

Jurisprudencia administrativa del impuesto de Derechos reales

XXV

1.º *La rescisión voluntaria de un contrato perfeccionado ha de liquidarse como nuevo acto sujeto, además de liquidar el contrato rescindido, al contrario de lo que ocurre si la rescisión procede de providencia administrativa y judicial.*—2.º *La cesión del derecho hereditario con cuantos derechos y facultades le integran a cambio de una pensión vitalicia anual ha de tributar por la cesión del valor de los bienes de la herencia sobre la diferencia entre el valor de los bienes cedidos y el capital de la pensión.*—3.º *La hipoteca, constituida para garantizar el pago de la pensión debe tributar no por el valor total de la capitalización de ésta durante el período de su existencia, sino por la cantidad estrictamente asegurada.*—4.º *Está exenta la extinción de la pensión constituida a cambio de la cesión de bienes sin perjuicio de lo que corresponde pagar al cesionario por el valor de los bienes cedidos deducido el capital de la pensión.*—5.º *El cedente de los bienes que los readquiere del cesionario por virtud de la rescisión, debe pagar por el valor total de los mismos.*

Caso.—Dos interesados convinieron en escritura pública en ceder el primero al segundo una herencia a cambio de que el segundo abonase al primero una pensión vitalicia, y antes de que

se abonase pensión alguna rescindieron espontáneamente por otra escritura el contrato y suplicaron a la Oficina liquidadora, en forma alternativa, se declarasen exentas del impuesto ambas escrituras *por no haber tenido existencia jurídica el contrato comprendido en ellas*, o en otro caso, que se liquide la primera sólo por la pensión y por la constitución de la hipoteca, y la segunda, por la cancelación, fundándose en que el primer contrato no llegó a tener existencia jurídica por no haberse abonado pensiones, en que es invalorable el derecho hereditario, en que la hipoteca debe limitarse a la base en que se aseguró y en que la extinción está exenta. De estas reclamaciones *prosperan las dos últimas y se desestiman las demás*.

Fundamentos.—La rescisión de un contrato no produce por sí sola derecho a la devolución de las cantidades liquidadas, pues según el artículo 57 del Reglamento la devolución de las cuotas liquidadas sólo procede si la rescisión se decreta administrativa o judicialmente, estimándose como nuevo acto sujeto al impuesto la rescisión voluntaria por acuerdo libre de las partes; sin que obste a ello el que no se hayan iniciado las prestaciones de las partes a virtud de lo estipulado, pues basta a los efectos fiscales que el contrato quedara perfeccionado y que su rescisión posterior sea debida a la libre determinación de los interesados, conclusión indudable en cuanto a la cesión del derecho hereditario a cambio de constitución de la pensión; respecto de la hipoteca, aunque pudiera hacerse la objeción de que, según los artículos 1.875 del Código civil y 146 de la ley Hipotecaria, para que quede aquélla válidamente constituida, es preciso su inscripción, y no habiéndose efectuado ésta no debe exigirse el impuesto, ni por su constitución ni por su extinción ha de tenerse en cuenta que según el artículo 40 del Reglamento se ha de prescindir a los efectos fiscales de los efectos de forma y fondo que puedan afectar a la validez y eficacia de los actos, y, por tanto, no es posible omitir esa liquidación en uno que reunía todos los caracteres de validez y sólo pendía de otro voluntario en las partes y posterior al contrato mismo, o sea, la inscripción; pero en cuanto a la base de la hipoteca no puede servir el *capital total de la pensión*, pues distribuida la responsabilidad sobre los inmuebles gravados, calculando la responsabilidad por la pensión de un año, la garantía real que co-

munica la obligación hipotecaria se extiende solamente, según los artículos 119 y 120 de la ley Hipotecaria, a la suma de que responde cada finca hipotecada, preceptos en que se han inspirado numerosas resoluciones de la Dirección de Registros, como las de 18 de Abril de 1879, 28 de Octubre de 1886 y 5 de Abril de 1907, y, por lo tanto, estas cantidades aseguradas con la hipoteca y no el capital total de la pensión, será la base de la liquidación de la hipoteca, por decirlo así expresamente la escritura. Aunque el número 11 del artículo 5.º del Reglamento sujeta la constitución y extinción de las pensiones en general, el 17 del 6.º declara exentas la extinción, las que se constituyen a cambio de la cesión de bienes, sin perjuicio de lo que corresponde satisfacer al cesionario, si se dedujo el capital de la pensión del valor de los bienes, y por ello mismo ha de declararse exenta la extinción de la pensión, pero ha de girarse una liquidación a nombre del cesionario de los bienes por la diferencia entre el valor total de los bienes y la base que sirvió a la liquidación que se le hizo, o sea el valor de aquéllos deducido el capital de la pensión, puesto que al practicarse dicha liquidación se habrá deducido del valor de los bienes el capital de la pensión, y por ello, al extinguirse ésta, ha de pagarse por la diferencia, según dicho artículo 6.º, número 17; por el contrato de cesión del derecho hereditario el cesionario recibió la propiedad de todos los bienes cedidos, y aunque por estar sujeto a la prestación de una pensión al cedente no se satisfizo el impuesto por el valor total de los bienes cedidos, no deja de ser un hecho cierto a los efectos fiscales que adquirió la propiedad total de los mismos, de los que dispuso al devolverlos al cedente por virtud de la rescisión, según el artículo 1.295 del Código civil, y, por lo tanto, como el cesionario reintegra al cedente en la propiedad de todos los bienes que éste le cedió, es claro que por virtud de la rescisión el antiguo cedente recibe el valor total de los bienes, y ese valor y no sólo la diferencia entre el capital de la pensión y el valor mismo de los bienes es lo que debe servir de base a la liquidación por reversión de los bienes al cedente, que ha de liquidarse como acto nuevo, según el artículo 57 del Reglamento. (Acuerdo del Tribunal Central de 23 de Noviembre de 1926.)

