

Jurisprudencia administrativa del impuesto de derechos reales

LI

No se halla sujeta al impuesto la certificación de cantidad consignada en presupuestos del Estado para pago de clases complementarias y material de una escuela, pues no tiene concepto de subvención, por no constituir auxilio en favor de una Empresa o particular para el desarrollo de una obra, o servicio, o industria, que es lo que caracteriza a la subvención, sino del pago de una atención del propio Estado. (Acuerdo del Central de 15 de Octubre de 1935.) 66 de 1935.

LII

El escalonamiento de pago de suministros o contratos superiores a 250.000 pesetas está sometido a la condición de que el contratista presente anualmente el documento para girar la liquidación de cada año, y si no lo hace, se liquidará totalmente, con deducción de lo pagado, perdiendo el derecho de nuevo aplazamiento.

Según el párrafo 3.º del artículo 51 del Reglamento de 1927, vigente cuando se celebró el contrato de que se trata, idéntico al actual e inspirado en el Real decreto-ley de 9 de Marzo de 1926, modificativo del Reglamento de 1911, en los contratos de suministro concertados por más de un año o período indeterminado, si

su cuantía excede de 250.000 pesetas, se girará una liquidación por el valor total presupuestado para el primer año, y si no es conocido, por el que declare el interesado para este período, estando aquél obligado, dentro de los treinta días siguientes al vencimiento del año, a presentar de nuevo el documento, con certificación en que se haga constar la cantidad y valor de los bienes suministrados u obras ejecutadas en ese año, y con vista de la misma se girará la liquidación del año siguiente; y no siendo conocida, la que se haya suministrado en el año anterior, acrecida o disminuía en la cantidad que en la base de la liquidación anterior se hubiese suministrado de menos o de más, y así, sucesivamente, hasta la terminación del contrato, momento en el que se procedería como indica el párrafo segundo de dicho artículo, el cual previene que si el interesado deja de satisfacer o de realizar alguna de las presentaciones anuales, se girará una liquidación por el importe total del contrato, con deducción de lo pagado, como comprendido en el párrafo segundo del artículo; y si no es conocida la cuantía total, la fijará el Liquidador en la forma que indica la parte primera del mismo párrafo cuarto; estos preceptos concedieron a los contribuyentes una ventaja positiva, inspirada en facilitarles el pago de los contratos de larga duración; pero estaba subordinada al cumplimiento de los deberes que les imponía tal precepto, estableciendo la pérdida de los beneficios si los interesados dejan de realizar las presentaciones anuales de los documentos a que estaban obligados.

El contrato de que se trata es el de ejecución de obras de gran importancia para un organismo público (construcción de un hospital) por los precios unitarios señalados, fijándose como tiempo de duración el de veintidós meses desde la escritura de contrata, y el importe era de 15 millones, superior, por lo tanto, a 250.000 pesetas, habiéndose aplicado los beneficios del párrafo tercero del artículo 51 del Reglamento y habiéndole exigido en 1932 el impuesto declarado para la primera anualidad; pero como el contratista tenía la obligación de presentar al liquidador en los treinta días siguientes al vencimiento de la primera anualidad el documento necesario para la liquidación de la segunda anualidad, lo que no se ha realizado sino mucho después, tal omisión obligaba a girar una liquidación al contratista, con deducción de lo pagado,

aplicando a la misma la ley de 11 de Marzo de 1932 y su tarifa, según la disposición transitoria de esa ley, que exige se liquiden por ella los actos y contratos anteriores que se presenten a liquidación fuera de los plazos reglamentarios, siempre que, en virtud de sus disposiciones, hayan de liquidarse contratos en cuantía superior a las de la legislación precedente; y, por lo tanto, como en la liquidación impugnada, si bien se aplicó la tarifa de 1932, no se hizo sobre la base debida, y se impusieron al contribuyente responsabilidades no aplicables, es improcedente esa liquidación, no pudiendo, sin embargo, admitirse la alegación del recurrente de que sea obligación de la Administración invitar al contribuyente a la presentación de la liquidación correspondiente, pues el artículo 51 del Reglamento impone tal obligación al interesado y establece la sanción si no la cumple, no refiriéndose el párrafo cuarto del mencionado artículo más que al caso de que no conste en el contrato la cuantía del mismo. Este criterio se siguió en las resoluciones de 12 de Enero de 1932 y 26 de Abril de 1933, números 276, 2 de 1931 y 56, 2 de 1933. (Acuerdo del Tribunal Central de 2 de Abril de 1935.) 18 de 1935.

