

Jurisprudencia sobre el Impuesto de Derechos reales

*Resolución del Tribunal Económico-administrativo Central
de 2 de marzo de 1962.*

EL TIPO BENEFICIOSO DEL NÚM. 30 DE LA TARIFA EN RELACIÓN CON EL APARTADO 2) DEL ARTÍCULO 31 DEL REGLAMENTO, A FAVOR DE LOS NIETOS, ES APLICABLE SOLAMENTE CUANDO HEREDAN POR REPRESENTACIÓN DE SU PADRE EN CUANTO A LA PARTE DE LEGÍTIMA Y NO ALCANZA A LA PORCIÓN LIBRE NI AL TERCIO DE MEJORA.

Antecedentes: Fallecido el causante en julio de 1959, dejando viuda y dos nietos como herederos de una hija fallecida, bajo testamento en el que instituyó a aquélla como heredera en usufructo de todos los bienes, y en el resto de ellos a la hija, y, muerta ésta, a los descendientes de ella en representación de la misma.

La Oficina Liquidadora, además de la liquidación correspondiente a la viuda, giró, a cargo de cada uno de los dos nietos, dos liquidaciones, una aplicando el número 29 g) de la tarifa y otra por el número 30 h), esto es, un tipo para la parte de legítima y otro para la de libre disposición.

Recurridas en reposición, primero, y ante el Tribunal Provincial, después, las liquidaciones a las que se les había aplicado el núme-

ro 30 h) de la Tarifa en cuanto a la participación hereditaria en el tercio de libre disposición, se alegó que el artículo 31 del Reglamento, apartado 2), dispone que «siempre que los nietos, en defecto de sus padres, sucedan a los abuelos por representación, como legitimarios, se les aplicarán los tipos señalados para los hijos», lo cual implica que el derecho de representación se aplica en su integridad a los descendientes en cuanto a la totalidad de los bienes a que afecte el derecho de representación, cuando, como en el caso ocurre, no están discriminados los tercios de mejora y libre disposición, y en su consecuencia la recta interpretación del precepto reglamentario no autoriza a aplicar un tipo de tarifa distinto a cada uno de esos tercios, sino que a ambos les efecta el correspondiente al de legítima, esto es, el del número 29 de la tarifa, como expresamente manda el inciso final del número 30 de la misma, al disponer que «en los casos en que los nietos sucedan a sus abuelos por derecho de representación como legitimarios, se aplicarán los tipos señalados en favor de los hijos».

El razonamiento fue desestimado en primera instancia, diciendo que cuando el llamamiento al disfrute de los dos tercios proviene de la disposición testamentaria, ello implica la simple sustitución vulgar de los artículos 774 y concordantes del Código civil y la adquisición de bienes se produce no por el derecho de representación, aplicable exclusivamente a la sucesión intestada, sino por la designación o sustitución nacida de la voluntad del testador, claramente expresada en el testamento y ratificada en la escritura particional.

La Resolución objeto de nuestro examen confirma el acuerdo del Tribunal inferior e insiste en que el apartado 2) del artículo 31 del Reglamento sienta claramente que la aplicación del tipo de favor del número 30 de la Tarifa solamente procederá aplicarlo cuando los nietos sucedan por representación a sus padres premuertos como legitimarios, esto es, por título de sucesión legítima o intestada; y por lo que se refiere a los tercios de mejora y libre disposición en la parte que de ellos no hubiese dispuesto el testador expresamente en favor de los nietos.

Estas limitaciones, añade, en la aplicación del derecho de representación en la sucesión testada las confirma la jurisprudencia en las sentencias de 7 de junio de 1950 y 6 de diciembre de 1952,

diciendo que el derecho de representación en la sucesión testada no tiene lugar en las de carácter voluntario, sino en las de carácter legal, o sea en lo concerniente a las legítimas, y que el derecho de representación no se extiende a la porción libre hereditaria, incluido el tercio de mejora.

En su consecuencia, como la adquisición en el caso cuestionado se realizó por virtud del testamento del abuelo, en virtud del cual instituyó a los reclamantes herederos en defecto de su premuerta madre, es claro que el repetido tipo beneficioso no es aplicable a los heredados por los tercios de libre disposición y mejora.

Ante la claridad de los preinsertos razonamientos, nos creemos relevados de cualquiera otra consideración.

