

Jurisprudencia administrativa del impuesto de derechos reales

VIII

Procedimiento. Dictado un fallo por un Tribunal Económico administrativo Provincial en única instancia y recurrido en escrito dirigido al Presidente del Tribunal de lo Contencioso administrativo Provincial, y que por error se presentó ante el Tribunal Económico administrativo Central, procede reconocerlo así y enviar dicho escrito al Tribunal de lo Contencioso administrativo Provincial para su tramitación y resolución.

(Acuerdo del Tribunal Central de 30 de Abril de 1935.) 50 de 1935.

IX

Adjudicación de finca en subasta judicial. Probado con escritura pública fehaciente que unos créditos que gravaban una finca con hipoteca han sido satisfechos por el deudor al acreedor antes de que se rematase judicialmente una finca a favor de otro, no pueden servir de base para aumentar el precio obtenido en el remate, aunque no se haga constar en el Registro la cancelación.

En el impuesto de derechos reales es principio reiterado multitud de veces que aquél recae sobre el verdadero valor que los bienes tengan el día en que el acto se cause o el contrato se celebre; y en los celebrados por subasta, disponen los artículos 61 y 100

del Reglamento de 16 de Julio de 1932, que para hallar el verdadero valor se sumará al precio de la subasta el importe de las cargas no deducibles que deban quedar subsistentes por entender que el adquirente, en tal caso, además del precio del remate que abona por los bienes, queda obligado a satisfacer el importe de tales cargas, y por lo tanto, el valor de éstas aumentan el coste de la adquisición.

Por lo que demostrado que el importe de dos hipotecas que el liquidador agregó al precio de subasta de la finca adjudicada a X, había sido satisfecho por el deudor al acreedor hipotecario antes del auto judicial de aprobación del remate de la finca hipotecada, según se ha demostrado con las escrituras públicas otorgadas a ese efecto en la fecha de entrega aludida, hay que reconocer que en la época de subastarse las fincas estaban libres ya de hipotecas, por haber sido satisfechos los créditos que garantizaban y cancelaban dichas cargas por el acreedor; y por lo tanto, si el adjudicatario no tiene obligación de pagar tales cantidades, ya no pueden considerarse como aumento de valor de la finca adjudicada ni del precio de subasta y rebajarse su importe de la base de liquidación.

El no constar en los libros del Registro de la Propiedad la cancelación de tales hipotecas, no se opone a lo expuesto, porque si bien a los efectos hipotecarios y en relación a tercero, dispone el artículo 77 que las inscripciones no se extinguén sino por su cancelación, estableciendo la ficción de que hipoteca que grava una finca permanece viva mientras no se haga constar su extinción en el Registro, para el impuesto de derechos reales, que sólo se propone en este caso determinar el verdadero valor de los bienes a los efectos de la exacción del tributo, el requisito formal de que en el Registro no conste la cancelación no puede tener el efecto trascendental que se pretende; y por el contrario, demostrado en documentos públicos, adecuados a la naturaleza del acto, como son las escrituras de cancelación que hacen prueba plena que las obligaciones garantizadas con hipotecas han quedado extinguidas mediante su pago, y que las mismas hipotecas han sido extinguidas, ha de entenderse que esas obligaciones no subsisten y no pueden agregarse al valor de la adjudicación como base de liquidación del impuesto de derechos reales. (Acuerdo de 28 de Mayo de 1935.)

X

Compraventa. La base para la liquidación de una venta con pacto de retro no puede ser la fijada como valor en una escritura de hipoteca de la misma finca vendida si no son los mismos interesados los que intervienen en ella, aunque el hipotecante sea el vendedor, y el adquirente el que dió el dinero para la cancelación.

