

# Jurisprudencia administrativa del impuesto de Derechos reales

## V

*Fundaciones.—La fundación benéfico-dócente mandada instituir por un testador en su testamento disponiendo el capital, la Junta de patronato, la sumisión al protectorado del Gobierno, y que su fin sería sufragar títulos de facultades universitarias a los naturales de un pueblo, aunque aún no se haya constituido realmente, ni por tanto clasificado, debe liquidarse al 2 por 100 (número 9 de la tarifa), como tal fundación, y no en concepto de herencia a extraños (número 37 de la misma al 23 por 100).*

Así lo declara el Tribunal en recurso *entablado por un albacea (en el testamento se contenía la institución de heredero del causante)* por los siguientes fundamentos: El número 9 de la tarifa tiene su desarrollo en el artículo 27 del Reglamento, cuyo párrafo tercero aplica el tipo privilegiado a las transmisiones de bienes por contrato o testamento que se destinan a la fundación de instituciones o establecimientos de beneficencia o instrucción, no exigiendo, por tanto, para que se aplique el número 9 que la fundación esté constituida y clasificada, sino que admite su aplicación, aunque no se haya realizado ni lo uno ni lo otro, con tal de que los bienes se destinan a fundaciones de dichos establecimientos o instituciones benéficas, y dada la cláusula del testamento, no cabe duda del carácter benéficodecente de la fundación que crea; por lo que, por razón de destino, debe aplicarse dichos preceptos y liquidarse al 2 por 100, con lo que se cumple el artículo 40 del Reglamento, que exige se

atienda a la naturaleza del acto liquidable.—(Acuerdo del Tribunal Central de 19 Enero 1926.)

## VI

*Compraventa.—Ensanche de Madrid.—Liquidación de cargas.—La venta de una casa en construcción en el Ensanche de Madrid paga por todo su valor, no siéndole aplicable el beneficio de la reducción de derechos otorgados por el artículo 26 de la Ley de 26 de Julio de 1892, sólo para las casas construidas; la base de liquidación de la venta de la casa sobre la cual queda subsistente una hipoteca a favor del Banco Hipotecario se forma con el precio del remate, sumado al capital de la hipoteca subsistente; la cancelación de la hipoteca del acreedor ejecutante está exenta.*

Así lo declara el Tribunal Central: 1.º Habiendo de contarse el plazo de seis años que dura el privilegio, según dicho precepto, desde la fecha en que comience a tributar por territorial, y no comenzando esto hasta la conclusión de la casa, es claro que el precepto no puede referirse a casas en construcción, sino construidas, y por otra parte, ni material, ni fiscal, ni jurídicamente, puede estimarse como edificios construidos y sujetos a dicha contribución los que no están terminados, sin que obste a ello el que, según el artículo 101 del Reglamento del impuesto el plazo de presentación del documento se cuenta desde que es firme el auto de liquidación de cargas, o sea a los seis días de la providencia aprobatoria, según los artículos 260 y 377 de la ley de Enjuiciamiento civil, época en la que estaba construida la casa, pues es indudable que la adquisición del inmueble no se realiza por virtud de dicho auto, sino por la adjudicación hecha al mejor postor en la subasta judicial; si no se presenta la escritura en dicho plazo se incurre en multa y demora. 2.º La base de la transmisión es la expresada, según el artículo 94 del Reglamento, modificado por Real decreto de 6 de Septiembre de 1917, y la cancelación de la hipoteca del acreedor a quien se adjudica la finca gravada está exenta, conforme al número 15 del artículo 6 del Reglamento.—(Acuerdo de 24 de Noviembre de 1925.)

## VII

*Es deducible de la herencia de una señora el importe del capital de un crédito personal que ésta heredó en usufructo de su marido y que cobró durante el usufructo, al terminar el cual pasó a los nudopropietarios, aun cuando tal crédito no reúna las condiciones que exige el artículo 95 del Reglamento para la deducción de deudas.*

*Fundamentos legales.*—Dicho crédito, lo mismo que otros hipotecarios, detraídos de la masa de bienes de dicha señora, no tienen el concepto de deuda definido en el artículo citado, por no tratarse de cantidad que la misma reconozca debe a determinada persona y cuyo importe pretende rebajarse de los bienes propios de aquélla, en cuyo caso sí procedería aplicar tal artículo, sino de bienes que sólo la pertenecían en usufructo, al terminar el cual, por su fallecimiento, han de ser entregados a los nudopropietarios, según lo dispuesto en el testamento del marido; tratándose de dos herencias distintas, una de cada cónyuge, han de separarse los bienes propios de la mujer de los procedentes del marido, y demostrado que el crédito personal dimana de éstos, es indudable que su importe debe detraerse de los bienes relictos por aquélla para su entrega a los nudopropietarios, como se hizo con los créditos hipotecarios, no siendo motivo que el crédito no conste en documento público, ya que eso sólo es preciso si se tratase del caudal propio de la señora y, por el contrario, aquél se hizo efectivo por la usufructuaria según el artículo 507 del Código civil, y en la escritura de su testamentaría se rebajó su importe, debiendo, por lo tanto, rebajarse la base de la liquidación trayendo el importe del crédito y rectificar la liquidación.—(Acuerdo del Tribunal Central de 24 de Noviembre de 1925.)

