

3.º JURISPRUDENCIA FISCAL

POR CARLOS MARÍN ALBORNOZ

CUOTA TRIBUTARIA.—RECARGO POR DOCUMENTO PRIVADO. EL RECARGO DEL 20 POR 100 QUE EL ARTICULO 72 DEL TEXTO REFUNDIDO DEL IMPUESTO PREVE PARA LAS TRANSMISIONES DE BIENES INMUEBLES Y DERECHOS REALES QUE SE FORMALICEN POR DOCUMENTO PRIVADO, NO DEBE INCLUIRSE EN EL CONCEPTO DE CUOTA TRIBUTARIA A EFECTOS DE DETERMINAR LA BASE PARA EL COMPUTO DE HONORARIOS, MULTAS Y SANCIONES CONSISTENTES EN UN RECARGO SOBRE LA CUOTA (SENTENCIA DE 28 DE SEPTIEMBRE DE 1978).

Hechos.—La cuestión fundamental planteada en apelación consiste en la determinación de los conceptos de cuota y deuda tributaria regulados en la Ley General Tributaria, para poder decidir si puede comprender el concepto de cuota determinados recargos, a efectos de obtener las cantidades resultantes por multas, sanciones y honorarios.

El Tribunal Supremo, siendo ponente el Magistrado excelentísimo señor don Diego Espín Cánovas, entiende que, a los efectos indicados, no deben incluirse en la cuota determinados recargos, en base a la siguiente:

Doctrina.—Considerando que tanto el Tribunal Económico-Administrativo Central como la sentencia apelada sostienen que en el concepto de cuota tributaria puede ser incluido el recargo del 20 por 100 que se establece en el artículo 72 del Texto Refundido del Impuesto, incrementándose así la base para el cómputo de los honorarios y multas y sanciones consistentes en un recargo sobre la cuota, mientras que el Tribunal Económico-Administrativo Provincial de Málaga y el recurrente estiman que tal inclusión implica un aumento ilegal de la cuota tributaria.

Considerando que ambas posiciones parten del examen de la normativa fundamental constituida por la Ley General Tributaria de 28 de diciembre de 1963, cuyo artículo 58 distingue entre la cuota definida en el artículo 55 y la deuda tributaria, llegando, sin embargo, a conclusiones contrapuestas, pues para la parte recurrida si bien una interpretación gramatical puede conducir a la tesis de la no inclusión del recargo en el concepto de cuota, sostiene la diferenciación de casos según la clase de recargos por sus especiales características, por lo que cuando se trata de recargos identificados por su finalidad con la deuda tributaria, constituirán un incremento legal de la cuota, como acontecería en el caso presente en relación con el recar-

go previsto en el artículo 72 del Texto Refundido citado de Transmisiones Patrimoniales respecto a los bienes inmuebles formalizados en documento privado.

Considerando que no obstante esta distinción, que puede interesar a otros efectos, en cuanto a la delimitación del concepto de cuota definida por el artículo 55 de la misma Ley General Tributaria, este precepto ha de ser interpretado conjuntamente con el ya citado artículo 58, ya que el criterio de interpretación del contexto resulta obligado según el artículo 3, 1, del vigente Código Civil, redacción de 1974, norma a la que también conduce el artículo 23 de la repetida Ley General Tributaria, que ordena interpretar las normas tributarias conforme a los criterios admitidos en Derecho, añadiendo el mismo precepto que en tanto no se definan por el ordenamiento tributario los términos empleados en sus normas se entenderán en el jurídico, técnico o usual, por lo que al definirse en el citado artículo 58 de la propia Ley Tributaria, con clara separación, los conceptos de cuota y deuda tributaria, por la enunciación de los diferentes elementos que además de la cuota integran la deuda tributaria, no es posible prescindir de esta norma específicamente encaminada a resolver la cuestión.

Considerando que tampoco cabe aceptar el argumento derivado de la disposición final segunda de la propia Ley General Tributaria, pues la refundición en un tipo único de todas las exacciones y recargos a que alude, trata de resolver un problema diverso del examinado, como lo evidencia que sería imprescindible fuesen contradictorias esta disposición final, de alcance más limitado y recaudatorio, con el fundamental artículo 58.

EXCESO DE CABIDA.—EXPEDIENTE DE DOMINIO. APLICABILIDAD DE LA EXENCIÓN PREVISTA EN EL ARTÍCULO 65-1, 14, DEL TEXTO REFUNDIDO DEL IMPUESTO (SENTENCIA DE 18 DE OCTUBRE DE 1978).

Hechos.—Sobre la base de que con arreglo al artículo 55, 6, del Texto Refundido del Impuesto General sobre Transmisiones Patrimoniales, de 6 de abril de 1967, se consideran transmisiones onerosas—liquidándose según la naturaleza y clase de bienes de que se trate—los expedientes de dominio, la cuestión debatida en el presente recurso se centra en determinar si, conforme al artículo 65, número 14, del apartado 1, del citado Texto Refundido, se halla exento del Impuesto el expediente de dominio objeto del mismo, tramitado a instancia de los actores y apelantes, y en el que el Juzgado de Primera Instancia declaró justificado el dominio a favor de dichas señoras, a efectos registrales, por un exceso de cabida en la finca propiedad de aquéllas a que el mencionado expediente se refiere.