*Resolución del Tribunal Económico-administrativo Central
de 16 de marzo de 1962.*

LA APLICACIÓN DE LA EXENCIÓN DEL IMPUESTO A LAS SOCIEDADES CONSTITUIDAS Y DOMICILIADAS EN TERRITORIO ALAVÉS, CONTENIDA EN EL ARTÍCULO 2.º, REGLA 4.ª, APARTADO 1), DEL REGLAMENTO DEL IMPUESTO, REQUIERE QUE EN LOS ESTATUTOS SOCIALES SE CONSIGNE EXPRESAMENTE EL CAPITAL QUE SE DESTINA A OPERAR EN LA PROVINCIA DE ALAVA, Y, EN OTRO CASO, SE PRESUME QUE TODO EL CAPITAL SE DESTINA A OPERAR EN TERRITORIO DE DERECHO COMÚN.

Antecedentes: En una escritura otorgada en Bilbao en 27 de enero de 1959 hizo constar una Sociedad anónima domiciliada en la provincia de Alava la ampliación de su capital con la emisión y puesta en circulación de las correspondientes acciones que fueron suscritas por los antiguos accionistas.

La Oficina liquidadora giró la oportuna liquidación por el concepto «Sociedades», la cual fue recurrida en reposición y después ante el Tribunal Provincial, invocando el artículo 2.º del Reglamento del Impuesto, en relación con el 21 del mismo texto y con las normas del Concierto Económico con la provincia de Alava, aprobado por Decreto de 29 de febrero de 1952, según los cuales, dice la recurrente, la sujeción al impuesto por los conceptos de construcción de Sociedades y aumento de capital de las domicilia-

das en Alava afecta a la parte de capital que las mismas destinen a operar en territorio común, cuya cifra habrá de fijarse trimestralmente mediante acuerdo entre el Delegado de Hacienda y el presidente de la Diputación, teniendo entre tanto la liquidación el carácter de provisional, debiendo presumirse, mientras la Sociedad no manifieste expresamente lo contrario en escritura pública, que la totalidad del capital se destina a operar en la expresada provincia de Alava, extremo que en el caso estaba probado por certificación de la Administración de Rentas, acreditativa de que la Sociedad no tiene asignada cifra de negocios en territorio de derecho común.

El Tribunal Provincial desestimó la reclamación en virtud de lo dispuesto en el artículo 2.º del Reglamento del Impuesto, que previene que si en los Estatutos sociales no se determina la parte de capital destinado a operar en la provincia de Alava, se entenderá que todo él se entenderá destinado a operar en territorio de derecho común, quedando, por tanto sujeto al Impuesto en su totalidad.

Planteado el caso ante el Central por la entidad recurrente, insistiendo en los mismos puntos de vista, añadió la Sociedad que la Diputación Provincial había girado el impuesto provincial por el mismo concepto y base, el cual había sido satisfecho, con los perjuicios inherentes a tal duplicación de pago.

El problema consiste, dice la Resolución que reseñamos, en determinar si al no existir en los Estatutos sociales discriminación del capital destinado a operar en la provincia de Alava, la ampliación de capital ha de tributar por el impuesto del Estado o, por el contrario, si tal sujeción ha de referirse a la parte de capital realmente intervenido en territorio de derecho común, fijada administrativamente al practicar la liquidación definitiva, como postula la Sociedad.

El Central afirma que el criterio de sujeción al tributo por los distintos conceptos de «Sociedad» de la tarifa general, en cuanto a las constituidas o domiciliadas en territorio alavés, lo determina el hecho de la realización de operaciones en territorio de derecho común, y de ahí que la regla 4.ª, apartado 1), del artículo 2.º del Reglamento de 15 de enero de 1959, acorde con el contenido de la letra D) del artículo 8.º del Decreto de 29 de febrero de 1952, re-

gulador del Concierto económico con la Diputación de Alava, establece que las Sociedades constituidas o domiciliadas en territorio alavés no vendrán obligadas al pago del impuesto que corresponda al capital aportado en la parte destinada estatutariamente a operar en la provincia dicha; añadiendo que, dentro de los treinta días siguientes al acuerdo social de poner en circulación el capital aportado, se presentará el pertinente documento en la Oficina liquidadora para practicar la liquidación procedente sobre el capital destinado a operar en territorio sujeto o consignar la nota de exención por el que se destina a operar en la provincia de Alava, teniendo tales liquidaciones y notas carácter provisional hasta que se declare administrativamente la parte de capital de la Sociedad destinado a operar en territorio sujeto o exento.

