

# Jurisprudencia sobre el Impuesto de Derechos reales

*Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 16 de septiembre de 1952.*

AUNQUE EN EL RECURSO SE IMPUGNE LA NO SUJECCIÓN DE LOS BIENES AL IMPUESTO DE PERSONAS JURÍDICAS Y HAYA SIDO NOTIFICADO EL EXPEDIENTE DE COMPROBACIÓN, EL TÉRMINO DE INTERPOSICIÓN DEL RECURSO SE CUENTA DESDE LA NOTIFICACIÓN DE LAS LIQUIDACIONES, Y NO DESDE AQUELLA NOTIFICACIÓN.

*Antecedentes :* Un Ayuntamiento presentó la correspondiente declaración de bienes para liquidación del Impuesto sobre los de las personas jurídicas, y la Oficina Liquidadora formó expediente de comprobación y giró las liquidaciones. El expediente de comprobación fué notificado al Ayuntamiento, sin que por éste se hiciese observación alguna a la comprobación.

Posteriormente y de acuerdo con la comprobación, la Oficina Liquidadora giró las liquidaciones pertinentes, que afectaron a varios años, y al ser notificadas al Ayuntamiento éste recurrió contra ellas dentro del plazo de quince días, apoyándose en que los bienes de carácter urbano pertenecientes al Municipio eran de uso público y los rústicos de naturaleza comunal, lo que demostró cumplidamente, haciendo hincapié en que la reclamación no la entablaba contra las

bases señaladas, sino contra la procedencia de exigir el tributo sobre ellas, pidiendo en conclusión que se anulasen, declarando que no procedía sustituirlas por otras.

El Tribunal Provincial Económico-Administrativo desestimó el recurso por la consideración de que la reclamación iba, en realidad, contra las bases fijadas, y como éstas habían quedado firmes y consentidas por no haber sido recurrida dentro de término la resultancia del expediente de comprobación, el recurso resultaba extemporáneo.

Ante el Tribunal Central insistió el Ayuntamiento en su reclamación, con apoyo en que el objeto del recurso no era ni había sido otro que el de obtener la declaración de que no procedía aplicar el Impuesto, y que por lo mismo el momento adecuado para obtener tal declaración nacía al ser girada y notificada la liquidación, puesto que cuando la valoración adquiere el carácter de firme es cuando el Liquidador entra a conocer de la procedencia de la liquidación, y por consiguiente el recurso había sido interpuesto en plazo por haberlo sido dentro de los quince días siguientes a la notificación de las liquidaciones.

El Tribunal Central empieza por sentar que la reclamación de que se trata no tiene por objeto el resultado de la comprobación de valores, ya que ni la forma en que ésta se ha efectuado ni la base fijada en virtud de los medios comprobatorios utilizados han sido objeto de impugnación alguna, sino que la oposición fué dirigida contra la no admisión de la exención alegada en cuanto a los bienes declarados, dado que unos son de uso público y otros de aprovechamiento común; y aunque en los expedientes de comprobación de valores se incluye, con arreglo a modelo, una casilla destinada a consignar las exenciones declaradas, lo cierto es que la aplicación de los preceptos reglamentarios sobre exenciones fiscales es asunto de calificación, que ha de hacerse al tiempo de verificar la liquidación, y que, en todo caso, no se puede desconocer que la determinación del capital o base liquidable es uno de los elementos integrantes de la liquidación, que juntamente con la aplicación del tipo de tarifa, persona obligada al pago, etc., constituyen el acto administrativo, y éste es el que específicamente puede ser objeto de reclamación económico-administrativa, según el artículo 207 del Reglamento.

En su consecuencia, el Central declara que el objeto real de la reclamación lo fueron las liquidaciones notificadas, y como aquélla se

dedujo dentro de los quince días siguientes a la notificación, es visto que no fué extemporánea, y, en su consecuencia, acuerda que el expediente vuelva al Tribunal Provincial para que resuelva sobre el fondo de la cuestión planteada.

*Comentarios:* Aparte de que no vemos completamente claro el porqué la Resolución comentada no resolvió sobre el fondo, influída, acaso, por un puritanismo procesal exagerado, nacido de no considerarse competente para discernir sobre una cuestión no dilucidada por el inferior, entendemos que la solución no podía ser otra, frente a la tesis del Tribunal Provincial.

