

Jurisprudencia administrativa del impuesto de Derechos reales

I

El contrato por el que el Estado cede la utilización del edificio de la Bolsa, propia de aquél, a la Junta Sindical de Agentes por el precio o merced de 90.000 pesetas durante cincuenta años con los pactos adicionales de que la Junta podría percibir arbitrios por los servicios que se prestasen dentro del local, modificar las cuotas de los agentes y los billetes de entrada, ceder los departamentos innecesarios para la Bolsa, ingresándose el importe de lo recaudado en el Tesoro mediante cuenta en que se deduciría los gastos de conservación, mejora y el precio fijo del arriendo, el cual sería abonado siempre cualquiera que fuesen los ingresos, es un contrato de arriendo y la base de liquidación es el importe del canon de 90.000 pesetas por los cincuenta años de duración.

La Junta impugnó la liquidación practicada conforme a esa base, sosteniendo que se trataba de un contrato de administración de arbitrios con un mínimo garantizado al Estado y no de un arriendo, ya que no existe cesión o uso de ninguna cosa, pues la utilidad del edificio es la de cualquier oficina pública, ni precio cierto, por ser las utilidades variables, ni lucro más que para el Estado, del cual es mero mandatario el Colegio de Agentes. El Tribunal gubernativo *desestimó la reclamación*, separándose del dictamen de la Dirección de lo Contencioso, que entendía se trataba de un contrato de mandato o gestión ; y el Tribunal Supremo

confirma el fallo. La cuestión es la de si se trata de un contrato de arriendo del Palacio de la Bolsa o de uno para la administración de arbitrios cuyo mínimo asegura el Colegio al Estado. Dadas las disposiciones de la ley de 29 de Diciembre de 1921, las de la Real orden de 8 de Marzo de 1923 autorizando a la Dirección de Propiedades para la celebración del contrato de arriendo del edificio de la Bolsa con sujeción a las bases que fijaba y las de la escritura por la que se celebró el contrato con arreglo a aquellas bases, detalladas en el fallo, y, que por su extensión, no es posible transcribir, es indudable que se trata de un *contrato de arriendo* del edificio, puesto que esta palabra se repite continuamente en ellas, estipulándose el uso del local y el precio o merced del arriendo como cantidad fija, y, por tanto, la naturaleza jurídica del contrato no puede ofrecer duda, puesto que en él concurren los requisitos característicos del de arriendo, según el artículo 1.543 del Código civil, ya que el Estado, propietario del edificio de la Bolsa, de una parte, da a la Junta Sindical del Colegio de Agentes, que es la otra parte contratante, el goce o disfrute de una cosa, el inmueble referido, a partir de día fijo, por plazo determinado y por precio cierto de 90.000 pesetas, pagadero por trimestres vencidos: sin que a ello obsten las estipulaciones referentes a la facultad de la Junta de percibir arbitrios por los servicios que se presten dentro del local o a la cesión gratuita o por precio de ciertas partes del edificio o a la forma de abonar la Junta los ingresos que excedan a los gastos en la Tesorería Central de Hacienda, pues según la cláusula primera, el precio fijo del arriendo no obsta a las otras sumas a que se refieren otras condiciones por ser independiente de ellas, como lo revela la novena, que dice «sea cual fuere la relación de ingresos y gastos, la Junta Sindical habrá de abonar el precio del arriendo», todo lo cual revela que las cantidades procedentes de dichos arbitrios o subarriendos que se reservó el Estado para reintegrarse del crédito extraordinario concedido por la ley de 29 de Diciembre de 1921 para reembolso de las obligaciones hipotecarias de la Bolsa en circulación, en nada afectan al contrato principal de arriendo, y sólo se han fijado en uso del derecho que da el artículo 1.255 del Código civil, sin que desvirtúen la naturaleza jurídica de aquél; siendo, pues, un arriendo consignado en escritura pública y no estando exento, según el artículo 6.^o del Reglamento, ha

de liquidarse como tal contrato de arriendo por reunir todos los requisitos de aquél contrato. (Sentencia de 12 de Febrero de 1926. *Gaceta* de 21 de Septiembre de 1926.)