## VIII

*El crédito correspondiente a los herederos del marido premuerto, derivado de aportaciones del mismo al matrimonio en capitula-*

*ciones matrimoniales, no es deducible de la masa de bienes de la mujer al fallecer ésta y verificar la división del caudal.*

Dos futuros contrayentes otorgaron escritura de capitulaciones matrimoniales en Aragón, aportando diversos bienes, donando al varón una cuñada suya 15.000 pesetas como procedentes del marido de ésta, hermano de aquél, con la condición de que si el cónyuge contrayente moría sin sucesión legítima, o aun teniéndola, no llegaba a la edad de testar, sólo podría disponer de 5.000 pesetas y las 10.000 restantes volverían a los derechohabientes del marido de la donante. *Fallecido el marido* contrayente sin que se incluyese el crédito en su herencia, falleció veinte años después *su mujer*, y el heredero de ésta formuló instancia para la liquidación de la herencia, de la que estimaba deducibles las 15.000 pesetas donadas al marido, que ahora debían de restituirse a los herederos, invocando el artículo 95 del Reglamento, por estar acreditada la deuda mediante la escritura de capitulaciones matrimoniales, no debiendo estimarse el pago de la aportación del cónyuge varón como una obligación personal del heredero, sino como carga de la universalidad de bienes de la herencia y pidiendo, en suma, se liquidase como adjudicación para pago de deudas número primero de la tarifa al 4 por 100, con devolución de lo pagado de más (el liquidador liquidó como herencia con otras dos liquidaciones de recargo del 25 por 100, por ser abintestato). La *reclamación* es desestimada.

*Fundamentos.*—Lo esencial es determinar la naturaleza de la deuda cuya deducción se pide; aunque gramaticalmente deuda es la obligación de pagar algo, generalmente dinero, en el caso actual se trata de un crédito por aportaciones matrimoniales a cuyo reintegro pueden tener derecho los herederos del cónyuge premuerto, crédito que podría motivar una liquidación por Sociedad conyugal si se acreditasen las aportaciones y la procedencia de adjudicar bienes para su pago, pero no una adjudicación para pago de deudas y menos la aplicación del artículo 95 del Reglamento; no era factible el reintegro de tales aportaciones con los mismos bienes aportados por no subsistir éstos, como lo demuestra no haberse comprendido en la herencia del marido; tampoco los herederos de éste

podían exigir el reintegro de tal crédito con bienes de la cónyuge supérstite, pues no consta que los que constituyeron la herencia de esta última estuvieren adquiridos por ella al morir el marido y, en caso afirmativo, era forzoso adjudicarlos íntegramente a la viuda, ya que la *observantia 5.3 De jure dotium* dice: «pertenezcan como bienes propios a cada uno de los cónyuges... 2.º los bienes *sitios* adquiridos por los mismos a título *lucrativo*» y se trata de bienes inmuebles de su propiedad adquiridos por título de herencia sin que con cargo a los mismos pudieran satisfacerse las aportaciones del marido; por tanto, es preciso sujetarse a los preceptos generales supuesto que las capitulaciones matrimoniales en que se prevé expresamente que el cónyuge o sus herederos recobraría los mismos bienes aportados nada dicen de restituirlos entregando otros diferentes; y no existiendo dichos bienes al fallecimiento del marido no pudo constituirse sobre ellos la viudedad floral a favor de la viuda estipulada en las capitulaciones, no procediendo tampoco la deducción solicitada por razón de la hipoteca constituida por la mujer en garantía de la devolución de los bienes aportados por el marido por no conservarse tales bienes al disolverse el matrimonio ni ser exigible su restitución faltando razón legal de la deducción del gravamen.—(Acuerdo de 24 de Noviembre de 1925.)