LIII

Rescisión de compraventa. El contrato por virtud del cual una persona adquiere parte de una finca vendida a otra con la condición de que si devolvía parte del precio readquiriría la finca, es un contrato nuevo, y, por tanto, ha de pagar como nueva compraventa.

Se vendió una finca con la condición de que si al comprador le conviniese rescindir el contrato de compraventa podría hacerlo con las siguientes condiciones: a) Si la rescisión se realiza en Junio de 1931, el comprador perderá totalmente el importe de la primera anualidad o plazo de venta satisfecha en 1930. b) Si tiene lugar aquélla después de abonar las anualidades de 1930 y 1931, el comprador haría suyas dos sextas partes de la superficie total de la finca, quedando el resto de propiedad del vendedor, más 250 hectáreas como indemnización o penalidad de la rescisión, indicándose en las pro-

pias condiciones la forma de proceder a la rescisión si tiene lugar después de abonadas tres o más anualidades.

El contrato de compraventa aludido quedó, por lo tanto, perfeccionado y consumado desde que se otorgó la compraventa, habiendo conformidad entre comprador y vendedor, tanto en la cosa como en el precio, y en esta forma se autorizó la escritura y por ella se entregó la finca, que quedó en poder del comprador desde la fecha de la misma escritura, disfrutándola íntegramente desde entonces hasta que en 1933 convinieron ambos en dejar sin efecto el contrato en parte, habiendo estado inscrita la primera escritura en el Registro de la Propiedad sin que en él se hiciera constar que la validez y eficacia de la venta quedaba sujeta a condición alguna.

El acto realizado, por lo tanto, por los otorgantes mediante escritura de 7 de Junio de 1933, impropiaamente llamada de rescisión, consistió en modificar voluntariamente el contrato de 1930, dejándole en parte sin efecto y en convenir entre ambos que una parte de la finca quedase en poder del comprador y otra en el del vendedor, atendiendo a su mutua conveniencia, mediante nuevas condiciones, y formando cada parte un predio diferente, por virtud de cuyo contrato transigieron las diferencias que entre ambos existían: los contratos sólo son rescindibles en los casos determinados en el Código civil, caso que no se da en las estipulaciones expuestas; en virtud del nuevo pacto, el precio de la escritura de 1930 se alteró, pues habiendo quedado en poder del comprador la porción de la finca que se señala, ha pagado éste mucho más de lo que correspondería, dada la extensión de esa parte, conforme al precio señalado en 1930; se trata, por lo tanto, de nuevo contrato, y a tenor del párrafo 5.º del artículo 58 del Reglamento del impuesto de 16 de Julio de 1932, se ha de considerar como acto sujeto a tributación, ya que por mutuo acuerdo de las partes, libremente pactado, se dejó sin efecto la anterior.

La tesis del vendedor de la finca, de que la venta quedó sujeta a condición resolutoria, porque si el comprador no pagaba la totalidad del precio, aquélla quedaba rescindida en la porción de finca correspondiente al precio no satisfecho, es inadmisibile, dado el concepto de la condición, señalado en el artículo 1.113 del Código civil, puesto que, al contrario de lo que dicho artículo dice, la validez y eficacia de la venta no quedó sometida a condición alguna,