XXVI

Suministros. Obras con suministro de materiales. Ventas al Estado.

El contrato por el cual el Ministerio de Marina adquiere por gestión directa el material eléctrico para una base Naval, habiendo de realizar el vendedor determinadas obras, no puede calificarse como contrato de suministro puramente, sino de ejecución de obras con suministro de materiales, estando exentos éstos por su paso al Estado. La calificación del contrato no puede ser el de suministro después del Decreto-ley de 27 de Abril de 1926, por cuanto es sólo aquel por el que una persona se obligó a entregar a otra en plazos sucesivos, y mediante precio o compensación de otra especie, pluralidad de objetos muebles o unidades métricas de agua, gas, etc., cuya cuantía se subordina a las necesidades del adquirente y está sujeta a rectificación, y ese precepto, como interpretativa de los preceptos anteriores, debe aplicarse a todos los casos, y en el caso actual no concurren los requisitos indicados para calificar de suministro, pues no consta la estipulación de la entrega sucesiva y periódica subordinada a las necesidades del adquirente, sino que la adquisición se verificó por una Comisión, nombrada por el Ministerio, por lo que debe ser estimado en principio como compraventa; pero como el proyecto, según consta en la Real orden aprobándolo, es para instalación de líneas y motores para fuerza motriz de la base naval y que la obra se lleve a cabo por gestión directa, el contrato debe calificarse como ejecución de obras con suministro de materiales, según el artículo 17 del Reglamento, toda vez que la obra contratada queda incorporada a cosa que no es del contratista; no especificando el contrato lo que corresponde a cada uno de esos conceptos, y por ello, conforme al artículo 24 del Reglamento, corresponden dos tercios del precio a la adquisición de motores y materiales, y un tercio al contrato de ejecución de obras; los preceptos fiscales aplicables son los que rigen cuando el contrato se celebró, no siéndolo los del Decreto-ley de 27 de Abril de 1926, ya que según su dispo-

sición transitoria éste no rige a los contratos celebrados desde 1.º de Mayo de ese año ; procede exigir el impuesto, dada esa calificación por contrato de obras al 0,25, según el número 20 de la tarifa de la ley de 2 de Abril de 1900, y artículo 17 del Reglamento de 20 de Abril de 1911, ya que el importe de las obras exceden de 4.000 pesetas, y declarar exento el contrato de compraventa de material por estarlo aquellos en que recae sobre el Estado la obligación del pago, según el número 2 del artículo 6.º y 50 del Reglamento. (Acuerdo del Tribunal Central de 18 de Noviembre de 1926.)

XXVII

Los liquidadores del Impuesto carecen de personalidad para entablar recursos de alzada en todo aquello que personalísimamente no les afectó en sus derechos propios, por tener el carácter de Agentes de la Administración ; por lo cual no es admisible el recurso de alzada interpuesto por un liquidador contra acuerdo del Tribunal provincial que anuló liquidaciones giradas por aquél en una herencia, por no aparecer justificadas las notificaciones de la base liquidable, después de aprobado el expediente de comprobación por la Abogacía del Estado, a los interesados. Esta es la doctrina que, reiterando una vez más el criterio fijado por la Dirección de lo Contencioso en sus acuerdos de 5 de Septiembre de 1910, 29 de Abril de 1916, por el Tribunal Gubernativo en 22 de Enero de 1916, y por el Tribunal Supremo en reciente Sentencia de 12 de Junio de 1926 y en auto de 3 de Abril de 1915, y en armonía con los artículos 13 de la ley de 2 de Abril de 1900 y 135 del Reglamento de 1911 y 9 del Reglamento de procedimiento de 29 de Junio de 1924, señala el Tribunal Central, indicando además que al resolver el Provincial la anulación de las liquidaciones adoptó un acuerdo dentro de sus facultades, según la jurisdicción que ejerce, sin vulnerar directa o inmediatamente derecho alguno del funcionario, tanto más cuanto que en este caso no hizo sino ordenar la subsanación de la falta de un requisito procesal, cuya omisión es sólo imputable a aquél, y que no prejuzga las conse-

cuencias que para el Tesoro tengan las liquidaciones, una vez subsanada. (Acuerdo de 18 de Noviembre de 1926.)