## IX

*Los liquidadores del Impuesto tienen el concepto de agentes de la Administración dependiendo directamente en lo que a dicho impuesto se refiere de los Delegados de Hacienda, Dirección de lo Contencioso y Ministro de Hacienda, por lo cual carecen de personalidad para impugnar los acuerdos de aquélla, salvo en los casos en que directa e inmediatamente se vulnera un derecho que en particular les está reconocido.*

Así lo declara el Tribunal Central, según lo establecido por la Dirección de lo Contencioso en 5 de Septiembre de 1910 y 29 de Abril de 1916, el Tribunal Gubernativo de Hacienda en 22 de Enero de 1916, el Central en 10 de Febrero de 1925 (véase REVISTA

CRÍTICA, número de Junio de 1925) y el Tribunal Supremo en auto de 3 de Abril de 1915, negatorio de la personalidad de un liquidador para impugnar en vía contenciosa un acuerdo de la Administración y el artículo 9 del Reglamento de Procedimiento de 19 de Julio de 1924, así como el artículo 13 de la ley de 2 de Abril de 1900 y 135 del Reglamento (del Impuesto) de 20 de Abril de 1911; y *por ello* se desestima por falta de personalidad un *recurso* entablado por un *liquidador*, contra acuerdo de un Tribunal Provincial, (el cual había rectificado una liquidación por herencia practicada por aquél e impugnada por los interesados, rebajando de la misma una finca por la que se había ya pagado el impuesto, el 50 por 100 de la multa impuesta por el liquidador, porque la de 100 por 100 sólo procede cuando el contribuyente niega la presentación de documentos y se declaró que el liquidador tenía sólo derecho a 2/3, según el artículo 137 del Reglamento) porque al resolver así el Tribunal provincial, fundado en el número 1.º del artículo 180 del Reglamento y 7 de la ley de 26 de Julio de 1922 no vulneró directamente ningún derecho personal de dicho funcionario, sino que se limitó a declarar improcedente una liquidación o la imposición de una responsabilidad subsanando el error del inferior al aplicar los preceptos legales aunque sea de ello una consecuencia mediata que el liquidador tenga que devolver ciertas cantidades que hubiera cobrado si los actos anulados hubieran sido procedentes: no se examina el fondo de las liquidaciones porque no es facultad ni de la competencia del Tribunal Económico acordarlo, sino de la Dirección de lo Contencioso y en su caso de la Abogacía, según el artículo 126 del Reglamento del Impuesto.

## X

Los liquidadores del impuesto carecen de personalidad para recurrir contra los acuerdos de la Administración referentes a la anulación de liquidaciones y a nueva práctica de las mismas con multas del 50 por 100 y 30 por 100 y a su participación en éstas, porque aquéllos son agentes de la propia Administración y no pueden impugnar sus acuerdos, salvo si de un modo *directo e in-*

*mediato vulnerase un derecho que les esté particularmente reconocido, lo cual no ocurriría cuando la Administración, al resolver los casos sometidos a su decisión declare improcedente una liquidación o una responsabilidad, no haciendo otra cosa que subsanar el error padecido por el inferior al aplicar un precepto legal, aunque como consecuencia lógica, aunque indirecta, tenga aquél que devolver cantidades que hubieran cobrado si los actos efectuados hubieran sido procedentes.*

Se citan resoluciones de la Dirección de lo Contencioso, 5 Septiembre 1910, 20 de Abril 1916, del Tribunal Gubernativo, 22 Enero 1916, y del actual Central de 24 Noviembre 1925, y auto del Tribunal Supremo 3 Abril 1915 y artículo 9.<sup>o</sup> del Reglamento de 29 Julio 1924. (Acuerdo del Tribunal Central de 19 Enero 1926.)

## X

*Compensación.—Anuladas unas liquidaciones y declarado el derecho del particular a cobrar su importe y giradas otras nuevas y menores a cargo del mismo, son compensables éstas con las primeras pudiendo hacerse el ingreso por formalización y devolviéndose en definitiva al particular la diferencia entre unas y otras.—No hay derecho al abono de intereses de demora por las cantidades devueltas.*

El particular invocó los artículos 1.192, 1.195 y 1.202 del Código civil para fundamentar la compensación de créditos, y el 1.902 del mismo para la petición de intereses a título de indemnización de daños y perjuicios por equidad. Se le negaron ambos extremos en primera instancia, porque, conforme al artículo 116 del Reglamento del Impuesto, girada una liquidación debe ingresarse su importe en el plazo ordenado, siendo independiente la devolución y porque no existe disposición administrativa que autorice la compensación ni el derecho al interés pedido. *El Tribunal Central admite la compensación y rechaza el abono de intereses. Los expedientes de devolución se han de ajustar según el artículo 3.<sup>o</sup> del Reglamento de Procedimiento de 29 de Julio 1924 y el Real decreto de*