y, lejos de ello, el contrato está perfeccionado, como lo reconoce el recurrente, lo cual excluye el supuesto de una promesa de venta, y también estaba consumado por haberse entregado la cosa al comprador, haberse posesionado éste de la misma y disfrutado de ella, ya que, por otra parte, si se quisiera entender que la falta de pago de parte del precio constituía una condición que dejaba sin efecto la venta, habría que oponer que a tenor del artículo 1.115 del Código civil, si el cumplimiento de una de las condiciones depende de la voluntad de una de las partes, es decir, del obligado a cumplirlas, la condición será nula, habiendo el Tribunal Supremo interpretado el citado artículo en sentido de que es inadmisibles la estipulación de deberes dependientes de la aquiescencia del obligado a cumplirlo, y como en la compraventa el obligado a pagar el precio es el comprador, no debe considerarse que el dejar voluntariamente de satisfacer el comprador una parte del precio puede estimarse como condición de la que dependa la validez del contrato.

Por todo ello, la estipulación de la escritura de 1930 aludida sólo puede estimarse como una cláusula del contrato, según la que el comprador podría dejar sin efecto la compraventa cuando le conviniera, cláusula aceptada por el vendedor, y, por lo tanto, al hacer uso de ese derecho el comprador, ha de aplicarse el mencionado artículo 58 del Reglamento del impuesto. (Acuerdo del Tribunal Central de 17 de Marzo de 1936.) 74 de 1935.

LIV

Comprobación. Hecha ésta conforme a los datos del Catastro, no apelados, no es admisible recurso alguno. No es procedente declarar la nulidad, aunque la comprobación en ese caso no haya sido notificada al interesado, ya que contra ella no cabe recurso alguno, y aunque no haya sido aprobada por el Abogado del Estado, si éste la aprobó formando parte del Tribunal Provincial Económico-administrativo en otro expediente. Tratándose de un incidente especial no cabe examinar el concepto liquidable respecto a la procedencia de los bienes.

En el testamento de una señora se instituyó herederas a tres hijas y en él se decía que en virtud de la autorización de la ley, hacía

institución, en nombre de una hija incapacitada, a favor de las otras dos, y una parte de una dehesa dejada en testamento para dicha incapacitada sería para otra hija o para los hijos de ésta.

En instancia presentada en la Abogacía del Estado se solicitaba sólo la liquidación de la parte de la finca legada de un modo especial a la incapacitada, sin descender la petición a los demás bienes de ésta, por estar dentro del plazo para pedir la provisional o definitiva, ya que se había obtenido por los interesados prórroga para pagar el impuesto de estos últimos bienes (número 84-1935), siendo el momento de practicar la comprobación de los bienes aquel en que se presenten los documentos necesarios para tal comprobación. No es momento ahora el de discutir si la transmisión a favor de la hermana, de la parte de dehesa propia de la incapacitada procede de ésta o de su madre, porque el expediente de comprobación, si se impugna, tiene por objeto la determinación del valor de los bienes, y por ello sólo cabe examinar ahora la cuestión referente a la comprobación, ya que hasta que la oficina liquidadora califique el acto no puede discutirse si el concepto es el procedente.

Habiendo utilizado la oficina liquidadora la certificación del Catastro presentada por el interesado, no es admisible recurso contra el resultado obtenido aceptado por la Administración, según el párrafo 7.º del artículo 85 del Reglamento del impuesto, por no haberse justificado que se hubiere interpuesto reclamación contra la **renta** líquida fijada por la Administración: no procede declarar la **nulidad** del expediente de comprobación, por no haber sido notificado al interesado y por no haber sido aprobado por el Abogado del Estado jefe, en cuanto a lo primero, por no tener la notificación en este caso, según el párrafo indicado del Reglamento, más objeto que el enterar del resultado de la comprobación al contribuyente y sin que contra ese resultado pueda admitirse recurso alguno, habiéndose aquél mostrado perfectamente enterado de la comprobación y del valor señalado por la Administración y habiendo interpuesto recurso en el plazo legal y en cuanto a la falta de aprobación por el Abogado del Estado, porque esa omisión quedó subsanada al desestimar el Tribunal provincial otro recurso referente a la comprobación, formando parte el Abogado del Estado del mencionado Tribunal. (Acuerdo del Tribunal Central de 17 de Diciembre de 1935.) 82 de 1935.

