado a la unidad de medida en la escritura de 6 de abril, porque la transmisión en ésta rea-

lizada es posterior a aquella permuta, y ello implica que el precio en ella fijado no puede ser medio de comprobación para un contrato de fecha anterior, ya que ese medio de comprobación que el artículo autoriza se refiere a la última enajenación de los mismos bienes u otros análogos y no a una anterior.

Es decir, que se da la anomalía o el caso peregrino de que en la misma fecha (2 de enero) se conviene y formaliza una permuta y se inicia otra sobre bienes en parte idénticos, siendo común uno de los contratantes, pero por precios mucho más bajos los de la primera que los de la segunda, y el Tribunal entiende que estos últimos no pueden servir de medio comprobatorio para los primeros, fundado solamente en que el segundo contrato se formalizó algún tiempo después.

La conclusión encajará, sin duda, en la letra del artículo 80 del Reglamento, mas ello no obstante, nos ofrece serios reparos, sobre todo teniendo en cuenta que uno de los permutantes era el mismo.

Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 23 de diciembre de 1938.

LAS MUTUALIDADES PATRONALES DE SEGUROS DE ACCIDENTES DEL TRABAJO NO ESTÁN COMPRENDIDAS ENTRE LAS EXENCIONES QUE LA LEY DEL IMPUESTO DE DERECHOS REALES MENCIONA, Y PARA QUE LES ALCANCE LA EXENCIÓN DE IMPUESTOS PREVENIDA GENÉRICAMENTE EN EL ARTÍCULO 54 DE LA LEY DE ACCIDENTES DEL TRABAJO Y EL 230 DE SU REGLAMENTO, ES NECESARIO QUE, ENTRE OTROS REQUISITOS, CONCURRA EL ESENCIAL DE QUE SUS OPERACIONES SE REDUZCAN A REPARTIR ENTRE LOS ASOCIADOS LOS RIESGOS SUFRIDOS POR ALCUNO DE ELLOS.

Esta cuestión fué planteada como consecuencia de la adquisición de un inmueble por la Sociedad Mutua General de Seguros de La Coruña, y el Tribunal, después de invocar el artículo 54 de la Ley de Accidentes del Trabajo de 8 de octubre de 1932 y los artículos 230 y 111 a 116 de su Reglamento sobre lo que se consideran Mutualidades patronales, concluye que para que a éstas les sea aplicable la exención del impuesto de Derechos reales es necesario que se cumplan estrictamente los requisitos que esos artículos mencionan, por cuanto la exen-

ción de impuestos a ellas concedida es genérica y no está comprendida de manera concreta ni en la Ley ni en el Reglamento referentes a aquel impuesto

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

LAS CANTIDADES DEPOSITADAS EN FORMA INDISTINTA DURANTE EL MATRIMONIO A NOMBRE DE MARIDO Y MUJER SE PRESUMEN GANANCIALES, Y NO ES DABLE ESTIMAR QUE EL 50 POR 100 DE ELLAS TIENE EL CARÁCTER DE BIENES PRIVATIVOS DEL CÓNYUGE SOBREVIVIENTE Y LA OTRA MITAD EL DE GANANCIALES.

ANTECEDENTES. — La esposa del causante resultó ser única heredera de éste, instituida en testamento.

Presentados los documentos a liquidación, se incluyeron entre los bienes relictos varios depósitos indistintos a favor de ambos cónyuges, y la Oficina liquidadora, considerando que todo ese caudal tenía la condición legal de bienes gananciales, liquidó por este concepto sobre la mitad de él, y la otra mitad por el concepto de herencia a favor del cónyuge sobreviviente

La viuda formuló recurso contra la liquidación invocando el artículo 77 del Reglamento sobre presunción de propiedad por partes iguales en dichos depósitos indistintos a favor de los titulares y deduciendo que en el caso la mitad de las cantidades depositadas eran bienes privativos suyos y la otra mitad bienes gananciales, de cuya mitad el 50 por 100 (cuarta parte del total) le correspondía a título de ganancial, y el otro 50 por 100 (otra cuarta parte del total) como heredera única del causante.