25 de Febrero 1890. Circular de la Intervención general de 29 de Marzo siguiente y reglas primera y segunda de la Real orden de 14 de Julio de 1916 y aunque en éstas no se establece expresamente la compensación de deudas, no existe incompatibilidad con tales preceptos ni inconveniente en que se haga como es práctica en varias Delegaciones *ingresándose por formalización* el importe de las nuevas liquidaciones y entregándose la diferencia en metálico a los interesados; tramitándose con entera independencia la devolución de ingresos y el pago de las nuevas liquidaciones, sino se sigue ese criterio podría o bien lesionarse los intereses del Tesoro, si realizada la devolución los contribuyentes fueran insolventes para el nuevo pago o bien causarse a los interesados el perjuicio de obligarles al pago de liquidaciones cuyo importe tenían satisfecho en mayor cantidad. La Administración no debe intereses sino cuando están expresamente pactados o hay una disposición especial que le obligue a ello según Sentencias de 16 de Enero de 1913 y 30 de Diciembre de 1914 (*Gaceta de 18 de Marzo* de id.), por lo que no pueden serle exigidos el amparo de preceptos generales de Derecho civil. Según la Circular de 29 de Marzo de 1890 no tienen conexión las reclamaciones a título de daños con las devoluciones de ingresos indebidos. (Acuerdo del Tribunal Central de 22 de Diciembre de 1925.)

## XI

*Concesiones administrativas.*—La base para liquidar una de conducción de fluido eléctrico es el importe total de la valoración dada a la línea en la escritura de declaración otorgada para su inscripción en el Registro deduciendo de aquélla lo pagado anteriormente tomando como base provisional a razón de 2.000 pesetas por kilómetro; no debe incluirse en dicha base el valor de la maquinaria; la presentación de la escritura con la expresión del verdadero de la línea obliga a liquidarla y no supone tal liquidación revisión de la anterior, sino práctica de una nueva por nuevos datos.

Otorgada una concesión administrativa para instalación de una línea de transporte de energía eléctrica se liquidó sobre la base del producto de la longitud de ésta por 2.000 pesetas al 0,50 por 100 por ser desconocido el valor de la línea ; meses después se otorgó la escritura de descripción de ésta valorándola en 24.889.849,12 pesetas ; cifra que se descompone así : 5.135.527,77 de turbinas, maquinaria eléctrica y gastos de las mismas ; 18.467.615,84 importe de la línea de transporte integrada por diversos conceptos incluidos sueldos y jornales en ellos, y 1.286.705,51 pesetas importe de la línea telefónica. La oficina liquidadora giró nueva liquidación al 0,50 sobre la base del valor total de 24.889.849,12 ; los interesados reclamaron alegando que la concesión no otorga otro derecho que el de ocupación de terrenos sin que el concesionario reciba bienes ni haya transmisión de éstos ; que el Reglamento fija como base el valor de las obras según presupuesto y a falta de éste la valoración por el número de kilómetros ; que en la escritura se comprendía la maquinaria, materiales y sueldo que no tienen relación con las obras ejecutadas, y que la nueva liquidación es nula por ser una revisión de la anterior, la cual sólo puede ser acordada por la Dirección de lo Contencioso. *El Tribunal Central* anula la segunda liquidación y ordena una nueva sobre la base de los 18.467.615,84 deducida la cantidad que sirvió de base a la primitiva liquidación. *Fundamentos legales.* Según el artículo 70 del Reglamento del Impuesto se estima como valor de las concesiones administrativas el importe del presupuesto de gastos en que se calcule la obra a ejecutar, y si fuese desconocido se graduará el valor de las líneas de conducción de energía eléctrica a razón de 2.000 pesetas cada kilómetro, y sino fuese posible fijar el valor de los bienes se acudirá a la tasación pericial ; y según el párrafo 5.º del artículo 36, sólo se entenderá comprendida en la concesión las obras que tiendan de un modo directo a poner ésta en condiciones de aprovechamiento, pero no las industrias creadas como consecuencia de la misma que se liquidarán en las condiciones generales establecidas en el Reglamento ; del primero de estos preceptos se desprende que las concesiones para conducción de electricidad han de reputarse a los efectos del impuesto entre las administrativas de obras, debiendo estimarse como su valor el presupuesto de gastos en que se calcula la

obra, o sea todos los que suponga la efectividad de la concesión misma, y sólo cuando ese presupuesto es desconocido puede graduarse el valor a razón de 2.000 pesetas kilómetro; y como en la escritura se valora la concesión en la cifra total indicada de la que corresponden a la línea los 18.467.615,84 pesetas, fijando, al efecto, el precio de coste de los distintos elementos que la forman más los arrastres, viajes, sueldos, indemnizaciones, etc., o sea todos los gastos que implica la realización de la concesión no tiene por qué sujetarse la administración al importe del presupuesto que es una presunción, sino al de los gastos efectivamente realizados para implantar la concesión, y estos gastos efectivos son la verdadera base imponible, en recta aplicación del artículo 70, ya que, de otra suerte, los derechos de la Hacienda quedarían supeditados a que el contribuyente, según le conviniera, presentara o no con el título de la concesión el presupuesto de gastos, debiendo rebajarse la cantidad que sirvió de base a la primitiva liquidación que tiene la virtualidad propia de un valor declarado por los propios interesados, y excluirse según el artículo 36 citado las otras cantidades correspondientes a la industria o explotación creada a consecuencia de la concesión, distinta de la misma y los referentes a conceptos ajenos a la conducción de la línea de electricidad objeto de dicha concesión; no se trata de una revisión de liquidación para lo que es competente sólo la Dirección, sino de un documento nuevo presentado a liquidación para realizar la cual tiene competencia la oficina liquidadora, ya que en él se comprenden descripción y su valoración no comprendidos en el presentado anteriormente. (Acuerdo del Tribunal Central de 16 de Diciembre de 1925.)