Del precedente razonamiento deduce la Resolución que reseñamos que la correcta exégesis de los preceptos invocados conduce a la conclusión de que la circunstancia formal del domicilio en territorio aforado no es determinante con carácter general, por sí sola, de la exención del impuesto del Estado por el concepto de «Sociedades» en la aportación de capitales, sino que tal aportación se presume destinada a operaciones en territorio sujeto al impuesto, siempre que en los Estatutos sociales no conste una asignación especial destinada a operar en territorio alavés; y no apreciando en el caso de autos semejantes asignación estatutaria, hay que concluir que la liquidación impugnada es la procedente.

Comentario: Creemos que para llegar a la exégesis clara del caso es menester constatar lo previsto sobre la materia en el apartado D) del Concierto Económico y en la regla 4.ª del artículo 2.º del Reglamento del Impuesto; dice, efectivamente, aquél, que los distintos conceptos de «Sociedades» de la Tarifa no serán aplicables a las Sociedades constituidas o domiciliadas en territorio alavés por el capital que estatutariamente destinan a operar en el mismo, y que dentro de los treinta días siguientes al acuerdo de poner en circulación el capital aportado, se presentará el documento correspondiente en la Oficina liquidadora para la liquidación que proceda por la parte de capital destinado a operar en territorio común, o declarar la exención por el previsto para negociar en la provincia de Alava; cuyas liquidaciones serán de carácter

provisional hasta que administrativamente se determine la parte de capital correspondiente a las operaciones en territorio sujeto o exento...

Tal previsión la traduce la aludida regla 4.^a del art. 2.^o del Reglamento, diciendo substancialmente lo mismo, o sea que consigna la exención o no sujeción al Impuesto respecto «al capital aportado y obligaciones emitidas en la parte que destinen por disposición de sus Estatutos a operar en la provincia de Alava», añadiendo la misma previsión en cuanto a la provisionalidad de las liquidaciones giradas, en tanto que el Jurado mixto de Utilidades no determine los capitales destinados a operar en territorio sujeto o exento.

De lo antedicho se deduce que la previsión particular prevista para las expresadas Sociedades está clara en ambos textos legales respecto al capital destinado a negociar en territorio alavés por «disposición de sus propios estatutos», como literalmente dicen los dos preceptos dichos; pero, ¿cómo ha de interpretarse tal previsión en el caso de que una Sociedad domiciliada en la provincia de Alava amplíe su capital social sin que en sus estatutos conste la cuantía del mismo destinado a operar en la provincia?

La Resolución que venimos examinando entiende, como hemos dicho, que si esa previsión estatutaria no existe, el texto legal ha de interpretarse en sus estrictos y rigurosos términos literales, y por ende que el acto social de que se trata ha de sujetarse al impuesto.

Recordando el principio juridico-fiscal que impone la aplicación restrictiva de las exenciones tributarias, nos parece sostenible que, efectivamente, la tesis del Tribunal Central es correcta y defendible; pero en el caso existe un elemento de juicio, oportunamente anotado, cual es el de que en el expediente consta, por certificación de la Administración de Rentas, que la Sociedad litigante no tiene asignada cifra de negocios en territorio común, y este elemento de juicio hace vacilar al intérprete sereno para poder llegar a la misma solución que la Resolución comentada, porque razonablemente se puede presumir que, omitida esa previsión, ello implica que la sociedad no pretende operar más que dentro de la provincia de su domicilio legal.

*Resolución del Tribunal Económico-administrativo Central
de 23 de marzo de 1962.*

Recurrida una liquidación dentro del plazo de quince días, contados desde su notificación reglamentaria, no es legal la desestimación del recurso entablado contra aquella con fundamento en que, según el acuerdo del Tribunal Provincial, el recurso fue entablado después de los quince días, contados desde la fecha en que, según el artículo 129 del Reglamento, se entiende notificada tácitamente la liquidación cuando ésta se practica dentro de los ocho días siguientes al de presentación del documento: la práctica de la notificación expresamente realizada priva de eficacia a la tácita regulada en dicho artículo 129, dice el Tribunal Central.

*Resolución del Tribunal Económico-administrativo Central
de 23 de marzo de 1962.*

EL ACUERDO DICTADO POR UN AYUNTAMIENTO RESOLVIENDO UN CONTRATO CELEBRADO POR EL MISMO CON UNA SOCIEDAD SOBRE SUMINISTRO DE MAQUINARIA POR INCUMPLIMIENTO DEBIDO A CAUSAS SUPERIORES A LA VOLUNTAD DE LA SOCIEDAD, ESTÁ COMPRENDIDO EN EL ART. 58 DEL REGLAMENTO Y ENGENDRA EL DERECHO A LA DEVOLUCIÓN DE LAS CUOTAS LIQUIDADAS POR EL IMPUESTO.

