

Jurisprudencia administrativa del impuesto de Derechos reales

I

Autorizada un acta notarial en 1877, en la que consta que un Ayuntamiento cede a una Diputación un terreno y la plaza de toros edificada en él, computándose esa cesión como parte del pago de ciertos créditos que el primero debía a la segunda, se halla prescrito el impuesto de derechos reales, aun cuando la verdadera escritura formalizando el contrato para su inscripción en el Registro se otorga en 1932.

La verdadera cuestión que hay que resolver en este caso es la de determinar el momento en que puede entenderse celebrado un contrato referente a la plaza de toros, con eficacia bastante para exigir el impuesto de derechos reales, cuestión que, a su vez, comprende la de la prescripción de la acción administrativa a ese mismo efecto tributario.

El sentido espiritualista que a la celebración de los contratos, por razón de sus formalidades extrínsecas dió la ley única del título XVI del Ordenamiento de Alcalá, sancionando contra el rigorismo formal de las legislaciones anteriores la validez de las obligaciones de cualquier modo que se contraigan, fué el que inspiró la ley 1.^a título 1.^o libro X de la novísima recopilación, que permite que se contraiga sin sujeción a determinada formalidad, pero exigiendo para su aplicación la prueba de la existencia mediante alguna justificación, y que el Código civil, en sus artículos 1.278, 1.279 y 1280, admite al disponer que los contratos son obligatorios

cualquiera que sea la forma en que se hayan celebrado si concurren las condiciones esenciales para su validez, y que si la ley exigiera el otorgamiento de la escritura u otra forma especial para hacer efectivas las obligaciones propias de un contrato, los contratantes pueden compelerse recíprocamente a llenar aquella formalidad desde que hay consentimiento y demás requisitos necesarios para su validez, y que deben constar en documento público los contratos referentes a transmisión de inmuebles, preceptos que están acordes con la jurisprudencia del Tribunal Supremo (Sentencias de 13 de Enero y 7 y 10 de Octubre de 1904), según las que la eficacia de los contratos no depende de sus cualidades extrínsecas, sino de los requisitos precisos para su validez y obligatorios, cualquiera que sea la forma con que se hayan celebrado, sin que la exigencia de que consten en documento público sea condición de su existencia, sino meramente una cuestión de forma. Por lo tanto, apareciendo un acta notarial de compromiso entre el Ayuntamiento y la Diputación, en que consta que el primero acordó ceder a la última el edificio y terreno y ésta acepta la cesión, se fija el precio, la forma en que se da por satisfecho y se hace entrega del inmueble y de los muebles existentes en él, es evidente que en tal acta, que tiene el carácter de documento público por haber de incorporarse a un protocolo notarial y estar autorizada por Notario, según el artículo 91 del Reglamento de 9 de Noviembre de 1874, constan los requisitos necesarios para la eficacia del contrato de compraventa celebrado entre el Ayuntamiento y la Diputación. Por lo tanto, aunque sea defectuoso en la forma e ineficaz para producir una inscripción en el Registro de la Propiedad, desde la fecha de ese acta de 11 de Febrero de 1878 quedó otorgado un documento bastante para exigir el cumplimiento de las obligaciones contractuales a tenor de las disposiciones citadas, y existía, por ende, un documento liquidable a los efectos del impuesto de derechos reales si se hubiesen presentado en la oficina liquidadora o sido conocida de ésta, según el artículo 55 del Reglamento de 14 de Enero de 1873, que regía en aquella fecha para la exacción del impuesto. Sentado lo anterior queda resuelta la prescripción de la acción administrativa, pues desde la fecha del acta referida, que es de 1878, han transcurrido más de quince años a la publicación de la Ley de 2 de Abril de 1900, que señala en su artículo 11 tal plazo de prescripción, a contar desde la existencia del

acto o documento, precepto reproducido en las leyes de 28 de Febrero de 1927 y 11 de Marzo de 1932 ; al fijar estas leyes tal plazo no exigen que el documento sea precisamente conocido de la administración ni que desde ese momento empiece a correr el plazo aludido, sino que basta que el documento se haya otorgado y que la fecha sea auténtica en cuanto al tercer requisito que por su propia naturaleza se da en los documentos públicos. (Acuerdos del Tribunal Central de 16 de Enero de 1934.) 151 de 1933.