II

Derecho foral. Muebles. La aportación a una sociedad domiciliada y constituida en Madrid de bienes muebles, consistentes en varios establecimientos mercantiles, existencias e instalaciones de los mismos, nombre y marca comercial, sitos unos en territorio foral y otros en territorio no foral, está sujeta a la legislación general del impuesto y debe tributar por todos ellos al Estado, siendo por tanto improcedente la exacción por la Diputación provincial en la parte referente a los bienes sitos en territorio foral, la cual debe devolverse.

Así se declara en pleito promovido contra acuerdo de la Diputación provincial de Vizcaya, que, después de cobrar el Estado su impuesto por la totalidad de la aportación social, exigió el suyo especial sobre el valor de los establecimientos instalados en Bilbao. El artículo 3.^º de la ley del impuesto declara no goza de exención la transmisión de muebles por actos intervivos a favor de españoles o naturalizados, aunque aquéllos se hallen sitos o depositados en territorio exento; y corroborando este criterio (fijado además en sentencia de 10 de Octubre de 1916) el artículo 2.^º del reglamento, regla 4.^a, previene que dichas transmisiones quedan exentas del impuesto cuando el adquirente tenga derecho al régimen foral, cualquiera que sea la vecindad del transmitente, el lugar del otorgamiento del documento y el en que estén sitos los bienes, lo que revela bien claramente, a sensu contrario, que, si el adquirente no tuviera derecho a la vecindad foral, adeudará el impuesto en territorio común, e igual precepto contiene el artículo 1.^º, párrafo 3.^º número 3.^º, que reputa sitos en territorio nacional los bienes de los españoles sujetos al impuesto, aunque no estén materialmente en el mismo territorio; y por lo tanto, la liquidación por la totalidad de los bienes aportados debió girarse, como se hizo, en Madrid, pues la sociedad está domiciliada en Madrid, donde se constituyó, sin

vecindad foral ninguna ; y al exigirla la Diputación por los bienes sitos en Bilbao se incurrió en duplicación de pago, conforme a los artículos 42 y 167 del Reglamento del Impuesto ; confirmando esto dispone la Real orden de 25 de Mayo de 1920, modificando el artículo 98 del Reglamento, que los documentos de sociedades se presentarán donde tengan su representación principal en territorio sujeto al impuesto, atribuyendo la competencia necesaria a una oficina para liquidar otros conceptos con exclusión de las demás : las sentencias de 10 de Octubre de 1916 y 22 de Marzo de 1918 aplican estas disposiciones legales y mantienen la doctrina de que los bienes muebles transmitidos por actos o contratos entre españoles avecindados en territorio no exento se consideran sujetos al impuesto aunque no se hallen materialmente en él, sino incluso en el extranjero. (Sentencia de 11 de Enero de 1926. *Gaceta de 15 de Septiembre de 1926.*)

III

Creado un mayorazgo con la obligación de que la mitad de sus rentas se apliquen a una obra pía, el contrato por el que se dividen los bienes de aquél adjudicando la mitad a la Junta Provincial de Beneficencia, representante hoy de la obra pía, y reservando la otra mitad, libre de toda carga, a la sucesora del vínculo, no es una división de comunidad de bienes ni disolución de sociedad, sino una adjudicación de bienes a una entidad de beneficencia que debe tributar según el número 9 de la tarifa al 2 por 100 en cuanto a la primera mitad y como extinción de derecho real (núm. 22 de la tarifa) en cuanto a la segunda.

Existe comunidad de bienes, según el artículo 392 del Código civil, cuando la propiedad de una cosa o derecho pertenece proindiviso a varias personas, y en el mayorazgo aludido, fundado en el siglo XVI, no había tal comunidad, pues únicamente se establecía que la mitad de la renta de los bienes se distribuyera en obras pías, por lo que, a los efectos del impuesto, se trataba de bienes sujetos a una carga o derecho real consistente en abonar la mitad de las rentas a la Fundación creada por el mismo instituidor del mayorazgo ; de consiguiente al adquirir dicha Fundación, por la