Antecedentes: En escritura de agosto de 1958, una Sociedad contrató con un Ayuntamiento el suministro a éste de maquinaria especial extranjera en cuantía de mucha importancia, estableciéndose, entre otras condiciones, que el plazo de entrega del material sería de dos meses para los elementos de construcción nacional y de cuatro meses para los de importación, pudiendo prorrogarse este último, si se justifica la imposibilidad del suministro dentro del plazo marcado; y también que «si el contratista incumpliere las obligaciones que le incumben, la Corporación estará facultada para declarar la resolución del contrato, aun después de haber optado por el cumplimiento, cuando éste resultare imposible, y, en todo caso, quedará a salvo el derecho del Ayuntamiento al resar-

cimiento de daños e indemnizaciones de perjuicios a que se refiere el artículo 92 del vigente Reglamento de Contratación de las Corporaciones locales». Siendo de notar, finalmente, que la maquinaria extranjera estaba sometida a licencia de importación.

La escritura fue liquidada e ingresado el impuesto oportunamente, y en abril de 1960 la representación de la Sociedad contratante elevó escrito al Delegado de Hacienda, exponiendo que, siendo de procedencia extranjera el material a suministrar, no había conseguido, pese a todas las diligencias realizadas, obtener las necesarias licencias de importación y que el Ayuntamiento, en 15 de julio de 1959, había acordado resolver el contrato, y que al amparo del artículo 58 del impuesto, solicitaba la devolución de las cuotas satisfechas, acompañando el acuerdo municipal denegatorio de la prórroga del plazo de suministro por haber transcurrido el plazo de entrega, así como las prórrogas voluntariamente concedidas por la Corporación, todo ello sin dar lugar a la indemnización de daños y perjuicios.

El Delegado de Hacienda, de acuerdo con la Abogacía del Estado, denegó la devolución solicitada, fundado en que el Ayuntamiento no había acordado la resolución del contrato, sino, simplemente, denegado la prórroga solicitada para el suministro convenido.

El Tribunal provincial, ante el que recurrió la Sociedad, desestimó el recurso, fundado en que no concurrían en el caso los requisitos del artículo 58 del Reglamento del tributo, porque, aun aceptando la tesis de que el contrato había sido resuelto por decisión del Ayuntamiento, la resolución era debida al incumplimiento de las obligaciones del contratista, hecho éste independiente de si fue o no por su culpa, y a tal cuestión no se refiere el precepto reglamentario invocado.

A mayor abundamiento, sigue diciendo el Tribunal provincial, no concurren los requisitos del mencionado artículo 58, puesto que al tomar su acuerdo el Ayuntamiento denegando la prórroga, no obró como autoridad administrativa investida de potestad discrecional, sino como parte, lo cual implica que a semejante decisión no se le puede atribuir el carácter de resolución administrativa firme, como exige el apartado 1.º del repetido artículo 58, y como consecuencia de todo ello las obligaciones contractuales cuestiona-

das resultan producidas por el mutuo acuerdo de las partes, al no ser recurrido por la Sociedad el acuerdo del Ayuntamiento de Sevilla.

La Sociedad, ante el Tribunal central, reforzó sus alegatos diciendo que el ser ajeño a la voluntad del contratista el incumplimiento del contrato lo acredita plenamente el hecho de que el Ayuntamiento acordó la devolución de la fianza prestada por aquél y también el de que declaró expresamente no haber lugar a la indemnización de daños y perjuicios a su favor.

El acuerdo del Ayuntamiento, sigue diciendo, fue tomada por el mismo como órgano de la Administración, y es firme por haber transcurrido los plazos legales para alzarse contra él; y no es posible sostener que la resolución del contrato nació del acuerdo entre las partes, puesto que la prórroga, expresamente solicitada por la recurrente, fue denegada y seguida del acuerdo de resolución del convenio.

La resolución del Tribunal central que comentamos, después de anotar las condiciones que el Reglamento del Impuesto exige para obtener la devolución de las cuotas liquidadas, cuando un contrato se anula, rescinde o resuelve, empieza por decir que el caso cuestionado reúne todos los requisitos sobre contratación municipal, establecidos en el Reglamento de 9 de enero de 1953, y por lo mismo su naturaleza es la de un verdadero contrato administrativo y no civil, lo que lleva consigo la posibilidad de su resolución por acto unilateral de la Administración con los trámites y formalidades establecidos en el antedicho Reglamento, reveladores de la preeminencia de una de las partes en tal clase de contratación, debiendo en su consecuencia concluirse que, en el caso, al usar la Corporación de las facultades de los artículos 65 y siguientes del mencionado Reglamento, no obró como contratante de un negocio privado, sino investido de la autoridad que legalmente tiene para el cumplimiento de sus fines de su carácter público, y en su virtud, al ser firme el acuerdo municipal que declaró la resolución del contrato por no haber sido objeto de los recursos legales, tiene el carácter de declaración administrativa de resolución de contrato conforme al apartado 1.º del repetido artículo 58 del Reglamento del Impuesto.

