

Jurisprudencia administrativa del impuesto de Derechos reales

XXIV

Derecho de habitación. Arriendos. Recargo Provincial. El contrato por el cual una sociedad, mediante escritura pública, arrienda a un particular dos pisos de una casa con muebles, libros y ropas, durante toda la vida del arrendatario, por dos mil pesetas mensuales, sin distinción de lo que corresponda a muebles e inmuebles, pudiendo el arrendador dar por terminado el contrato si el arrendatario no satisface dos trimestres consecutivos del precio o traslada los muebles a otro piso o dispone de ellos sin permiso de aquél o no conserva las cosas como un buen padre de familia; e igualmente el arrendador, si avisa con un año de anticipación y entrega una indemnización, ha de ser calificado como arriendo y tributa como tal y no como derecho real de habitación, siendo improcedente, por tanto, liquidarlo al 4 por 100, sobre el 25 por 100 de la capitalización al 5 por 100 del líquido imponible de toda la casa. Debe pagarse el recargo provincial correspondiente.

Doctrina.—La cuestión que se ha de resolver, es la de determinar la verdadera naturaleza jurídica del contrato, a los efectos del impuesto, aplicando la regla general del artículo 4º del Reglamento: el derecho de arriendo y el de habitación, se distinguen: 1.º Este es un derecho real por su naturaleza, e inscribible en el Registro de la Propiedad, desde luego; y aquél sólo es derecho real cuando reúna los caracteres del artículo 2.º de la ley Hipotecaria

número 5.^o 2.^o La extensión del derecho real de habitación se limita (artículo 524 del Código civil) a las necesidades del titular y de su familia ; el arrendamiento puede comprender varias fincas sin limitación en su disfrute ; y 3.^o El arrendamiento se constituye a título oneroso mediante precio cierto, condición que no es inherente a la habitación que puede ser a título gratuito ; en el caso del epígrafe, no aparece constituido un derecho real, puesto que, tanto por el precio como por la porción de finca arrendada, no se ha fijado en atención a las necesidades del arrendatario y su familia, sino por la libre voluntad de los contratantes, habiendo, por otra parte, un precio cierto, abonable periódicamente con facultad de rescisión, tanto por el arrendador como por el arrendatario, si no se pagan a aquél dos trimestres, o mediante el abono de una indemnización, todo ello característico del arriendo ; sin que obste a esta calificación jurídica el pacto de duración del contrato por la vida del arrendatario, deduciendo de ello que falta la condición (artículo 1.543 del Código) de plazo determinado, puesto que si bien no se ha pactado por tiempo fijo, se da la nota de temporalidad, esencial en el arriendo, y aun la de terminación, puesto que su duración se establece con relación a un día cierto, como lo es aquél que necesariamente ha de venir, aunque se ignore cuando ; procede, pues, liquidar por el número 7.^o de la tarifa por el concepto de arriendo, según las reglas de esos contratos y exigir el recargo provincial (artículo 238 del Estatuto Provincial), dada la fecha. (Acuerdo del Tribunal Central de 26 de Abril de 1927.) 22.

XXV

Hechos.—Girada una liquidación con multa y demora, a virtud de expediente de investigación, incoado por el liquidador, que aportó o reclamó todas las pruebas, se hizo efectivo el importe de aquélla y de los honorarios y multa del liquidador. Reclamó un interesado alegando que en ciertos bienes amillarados a su nombre, sólo tenía el causante el usufructo, no debiendo por tanto liquidarse el pleno dominio sino la consolidación : el Tribunal Provincial acordó (oyendo sólo al liquidador que regentaba la oficina y no al que practicó la liquidación trasladado a otro Registro) anular la

liquidación y que se girase otra a los nudo propietarios por la consolidación; no hizo pronunciamiento sobre la devolución de la cuota, de la multa y de los intereses de demora. El liquidador que practicó la liquidación, pretendió se le enviase el expediente a la capital de provincia donde prestaba servicio. El Presidente del Tribunal no accedió a ello y sólo dispuso que en el expediente de devolución del ingreso anulado no se comprendiese, según el artículo 168 del Reglamento del Impuesto, lo satisfecho por multa y honorarios, ordenando al liquidador devolviese al interesado éstos, lo que aquél efectuó. Interpuesto recurso *por el liquidador*, el Tribunal Central *anuló la actuado*.