## XII

*Procedimiento.*—El plazo para reclamar según los artículos 166 y 170 del Reglamento del Impuesto y 62 del de Procedimiento de 20 de Julio de 1924 es el de quince días hábiles desde el siguiente al en que haya sido notificado un acuerdo, constituyendo las liquidaciones giradas por el impuesto actos administrativos reclamables por los interesados, estimándose firmes y consentidas si no lo efectuado.

túan éstos en dicho plazo; por lo que satisfechos los derechos el 9 de Septiembre y no presentada la reclamación hasta el 29 del mismo año transcurrido más del plazo indicado, y las liquidaciones son firmes y es improcedente examinar el fondo de la reclamación. El Tribunal Central es competente para conocer de reclamaciones de las dependencias centrales como lo es la caja de Depósitos según el número 1.º artículo 42 del Reglamento de 29 de Julio de 1924. (Acuerdo de 9 de Diciembre de 1925.)

### XIII

*Procedimiento.—La devolución de un ingreso por el impuesto de derechos reales hecho indebidamente a consecuencia de un abono de subvención excesivo y erróneo a una Compañía, no corresponde acordarlo al Tribunal Central, sino al centro gestor del impuesto, o sea a la Dirección de lo Contencioso, por tratarse de ingresos en la Tesorería Central por el concepto referido.*

Toda vez que según lo dispuesto en la Real orden de 17 de Diciembre de 1909 las reclamaciones por ingresos indebidos hechos efectivos en la Tesorería Central deben tramitarse y ser resueltos por las Direcciones respectivas, y según el artículo 6.º del Reglamento de 29 de Julio de 1924 los contribuyentes que se consideren con derecho a devolución de cantidades ingresadas por error de hecho pueden reclamarlas en el plazo de cinco años desde el ingreso, y, por lo tanto, la reclamación indicada no es una reclamación económico-administrativa propia del Tribunal Central, sino una que lo es del Centro gestor indicado. (Acuerdo del Tribunal de 19 de Enero de 1926.)

### XIV

*Sucesiones.—Cataluña.—Constituido un vínculo familiar en Cataluña, mediante capitulaciones matrimoniales y testamentos otorgados en el siglo XVIII con prohibición de enajenar los bienes y*

*fallecido en Mayo de 1864 el último poseedor bajo testamento en que instituyó heredero universal a su primogénito con sus- titución vulgar y pupilar a favor de sus nietos, si el hijo premo- ria al causante o aun sobreviéndole no otorgaba testamento, cir- cunstancias que no ocurrieron, y fallecido dicho primogénito con testamento en que instituyó heredero a su hijo y usufruc- tuaria a su viuda, este último adquirente ha de pagar el impues- to como heredero directo de su padre y no como sustituto del abuelo por razón del vínculo.—Fundamentos de derecho.*

La cuestión a resolver es la de si los bienes presentados a liquidar fueron adquiridos por el último adquirente como heredero directo de su padre o como sustituto vincular de su abuelo; por virtud de las capitulaciones y testamento creadores los bienes quedaron sujetos al dominio perpetuo de una familia con prohibición de enagenarlos constituyendo un vínculo familiar, pero a éste, hoy no puede reconocérsele eficacia legal por haber sido suprimidos los mayorazgos, fideicomisos y cualquiera otra especie de vinculaciones de inmuebles por la ley de 11 de Octubre de 1820 y Real decreto de 30 de Agosto de 1836, restituyéndose a los bienes la condición de libres y teniendo el poseedor en aquella época la facultad de disponer libremente de la mitad y su inmediato sucesor de la otra mitad y, por lo tanto, el último poseedor y causante, o sea el abuelo, tuvo ya la libre disposición de la totalidad de los que constituyeron el vínculo; la ley desvinculadora es de rigurosa y preferente aplicación: primero, porque en el orden de prelación de las fuentes legales de Cataluña ocupan lugar preferente las leyes generales de la Nación posteriores al decreto de nueva planta de 1716, salvo cuando dejen expresamente a salvo el derecho foral, y segundo, porque el artículo 1.º de la ley de 19 de Agosto de 1841 dispone que aquélla rige en la Península e islas adyacentes sin hacer excepción alguna; tampoco se puede inferir del testamento del abuelo que su nieto, hoy recurrente, tenga carácter de heredero sustituto, pues en él no se contiene sustitución fideicomisaria a favor de sus nietos y las de carácter vulgar o pupilar a favor de los mismos son solamente para el caso de premorirle su hijo o para el de fallecer éste sin testamento, circunstancias no realizadas y, por el contrario, se concede al