Añade a continuación el Tribunal central que el Reglamento

de Contratación municipal, antes mencionado, prevé la exención de responsabilidad de los contratistas, en los casos como el discutido, cuando a ellos no les es imputable el incumplimiento de lo pactado, y de ahí la devolución de la fianza contractual y la no exigencia de daños y perjuicios, lo cual acredita que el contrato no produjo efectos lucrativos, todo lo que determina el cumplimiento, en cuanto a este extremo, de lo previsto en los apartados 2.º y 5.º del repetido artículo 58; y añade, redondeando el argumento, que no es admisible el argumento del fallo recurrido en cuanto sostiene que al no haber reclamado la sociedad contra el acuerdo de resolución del contrato, es de apreciar que la ineficacia se produjo por mutuo acuerdo entre las partes, puesto que el hecho de haber consentido la Sociedad tal acuerdo resolutorio, no implica otra consecuencia que la de haber adquirido éste la condición de firme, aparte de que las actuaciones demuestran claramente que el propósito de la recurrente era el de obtener una nueva prórroga para llevar a cabo el suministro de la maquinaria contratada, ante lo cual el Ayuntamiento usó de sus facultades, y en vez de conceder la prórroga, la denegó y dejó sin efecto el contrato. Esto conduce, termina diciendo el Central, a la conclusión de que no es aplicable la previsión del apartado 6.º del artículo 58, cuando dice que si el contrato queda sin efecto por mutuo acuerdo de las partes, no solamente no procederá la devolución del impuesto, sino que tal acto se considerará como un nuevo pacto sujeto a tributación.

Comentarios.—Los principales puntos de polémica pueden reducirse a estos dos, que son: si el Ayuntamiento, al tomar el acuerdo de resolución del contrato obró realmente como autoridad administrativa y no meramente como persona contratante de condición privada, y, en segundo lugar, si tal acuerdo tiene la cualidad de firme propiamente dicha, y nos referimos exclusivamente a esos dos extremos porque el argumento de que la resolución del contrato provino del mutuo acuerdo de las partes contratantes está fuera de razonable discusión, dada la realidad resultante del expediente.

Respecto al primer extremo está claro que la Corporación municipal actuó y contrató con el carácter de órgano de la Adminis-

tración y celebró un contrato administrativo y no un negocio jurídico privado, sin que sea necesario entrar aquí en la disquisición de la doble cualidad con que puede actuar la Administración en cualquiera de sus grados en su desenvolvimiento y actividad: de un lado como «poder», y de otro, como cualquiera persona jurídica colectiva, que es el punto de partida para llegar a la distinción entre el contrato civil y el administrativo, aparte de los fines perseguidos y de la forma carterística que los administrativos han de tener.

El segundo punto, o sea, el relativo a la firmeza del acto declaratorio de la nulidad, rescisión o resolución del acto o contrato, pudiera suscitar un motivo de controversia o por lo menos de vacilación, puesto que la firmeza de un acto administrativo puede proceder de dos frentes: una, la que nace de que no se hayan entablado los recursos procedentes dentro de la misma vía y dentro de los plazos reglamentarios, y otra, la que se engendra después de agotados los recursos que dentro de la misma vía administrativa se hallen previstos, esto es, en este caso, los de primera y segunda instancia ante los Tribunales provincial y central de lo económico-administrativo.

Esto supuesto, ¿a cuál de una u otra clase de firmeza se refiere el apartado 1.º del tan repetido artículo 58 del Reglamento del Impuesto?

Nosotros entendemos que aunque el tema es de solución dudosa y opinable, nos decidimos por la primera, producida por el hecho de no haber sido recurrido el acto inicial producido por el acuerdo municipal que declaró resuelto el contrato, puesto que el precepto habla simplemente de «resolución firme»; y como este carácter lo obtuvo la recurrida, habremos de concluir que ella es la suficiente, con sólo recordar el viejo axioma que dice que donde la ley no distingue, tampoco el intérprete o el juzgador deben distinguir.

JOSÉ MARÍA RODRÍGUEZ-VILLAMIL.