escritura actual, unos bienes de que antes no era propietaria, pues sólo tenía derecho a las rentas; es de estricta aplicación el número 9 de la tarifa referente a adquisición de bienes por establecimientos de beneficencia particular y debe tributar al 2 por 100; y en cuanto a la sucesora del vínculo, como por la supuesta escritura de división de bienes lo que se hace en realidad es extinguir el derecho real que gravaba las fincas; pero sólo en cuanto a la mitad de los bienes que aquélla conserva, es estrictamente aplicable el número 22 de la tarifa, y debe liquidarse esa liberación o extinción al 4 por 100. No se da la comunidad de bienes, por faltar las características jurídicas de esta institución, entre una persona poseedora de un mayorazgo con facultades dominicales, incluso la de reivindicar los bienes y la imprescriptibilidad de pedir la división material, y otra que sólo ostentía el derecho al cobro de la mitad de la renta que produzcan esos bienes, y mucho menos cuando el condominio no se refleja en ningún documento, y por el contrario los tiene inscritos exclusivamente a su nombre en el Registro la titular del mayorazgo, siendo indispensable, según el artículo 392 y 399 del Código civil, que concurra en cada condómino la plenitud de facultades de la propiedad, si bien referida a una parte ideal, es evidente que ni de la escritura fundacional ni de las vicisitudes de la fundación se desprende la situación del condominio, porque al fundarse el mayorazgo, dotarlo con bienes y destinar la mitad de las rentas a la obra pía, no se hizo otra cosa que afectar tales bienes con una carga que había de satisfacer el poseedor, circunscribiendo el derecho de éste a pedir las rentas, y porque al autorizar la Junta provincial la división de los bienes no quiere decir que la acción de reclamación de rentas se extendiera a la acción *comuni dividundo*, sino sólo el hecho de que era mutua la conveniencia de verificar esa partición para poner fin a las anomalías y perjuicios que la administración común acarreaba, y conforme a este criterio ha sido rectamente aplicado el Reglamento e interpretada la escritura, pues la Fundación adquiere bienes que antes no le pertenecían sino sólo una renta, y por lo tanto ni está exenta ni es aplicable el tipo de disolución de sociedad, y la titular del mayorazgo adquiere la liberación de sus bienes. (Sentencia del Tribunal Supremo de 17 de Marzo de 1926. (*Gaceta de 2 de Octubre de 1926*))

IV

Sustitución. Fideicomisos. Consolidación de nuda propiedad. Legada una casa en usufructo a una persona disponiendo que al fallecimiento de ésta recaerá también en usufructo en los hijos que la misma dejare hasta que éstos cumplan veinticinco años, época en que se consolidará el usufructo con la nuda propiedad, pudiendo entonces disponer libremente de la finca, es notorio que se instituyó un legado sujeto a las condiciones suspensivas de que el usufructuario dejare o no hijos y de que éstos llegasen a los veinticinco años, y por lo tanto la adquisición por el nudo propietario, no se efectuó hasta que murió el usufructuario y aquél cumplió los veinticinco años y la tarifa vigente al cumplirse las condiciones, es la aplicable y no la que regía cuando falleció el causante.

Fundamentos: De la cláusula testamentaria consignada en el epígrafe se desprende que al fallecer el testador el usufructuario heredó el usufructo desde luego, pero no hubo entonces quien adquiriese la propiedad, porque su transmisión no se hizo pura y simplemente sino que se subordinó al hecho futuro e incierto de que al fallecer el usufructuario tuviese hijos y de que éstos llegasen a cumplir veinticinco años, y por ello si es condición en las sucesiones (artículos 1.113 y 791 del Código civil) el hecho futuro e incierto de que depende la efectividad de la herencia, y si la nota diferencial de las suspensivas y resolutorias consiste en que en aquéllas es la adquisición y en éstas la pérdida del derecho lo producido por el acontecimiento constitutivo de la condición, es notorio que el legado en usufructo a favor de los hijos del primer instituido se hizo bajo la condición suspensiva de que vivieran al fallecer su padre, y la adquisición por ellos de la nuda propiedad y consolidación con el usufructo, lo fué con la de que sobreviviesen al padre y cumpliesen los veinticinco años y hasta que esos sucesos ocurrieron no nació su derecho según sentencia del Tribunal Supremo de 25 de Marzo de 1913; la propiedad, según el artículo 348 del Código, es el derecho de gozar y disponer de las cosas sin más limitaciones que las establecidas en las leyes, y con arreglo a la cláusula testa-