XXVIII

Falta de personalidad del liquidador para recurrir por anulación de liquidaciones por no afectarle en sus derechos personales. (Caso igual al anterior.) (Acuerdo de 23 de Noviembre de 1926.)

XXIX

El legado de una pensión vitalicia, representada, según las palabras testamentarias, por los intereses que produzcan 500.000 pesetas de Deuda interior del 4 por 100, depositadas en el Banco de España, siendo voluntad del testador que se abonen los intereses al pensionista a sus respectivos vencimientos, y que al fallecimiento de éste pase el capital, o sea las pesetas nominales de la expresa Deuda interior a las Religiosas Siervas de María, asistentes de enfermos; así como el legado de diez pesetas diarias, facultando a los albaceas para disponer de los valores necesarios en aseguramiento de esa pensión y siendo voluntad del testador que al fallecer el pensionista se reparta el capital afecto de la pensión entre los establecimientos de Beneficencia en la forma que estimen los albaceas, recomendándoles, en primer término, un hospital de niños pobres, constituyen no dos obligaciones personales del heredero, sino dos legados de pensión cuyo cumplimiento está asegurado con la afectación de bienes especiales, y deben por ello rebajarse del caudal hereditario, y el pago del impuesto no es, por tanto, imputable al heredero, sino a los mismos legatarios; debe consignarse nota por el liquidador, obligando a presentar el documento cuando se extinga la pensión; en cuanto al último legado, por ser indeterminado el establecimiento adquirente del pleno dominio.

Fundamentos.—El liquidador giró las liquidaciones a nombre de los pensionistas sobre el capital de las pensiones, y a nombre del heredero sobre el total de la herencia sin rebajar el capital de aquéllas; el heredero pidió que de la base que se le había fijado se rebajase el capital base de las pensiones, porque dispuesto por el testador de ese capital en favor de los pensionistas y al fallecer ellos en favor de otras entidades, nunca lo adquiere el heredero; el Tribunal Provincial rechazó la reclamación porque se trataba de pensiones testamentarias a cuyo pago no quedaban sujetos bienes determinados. *El Central revoca el fallo.* Según el artículo 94 del Reglamento del Impuesto de 1911, modificado por Real decreto de 6 de Septiembre de 1917, la base de liquidación en las transmisiones a título oneroso se fija deduciendo del caudal el importe de las cargas que disminuyan realmente el valor de los bienes, entendiéndose por carga las meras pensiones u otros gravámenes de naturaleza perpetua o temporal que afecten a los bienes o aparezcan directamente impuestos sobre ellos, precepto, que según el preámbulo se proponía impedir se confundiese lo que era obligación puramente personal impuesta por el testador al heredero con lo que fuese carga real de los bienes y con tal pretexto se tratase de deducir del caudal hereditario el importe de los legados de pensión, mientras no respondiesen directamente de su pago bienes determinados; el caso expuesto es evidente: se constituye un legado de pensión, usufructo o renta vitalicia, y que se dispone además del capital e interés del legado en favor de personas distintas de los pensionistas, cuando éstos fallezcan, por lo cual dicho capital ha de deducirse del relicto al fijar el haber hereditario del heredero, puesto que los títulos de la Deuda quedan afectos al pago de la renta legada, consistente precisamente en los intereses de esos títulos, dándose así los requisitos exigidos en el artículo 94 citado; y además, habiendo de pasar a la muerte de los pensionistas en plena propiedad a otras personas, no forma parte del caudal del heredero, y no teniendo éste derecho alguno a dichos bienes, eso puede exigírsele, el pago del impuesto, por su transmisión, el cual corresponde, según el artículo 58 del Reglamento, al adquirente; por lo tanto, debe rebajarse del caudal hereditario el importe efectivo de los títulos de la Deuda afectos a la pensión, según la cotización del día del fallecimiento del cau-

sante ; y en cuanto al último de los legados, como es indeterminado el establecimiento que en definitiva haya de adquirir los bienes en plena propiedad al fallecer el pensionista, debe la oficina liquidadora poner nota en el documento consignando la obligación de presentarle al fallecer el pensionista para girar la liquidación a cargo del Establecimiento benéfico designado por los albaceas. (Acuerdo del Tribunal Central de 25 de Enero de 1927.)

GABRIEL MAÑUECO.

Abogado del Estado.