

Jurisprudencia sobre el Impuesto de Derechos reales

Resolución del Tribunal Económico-administrativo Central de 3 de febrero de 1959.

LAS DISTINTAS DONACIONES HECHAS EN DOCUMENTOS DIFERENTES POR UN DONANTE, NO SON ACUMULABLES PARA FIJAR EL TIPO DE LIQUIDACIÓN AUN CUANDO EL DONANTE Y EL DONATARIO SEAN LOS MISMOS.

Antecedentes.—La Oficina Liquidadora, conocedora de las varias escrituras en que los padres hacían cuantiosas donaciones a los hijos, acumuló la cuantía de todas ellas para fijar el tipo de liquidación, es decir, que sumó el importe de las hechas a cada hijo, obteniendo así un tipo de liquidación superior al que correspondería a cada una de las donaciones.

El Tribunal provincial confirmó tal criterio y el Central lo rechaza y dice que aunque el Reglamento establece en su artículo 29 que las donaciones, tanto «inter vivos» como «mortis causa», tributarán como las herencias, según su cuantía y con arreglo al grado de parentesco entre donante y donatario, ello se refiere al caso de herencia y a los distintos bienes que un heredero adquiere como tal, en cuyo caso el acto originario de la transmisión es uno solo, producido por el fallecimiento del causante, pero tratándose de las donaciones dichas, es indudable que cada una de las que se otor-

guen son actos distintos e independientes, con virtualidad suficiente para producir efectos legales sin subordinación o enlace forzoso con las anteriores o posteriores, aunque sea a favor de las mismas personas y por los mismos donantes.

El criterio lo confirma en otras varias resoluciones de la misma fecha.

Resolución del Tribunal Económico-administrativo Central de 3 de febrero de 1959.

NOTIFICADAS AL PRESENTADOR LAS LIQUIDACIONES PRACTICADAS EN CIERTA SUCESIÓN HEREDITARIA, APARECIENDO EN EL EXPEDIENTE COMO ANTEFIRMA LA EXPRESIÓN «CONFORME CON ESTE EXPEDIENTE Y LIQUIDACIONES», TAL CONFORMIDAD DEL PRESENTADOR NO ES OBSTÁCULO PARA RECURRIR CONTRA DICHAS LIQUIDACIONES.

Antecedentes.—Presentada la escritura de protocolización de una herencia, fué notificado el presentador del documento, mediante diligencia estampada al dorso del mismo expediente, y en ella constaba, de puño y letra del presentador la expresión del lugar y la fecha, junto con su firma, precedido todo ello, con letra diferente, de la expresión «Conforme con este expediente y liquidaciones», las cuales asimismo constan en el expediente.

Los interesados recurrieron contra el expediente de comprobación de valores, alegando que se había fijado una base liquidable de más del doble del verdadero valor de los bienes, siendo desestimado el recurso en primera instancia, con fundamento en que, según el apartado 5) del art. 129 del Reglamento, las notificaciones hechas al presentador del documento surten los mismos efectos que las practicadas a los contribuyentes, y, por tanto, prestada la conformidad por el presentador, los contribuyentes no pueden impugnar las liquidaciones.

Ante el Central se alegó que el citado art. 129 no autoriza a los presentadores para aceptar la legalidad de las liquidaciones, de la misma manera que no les autoriza para recurrir contra ellas sin el correspondiente poder. Lo que el artículo quiere decir es que las notificaciones hechas a los presentadores surtan, como tales noti-

ficaciones, los mismos efectos que si se hubieran hecho en la persona del contribuyente, al simple efecto de quedar estructurado del acto administrativo.

El Tribunal Central empieza por decir que el precepto del apartado 6) del art. 85 del Reglamento impone que la aprobación del expediente de comprobación, como acto administrativo, se notifique al presentador o a los interesados, al efecto de que expresen su conformidad o entablen recurso, pero que excede del ámbito del precepto el regular o precisar cómo y por quién ha de manifestarse la conformidad y, en su caso, formalizar la reclamación económico-administrativa, y por ello el precepto se remite al contenido del apartado 5) del art. 106 del mismo texto reglamentario, según el cual el presentador del documento, por el sólo hecho de serlo tiene la condición de mandatario de los interesados, y todas las notificaciones que se le hagan en relación con el documento sobre comprobación, etc., así como las diligencias que suscriba, tendrán el mismo valor y eficacia que si se hubieran entendido con los interesados.