mentaria los hijos del usufructuario no adquieran el derecho de gozar de la cosa ni disponer de ella hasta la muerte de aquél y no desde la muerte del primitivo causante, y entre ambas fechas no tiene sino una esperanza de derecho de contenido jurídico y aun económico, pero no equiparable con el de dominio o usufructo ni aun con el de nuda propiedad, ya que en otro supuesto, según sentencia de 1 de Abril de 1916,¹ se daría el imposible legal y material de que a la muerte del testador todo el usufructo o derecho de gozar fuera adquirido a la vez por dos personas distintas, el usufructuario primitivo y su hijo, y lo mismo ocurre con el derecho de disponer; si la institución del legado fuese calificada como institución fideicomisaria, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 781 del Código civil, por estimar que el causante encargó al usufructuario que conservase y transmitiese las fincas a los hijos de éste que le sobrevivieran, la conclusión sería idéntica, pues si la institución de fideicomiso fué pura la del fideicomisario lo fué con condición suspensiva, y si bien el artículo 784 de aquél dispone que el fideicomisario adquiere derecho a la sucesión desde la muerte del testador aunque muera antes que el fiduciario, tal precepto, según sentencia de 9 de Julio de 1910, no se refiere al fideicomiso condicional sino al puro, pues para aquél rige el artículo 759, según el que el heredero o legatario sin distinción que muere antes de cumplirse la condición, no transmite derecho alguno a los suyos aunque sobreviva al testador; el artículo 787, que prevé la separación de herencia para usufructuario y nudo propietario, está incluido entre las sustituciones, por ser una de sus modalidades, pero no contiene precepto que permita excluirlo de las reglas generales expuestas; el artículo 657 del Código, base del 51 del Reglamento, no puede aplicarse cuando hay una situación incompatible con el supuesto de la adquisición inmediata en el momento de la muerte del causante, y por lo tanto no nació el derecho del nudo propietario hasta la muerte del primer usufructuario, ha de aplicarse la tarifa actual y no la que regía cuando murió el primitivo causante, y se causó el usufructo conforme al artículo 20 de la Ley y 41, 31 y 32 del Reglamento del impuesto, y así lo ha establecido el Tribunal Central en sus acuerdos de 16 de Marzo y 13 de Abril de 1926. (REVISTA CRÍTICA de Octubre de 1926, :página 762.) (Acuerdo del Tribunal Central de 30 de Junio de 1926.)

V

Las liquidaciones del impuesto no pueden ser impugnadas ni reclamadas sino por las personas a cuyo nombre están giradas en concepto de contribuyentes o por sus representantes legítimos, cualquiera que sean las estipulaciones de las partes para el pago del impuesto que podrán producir efectos civiles pero no administrativos.

Giradas las liquidaciones impugnadas a nombre del adquirente de los bienes sólo éste o su representante legítimo pueden entablar reclamación económico-administrativa, según el artículo 166 del Reglamento del impuesto, pues éste concede únicamente ese derecho a los contribuyentes, y por tales se entiende, según el 116 y 117 del mismo y 44 de la Instrucción de Recaudación, la persona deudora a la Hacienda pública a virtud de liquidaciones extendidas a su nombre por el impuesto citado, y por lo tanto la persona cesionaria de los bienes no tiene el concepto de contribuyente por no ser deudora ni ostentar su representación y carece de personalidad para impugnar las liquidaciones, doctrina sostenida por el Tribunal Supremo en sentencia de 6 de Julio de 1895; el impuesto, según el artículo 58 del Reglamento, se satisface por el que adquiere los bienes o los recobra, cualquiera que sean las estipulaciones de las partes, sin más excepciones que las del mismo artículo 58, y por lo tanto el adquirente es quien tiene derecho y acción para impugnar la liquidación, sin que los pactos privados prevalezcan en contra, porque éstos sólo pueden producir efectos civiles pero no modifican las obligaciones entre la Hacienda y el contribuyente. (Acuerdo del Tribunal Central de 30 de Junio de 1926.)

VI

Toda cuestión contenciosa suspende los plazos de presentación de documentos a liquidación, y debe entenderse es contencioso el juicio universal ab-intestato, aunque no lo son las diligencias

de jurisdicción voluntaria para la declaración de herederos ab-intestato, que es a las que niega el carácter de litigiosas el artículo 106 del Reglamento del Impuesto.