Este confundió dos cosas que están perfectamente separadas en el tecnicismo fiscal del Reglamento del Impuesto. Una cosa es el acto por medio del que la Oficina Liquidadora determina el valor de los bienes y la base liquidable, y otra completamente distinta el de determinar la forma en que a la base ya concretada le afecta el Impuesto, o sea precisar los conceptos liquidables y aplicarles la tarifa, para lo cual, como es lógico, ha de empezar por apartar de aquel total numérico la parte de él que, en su caso, haya de considerarse exento.

Es decir que, rigurosamente hablando, hasta llegar a la liquidación hay tres momentos que se pueden distinguir fácilmente dentro del mecanismo reglamentario, que son: el de comprobar, el de determinar si hay bienes exentos y el de precisar los conceptos liquidables; y como el primero es completamente independiente de los demás y no los prejuzga, es claro que al contribuyente a quien se le notifica la comprobación no le quedan cerrados los caminos para recurrir contra la que pudiéramos llamar la consumación de los mismos, reflejada en la liquidación.

*Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 16 de septiembre de 1952.*

EN LA HERENCIA ABINTESTATO ENTRE HERMANOS NATURALES NO DEBEN SER ÉSTOS CONSIDERADOS COMO EXTRAÑOS, SINO QUE HA DE APLICARSE EL NÚMERO 35 DE LA TARIFA, QUE SE REFIERE A COLATERALES DE SEGUNDO GRADO.

*Antecedentes:* Fallecida la causante sin dejar ascendientes ni descendientes legítimos, fueron declarados herederos sus tres hermanos

naturales, y presentada la herencia a liquidación, la Oficina Liquidadora los consideró como extraños y aplicó el correspondiente número de la Tarifa.

Dichos hermanos entablaron recurso alegando que no se concibe que en una herencia intestada se aplique el tipo de liquidación fijado para extraños, puesto que la herencia de esa clase no alcanza más que hasta el cuarto grado, según la modificación que el artículo 955 del Código civil sufrió en virtud del Decreto-ley de 13 de enero de 1928; que la cualidad de hermano nace del parentesco que la origina, mientras que la de extraños proviene precisamente de la ausencia de ese parentesco; que por virtud del principio general de este Impuesto de Derechos reales, el tributo se paga, cuando de herencias y legados se trata, con arreglo al parentesco entre el causante y el adquirente; que el número 35 de la Tarifa se refiere a colaterales de segundo grado, como son los recurrentes, sin establecer distinción, es decir, que lo mismo comprende a los hermanos legítimos, sean de doble vínculo o de vínculo sencillo, que a los naturales, mientras que cuando se trata de ascendientes y descendientes se establece la distinción entre los legítimos, los naturales y los que lo son por afinidad; que según el artículo 945 del Código civil, a falta de ascendientes naturales, heredan al hijo natural y al legitimado sus hermanos naturales, según las reglas establecidas para los hermanos legítimos, y que el derecho a la herencia de un hermano natural es preferente al del Estado, y de ahí que el Juzgado declarase herederos de la causante a sus hermanos naturales.

El Tribunal Económico Provincial desestimó la reclamación fundado en que la Tarifa del Impuesto se refiere a la familia legítima, y por eso establece tipos especiales para la no legítima, pero sólo cuando se trata de ascendientes y descendientes naturales, y de no ser ello así se daría la injusticia de hacer de mejor condición a los hermanos naturales que a los hijos naturales, puesto que aquéllos se asimilarían a los hermanos legítimos, y no así los hijos naturales, a los que se les hace tributar más que a los legítimos, y, por último, que el criterio aplicado viene a estar ratificado por el artículo 45 de la Ley, el cual al determinar las exenciones del caudal relicto menciona expresamente a los descendientes naturales o naturales reconocidos, lo que sería innecesario si la interpretación pretendida por los recurrentes fuese la correcta.