Reforzaba su argumentación diciendo que el testamento del marido era anterior a las fechas de constitución de los depósitos hechos a nombre de ambos cónyuges, lo cual equivalía, según la recurrente, a reconocer y confesar que la mitad pertenecía a la esposa; que en virtud de los artículos 1.344 del Código civil y 170 de la ley Hipotecaria, la dote confesada por el marido surte el efecto de las obligaciones personales, y que aunque conforme al artículo 1.407 del mismo Código tienen la condición de gananciales todos los bienes del matrimonio,

mientras no se demuestre que pertenecen privativamente a uno de los cónyuges, es lo cierto que esa presunción cede ante el reconocimiento de propiedad hecho por el marido al constituir aquellos depósitos.

El Tribunal provincial desestimó la reclamación, fundado en que, de acuerdo con el artículo 22 del Reglamento en su apartado 3), los bienes adjudicados al cónyuge superviviente en pago de sus aportaciones se considerarán gananciales si esas aportaciones no se justifican debidamente, precepto éste que, como específico, se antepone a la presunción genérica del artículo 77, invocado por la viuda recurrente.

En el mismo sentido se produjo el Tribunal Económico-Administrativo Central, refiriéndose a los preceptos sustantivos del Código civil sobre el régimen de la sociedad legal de gananciales, en armonía con el citado artículo 22 del Reglamento del impuesto: para que la justificación de ser los bienes relictos privativos del cónyuge supérstite sea adecuada, habrá de hacerse por los medios de prueba admisibles en Derecho, y claro está que la simple manifestación de los cónyuges no reúne esos requisitos, ya que ningún valor documental tiene. Esto aparte de que de admitirse la teoría contraria resultaría que quedaba al libre arbitrio de los cónyuges variar durante el matrimonio el régimen jurídico de la sociedad de gananciales y de los bienes de la misma, con evidente posible perjuicio no ya solamente del Tesoro en cuanto al impuesto se refiere, sino de los mismos herederos forzosos.

COMENTARIO.—El tema discutido es evidentemente claro, y por ello nos parece inadmisibile sustentar el criterio de la recurrente ni ante el derecho fiscal ni ante el sustantivo civil; pero tenía la reclamación un último extremo que conviene destacar y del cual se ocupa también la Resolución que venimos comentando. Aquella sostenía una teoría que iba mucho más allá de la amplia interpretación de los artículos citados del Código civil y del Reglamento. Sostenía no ya solamente que la mitad de las cantidades depositadas eran bienes privativos suyos, sino también que la otra mitad eran gananciales y no bienes privativos del marido. Con esto resultaba que, llegada a este punto, prescindía del artículo 77 y convertía en ganancial la mitad de lo que era herencia, con gran ventaja tributaria para ella y con evidente desnaturalización del artículo 22 y también del 77, ambos del Reglamento, e incluso del 1.407 del Código civil. Es decir, que aplicaba el 77 hasta el punto en que la favorecía, y de ahí en adelante volvía a acogerse al 1.407.

Para nosotros no ofrece duda alguna que ese artículo 77 no es

aplicable en ningún caso a los depósitos indistintos en que figuren como titulares marido y mujer, para los cuales rigen específicamente el artículo 1.407, primero, y el 22 después. Si de ellos se prescinde y se aplica solamente la letra del 77, es claro que en tales depósitos correspondería la mitad privativamente a cada cónyuge, pero no es menos claro que dicha omisión no es lícita dentro de una armónica interpretación de esos preceptos legales, como no lo es nunca prescindir de la norma específica cuando existe y atenerse a la general.

JOSÉ M.^a RODRÍGUEZ-VILLAMIL

Abogado del Estado y del I. C. de Madrid