Esto supuesto, siguen diciendo, es de notar que tales diligencias son de mero trámite y que el precepto, al establecer ese mandato presunto, no pudo querer comprender en él la facultad de exteriorizar actos de voluntad, consentimiento o renuncia de derechos comprendidos en los artículos 4 y 1.713 del Código Civil, puesto que el crear o extinguir derechos son actos de riguroso dominio, que exigen mandato especial y expreso. Por tanto, la diligencia practicada por la Oficina Liquidadora debió limitarse a notificar al presentador el acto de aprobación del expediente de comprobación con los requisitos que el Reglamento de Procedimiento exige; y al no hacerlo así, incurrió en vicio de nulidad.

Comentarios.—Como se ve, las tesis de ambos tribunales son, si no contradictorias, si dispares. El provincial da pleno valor a la notificación practicada, pero desestima el recurso, fundándose en la aquiescencia prestada por el presentador a la comprobación y a las liquidaciones; en cambio, el Central, tomando la cuestión desde mayor hondura, parece dar por auténticas la firma y antefirma de la aludida diligencia, y ataca y desconoce la capacidad del mero presentador para obligar a sus presuntos mandatarios, viniendo

así a admitir la tesis de los recurrentes, los cuales, como va dicho, sostuvieron que la personalidad del presentador y su capacidad como tal no va más allá de quedar enterado, y no para consentir y aprobar los actos de que se le da cuenta.

La tesis del Central nos parece incontrovertible, ya que así lo es la falta de capacidad del presentador para obligar a los contribuyentes en virtud del mandato presunto que los arts. 85 y 106 le atribuyen.

Yendo más allá en estas lucubraciones, hemos de decir algo sobre el texto de la notificación y de la antefirma consignada en ella con letra diferente a la del fechado y de la firma. Nos parece que el contenido de tal aditamento es completamente inoperante, una vez admitida y acreditada tal disparidad grafológica, por la sencilla razón de que lo contrario conduciría a fatales consecuencias, puesto que serviría para dar por válidos los interlineados de cualquier documento; y si no son admisibles y valederos sin ser salvados adecuadamente, aunque estén hechos con la misma letra del texto, mucho menos puede admitirse su vigencia cuando su grafía no sea de la misma mano.

Resolución del Tribunal Económico-administrativo Central de 3 de marzo de 1959.

LA DIFERENCIA SUSTANCIAL ENTRE EL CONTRATO DE COMPRAVENTA Y EL PRECONTRATO O CONTRATO PREPARATORIO DEL DE COMPRAVENTA ESTÁ EN QUE POR EL PRIMERO LOS CONTRATANTES SE OBLIGAN: EL UNO, A ENTREGAR UNA COSA DETERMINADA, Y EL OTRO A PAGAR POR ELLA UN PRECIO CIERTO EN DINERO O SIGNO QUE LE REPRESENTA, MIENTRAS QUE EL PRECONTRATO IMPLICA SIMPLEMENTE EL CONVENIO SOBRE EL CONSENTIMIENTO PARA CELEBRAR UNA COMPRAVENTA POSTERIOR.

Antecedentes.—En documento privado se convino en que el dueño de ciertas fincas se obligaba a venderlas a los otros dos comparecientes en un precio determinado, entregando éstos de presente una determinada cantidad cada uno de ellos, y estipulándose, además, que las escrituras de venta se otorgarían una vez vencido

el plazo legal para el ejercicio del retracto por el arrendamiento de aquéllas.

La escritura fué liquidada como compraventa por el tipo correspondiente, siendo recurrida la liquidación en razón de que se trataba no de una compraventa, sino de una promesa de venta, ya que en el contrato concurren los requisitos previstos en el art. 1.541 del Código Civil, o sea la promesa de comprobar y vender y la conformidad en la cosa y en el precio, debiendo, por tanto, conforme dispone el apartado 11) del art. 9. del Reglamento de 1947 —en el Reglamento de 1959, apartado 14)—, sobre la base del precio especial convenido para la promesa, la cual, civil y fiscalmente no es confundible con el contrato de compraventa, y añadiendo que la real transmisión de los bienes no llegó a realizarse porque las partes desistieron del contrato en vista de la oposición de los arrendatarios a ejecutar su derecho al retracto en el precio estipulado.