Según el párrafo 3.^º del artículo 80 del Reglamento del impuesto, el valor asignado a las fincas hipotecadas para caso de subasta es también uno de los medios ordinarios de comprobación del valor de los bienes transmitidos, pero esto únicamente es cuando los que asignaron tal valor son los mismos interesados en la transmisión cuyo valor se trata de comprobar ; en la venta a que se refiere este caso figuraban como interesados X. y Z., siendo este último el obligado a satisfacer el impuesto, mientras que en la escritura de hipoteca a que se alude y cuyo valor sirvió de base para comprobar la compraventa liquidada, los interesados eran X. y P. ; y como quiera que el artículo 10 del Reglamento previene, en su párrafo primero, que en el caso de que la Administración utilice su derecho a comprobar el valor de los bienes inmuebles vendidos con cláusula de retrocesión, la base de liquidación se fijará deduciendo del valor comprobado una tercera parte, en que se estima el del derecho a retraer, por lo cual en la venta concertada entre X. y Z., reservándose el vendedor el derecho a la retrocesión, no puede tomarse como base de liquidación del impuesto el valor comprobado, sino en el caso de que los dos tercios del mismo excedan de las 91.540 pesetas que se fijan como precio, más las 7.750 en que se calculan los gastos que abona el comprador y que constituyen un aditamento del precio, pues el vendedor se obliga a reintegrarlos en caso de utilizar el derecho de retraer ; por lo cual se revoca el fallo en que se fijó el valor de la finca, tomando el señalado en la escritura (fundándose el Tribunal Provincial en que el hipotecante es el mismo que ahora vende, y el adquirente es quien facilitó el dinero para la cancelación de la hipoteca), y en su lugar se indica que debe sustituirse la liquidación por otra y que se tome como base cualquiera de

los medios del artículo 80 del Reglamento del impuesto, excepto el del párrafo 3.º, que en este caso no es aplicable, siempre que los dos tercios de tal valor comprobado exceda de la suma de 99.290 pesetas en que se fija el total del precio convenido. (Acuerdo del Tribunal Central de 2 de Abril de 1935.) 46 de 1935.

XI

Denuncia. No es admisible la de una adjudicación por subasta judicial en que se suponía disminuida la base, si aparece que el auto de adjudicación se presentó en el plazo debido y en él se indica que el adquirente queda subrogado en las cargas subsistentes, pues el determinar cuáles son éstas es obligación del Liquidador, pidiendo los documentos complementarios.

Según el artículo 107 del Reglamento del impuesto, los documentos referentes a adjudicaciones en subasta judicial se presentarán dentro del plazo de treinta días desde el siguiente al en que sea firme aprobando el remate, y si tales documentos no se expedieran dentro de ese plazo, los interesados están obligados a formular una declaración privada, por lo que habiéndose expedido oportunamente el testimonio del auto de adjudicación de la finca subastada y cedida a la Sociedad M., ésta no venía obligada más que a presentar dicho testimonio, sin formular declaración alguna. En el auto de adjudicación se hace constar expresamente que el rematante acepta como preferentes a su crédito las cargas anteriores, quedando subrogado en la responsabilidad de las mismas, sin que se destine a su extinción el precio del remate, y según el artículo 60 del Reglamento del impuesto, en las transmisiones por subasta judicial la base liquidable será el precio de adjudicación al rematante o adquirente, pero por aplicación del artículo 100 se adicionará al precio el importe de las cargas no deducibles conforme a dicho artículo, que deben quedar subsistentes, siendo tales cargas, según el mismo artículo 100, las hipotecas y fianzas, las cuales, aunque la adquisición se haga mediante subasta, deben añadirse al precio; las mencionadas son reglas dadas al Liquidador para fijar la base de las liquidaciones y éste tiene la facultad, según el artículo 124 del Reglamento, de reclamar a los contribuyentes todos los documentos que sean