La Administración Central tiene la obligación de revisar todas las cuestiones de los expedientes aunque no las planteen los interesados, según Real orden de 22 de Noviembre de 1901, y tal obligación compete hoy al Tribunal Central, según el Real decreto de 16 de Junio de 1924, que le transfirió todas las facultades de los Centros Directivos; la jurisprudencia Contencioso-administrativa, en Sentencias de 9 de Marzo de 1912, 23 de Febrero de 1914, 31 de Enero de 1916, 30 de Diciembre de 1919 y 9 de Abril de 1921, ha declarado que, aun siendo incompetente para conocer del fondo, puede revisar el procedimiento y anular lo actuado si hay un trámite esencial infringido por ser el procedimiento garantía del derecho; en consecuencia, dispuesto por el artículo 80 del Reglamento de procedimiento, que los fallos definitivos deben resolver todas las cuestiones que surjan, hayan sido o no promovidas, y aparentando que en el recurso económico-administrativo, el Tribunal Provincial *anuló la liquidación* girada a virtud del expediente de occultación instruído por el liquidador, con multa y demora, sin hacer pronunciamiento alguno sobre la devolución, tanto de la cuota como de la multa y honorarios que percibió el liquidador, tal deficiencia implica un vicio de nulidad del fallo del Tribunal Provincial y de los acuerdos posteriores a su ejecución, por lo que previo requerimiento a los interesados—uno de ellos el liquidador por sus honorarios y participación en la multa—para que comparezcan en el expediente y aleguen lo que crean pertinente, debe dictarse nuevo acuerdo por el Tribunal Provincial, resolviendo todas las cuestiones. (Acuerdo de 5 de Mayo de 1927.) 15.

XXVI

Si la cuantía de las cuotas liquidadas y de las multas, no excede de 5.000 pesetas, causa estado el acuerdo del Tribunal Provincial y es incompetente el Central, procediendo sólo recurso ante el Tribunal Provincial de lo Contencioso-administrativo, según los artículos 41 y 42 del Reglamento de 29 de Julio de 1924. Si en la notificación del acuerdo hay error respecto del recurso procedente, tal error, vicia de nulidad la notificación que debe reiterarse indicando el debido, según el 34 de dicho Reglamento, con los requisitos indicados en el Capítulo 6.º (Acuerdo del Tribunal Central de 10 de Septiembre de 1927.). 18.

Procedimiento.—Este fué exclusivamente el fallo oficial, pero es tan curioso el caso a que se refiere este fallo, que creemos oportuno exponerle brevemente y consignar una opinión respecto de su solución que no tiene garantía oficial, sino la del distinguido jurisconsulto que la dió. En escritura de capitulaciones matrimoniales, el padre del novio, hizo donación a su hijo, que la aceptó en el mismo acto, de todos los bienes que fueran del donante en el momento de su muerte, y los contrayentes se instituyeron mutuamente herederos usufructuarios y determinaron que, si alguno falleciese sin hacer elección de heredero, le sucederían sus hijos, no juntos, sino con preferencia de sexo y edad; el hijo contrayente premurió al padre y, fallecido este último, la nuera y un hijo suyo, nieto por tanto del donante, otorgaron escritura de manifestación de bienes, en que se declaraba, que el usufructo era de la madre, y la nuda propiedad del hijo. El problema que se presentó al liquidador fué el determinar de quién procedía el usufructo. El liquidador estimó que dominaba del suegro y por ello lo liquidó como herencia de extraños, dado el parentesco de afinidad de éste con su nuera. El distinguido jurisconsulto a que nos hemos referido, estimó que los bienes, y por tanto su usufructo, procedían del marido y debía liquidarse, en relación a su parentesco con el hijo y con la viuda, realizando además otra liquidación por la transmisión de los bienes del primitivo donante al cónyuge donatario. Brevemente resumidos los funda-

mentos de esta opinión son : la nuera no es heredera del suegro, ni testamentaria ni legítima, y no procede suponer una transmisión a su favor, que no se ajusta a la realidad ; en las capitulaciones matrimoniales los cónyuges se instituyeron mutuamente herederos usufructuarios, el padre donó al hijo los bienes que poseyera al momento de la muerte y aquéllos establecieron un heredamiento preventivo a favor de los hijos, que es irrevocable ; y como la escritura de manifestación de bienes se ajusta a la de capitulaciones, en la cual la donación del padre al hijo quedó perfecta, aunque quedara indeterminada, no por la adquisición del derecho, sino por la cuantía de los bienes donados, ha de deducirse que éstos no pasaron del abuelo al nieto y a la nuera directamente, sino previa transmisión a favor del padre, o sea el contrayente, y de éste a su mujer y a su hijo ; debiendo, en consecuencia liquidarse ambas transmisiones. Este criterio se ajusta a las capitulaciones matrimoniales y no se opone a ningún precepto legal. Debe liquidarse, la transmisión del padre-donante al contrayente-donatario, porque subordinada la donación a que haya bienes al morir el donante, sólo después de fallecer, ha podido determinarse la cuantía de la transmisión y sólo entonces ha podido valorarse y liquidarse, y porque los bienes no han sido transmitidos directa del abuelo al nieto.