El Tribunal Supremo, siendo ponente el Magistrado excelentísimo señor don Luis Vacas Medina, revocando la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Territorial de Barcelona, se muestra partidario de aplicar la exención pretendida en base a la siguiente:

Doctrina de la sentencia.—Considerando que el meritado artículo 65-1, número 14, del Texto aludido dispone que están exentos del tributo los expedientes de dominio cuando se acredite haber satisfecho el Impuesto por la transmisión cuyo título se supla con ellos y que se alegue como tal en el expediente y por los mismos bienes que sean objeto de dicho expe-

diente; de donde se infiere que para que pueda ser aplicable la exención discutida han de darse fundamentalmente los dos siguientes requisitos: 1.º, que se demuestre haber sido abonado el tributo por la transmisión cuyo título se suple, y 2.º, que sean los mismos bienes aquellos cuya transmisión fue liquidada y los que fueron incluidos en el expediente de dominio.

Considerando que en el supuesto debatido concurren evidentemente los dos reseñados requisitos determinantes de la existencia de la exención cuestionada, ambos documentalmente probados por la parte interesada: el primero porque las señoras demandantes abonaron las cartas de pago números 1.404 y 10.371, respectivamente, el 15 de febrero de 1961 y el 4 de septiembre de 1962, al adquirir la finca por título de herencia, en cuanto a la nuda propiedad, por el fallecimiento de su madre, y en cuanto a la extinción del usufructo viudal asignado a su padre, por fallecimiento de éste, lo que demuestra que aquéllas satisficieron el correspondiente Impuesto por la transmisión de la referida finca, y el segundo porque la finca se hallaba inscrita a nombre de las recurrentes en el Registro de la Propiedad con el número 835 del término municipal, y el auto de 12 de febrero de 1974, que puso fin al expediente de dominio por exceso de cabida, se inscribió también en la propia finca número 835, lo que patentiza que se trata del mismo inmueble, con idéntico número de orden y con iguales características de individualización registral, independientemente de que la indicada finca haya experimentado segregaciones que, desde el punto de vista tributario, han podido tener otras consecuencias fiscales; debiéndose advertir al efecto que referirse ahora a inmuebles distintos supondría contradecir abiertamente la resolución del Juez de Primera Instancia que opera sobre una sola descripción de la finca, determinada en el primer resultando del auto dictado, al que se remite la parte dispositiva del mismo.

TRASPASO DE LOCAL DE NEGOCIO.—LA ADQUISICION DE LOS DERECHOS ARRENDATICIOS SOBRE DETERMINADO LOCAL EN BASE A CESION O TRASPASO TRIBUTA POR EL NUMERO 20 DE LA TARIFA DEL IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES (SENTENCIA DE 7 DE NOVIEMBRE DE 1978).

Hechos.—Partiendo, para resolver la litis, de la conformidad de las partes en que el acto a liquidar consiste en un traspaso de local de negocio mediante precio, con la conformidad del arrendador propietario, la única cuestión a decidir consiste en la aplicación que procede de la tarifa del Impuesto General sobre Transmisiones Patrimoniales, Texto Refundido de 6 de abril de 1967, pues según la Administración, es la número 2 aplicable a las transmisiones a título oneroso de bienes muebles y semovientes, créditos y derechos no especificados expresamente en la tarifa, mientras que según la parte recurrente y aquí apelada es la número 20 referente a arrendamientos.

El Tribunal Supremo, siendo ponente el Magistrado excelentísimo señor don Diego Espín Cánovas, se muestra partidario de aplicar el número 20 de la tarifa en base a la siguiente:

Doctrina de la sentencia.—Considerando que la Administración estima más fundada la procedencia de la mencionada tarifa número dos, partiendo de la aplicación al caso del artículo 55, número 9, del citado Texto Refundido, que considera transmisiones onerosas a liquidar según la naturaleza y clase de los bienes y derechos de que se trate, «los traspasos de locales de negocio, incluso cuando el adquirente sea el propietario del inmueble que ejercita el derecho de tanteo y retracto», y, en cambio, la sentencia apelada funda la aplicación del número 20 de la tarifa en base a quedar comprendido el traspaso en la enumeración que formula de «la constitución, prórroga, subrogación y cesión de arrendamiento de bienes, obras, servicios, derechos o aprovechamientos de todas clases», al estimar que el traspaso de local de negocio, según el artículo 29 de la Ley de Arrendamientos Urbanos vigente de 24 de diciembre de 1964, consiste en la cesión mediante precio de tales locales hecha por el arrendatario a un tercero, el cual quedará subrogado en los derechos y obligaciones nacidos del contrato de arrendamiento.

Considerando que a la tesis de la sentencia apelada no se opone que se considere transmisión onerosa el traspaso de locales de negocio según el invocado artículo 55, número 9, ya que esta norma lo único que obstaculiza es la configuración del traspaso como transmisión a título gratuito, norma congruente con el artículo 29 citado de la Ley Arrendaticia, que exige el precio como elemento interviniente para reconocer el traspaso con los efectos vinculantes que resultan de dicha normativa arrendaticia.

Considerando que, por otra parte, el artículo 54 del Texto Refundido de Transmisiones Patrimoniales incluye entre los actos sujetos a subrogación y cesión de bienes y derechos de todas clases, actos entre los que hay que estimar comprendido el traspaso de local de negocio al tratarse de una cesión mediante precio de los derechos del arrendatario, con subrogación en los mismos del adquirente en traspaso, y en cuanto a la posible aplicación de la tarifa número dos, ésta expresamente excluye las transmisiones onerosas que ya resulten de otro número de la tarifa, por lo que existiendo en la número 20, como se ha visto, la subrogación y cesión de arrendamientos de bienes, es forzoso aplicar esta tarifa como específicamente prevista para toda suerte de tales cesiones, pues no resultan excluidas de la misma las referentes a locales de negocio por medio de su traspaso.

C. M. A.