precisos para la práctica de la liquidación, pudiendo, si los que reclama son necesarios por vía de antecedentes o relación con los presentados, pedirlos de oficio a costa de los interesados, con las sanciones consiguientes cuando éstos no los aportan en el plazo marcado; por todo lo que el Liquidador, que necesitaba en este caso, para fijar la base liquidable en la adjudicación de la Sociedad M., conocer la cuantía de las cargas que en el acto de adjudicación se mencionaban como subsistentes, debió reclamar del contribuyente, por vía de antecedentes o relación con el documento presentado, la certificación de cargas de la finca adjudicada, y, por tanto, no habiendo cumplido la oficina liquidadora con tal trámite, la no fijación de la base liquidable conforme al Reglamento no puede ser imputable al contribuyente a los efectos de imponerle las sanciones del artículo 124 del mismo, y mucho menos a los efectos de estimar, como estimó el Liquidador, que existe disminución de valores en los bienes declarados, que sanciona el artículo 216, ya que el contribuyente no hizo declaración alguna, ni en el acto judicial por él presentado se incurre en disminución de valor; según el artículo 67 del mismo Reglamento, el valor de las hipotecas es el de la obligación garantizada con ellas, y en el caso actual dicha obligación a favor del Banco X, por la hipoteca que debe adicionarse al precio de la venta, es de 350.000 pesetas de capital, tres años de intereses y 70.000 pesetas de costas, sin que, conforme al artículo 101, quepa deducir de ese valor más que el importe de las cancelaciones parciales justificadas de modo fehaciente. (Acuerdo del Tribunal Central de 3 de Octubre de 1935.) 43 de 1935.

XII

Procedimiento. 1.º En cada reclamación económicoadministrativa no puede comprenderse más que un acto administrativo. 2.º Las reclamaciones referentes al Timbre no pueden tramitarse ante el Tribunal constituido para el impuesto de derechos reales. 3.º Las reclamaciones no pueden hacerse más que por los particulares a cuyos intereses afectan de un modo directo.

En cuanto a lo primero, porque así lo dispone el artículo 23 del Reglamento de 29 de Junio de 1924, referente a las reclamacio-

nes administrativas. En cuanto a lo segundo, porque la composición del Tribunal para el Timbre y para Derechos reales es distinta, según el artículo 3.^º del Real decreto-ley de 16 de Junio de 1924, por lo cual el Tribunal constituido para el Timbre no puede entender para reclamación del impuesto de Derechos reales, y viceversa. Y en cuanto al tercero, porque, según el artículo 15 del citado Reglamento Procesal, así está dispuesto, y habiéndose girado la liquidación impugnada a nombre de una Sociedad anónima distinta de la que recurre, no es posible admitir la personalidad de ésta para tal fin. (Acuerdo del Tribunal Central de 30 de Abril de 1935.) 56 de 1935.

XIII

Procedimiento. La cuantía de las reclamaciones admisibles ante el Tribunal Central ha de ser de más de 5.000 pesetas ; por lo que, tratándose de una en que se impugnaba sólo la multa impuesta por la Abogacía del Estado, que importó 2.500 pesetas, no puede tramitarse aquélla en cuanto al recurso entablado ante el Tribunal Central, puesto que, conforme al artículo 41 del Reglamento de Procedimiento, el fallo del Tribunal Provincial decide la cuestión en única instancia y causa estado, no pudiendo entablarse con él más que el recurso contencioso-administrativo, conforme al artículo 43 del Reglamento mencionado. (Acuerdo de 30 de abril de 1935.) 52 de 1935.

XIV

Adjudicación judicial de un inmueble al Monte de Piedad y Caja de Ahorros. Esta adjudicación se halla sujeta al impuesto.

Presentada a liquidación la adjudicación de un inmueble a favor del Monte de Piedad y Caja de Ahorros de X., la oficina liquidadora giró aquélla al 5 por 100, número 1 de la tarifa ; la Caja recurrió al Tribunal Provincial, que declaró exenta la adjudicación con arreglo al artículo 5.^º del Decreto de 14 de Marzo de 1933 y al artículo 6.^º, núm. 41, del Reglamento del impuesto. La Dirección de lo Contencioso entabló recurso contra dicho fallo,