Ante el Tribunal Central reforzaron su argumentación los recla-

antes, diciendo que la Resolución del Provincial incide en dos aseveraciones erróneas, consistente la primera en afirmar que la Tarifa del Impuesto se refiere sólo a la familia legítima, en contradicción con los números 31 bis, 32 y 34, que se refieren a los ascendientes y descendientes naturales, a los que lo son por adopción y a los ascendientes y descendientes por afinidad; y la segunda en negar o desconocer el parentesco entre la causante y los accionantes, siendo así que la consanguinidad es innegable, puesto que son hermanos, y así los denomina la Ley y les da preferencia para suceder a los demás parientes que ella menciona; añadiendo que en el caso actual no se trata de comparar derechos de hijos y hermanos, sino únicamente de éstos, y con relación a ellos es indiferente para el Reglamento que sean legítimos o naturales y de doble vínculo o de vínculo sencillo; y, por último, que el artículo 54 del Reglamento establece que los grados de parentesco a que la Tarifa se refiere son todos de consanguinidad y han de regularse, así como las demás circunstancias relativas a la condición y capacidad de las personas, por la Ley civil.

El Tribunal acoge esta última cita y la refuerza con la del artículo 31, apartado 1), que dice que las transmisiones a título de herencia o legado pagarán con arreglo al grado de parentesco entre el causante y el adquirente, y añade que los hermanos, ya sean legítimos ya naturales, son parientes en línea colateral, la cual, según el artículo 916 del Código civil, es la constituida por la serie de grados entre personas que no descienden unas de otras, pero que proceden de un tronco común, siendo los hermanos, según esto, colaterales de segundo grado, conforme al artículo 918 del citado Código. Además, el título de adquisición es el de herencia, basado en el artículo 945 del mismo texto, que dispone que a falta de ascendientes naturales heredarán al hijo natural y al legitimado sus hermanos naturales, según las reglas establecidas para los hermanos legítimos, y hecho efectivo tal derecho mediante la declaración de herederos abintestato; de todo lo cual se desprende que es insostenible que los recurrentes, hermanos naturales de la causante, sean extraños con relación a ella, ya que son colaterales de segundo grado, apreciación aquélla que resultaría en oposición con el artículo 956 de dicho Cuerpo legal, que concede al Estado derecho a la herencia a falta de parientes en línea recta, del cónyuge viudo y de los colaterales hasta el cuarto grado civil, inclusive.

Aparte de esto —sigue diciendo la Resolución que venimos reseñando— es indudable que para que pudieran dejarse de aplicar los preceptos del Derecho civil al caso, sería menester que la legislación tributaria de que se trata hiciera declaración expresa equiparando los hermanos naturales a los extraños, a los efectos fiscales, siendo así que la tesis contraria es la que, en correcta hermenéutica, se desprende de los Reglamentos que precedieron al vigente de 1947, si se repasa su texto y se compara con el de éste en el punto que nos ocupa. Efectivamente, en el artículo 49 del de 10 de abril de 1900, en el 53 del de 20 de abril de 1911, y en el 54 del de 27 de marzo de 1927, se decía que los parientes naturales, salvo en la línea recta, se considerarán como extraños a los efectos fiscales, y esa previsión fué suprimida en el artículo 54 del Reglamento de 16 de junio de 1932, y fué mantenida la supresión en el mismo artículo de los Reglamentos de 29 de marzo de 1941 y el vigente de 7 de noviembre de 1947; lo cual claramente demuestra que el legislador no quiso establecer aquella equiparación fiscal entre parientes naturales y extraños.

En conclusión, se anula el acuerdo impugnado y se ordena liquidar la herencia como producida entre colaterales de segundo grado.

*Comentarios:* Creemos que el tema queda agotado a través de la amplia referencia del caso que queda reseñado y que es por tanto excusado cualquiera otro comentario por nuestra parte, como no sea el de consignar que nos parece que es la primera vez que el tema llega al conocimiento del Tribunal Central y que nos parece también que la doctrina que sienta es civil y fiscalmente irreprochable.

*Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 16 de septiembre de 1952.*

CUANDO EN EL CONTRATO DE EJECUCIÓN DE OBRAS APARECE DEMOSTRADO CON LAS CERTIFICACIONES TÉCNICAS ADECUADAS QUE EN AQUÉLLAS NO SE EMPLEARON OTROS ELEMENTOS NI MATERIALES QUE LOS QUE EN LA MISMA OBRA SE EXTRAEN, LA CALIFICACIÓN QUE PROCEDE NO ES LA DE CONTRATO MIXTO, SINO SIMPLEMENTE LA DE CONTRATO DE OBRAS LIQUIDABLE POR EL NÚMERO 20, EN RELACIÓN CON EL 6.º DE LA TARIFA.

*Antecedentes:* El contrato tenía por finalidad la construcción de un camino vecinal, y en él se estipuló que el contratista habría de emplear, en parte de las obras, mampostería ordinaria con mortero hidráulico o común, sillería desbastada con mortero hidráulico, sillería aplantillada con mortero común, hormigón hidráulico y piedra.

El documento fué liquidado como contrato mixto, y el contratista impugnó la liquidación, diciendo que no existía tal contrato mixto, sino simplemente el de ejecución de obra sin suministro de material alguno por el ejecutor, puesto que el empleado, que es tierra y piedra, se extrae del mismo terreno en que se desarrolla la obra. Acreditó este extremo con certificación del correspondiente técnico de la Diputación Provincial, constructora del camino, haciendo constar que en esta clase de caminos provinciales solamente se emplea tierra y piedra, a diferencia de las carreteras de gran tráfico, que van reforzadas con capas de riegos de materiales diferentes.

Denegada la reclamación por el Tribunal Provincial, fundándose en que el contratista se obligó a realizar las obras con los materiales a que hemos hecho referencia, empleando sillería, mortero común, mortero hidráulico, hormigón hidráulico, etc., lo cual hace que por suministrar el contratista, en todo o en parte, los materiales necesarios para la realización de la obra, ésta tenga que ser calificada, a tenor del artículo 18 del Reglamento, como contrato mixto de obras con suministro.

El Tribunal Central revoca el acuerdo del inferior y dice que no puede afirmarse en oposición a lo alegado, que los materiales empleados no se extraen del terreno por donde el camino pasa, y que puesto que se trata de un punto sometido a la apreciación técnica hay que atenerse para resolverlo a lo manifestado por la Dirección del Servicio de Vías y Obras provinciales, afirmando que la obra se realiza, al igual que todas las similares, con los productos y elementos que se extraen del mismo camino, y, por tanto, sin suministrarlos el contratista.

Eso supuesto, estando el suministro o venta de materiales equiparado por su naturaleza jurídico-fiscal a la transmisión de bienes muebles, esta circunstancia no se da en el caso propuesto, ya que los materiales no pertenecen al contratista, y mal puede darse por tanto dicha transmisión característica del suministro. En su consecuencia, la intervención de aquél queda reducida a la preparación, elaboración o adaptación de los materiales —tomados de la misma obra—

para el fin a que se les destina, lo cual constituye meramente un arrendamiento de servicios personales que forma parte del contrato de ejecución de obras y no modifica su carácter jurídico-fiscal ni el tipo de tributación, que es el de 0,75, conforme a los números 6 y 20 de la Tarifa.

No puede, en definitiva, termina diciendo la Resolución, apreciarse en el caso contravertido más que la existencia de un contrato de ejecución de obras.

*Comentarios:* Respetuosos, como siempre, con la autoridad que el Tribunal tiene, nos parece que en el caso analizado ha procedido con un criterio asaz amplio. No es discutible la norma que él sienta al decir que cuando el contratista no pone de su cuenta los materiales de la obra, no se produzca la figura jurídico-fiscal del contrato mixto, pero aquí lo que hacía falta era poder llegar al conocimiento indudable de que esa realidad no se daba, y esto es lo que no nos parece que ha quedado dilucidado sin que el ánimo sienta vacilaciones.

Es cierto que está por medio una certificación técnica afirmando que el terreno produce todos los materiales y elementos de la obra; pero no es menos cierto que, ante el más lego en la materia, surge también la interrogante de si con la tierra y la piedra, que son los elementos únicos de que el constructor disponía, según el mencionado informe, se puede producir mortero hidráulico y hormigón hidráulico, por ejemplo, como el contrato preceptivamente exigía.

LA REDACCIÓN.