... Los interesados alegaron antes de transcurrir seis meses del fallecimiento del causante que se había promovido por la viuda, en oposición a los demás herederos, un juicio universal ab-intestato, estando pendiente de una apelación ante la Audiencia, probándolo con certificación del Secretario judicial ; la Delegación desestimó la reclamación, y el Tribunal Central (competente por ser la cuantía inestimable) revoca el acuerdo de aquélla. El artículo 106 del Reglamento preceptúa que si se promueve un litigio antes de terminar los plazos de presentación quedan éstos en suspenso, y probado existe un juicio universal ab-intestato, lo único a resolver es si tal juicio es causa para acordar la suspensión o si se trata de la simple declaración de herederos ab-intestato a que alude el párrafo 3.^º del artículo 106 del Reglamento ; al agregar «y en general las actuaciones de jurisdicción voluntaria cuando no adquieran carácter contencioso» denota que la declaración a que alude es a la que tiene lugar mediante actuaciones de jurisdicción voluntaria y no a la que es consecuencia de un juicio universal de ab-intestato, que por ser juicio es siempre materia contenciosa ; y promovido el litigio antes de seis meses de muerto el causante deben suspenderse los plazos. (Acuerdo del Tribunal Central de 21 de Octubre de 1924.)

VII

Documentos judiciales. Plazo de presentación. Multas. Suspensión por litigio. Condonación. 1.^º La adjudicación de una finca por un Juzgado, previo remate, debe hacerse en los treinta días siguientes al en que se hizo firme el auto aprobatorio de liquidación de cargas, o sea desde el día en que venció el término para recurrir contra el auto resolviendo la reposición solicitada del d^e liquidación de cargas. 2.^º No presentado dicho documento por el contribuyente, incurrió en multa del 50 por 100. 3.^º Para que un litigio sea causa de suspensión de los plazos ha de versar sobre la transmisión misma objeto del impuesto y promovérse an-

tes de que terminen aquéllos. 4.º La condonación subsidiaria «por si se desestima el recurso» no es admisible.

Fundamentos: 1.º Así se deduce claramente del artículo 101, párrafo 4.º, del Reglamento y del 380 de la ley de Enjuiciamiento civil. 2.º Por incumplimiento de la obligación anterior por el interesado surgió la acción investigadora a virtud de la cual el liquidador, conforme al artículo 15 de la ley de 1900 y 149 del Reglamento, debió reclamar primero del interesado el documento liquidable, y si éste no lo daba, reclamarlo de la autoridad judicial, pero no pedirlo desde luego a dicha autoridad, como lo hizo, y esa circunstancia determina que la multa sea el 50 por 100 y no el 100 por 100, conforme al artículo 7.º de la ley de 26 de Julio de 1922, y que la parte del liquidador sea $2/3$ y no la totalidad, pues no habiendo requerimiento al contribuyente mal podía haber negativa o resistencia de su parte. 3.º El artículo 106 exige para la suspensión las dos circunstancias consignadas en el epígrafe. 4.º Así se desprende del artículo 116 del Reglamento de procedimiento económicoadministrativo al exigir del que solicite la condonación el consentimiento expreso de la resolución recurrida. (Acuerdo del Tribunal Central de 7 de Octubre de 1924.)

VIII

Denuncia por ocultación de bienes en una herencia. Es inadmisible la formulada por el marido de una de las herederas, interesadas en ellas, por no tener acción, como lo es igualmente el recurso entablado por el mismo contra la desestimación de la denuncia, y mucho más habiendo renunciado el denunciante a participar en la multa, sin perjuicio de que intervenga la Dirección de lo Contencioso, a virtud de sus facultades para la gestión del impuesto, dado el resultado del expediente.

El artículo 151 del Reglamento exceptúa a los interesados en la transmisión a que se refiera la denuncia y a sus representantes o mandatarios del derecho a ejercitarse la acción de denuncia que en general concede a los particulares el mismo artículo ; y el marido,