II

Celebrada una subasta de bienes de un Sindicato rematándose aquéllos a favor de una persona que hizo constar en el acta que acepta la adjudicación reservándose el derecho de ceder los bienes a un tercero ; y otorgada días después la escritura de constitución de una Sociedad en que se pacta que constituida ésta adquiriría los bienes del Sindicato, como en efecto se hizo, otorgándose la escritura de venta a la Sociedad no hay más que una sola transmisión de venta.

De los documentos notariales unidos al expediente aparece indudablemente demostrado que la adjudicación de los bienes subastados se hizo a F. V. a base de ceder a un tercero, a cuyo favor se otorgaría la escritura de venta ; que nueve días después se constituyó la Sociedad F. V. y Compañía, de la que era Gerente el mismo F. V., con la finalidad de adquirir los bienes de referencia y que, en efecto, tres días más tarde se otorgó la escritura de compra a nombre de F. V. como Gerente de la repetida Sociedad : el hecho de que la Junta general del Sindicato vendedor adjudicara definitivamente los bienes a don F. V. no consta más que en la parte expositiva de la escritura de compraventa y no tiene otra trascendencia que la de ser una aprobación realizada por la Junta general de la subasta anterior, mientras que la verdadera adjudicación definitiva, es decir, la venta, se verifica en aquella misma escritura a favor de un tercero, o sea la Sociedad, conforme a lo prevenido en el acta de la subasta o en el documento presentado a la liquidación, o sea la escritura de compra, aparece claramente la razón de que

don F. V. acudiese a la subasta en lugar de la Sociedad y se le hiciese la adjudicación para ceder, razón que consiste en que la Sociedad no estaba aún constituida en la fecha de la subasta, así como aparece claramente que la cesión anunciada tuvo inmediato cumplimiento y se confirmó al F. V., no sólo como Gestor de la Sociedad, sino como principal elemento de ella, ya que la da su nombre. Por lo tanto, que en el negocio jurídico en cuestión sólo existe jurídica y económicamente una transmisión, la del Sindicato vendedor a la Sociedad Limitada F. V., por cuanto la adjudicación a F. V. fué provisional, no se formalizó en escritura y se hizo expresamente para ceder, como en efecto se cedió doce días después, el único obstáculo que se opone a la aplicación del artículo 9, párrafo 3.º del Reglamento del Impuesto (según el que se liquidara una sola transmisión al cesionario cuando en el acta de la subasta se hubiese hecho el remate a calidad de ceder a un tercero), es que el mencionado artículo alude literalmente a la subasta judicial y omite hablar de las notariales. Puesto en relación dicho artículo con el 43 del Reglamento, a cuyo tenor a una sola convención no puede exigirse más que un solo derecho, se advierte que su espíritu es no gravar más que una sola vez las cesiones a favor de tercero, de bienes adquiridos en subasta, siempre que la cesión de haber hecho la postura para ceder se formule en el acta de la subasta y que la referencia a la subasta judicial obedece a que es en ésta donde frecuentemente tiene lugar la operación, que está expresamente autorizada en el artículo 1.499 de la ley de Enjuiciamiento civil, así como a la necesidad de que la operación esté demostrada de manera fidedigna y no se simule, para eludir el impuesto. Puesto a su vez en relación dicho artículo 9 con el artículo 61, según el que, en las transmisiones realizadas mediante subasta pública, notarial, judicial o administrativa, la base liquidable será el precio de adjudicación del adquirente, se deduce que la omisión de las subastas notariales no puede interpretarse como una omisión premeditada de las mismas, sino como un olvido del legislador por la no previsión de que el caso pudiera darse también en la mencionada clase de subastas, ya que las confiere igual valor probatorio o de autenticidad que a las subastas judiciales. (Acuerdo del Central de 6 de Febrero de 1934.) 156 de 1933.

III

Denuncias. El denunciante es agente de la Administración y no puede oponerse a la tasación acordada por ésta como medio comprobatorio; no está en vigor la capitalización del 1 por 100 de la cuota de contribución industrial como medio de comprobación del valor del establecimiento.