XXVII

Doctrina. La adjudicación del precio aplazado de una venta, cobrado por un padre en nombre de sus hijos y entregado a éstos, debe tributar como herencia del causante a los hijos, aun cuando la venta estuviera hecha antes de la muerte del dicho causante. El impuesto de caudal relichto no es aplicable a las ventas anteriores a 1.º de Mayo de 1926; cualquiera que sea la fecha de presentación.

Caso.—Realizada la venta de una finca, aplazando la entrega del precio para cuando se consiguiera la licencia judicial, por ser menores de edad los vendedores, fallecieron éstos antes de percibir aquél, siendo declarados sus herederos unos primos suyos, cuyo padre cobró en nombre de éstos y les adjudicó el precio. El liquida-

dor giró tres liquidaciones por esta adjudicación: una por herencia de la madre de los menores, causada en 1918; otra por el caudal relicto por uno de los menores, desaparecido en África en 1921, y otra por herencia de éste último. Los interesados reclamaron, alegando que la casa fué vendida antes de fallecer los vendedores, inventariándose aquélla sólo al efecto de la inscripción previa en el Registro de la Propiedad antes de efectuar la de la venta. La reclamación no prospera; en cambio se anula la liquidación del caudal relicto y se ordena agregar el capital, base del mismo, a la masa general para girar nueva liquidación.

Fundamentos.—No es admisible la alegación de los interesados, de que la casa fué vendida antes de morir los causantes, que por ello ni la adquirieron ni la transmitieron porque el fallo se apoya en que no fueron las fincas lo transmitido por herencia, sino los créditos por el precio aplazado de la venta; y bien fueran las fincas las transmitidas, bien los créditos, debió incluirse unas y otras en el inventario, y no hecho así se incurrió en multa y demora.

Según la ley de 28 de Febrero de 1927, las disposiciones referentes al caudal relicto no son aplicables a las sucesiones causadas antes de 1.^o de Mayo de 1926, cualquiera que sea la fecha de su presentación para liquidar; y como según el artículo 41 de la ley la cuota de la liquidación de caudal relicto, se dedujo de la base de herencia del impuesto, debe anularse la liquidación de caudal relicto por ser anterior la fecha del fallecimiento del causante a la de la ley, y girarse otra complementaria, aumentando la cuota que entonces se dedujo. (Acuerdo del Tribunal Central de 19 de Julio de 1927.) 26.

XXVIII

No es preciso, para que al disolverse una sociedad, tribute al 0,50 por 100 y no al 1 por 100, que conjuntamente consten en la escritura de disolución el último balance anterior a la disolución y adjudicación expresa del capital a los socios o a terceros, bastando que se cumpla uno sólo de estos requisitos.

Fundamentos.—Lo mismo, conforme al artículo 18, párrafo 14, del Reglamento de 1911, que al 19, párrafo 15 del vigente de 1927,

la disolución de sociedad tributa al 0,50 del haber social líquido, según el balance anterior al acuerdo de disolución, y sólo si ese balance no se acompaña o no se hace adjudicación expresa de los bienes sociales, tributará al 1 por 100, concepto no modificado, sino meramente precisado por el vigente, al sustituir la disyuntiva o por la locución *en su defecto*; no es por lo tanto necesario que concurran ambos requisitos, sino uno sólo: el actual Reglamento no ha tratado de modificar al anterior en ese extremo. (Acuerdo del Tribunal Central de 19 de Julio de 1927.) 27.

XXIX

Procedimiento.—El plazo para recurrir contra una liquidación es el de quince días hábiles desde el siguiente a la notificación, o en su caso, al del ingreso, según el artículo 62 del Reglamento de 29 de Julio de 1924, por lo que entablada una reclamación contra liquidación de la Abogacía de la Caja de Depósitos, al siguiente de vencer el plazo expresado, se declara extemporánea e inadmisible. (Acuerdo de 22 de Noviembre de 1927.) 42.