como representante legal de su mujer, una de las herederas, fué quien formuló la denuncia; el único derecho de los denunciadores es participar en la multa que pudiera imponerse a virtud del expediente, según sentencias del Tribunal Supremo de 16 y 27 de Diciembre de 1907, 10 de Diciembre de 1909, 10 de Abril de 1918, 8 de Marzo y 31 de Octubre de 1919, y renunciado ese derecho por el denunciante, ni como tal ni como particular tiene derecho a impugnar el acuerdo de la Abogacía del Estado que desestimó la denuncia por no estar probada, ni a recurrir del del Tribunal provincial que confirmó aquél, toda vez que ninguna de estas resoluciones vulneró derecho reconocido a aquél personalmente, circunstancia indispensable para impugnar las de la Administración, según los artículos 9.^o y 15 del Reglamento de procedimiento de 29 de Julio de 1924; esta doctrina es la admisible y no la del fallo del Tribunal provincial, cuyo fundamento fué que el denunciante debía ser considerado como agente de la Administración, y por ello carecía de acción para impugnar los fallos de ésta, ya que los denunciadores tienen derecho a entablar reclamación económicoadministrativa contra los acuerdos de la Abogacía que desestiman las denuncias, según el artículo 153, párrafo 4.^o (Acuerdo del Tribunal Central de 15 de Junio de 1926.)

IX

El arriendo de minas sitas en territorio extranjero aunque sea por tiempo mayor de seis años está sujeto al impuesto y no se halla comprendido en la excepción del artículo 6.^o número 1.^o, del Reglamento referente a los inmuebles o derechos reales; la estipulación de que no empezará a transcurrir el plazo del arriendo hasta que la autoridad competente autorice los trabajos, si bien en general no es condición suspensiva ha de estimarse como tal por hallarse la mina en el territorio del Protectorado de España en Marruecos, por las anormales condiciones de seguridad pública. La venta de la mina está exenta.

Contra acuerdo de un Tribunal provincial que declaró que el contrato referido debía calificarse como de arriendo de un derecho

real sobre inmuebles no sitos en territorio nacional, y por ello estaba exento, formalizó la Dirección de lo Contencioso recurso de apelación al amparo de los artículos 126 y 127 del Reglamento ante el Central, fundándose en que la exención del número 1.º del artículo 6.º del Reglamento para actos y contratos situados en el extranjero o en territorio exento no puede alcanzar al de arriendo de minas aunque fuera inscrito en el Registro y tuviera carácter de derecho real porque no se trataba de un acto de transmisión sino de un pacto sobre disfrute de finca sujeto al pago, por estar convenido en territorio no exento y porque las relaciones derivadas de tal contrato son de carácter personal y no real sin que desaparezca el elemento personal aunque sea inscribible y se inscriba en el Registro. *El Tribunal Central ratifica este criterio.* La ley de 31 de Diciembre de 1881—artículo 2.º—gravaba únicamente la constitución de arrendamiento inscribible según la ley Hipotecaria; pero la base sexta de la de 30 de Junio de 1892 sujetó ya al impuesto los arriendos por contrato aunque no tuvieran tal carácter. El artículo 2.º, letra d) de la ley actual y el 15 del Reglamento mantienen el mismo criterio, pues sujetan al pago los arriendos de bienes, derechos y aprovechamientos que consten por contrato notarial o en documento judicial o administrativo cualquiera que sea su cuantía y duración y aunque no sean inscribibles en el Registro; de lo que se infiere que a los efectos del impuesto lo gravado es el contrato de arriendo, cuando se celebre mediante los documentos indicados prescindiendo del derecho de inscripción arrendaticia que pueda derivarse del mismo y por ello ha de estimarse sujeto conforme al número 4.º del artículo 1.º del Reglamento y no exento según el 1.º del 6.º. Pero celebrado el contrato con la estipulación de que el plazo no empezará a contarse hasta que transcurra un año fijado para la explotación, la que se verificará cuando lo permita la autoridad del Protectorado Español en África, ha de estimarse esto como una condición suspensiva, pues si bien en condiciones normales no lo es el que la autoridad dé un permiso ha de estimarse como tal dada la inseguridad del territorio donde se halla la mina, conforme al artículo 1.116 del Código civil, debiendo aplazar la liquidación según el 56 del Reglamento hasta que aquella se cumpla, girándose, entonces, por el precio total del arriendo durante el contrato. La revisión de la exención de la venta de la mina es de-

la competencia de la Dirección de lo Contencioso, conforme al artículo 126 del Reglamento del Impuesto y 26, letra d), del orgánico de dicho Centro de 18 de Junio de 1925. (Acuerdo del Tribunal Central de 20 de Julio de 1926.)

GABRIEL MAÑUECO.

Abogado del Estado