Según sentencia del Tribunal Supremo de 4 de Julio de 1923, los denunciantes no pueden tener otro carácter que el de agentes de la Administración, y por consiguiente el denunciante no puede oponerse a que la Administración utilice todos los medios que crea necesarios o convenientes para determinar el verdadero valor de los bienes objeto de la denuncia; por lo que, acordado por el Tribunal provincial que se practique la tasación pericial de un establecimiento industrial, consistente en una imprenta, a cuya transmisión se refiere la ocultación denunciada, tasación que el mismo denunciante, aunque ahora se oponga a ella, propugnaba en otro escrito anterior, es preciso estar a ese acuerdo y aquél no puede impugnarlo. Igualmente carece el denunciante de facultad para pretender se utilice la cuota de contribución industrial capitalizada al 1 por 100, al efecto de fijar el valor de dicho establecimiento, no sólo porque a la Administración le compete privativamente, según el artículo 80 del Reglamento, fijar el valor de los bienes transmitidos recurriendo a los medios que crea procedentes, sino porque el propuesto por el denunciante ya no está en vigor, por haber sido suprimido por Real decreto de 6 de Septiembre de 1917, supresión confirmada en los Reglamentos de 1927 y 1932. (Acuerdo del Tribunal Central de 6 de Noviembre de 1934.) 31 de 1933.

IV

Denuncia. 1.º Girada por error una liquidación por herencia, suponiendo que el parentesco es distinto del verdadero, debe girarse otra complementaria por la diferencia del tipo. 2.º El Reglamento no castiga ese error con multa alguna y es improcedente

imponer ésta al contribuyente que no tuvo culpa alguna en aquél.
3.º *El denunciante, al no haber multa, carece de todo derecho a participar en ella.*

CASO.—Al liquidar una herencia se comete un error estimando que una heredero del testador era sobrina carnal suya, en vez de sobrina en quinto grado: se presenta denuncia por un particular indicando el error, y la Abogacía del Estado acordó se girasen liquidaciones complementarias por la diferencia, al tipo correspondiente al parentesco verdadero, imponer la multa del 100 por 100 y reconocer al denunciante sólo el 50 por 100 por no haber facilitado todos los documentos; interpuesta reclamación por el denunciante y por la heredera, el Tribunal provincial revocó los acuerdos, reconociendo al denunciante participación a la multa íntegra y declarando que la multa no debía ser más que el 50 por 100; la heredera apeló este fallo y el Central fija la siguiente doctrina:

Probado que la heredera se hallaba en quinto grado de parentesco colateral con el causante, y por ello que se cometió error al girar liquidación como si lo fuera en tercero, debe girarse la liquidación complementaria por la diferencia de tipo, según la tarifa de la época en que la herencia se produjo, e igualmente debe exigirse el retiro obrero. Las multas en que incurren los contribuyentes consistentes en un tanto por ciento de las cuotas liquidadas, que son las que podrían tener aplicación a este caso, sólo pueden imponerse en los señalados en el Reglamento de 16 de Julio de 1932, y vistos los artículos 214, 216, 217 y 218, se observa que se refieren sólo a los contribuyentes que no presentan a liquidación del impuesto, dentro de los plazos reglamentarios, los documentos sujetos al mismo, a la disminución de los valores de los bienes declarados, a la ocultación de bienes y a la falta de pago del impuesto liquidado en el plazo reglamentario; y como los documentos del caso actual se presentaron a liquidación en el plazo reglamentario prorrogado y se pagó el impuesto en el plazo debido y no se ocultaron bienes ni se disminuyó su valor, es visto que no procede la imposición de multa en la nueva liquidación que se gire. Conforme al testamento del causante, no resulta que la heredera fuera sobrina carnal suya, y más bien, a juzgar por los apellidos, parece lo era de su mujer; pero el parentesco de todas suertes se acredita únicamente por las partidas

de nacimiento que si se hubieran pedido a la interesada se hubiera presentado, no constando tampoco que el heredero indujera a error al liquidador y no pudiendo fundarse la multa en que el albacea fuera el que indujera a ese error, que fácilmente pudo ser desvanecido en la forma indicada por el liquidador y, por lo tanto, es completamente improcedente la multa, por culpas que no tuvo el heredero; no procediendo multa, carece de todo derecho el denunciante a participar en ella. (Acuerdo del Central de 8 de Mayo de 1934.) 30 de 1934.