El Tribunal provincial entendió que el contrato encerraba un contrato de compraventa perfecto, puesto que las estipulaciones adicionales en él contenidas no afectaban a la esencia del mismo, y el Central confirmó la liquidación del inferior y dijo que, a tenor del art. 1.450 del citado Código, el contrato de compraventa es perfecto cuando comprador y vendedor convienen en la cosa y en el precio, aunque ni una ni otro se entreguen de presente, y se diferencia de la promesa de venta, regulada en el art. 1.451, en sus acepciones de precontrato o contrato preparatorio del de compraventa, con su secuela de dar derecho a las partes para reclamar recíprocamente el cumplimiento de lo pactado, porque el contenido de las obligaciones que uno y otro engendran es completamente distinto: en el primero las obligaciones de entregar la cosa y pagar el precio perfecciona la figura jurídica compraventa, conforme al art. 1.445 del aludido Cuerpo legal, mientras que si las partes, aun estando conformes sobre los elementos esenciales del contrato, se obligan a la prestación de un futuro consentimiento encaminado a la celebración de la compraventa posterior, la resultante es un contrato preparatorio o precontrato, cuyos efectos no son confundibles con aquellos otros.

Estas normas, añade la Resolución, aplicadas al documento en cuestión, hacen ver la acertada calificación de éste como engendrador, a efectos fiscales, de una compraventa, porque las partes

prestaron su recíproco consentimiento acerca de la cosa y del precio, incluso entregando una parte de éste, sin que a ello obste la estipulación de que las escrituras públicas se otorgarían una vez vencido el plazo fijado para el ejercicio del derecho de retracto, y sin que la calificación jurídico-fiscal pueda ser afectada por documentos de fecha posterior a la del mismo contrato, como, por ejemplo, que el contrato haya de solemnizarse posteriormente por medio de escritura pública.

Comentarios.—La materia a que los antecedentes anotados se refieren está tratada concretamente y con amplitud en la jurisprudencia, y por ello nos abstenemos de apostillarla con consideraciones de nuestra cosecha.

Nos limitamos, pues, a mencionar algunas sentencias como las de 11 de noviembre de 1943 y 15 y 23 de marzo de 1945, las cuales reafirman la tesis de la Resolución comentada. De ellas destacamos la primera y la tercera en cuanto particularizan la diferencia entre la compraventa y sus similares, la opción y la promesa bilateral: la figura de la compraventa nace en la forma dicha, con arreglo al art. 1.445, mientras que la promesa y la opción las engendra el artículo 1.451; y así, dice la sentencia de 23 de marzo de 1945: «pese a las dificultades para diferenciar las promesas bilaterales y los contratos definitivos, la bilateralidad es su característica común, y por ello puede conducir a la resolución por incumplimiento de las obligaciones recíprocas, al paso que la opción, aparte su carácter preparatorio y consensual, es generalmente la condición unilateral, salvo el caso de que el beneficiario de la opción haya de pagar prima al que la otorga»; y la de 11 de noviembre de 1943 añade que no se puede confundir o asimilar la promesa bilateral de comprar o vender a la compraventa verdadera, porque aquélla es un contrato preparatorio o precontrato que tiene por objeto la futura celebración del de compraventa, para terminar diciendo que el citado art. 1.451 distingue los efectos del incumplimiento de la promesa y de la compraventa.

Sentencia del Tribunal Supremo de 5 de diciembre de 1959.

LA COMPETENCIA PARA RESOLVER SOBRE LAS EXENCIONES POR DERECHOS REALES CONCEDIDAS A LAS COOPERATIVAS DEL CAMPO EN EL DECRETO DE 9 DE ABRIL DE 1954, ASÍ COMO LA RESOLUCIÓN DE LAS CUESTIONES E INCIDENCIAS QUE SE PLANTEEN EN LA MATERIA, RADICA EN VÍA ADMINISTRATIVA EN EL MINISTERIO DE HACIENDA.

Antecedentes.—Planteada la cuestión de la exención, una vez girada la liquidación sin aplicar la Oficina liquidadora la pretendida exención, tanto el Tribunal Provincial como el Central, entrando en el fondo del asunto, la denegaron, fundados en que la Cooperativa adquirente no reunía los requisitos exigidos por el aludido Decreto de 1954 para que tales entidades gocen del beneficio fiscal, y confirmaron la liquidación.