hijo del testador (del abuelo) la facultad de disponer libremente de los bienes teniendo hijos legítimos que lleguen a la pubertad, como así se verificó; por otra parte, no consta acreditado que los bienes presentados a liquidar sean los vinculares, pues no estando éstos descritos individualmente no pueden identificarse como serían preciso para llevar a efecto su inscripción en el Registro de la Propiedad conforme al artículo 21 de la ley Hipotecaria, y por todo ello el título de adquisición del recurrente es el de herencia directa de su padre, el cual tenía la libre disposición de la totalidad de los bienes del vínculo, aun en el supuesto de que fueran los mismos que han sido objeto de las liquidaciones de que se trata. (Acuerdo del Tribunal Central de 22 de Diciembre de 1925.)

## XV

*Contratos de obras y suministros.—El de construcción de un puente, celebrado por un Ayuntamiento con la casa constructora que debía también suministrar los materiales con sujeción a las condiciones y precios fijados en el pliego respectivo, sin que en él se determinase la parte del presupuesto correspondiente a las obras y la de los materiales suministrados, debe tributar por el doble concepto de «obras» y «suministro», números 20 y 21 de la Tarifa al 0,25 y al 2 por 100, respectivamente, tomando como base el 1/3 del presupuesto total para la primera, y los 2/3 restantes para la segunda.*

La discusión versó acerca de si debía girarse una sola liquidación sobre la base del presupuesto total calculado del puente por obras por el número 20 de la tarifa, como sostenía el interesado, o dos, dividiendo la base total calculada en la forma indicada en el epígrafe. Aquél alegó que sólo había un concepto liquidable, el de ejecución de obras, puesto que el Reglamento, en su artículo 5.º, párrafo 14, sujeta al impuesto los contratos de obras, sean o no de cuenta del contratista, los materiales necesarios para ellas; que las obras han de quedar incorporadas a una cosa que no es propiedad del contratista como exige el artículo 17 de aquél para que se dé el

concepto liquidable de ejecución de obras, no siendo de apreciar el suministro por ser preciso para éste que recaiga sobre bienes muebles, y en el caso expresado ha de tenerse en cuenta que los materiales los adquiere el Ayuntamiento después de incorporados a un inmueble y de haber perdido por ello su condición de muebles; que el contrato de suministro comprende víveres, efectos y utensilios, y así se determina en la *Real orden de 28 de Febrero de 1905* y *Sentencia del Tribunal Supremo de 11 de Julio de 1911* y que el Ayuntamiento es dueño de los terrenos donde se ha emplazado el puente. *El Tribunal Central desestima la reclamación* y fija la doctrina del epígrafe, fundándose en que los párrafos 8 y 14 del artículo 5.<sup>o</sup> del Reglamento comprenden separadamente los contratos de suministro de materiales y de ejecución de obras de más de 4.000 pesetas que se lleven a efecto sobre cosa preexistente que no sea propiedad del contratista, y en que el artículo 24, párrafo 3.<sup>o</sup>, de indudable aplicación a los contratos mixtos de ejecución de obras con suministro de materiales, previene que si no se especifica la parte correspondiente a cada concepto se entenderá que el suministro comprende los 2/3 y las obras el 1/3 restante, sin que obste a esta doctrina la invocación del apartado 14 del artículo 5.<sup>o</sup>, según el cual quedan sujetos al impuesto los contratos de obras, *sean o no de cuenta del contratista* los materiales necesarios para ellas, porque de su contexto se infiere que por él se han sujetado al impuesto dichos contratos, en sentido de que no deba quedar modificado el concepto liquidable por pactarse el suministro de materiales y porque con la interpretación del interesado no podrían existir conjuntamente, en caso alguno, ambos conceptos, lo cual es opuesto al artículo 24 que resultaría inaplicable. (Acuerdo del Tribunal Central de 5 de Enero de 1926.)