fundándolo en el artículo 5.^º de la ley de Contabilidad de 1.^º de Julio de 1911, que prohíbe aplicar exenciones no otorgadas por Ley ; el artículo 3.^º de la Ley vigente del impuesto y el 6.^º del Reglamento de la misma, que contienen idéntica prohibición, y en la consideración de que, aunque la Caja de Ahorros tuviera la condición de Caja colaboradora del Instituto Nacional de Previsión, no le alcanza la exención del número 9 del artículo 3.^º de la Ley y 6.^º del Reglamento, que se limita a los actos que constituyan funciones propias del mencionado Estatuto, entre las cuales no está la adquisición de inmuebles. El Tribunal Central fija la siguiente doctrina : la Dirección de lo Contencioso está facultada por el artículo 141 del Reglamento del impuesto para interponer este recurso dentro de los quince días a aquel en que haya entrado en el Registro la copia del fallo remitida por el Tribunal Provincial. El artículo 3.^º de la Ley del impuesto, número 41, dispone que gozarán de exención los actos y contratos en que tal cosa se reconozca por una ley especial, y ese precepto, base del fallo del Tribunal Provincial, no es aplicable al Decreto de 14 de Marzo de 1933, porque éste no tiene categoría de Ley, aunque esté incluido o reproducido en el artículo 3.^º del Estatuto de 21 de Noviembre de 1929 ; el artículo 3.^º del Estatuto de esta última fecha, si bien forma parte de una disposición elevada a Ley, no autoriza la exención de que se trata, pues se limita a establecer que por efecto de la colaboración que las Cajas de Ahorros pueden prestar al Ministerio de Trabajo y Previsión, cuando éste delegue en ellas funciones sociales que le son propias, dichas Cajas disfrutarán de las mismas exenciones fiscales que alcancen a las entidades benéficas, y tales exenciones fiscales, en cuanto se refieren al impuesto de derechos reales, no existen, ya que las Cajas benéficas están sujetas a él, aunque con tipo especial. De consiguiente, se revoca el fallo apelado y se confirma la primitiva liquidación del Liquidador. (Acuerdo de 5 de Julio de 1935.) 37 de 1935.

los fallos de la Administración, salvo en cuanto a su participación en las multas se refiere.

Esta doctrina ha sido repetidamente fijada por el Tribunal Central, en armonía con lo prevenido por el Tribunal Supremo en Sentencia de 4 de Julio de 1923, según la que los denunciantes no tienen otro carácter que el de agentes de la Administración, y conforme al artículo 9.^º del Reglamento de 29 de Julio de 1924, los funcionarios carecen de personalidad para imponer los acuerdos de la Administración, salvo que en ellos se vulnere un derecho que personalmente les afecte, y, por tanto, los denunciadores carecen de personalidad para pretender que la Administración utilice un determinado medio de comprobación (Acuerdo del Tribunal Central de 6 de Noviembre de 1934, número 91-2-1935), y según la Sentencia del Supremo de 21 de Marzo de 1929, el único derecho de los denunciantes es participar en las multas que la Administración disponga, y, por tanto, disponiendo el artículo 166 del Reglamento del impuesto que aquéllos tienen derecho a percibir la totalidad de la multa impuesta a los contribuyentes cuando faciliten todos los documentos necesarios para practicar una liquidación, y la tercera parte en los demás casos, con tal de que digan el acto o documento sujeto al impuesto, el nombre del contribuyente y los bienes objeto de la transmisión ; si el denunciante no lo hizo así, sino que el instructor hubo de recabar del Banco los documentos precisos para fijar la base de liquidación, el denunciante sólo tiene derecho a la tercera parte de la multa, y además carece de derecho de apelar contra los Acuerdos del Tribunal Provincial y de resolución del expediente de denuncia. (Acuerdo del Tribunal Central de 29 de Octubre de 1935.) 29 de 1935.