Recurrida la Resolución del Tribunal Central ante la Sala, el Abogado del Estado, representante de la Administración, alegó en primer término el motivo de la inadmisibilidad de la demanda, consistente en que la Resolución del Tribunal Central no había causado estado ni agotado la vía gubernativa, ya que el artículo 9.º del aludido Decreto de 1954 dice que la decisión de las cuestiones sobre las exenciones e incidencias de que se trata, es de la exclusiva competencia del Ministerio de Hacienda, y por consiguiente está incumplido el requisito previsto por la Ley de la jurisdicción contencioso-administrativa, la cual en su artículo 37 dispone que para accionar ante ella es indispensable que la resolución impugnada no sea susceptible de recurso ordinario en la vía administrativa.

La Sala, no obstante, se limitó a referirse a la sentencia de 8 de octubre de 1958, y acordó, como esa sentencia había acordado en un caso análogo de otra Cooperativa del Campo, la anulación del Acuerdo impugnado, y ordenó la remisión de las actuaciones al Ministerio de Hacienda, a los efectos prevenidos en el artículo 9.º del mencionado Decreto de 9 de abril de 1954, y rechazó el motivo de inadmisibilidad, si bien no razonó concretamente el por qué no lo estimaba.

Esto dicho, resta, antes de exponer nuestros comentarios, reseñar la parte jurídica de la sentencia de 8 de octubre antes men-

cionada, acogida y reafirmada por la Sala en la que venimos estudiando.

En ese pleito de 1958 se discutió, según va dicho, en relación con otra Cooperativa benéfica, el mismo problema que en la sentencia ahora comentada, y allí hizo el representante de la Administración, al contestar la demanda, la misma alegación de inadmisibilidad productora de la incompetencia de la Sala, y ésta, si bien en los Resultandos mencionó tal alegación, se abstuvo de tratar de ella en los Considerandos, y después de dedicar algunas reflexiones a la procedencia o improcedencia de la exención pretendida, invocó el mentado artículo 9.º del Decreto de 1954, y dijo que tanto el Tribunal Provincial como el Central debieron abstenerse de conocer y falló diciendo «declaramos nulo y anulamos, por no ser conforme a Derecho, el acuerdo del T. E. A. C..., y mandamos que se remitan las actuaciones al Ministerio de Hacienda».

Comentarios.—Aunque el campo propio de nuestra labor en esta sección de la REVISTA CRÍTICA DE DERECHO INMOBILIARIO no sea el de los problemas procesales propiamente dichos, ni está el comentarista especializado en ellos, no nos parece que esté fuera de lugar el dedicar un breve comentario al silencio observado por ambas sentencias sobre la petición o alegación de inadmisibilidad del recurso; y decimos, con todo el gran respeto que la acreditada competencia de la Sala nos merece, que no acabamos de comprender cómo ésta pudo hacer caso omiso de la excepción o alegación dicha. No vamos a discriminar aquí sobre su procedencia, porque no es el momento ni hace al caso, pero si decimos que procesalmente era inexcusable abordarla en los Considerandos y en el fallo, puesto que si a un Tribunal se le plantea el problema previo de su competencia o de las trabas legales para conocer del caso, es claro que lo tiene que acometer antes de desentrañar la cuestión de fondo que el pleito encierre; y si no lo hace, incumple el axioma de la congruencia, tan claramente sancionado en el artículo 359 de la Ley de Enjuiciamiento civil, que obliga al juzgador a decidir «todos los puntos que hayan sido objeto del debate», en concordancia con el artículo 80 de la Ley de lo Contencioso-administrativo, cuando dice que «las sentencias decidirán todas las cuestiones controvertidas en el proceso».

Dicho lo que antecede sobre el problema procesal, decimos también, ello no obstante, y supuesta la vigencia del repetido artículo 9.º del Decreto de 1954, que la Sala tiene razón al sostener que la cuestión es de la competencia del Ministerio de Hacienda, y que su decisión al ordenar que el expediente se remita al mismo es una lógica consecuencia del dicho artículo; pero con ello no queda agotado el tema.

Efectivamente, el texto literal del artículo dice así: «Será de la exclusiva competencia del Ministerio de Hacienda la decisión en vía administrativa de las exenciones fiscales otorgadas a las Sociedades Cooperativas y la resolución de las cuestiones e incidencias que se planteen en dicha materia», pero, pese a su rotundidad y generalidad, deja en el aire algo tan importante como esto: el recurso o la alzada, una vez dictado el acto administrativo por la Oficina gestora del impuesto, ¿ha de plantearse directamente ante el Ministerio o después de las alzadas contra tal acto ante los Tribunales Provincial y Central de lo Económico-administrativo, con lo cual estaríamos ante el caso de tres instancias, único en nuestra legislación?