## XVI

*Permutas.—Revisión.*—*El acuerdo de revisión de una liquidación por permuta de bienes inmuebles por muebles debe notificarse a los dos permutantes, y no hecho así no puede estimarse que la reclamación presentada por uno de ellos fuera del plazo de quince días sea extemporánea.*

Celebrada una permuta de inmuebles por muebles y billetes del Banco se giraron dos liquidaciones, una al adquirente de los inmuebles, número 57 de la tarifa al 2 por 100 sobre el valor de éstos, y otra al de los muebles y dinero sobre la mitad de su valor ; por acuerdo revisión de la Abogacía del Estado se giraron dos liquidaciones complementarias al 2 por 100 y al 4 por 100, números 57 y 58 de la tarifa sobre el valor igual de los inmuebles y muebles, y sobre la diferencia en más de los inmuebles adquiridos a cambio del dinero ; estas dos liquidaciones no se notificaron más que al adquirente de los inmuebles, directamente obligado a su pago, pero no al de los muebles ; este último entabló *reclamación contra la liquidación que primitivamente se le giró por el 2 por 100 sobre la mitad del valor de los muebles y dinero*, por entender que se había padecido *error de hecho al girársele sobre dicha base en vez de hacerlo sobre la mitad del valor de los muebles*, y fundándose en el párrafo 3.<sup>º</sup> del artículo 10 del Reglamento y en que el dinero de la permuta está exento, según el número 3.<sup>º</sup> del artículo 18 de la ley de 2 de abril de 1900, el *Tribunal Económico Administrativo Provincial* accedió a esta petición, girándose en consecuencia *una liquidación sobre la mitad del valor de los muebles*. La Dirección de lo Contencioso revisó dicho fallo por haberse accedido a una *reclamación entablada fuera del plazo reglamentario*, formalizándose por dicho Centro el recurso de alzada mediante el oportuno acuerdo. *El Tribunal Central desestima la apelación de la Dirección. Fundamentos.*—El acuerdo de revisión de las liquidaciones de permuta adoptado por la Abogacía del Estado modificó esencialmente las primitivas liquidaciones, *ajustando éstas al artículo 10, párrafo 3.<sup>º</sup> del Reglamento y, en consecuencia, el criterio de calificación de la Abogacía*, al afectar al conjunto de las bases de imposición, debió ser notificado no sólo al adquirente de los inmuebles, sino al de los muebles, y como tal requisito no se cumplió, no puede estimarse que la reclamación interpuesta por el último ante la Delegación lo fuera pasado el plazo de quince días que señala el artículo 166 del Reglamento ; que conforme a lo establecido en el artículo 10, párrafo 3.<sup>º</sup> del Reglamento, las liquidaciones que por el contrato se debieron girar fueron dos al adquirente de los inmuebles, a saber : una al 2 por 100 sobre el valor igual, y otra al 4 por 100 so-

haga el exceso de valor de los adquiridos, según los números 57 y 58 de la tarifa, como así se hizo por el acuerdo de revisión verificada por la Abogacía y otra al adquirente de los muebles sobre la mitad del valor de éstos al 2 por 100, número 57 de aquélla, según tuvo lugar en cumplimiento del fallo revisado, estando exento el dinero del precio de los inmuebles, según el número 6 del artículo 6.<sup>o</sup> y, por lo tanto, la liquidación primitiva girada al adquirente de los muebles no es procedente y no debe subsistir, que es lo que se acordó en el acuerdo recurrido que por ello debe mantenerse. (Acuerdo del Tribunal Central de 5 de Enero de 1926.-)

## XVII

*La aplicación definitiva de la cantidad depositada para evitar un embargo, ingresándola en firme en la Hacienda antes de transcurrir el plazo de tres meses para interponer el recurso Contencioso-administrativo, aunque se haya hecho tal aplicación después de interpuesto es suficiente para cumplir el requisito del previo ingreso exigido por el artículo 6.<sup>o</sup> de la ley de lo Contencioso y para desestimar la excepción propuesta por el fiscal. Adoptado un acuerdo por la Administración en virtud de hechos posteriores a otro de la misma el cual no fué notificado, además en forma legal, no puede sostenerse que el primero sea reproducción de este último y procede desestimar la excepción de incompetencia. Probado con las cartas de pago del particular y con una información ad-perpetuam que ciertas liquidaciones por herencia y gananciales fueron satisfechas oportunamente, no cabe exigir las de nuevo aun cuando no se haya podido comprobar la identidad de todos los bienes ni aportado el primitivo expediente por haber ocurrido un incendio en las oficinas liquidadoras.*