XXX

Herencia. La manifestación hecha por la viuda de un causante en su instancia al pedir la liquidación, de que los valores depositados en los Bancos eran propiedad de éste exclusivamente, no puede ser desvirtuada por aportación de certificados de los Bancos, expedidos con posterioridad a la liquidación, girada a consecuencia de aquella manifestación y al efecto de demostrar que eran depósitos indistintos, los constituidos por los valores.

Fundamentos.—La propiedad de los valores se desconocía por la Administración que había de atenerse (antes de la Ley de 26 de Julio de 1922, que estableció la presunción de copropiedad de los cotitulares de depósitos indistintos) a lo que decían los interesados, y declarada y confesada por la viuda la propiedad de la totalidad de los valores depositados a favor del marido, no es lícito a aquélla:

volver de sus propios actos, ni contra las consecuencias que su declaración produjo; ni aun dentro de la regla 4 del artículo 7.^º de la ley de 1922 (hoy artículo 9 del Reglamento), cabe la impugnación producida, porque el hecho de estar constituidos en depósito unos valores, no significa que la ley atribuya su propiedad por mitad a los titulares, sino que ésta sólo establece una presunción que cede a prueba en contrario, y ninguna más eficaz que la declaración de la interesada, que hace prueba plena, conforme al artículo 1.232 del Código civil, y no puede ser desvirtuada por otras manifestaciones posteriores. (Acuerdo del Tribunal Central de 13 de Septiembre de 1927.) 43.

XXXI

La adquisición de material mediante gestión verbal del funcionario correspondiente del Centro Directivo, sin que medie contrato escrito entre la Administración y el proveedor, está exenta aunque a aquella adquisición haya precedido resolución del Centro Directivo acordándola, y aunque se haya hecho efectivo el precio, no en metálico directamente, sino mediante la expedición del correspondiente libramiento.

Cualquiera que sea la calificación jurídico fiscal de esa adquisición, se halla exenta por ser verbal, según el artículo 6.^º, número 5 del Reglamento, sin que esto lo desvirtúe los trámites previos seguidos hasta acordar la compra del material, porque ellos son consecuencia de la especial organización de la Administración, sin que en ellos intervenga el particular, ni le obliguen, no pudiendo estimarse esas diligencias previas como el contrato mismo y deducir así que éste constaba en documento. (Acuerdo del Tribunal Central de 7 de Febrero de 1928.) 45.

XXXII

Deudas deducibles de las herencias. Es indispensable para ello que consten en título, que lleve aparejada ejecución, carácter que no revista una escritura pública en que una persona como apoderado de otra, de la que es administrador general, vende una finca

y cobra el precio, cuyo importe no entregó al poderdante siendo esa la deuda que se pretende deducir de la herencia de dicho apoderado al morir éste.

Fundamentos.—Aunque según el artículo 1.218 del Código civil, los documentos públicos hacen prueba del hecho que los motiva y de su fecha, no basta para que una deuda sea deducible del caudal hereditario, la indubitable prueba de su existencia, pues según el artículo 95 del Reglamento, es preciso que lleve aparejada ejecución el documento fehaciente en que conste, pues esto significa la alusión que ese artículo hace al 1.429 de la ley de Enjuiciamiento civil, según Sentencias del Tribunal Supremo de 23 de Enero de 1923, 28 de Octubre y 31 de Diciembre de 1921; y como según los artículos 1.435 y 1.440, en relación al 1.467 de la ley de Enjuiciamiento civil, para que pueda despacharse ejecución es preciso que, además de las condiciones del título en que conste la deuda, se trate de cantidad líquida y que haya vencido el plazo de la obligación, es notorio que no reúne los caracteres del título y de la deuda indicados la deuda que surja de una escritura de venta realizada por un mandatario que murió sin entregar el precio al mandante, pues de ese hecho, según los artículos 1.718, 1.720, 1.728 y 1.729 del Código civil, surge la obligación de todo mandatario de rendir cuentas y abonar el saldo, y por lo tanto el mandante sólo tiene acción para reclamar la rendición de cuentas, pero no para proceder ejecutivamente, pues es preciso ante todo precisar la cantidad líquida en que consiste la deuda. (Acuerdo del Tribunal Central de 13 de Septiembre de 1927.) 53.

GABRIEL MAÑUECO

Abogado del Estado.