Sea cualquiera el punto de partida que se adopte o elija entre esos dos supuestos, no es discutible que la vía administrativa no se agota más que con la decisión del Ministro de Hacienda, y de ahí la propuesta de inadmisibilidad opuesta al recurso contencioso-administrativo, no admitida por la Sala y fundada en el art. 37 de la Ley de lo Contencioso-administrativo de 27 de diciembre de 1956, que dice que los recursos de esta naturaleza proceden contra los actos de la Administración, «no susceptibles de recurso ordinario en vía administrativa»; o, como decía la anterior ley en la materia de 8 de febrero de 1952 —arts. 1.º y 2.º— contra las resoluciones administrativas que «causen estado», entendiéndose que lo causan «cuando no son susceptibles de recurso por vía gubernativa; «ergo», si el Ministerio era el llamado a decir la última palabra en vía administrativa, claro es que ésta no estaba agotada y que la puerta de acceso a la jurisdicción contencioso-administrativa estaba cerrada.

Hay aún más en esa generalidad del repetido Decreto, y es algo tan interesante como esto: al llegar el expediente al Ministerio, en cumplimiento del mandato de la Sala, ¿gestará dentro de plazo

la contienda para que el mismo pueda conocer? O, dicho de otro modo, ¿no habrá caducado la acción de la entidad actuante, dado que por seguir su camino improcedente dejó de recurrir dentro del plazo de quince días contra el acto administrativo, como previene el Reglamento de Procedimiento Económico-administrativo y también la moderna Ley de Procedimiento administrativo de 17 de julio de 1958 en su artículo 122?

Ni esta Ley ni el Reglamento que acabamos de citar de 29 de julio de 1924, ni tampoco el vigente de 26 de noviembre de 1959, prevén el evento, pero puede servirnos de guía para esclarecer el problema el contenido del art. 475 del Reglamento de Procedimiento contencioso-administrativo de 22 de junio de 1894, siquiera su vigencia esté en tela de juicio, el cual estudia el supuesto en el caso de que se entable recurso de alzada dentro de la vía gubernativa en vez de entablar el contencioso-administrativo. El caso, como se ve, es inverso al actual, puesto que ahora se entabló improcedentemente el contencioso-administrativo, en vez del de alzada, dentro de la vía administrativa, ante el Ministerio, pero el supuesto de dicho art. 475 guarda indudable analogía con el que estudiamos, y también con el 5.º, 3, de la vigente Ley de lo Contencioso-administrativo, aunque es muy dudoso que este último sea aplicable.

Con todas las precedentes disquisiciones llegamos a las siguientes conclusiones: primeramente que las entidades recurrentes, tanto en el caso de la sentencia ahora comentada, como en la de 8 de octubre de 1958, equivocaron el camino al plantear su reclamación ante la Sala; en segundo lugar, que ésta tuvo razón al declarar la competencia del Ministerio para conocer del caso, siquiera mantengamos, respetuosamente, las apostillas más arriba expuestas; tercera, que el otro problema procesal que presenta la vía administrativa tiene una positiva realidad; cuarta, que debe o debió ser resuelto aplicable por analogía el mencionado artículo 475 del Reglamento de la jurisdicción contencioso-administrativa, en virtud del axioma jurídico que dice: «ubi eadem legis ratio, ibi eadem legis dispositio»; y quinta: que, dada la brevedad del término de quince días que rige como norma general para los recursos y alzadas en la vía administrativa, el plazo para que el Ministerio conociese al llegar a él el expediente por

decisión de la Sala, necesariamente estaría caducado y caducada también la acción.

Y no decimos que habrá quedado firme el acuerdo del Tribunal Central impugnado, y también el del Tribunal Provincial que el Central confirmó, porque lo cierto es que la Sala, en una y otra sentencia anuló esos acuerdos; de lo cual surge este otro problema: anulados tales acuerdos, ¿cuál es el acto administrativo que en virtud de la caducidad de la acción queda firme y consentido? La contestación no puede ser otra que la de sostener que el acto que permanece firme y consentido es el que produjo la liquidación impugnada, puesto que la Sala, en sus fallos, nada dice sobre la procedencia o improcedencia de dicha liquidación o liquidaciones, limitándose a definir que la competencia para resolver sobre su legalidad radicaba en el Ministerio de Hacienda.

JOSÉ MARÍA RODRÍGUEZ VILLAMIL.