Giradas nuevas liquidaciones por herencia y gananciales por fallecimiento de una señora cuya transmisión había sido liquidada con anterioridad, por suponer que ciertos bienes no se habían comprendido en ella en razón a que habían desaparecido los expedientes de comprobación en incendio de la Abogacía, se recurrió al Tribu-

bre el exceso de valor de los adquiridos, según los números 57 y 58 de la tarifa, como así se hizo por el acuerdo de revisión verificado por la Abogacía y otra al adquirente de los muebles sobre la mitad del valor de éstos al 2 por 100, número 57 de aquélla, según tuvo lugar en cumplimiento del fallo revisado, estando exento el dinero del precio de los inmuebles, según el número 6 del artículo 6.<sup>o</sup> y, por lo tanto, la liquidación primitiva girada al adquirente de los muebles no es procedente y no debe subsistir, que es lo que se acordó en el acuerdo recurrido que por ello debe mantenerse. (Acuerdo del Tribunal Central de 5 de Enero de 1926.-)

## XVII

*La aplicación definitiva de la cantidad depositada para evitar un embargo, ingresándola en firme en la Hacienda antes de transcurrir el plazo de tres meses para interponer el recurso Contencioso-administrativo, aunque se haya hecho tal aplicación después de interpuesto es suficiente para cumplir el requisito del previo ingreso exigido por el artículo 6.<sup>o</sup> de la ley de lo Contencioso y para desestimar la excepción propuesta por el fiscal. Adoptado un acuerdo por la Administración en virtud de hechos posteriores a otro de la misma el cual no fué notificado, además en forma legal, no puede sostenerse que el primero sea reproducción de este último y procede desestimar la excepción de incompetencia. Probado con las cartas de pago del particular y con una información ad-perpetuam que ciertas liquidaciones por herencia y gananciales fueron satisfechas oportunamente, no cabe exigir las de nuevo aun cuando no se haya podido comprobar la identidad de todos los bienes ni aportado el primitivo expediente por haber ocurrido un incendio en las oficinas liquidadoras.*

Giradas nuevas liquidaciones por herencia y gananciales por fallecimiento de una señora cuya transmisión había sido liquidada con anterioridad, por suponer que ciertos bienes no se habían comprendido en ella en razón a que habían desaparecido los expedientes de comprobación en incendio de la Abogacía, se recurrió al Tribu-

nal Provincial de lo Contencioso-administrativo *que dictó sentencia revocando el acuerdo del Delegado de Hacienda* (confirmatorio de las liquidaciones últimas) dejando sin efecto cuantas actuaciones se habían practicado en el expediente de apremio instruido para su cobro, incluso estas. *El Tribunal Supremo confirma la sentencia del inferior. Fundamentos.* No procede admitir la excepción derivada de la falta del previo ingreso de la cantidad controvertida, porque si bien esta se hallaba en depósito cuando se notificó al actor la resolución reclamada, es lo cierto que pocos días después la Delegación de Hacienda hizo aplicación definitiva del depósito al pago del débito, ingresándolo en firme en el Tesoro quedando verificado este ingreso dentro de los tres meses que el actor tiene para interponer su recurso, aparte de que dadas las circunstancias no sería imputable al actor el incumplimiento de ese requisito ya que aplicado el depósito al débito no cabe admitir le fuese exigible un nuevo ingreso. Tampoco es admisible la excepción fundada en el número 3.<sup>º</sup> del artículo 4.<sup>º</sup> de la ley orgánica por no constar fuera notificada al recurrente la liquidación nueva de la que recurrió al serlo conocido el expediente de apremio, así como tampoco se le notificó otro acuerdo anterior y por último el acuerdo final del expediente no puede ser reproducción de otro anterior supuesto que se funda en hechos, alegaciones y pruebas posteriores a éste y en virtud de haberse puesto de manifiesto el expediente al actor para dictar una resolución nueva y distinta, por más amplia. *En cuánto al fondo* probado con las cartas de pago que se satisfizo el impuesto oportunamente por herencia y gananciales y justificado que por iguales conceptos y causante se giró nueva liquidación al mismo interesado, aparece palpable una duplicación de pago no autorizado por la ley ni por el Reglamento del Impuesto procediendo la nulidad de todo lo actuado y la devolución de lo cobrado en el expediente de apremio, sin que la desaparición de los libros y expedientes de la oficina liquidadora e imposibilidad consiguiente de comprobar los datos aportados por el particular y por la misma administración con anterioridad, pueda tener como consecuencia el desamparo de los derechos del interesado obligándole a pagar un impuesto ya satisfecho y mucho más cuando dudas tan sútiles como el no poderse justificar que las liquidaciones giradas lo fueron por la misma tramitación y que en las car-

tas de pago no constaba el nombre de la transferente, aparecen desvanecidas de una parte con el inventario, evalúo y adjudicaciones de bienes *e información ad-perpetuam* presentados por el interesado y con el informe del Abogado del Estado el cual no pierde su fuerza probatoria porque años después de emitido se quemaran los libros a que se refería y en que se funda. (Sentencia del Tribunal Supremo de 2 de Octubre de 1925. *Gaceta* de 4 de Marzo de 1926).

GABRIEL MAÑUECO.

Abogado del Estado.