XVI

Procedimiento. 1.^º La notificación de los acuerdos debe contener la autoridad ante quien ha de interponerse el recurso, cuál sea éste y el término, sin lo cual es nula. 2.^º Los expedientes de investigación debe resolverlos la Abogacía del Estado, y si no lo ha hecho, hay vicio de nulidad. 3.^º No suple al acuerdo anterior

el de comprobación de valores, que si no es precedido por aquél es igualmente nulo. 4.º Puede declararse de oficio la nulidad por defectos procesales.

Conforme al artículo 34 del Reglamento de Procedimiento, no puede reputarse válida y, por tanto, producir consecuencias legales, la notificación del Acuerdo del Tribunal Provincial si no se hace saber el recurso procedente, la autoridad ante la que debe formalizarse y el término para interponerle, de donde se sigue que ha de entenderse formulado el plazo legal contra el fallo del Tribunal Provincial, aun cuando hubiera pasado el término para interponerlo, computado desde la fecha del Acuerdo, ya que no hay forma hábil de determinar el arranque de tal plazo.

Conforme al artículo 147 del Reglamento del impuesto, número 14, compete a las Abogacías del Estado la resolución de los expedientes de investigación instruídos por los liquidadores, siendo el acuerdo de la Abogacía un acto administrativo reclamable ante los Tribunales Provinciales, precepto incumplido en este caso, puesto que el expediente de investigación instruído por el Liquidador de X. para averiguar la existencia del contrato de construcción de obras que suponía celebrado por los Ayuntamientos de Z. con D. P., no fué resuelto por la Abogacía del Estado de A., infracción reglamentaria que motiva la nulidad de todo lo actuado desde que se cometió y obliga a ordenar la reposición de las actuaciones a tal momento, a fin de que la Abogacía del Estado resuelva el expediente de investigación, el cual acuerdo habrá de ser notificado a D. P. para que éste pueda interponer el recurso que estime procedente.

El llamado expediente de comprobación de valores de la oficina de X. no puede conceptuarse como de tal naturaleza, puesto que no se trataba de comprobar el valor de determinados bienes, ni en el mismo se ha utilizado ninguno de los medios comprobatorios del artículo 8o del Reglamento, y aun en el supuesto de que se entendiese que la aprobación por la Abogacía del Estado de ese expediente implicaba la de investigación, tal acuerdo de aprobación tampoco fué notificado al interesado, aunque debió hacerse así, según el párrafo 6.º del artículo 85 del Reglamento del impuesto, por lo que todo lo actuado desde enton-

ces adolecía también de un vicio de nulidad que lo invalidaba, ya que se privaba al contribuyente del derecho a reclamar, y por ello es obligatorio declarar la nulidad de lo actuado después.

La Real orden del Ministerio de Hacienda de 22 de Noviembre de 1901 declaró que la Administración tiene el deber de revisar los acuerdos de las autoridades económicoadministrativas, aunque no sea a instancia de parte, si se han infringido los Reglamentos o si procede declarar la nulidad de las diligencias por infracciones legales cometidas en ellas, doctrina que ha sido sancionada por el Tribunal Supremo en Sentencias de 9 de Marzo de 1912, 31 de Enero de 1916, 9 de Abril de 1921 y otras, en que se declara que en todos los casos, aun siendo incompetente para resolver el fondo del asunto, la Administración tiene facultades que se extienden al procedimiento seguido para declarar la nulidad de la resolución si hay vicio sustancial, en razón a ser el procedimiento una garantía del derecho que se discute; y asimismo establece idéntica doctrina el artículo 84 del Reglamento de Procedimiento de 29 de Julio de 1924, que declara que puede decretarse la nulidad del fallo, de oficio, siempre que no aparezca firme y consentido: 1.º, cuando carezcan las actuaciones de las garantías que las leyes rituarias establecen para la defensa de las partes, limitándose en tal caso el Tribunal a decretar la nulidad y a ordenar la reposición del expediente al trámite en que se declaró la falta motivo de la nulidad... (Acuerdo del Tribunal Central de 12 de Noviembre de 1935.) 45 de 1935.

GABRIEL MAÑUECO,
Abogado del Estado.