V

Certificación posesoria para inscripción de un seminario conciliar.

1.º No es cuestión incidental la de si tal certificación está sujeta al 0,20 por 100 ó al 6 por 100. 2.º Debe exigirse el impuesto al 6 por 100 como información y no al 0,20 por 100, como instrucción o beneficencia. 3.º Sin embargo, debe volver el expediente a la oficina liquidadora, para que declare si está comprendida en la exención que establece el artículo 47 de la ley de Presupuestos de 1934, referente a esas certificaciones, según el que están exentas si han pasado quince años de posesión y se presentan antes de 1.º de Julio de 1931.

1.º Todas las cuestiones incidentales suscitadas durante la tramitación de los expedientes han de referirse, según el artículo 94 del Reglamento de 29 de Julio de 1924, a la personalidad de los reclamantes, a la admisión de las reclamaciones y recursos, a la negativa a dar curso a los escritos, a la prueba y a cualquier asunto que sin constituir el fondo del asunto se relacionan con él o con la validez del procedimiento, siempre que la resolución de dichas cuestiones sea requisito previo y necesario para tramitación de las reclamaciones y no pueda, por tanto, aplazarse hasta que recaiga acuerdo en el fondo del asunto; por ello el incidente promovido acerca de si es el Tribunal Central u otro organismo quien tiene competencia para acordar la exención de la certificación posesoria referente a un seminario conciliar, no exige previo y especial pronunciamiento, pues no afecta a la validez del procedimiento ni impide la tramita-

ción de la reclamación que se refiere a cosa tan distinta cual si procede girar la liquidación al 0,20 como beneficencia o instrucción (como lo hizo el liquidador) o al 6 por 100, por ser una información posesoria, como lo entendió la Dirección de lo Contencioso al revisar el expediente en uso de sus facultades reglamentarias.

2.º La Real orden del Ministerio de Hacienda de 16 de Junio de 1917 declaró con carácter general que las certificaciones expedidas a los efectos del Real decreto de 11 de Noviembre de 1864, conforme a las disposiciones del Reglamento hipotecario, cualquiera que sea la autoridad civil o eclesiástica que las autorice, están sujetas al impuesto de derechos reales por el concepto de información posesoria, excepción hecha de los referentes a los bienes del Estado. Según el Reglamento del impuesto de 1927 (aplicable por la fecha), están gravadas las informaciones posesorias y las de dominio, cualquiera que sea la fecha del título y la clase de adquisición que se alegue con el 6 por 100 del valor comprobado de los bienes a que se refieran, sin más excepción que la de aquellos por los que se acredite haber pagado ya el impuesto alegado que quedan exentos. Siendo la certificación librada para inscribir la propiedad del seminario conciliar, debe exigirse el impuesto como tal información al 6 por 100 y no como beneficencia e instrucción al 0,20, por lo que el acuerdo de revisión de la liquidación, según ordenó la Dirección de lo Contencioso, es procedente y debe girarse otra liquidación para evitar el quebranto del Tesoro que complete la girada.

El recurrente alegó que a tenor del artículo 47 de la ley de Presupuestos de 1934 debía declararse la exención de la certificación posesoria, pues así lo dispone aquélla (si es que no se ha hecho efectivo el impuesto); no puede ser aceptada tal alegación por no estar exceptuado del impuesto más que los bienes del Estado (y preguntamos nosotros: ¿los bienes de los seminarios conciliares no son hoy del Estado, teniendo el obispado sólo el uso?). Pidió aquél también que se exigiese sólo el 0,20 por 100 como beneficencia o instrucción; tampoco puede aceptarse porque en las informaciones no se exige el impuesto con arreglo al título de adquisición, sino por un tipo especial, fijado en la ley, cualesquiera que sea el título y su fecha.

3.º No obstante, como el artículo 47 de la ley de Presupuestos de 1934 declara exentas las certificaciones posesorias que se expidan,

a los efectos del Real decreto de 11 de Noviembre de 1864 y Reglamento hipotecario, si la posesión excede de quince años y se presentan antes del 1.º de Julio de 1934, debe volver el expediente a la oficina liquidadora para que haga la declaración oportuna. (Acuerdo del Central de 18 de Diciembre de 1934.) 24 de 1934.

VI

Hipotecas. Exenciones. Constituida una hipoteca por un Sindicato agrícola a favor de un Banco en garantía de un préstamo recibido de éste, aquélla se halla sujeta al impuesto por ser el obligado al pago el Banco, que no goza de exención.

El artículo 9, número 3 de la ley de 16 de Marzo de 1932, declaró exentos del impuesto de derechos reales los contratos en que intervengan como parte obligada la personalidad jurídica de un pósito o de un Sindicato agrícola, y que según el artículo 11 de la ley citada, el impuesto lo satisfará el que adquiera los bienes o derechos, cualquiera que sean las estipulaciones de las partes contratantes, por lo cual en los contratos de constitución de hipotecas, como en el caso actual ocurre, la persona obligada es el prestamista a cuyo favor se constituye el derecho real de hipoteca y no el Sindicato prestatario que constituye la garantía; y en consecuencia no es posible comprender tales contratos en la exención del mencionado artículo 9.º. Y por lo tanto procede exigir el impuesto por la hipoteca al Banco de X y no declarar exento tal contrato y constitución del derecho real consiguiente. (Acuerdo del Central de 6 de Noviembre de 1934.) 129 de 1934.

VII

Comprobación. Tratándose de fincas rústicas se ha de fijar el valor capitalizando la renta líquida y no el líquido imponible; al hacer la liquidación definitiva deben rectificarse todos los elementos básicos de ella, incluso los de la comprobación.

Según el artículo 87 del Reglamento del impuesto de 16 de Julio

de 1932, la comprobación del valor declarado por los amillaramientos se hará capitalizando al 5 por 100 el líquido imponible; pero cuando se practique por los datos de los trabajos catastrales se capitaliza el líquido imponible o la renta líquida, según se trate, respectivamente, de fincas urbanas o rústicas, por lo que siendo la finca de que se trata un cortijo y por ello una finca rústica que figura en el avance catastral, la comprobación de su valor debe hacerse capitalizando la renta líquida y no el líquido imponible. Según las certificaciones presentadas del avance catastral, la finca figura lo mismo que en el recibo de la contribución territorial utilizado por el liquidador con una riqueza imponible de 18.421,47 pesetas y con una renta íntegra de 12.449,98 y, por lo tanto, con una renta líquida de 10.706,99 pesetas, que capitalizado al 5 por 100 da un valor de 214.139,80 pesetas y no de 368.429,40 que obtuvo la oficina liquidadora; el valor de 365.850,40 fijado por el interesado se determina con el propósito de ajustarse al medio reglamentario de valoración y utiliza los datos del Catastro, pero cometiendo el error de capitalizar la riqueza imponible en vez de la renta líquida, error no aritmético, sino de concepto, y que es el mismo en que incurrió la oficina liquidadora. A tenor del artículo 118, párrafo 2.º del Reglamento del Impuesto, la liquidación provisional es revisable de oficio en cuanto a todos sus elementos integrantes al practicar la liquidación definitiva, aunque aquélla no hubiese sido objeto de reclamación y según tiene establecido el Tribunal Central en acuerdo de 9 de Marzo de 1931, uno de esos elementos revisables es el valor declarado, siempre que, como en el caso presente, se demuestre el error en la declaración; y teniendo en cuenta la última parte del artículo citado, según el que el error no puede favorecer al contribuyente cuando la definitiva se pida, pasados cinco años. Por lo tanto, procede tener como erróneo el valor fijado, debiendo serlo por la capitalización de la renta líquida catastral, pero sujetando la determinación a lo que en la liquidación definitiva se resuelva respecto de la rectificación del error de los interesados. (Acuerdo del Central de 4 de Diciembre de 1934.) 132 de 1934.

GABRIEL MAÑUECO,

Abogado del Estado