LV

Herencia. La sustitución ejemplar hecha por una madre en nombre de una hija incapacitada, produce una transmisión de bienes que se entiende realizada, no como derivada de la madre, de la cual proceden éstos, sino de la hija incapacitada en cuyo nombre testó aquélla, y, por lo tanto, no es aplicable ni el artículo 32 del Reglamento del impuesto ni la excepción que establece el 241 para el caudal relicto referente a las sucesiones entre ascendientes y descendientes, siendo esa llamada sustitución ejemplar, más que verdadera sustitución, un modo especial de testar en nombre ajeno.

A consecuencia de la misma herencia a que se refiere el caso anterior, se formuló también reclamación en cuanto al caudal relicto de la parte de dehesa legada a la incapacitada, y a ello exclusivamente se contrae este caso. Fué voluntad de la testadora la institución de la incapacitada como heredera de la mitad de la dehesa, y haciendo uso de la autorización del Código civil, testó aquélla en nombre de la incapacitada, disponiendo que la mitad de la aludida finca fuese para una hermana de ésta.

El artículo 766 dispone que el ascendiente podrá nombrar sustituto al descendiente mayor de catorce años declarado incapacitado por enajenación mental; y si bien esta sustitución, llamada ejemplar, se halla regulada por el Código en el mismo capítulo y con idénticas condiciones que las demás sustituciones (artículos 777 al 780), es decir, en forma de sustitución y no como modo de testar en nombre de otro, previniéndose, por el contrario, al hablar de los modos de testar en el artículo 670, que el testamento es un acto personalísimo y no puede dejarse su formación, en todo o en parte, al arbitrio de tercero ni hacerse por comisario o mandatario, sin que haya excepción alguna a este principio general, puede entenderse, como lo hizo el Tribunal Supremo en Sentencia de 6 de Febrero de 1907, que la sustitución ejemplar es un testamento hecho por el ascendiente en nombre del descendiente incapaz, no siendo, en este caso, personalísima la facultad de testar.

Si bien, conforme al artículo 32 del Reglamento del impuesto,

cuando el testador dispone de sus bienes, sustituyéndose unos herederos a otros se pagará el impuesto en cada sustitución, según el parentesco entre el sustituto y el causante, sin que el texto legal establezca distinción alguna entre sustituciones simples o las ejemplares, no obstante, si se tiene en cuenta que, con arreglo a la interpretación indicada, la ejemplar no es simple sustitución, sino un modo de testar en que el ascendiente sustituye al descendiente incapaz al fallecer ésta, por el testamento de su madre, sino que, al muerte de este último y, por lo tanto, no es aplicable el artículo 32 en este caso a la parte de la dehesa heredada por la hermana de la incapaz al fallecer ésta, por el testamento de su madre, sino que, al contrario, la heredera actual adquiere dicha parte de finca por herencia de su hermana, dado el testamento que por incapacidad de ésta dictó su madre.

En consecuencia, tratándose de una transmisión entre hermanos, no es de aplicación al caso la excepción del impuesto sobre el caudal relicto establecido en el artículo 241 del Reglamento para las herencias entre ascendientes y descendientes, y asimismo es inaplicable la alegación de que hace veintitrés años falleció la madre, toda vez que no se trata de la sucesión de ésta, sino de la de la incapacitada, fallecida hace menos de un año.

La herencia del caudal relicto en este caso sólo puede ser parcial, aun contra lo prevenido en el artículo 121 del Reglamento del impuesto, ya que no se acompañó relación total de los bienes, como sería necesario, conforme al artículo 115 del mismo Reglamento, y por el contrario, la instancia sólo pide la liquidación de la parte de finca aludida. (Acuerdo del Tribunal Central de 17 de Diciembre de 1935.) 84 de 1935.

LVI

Herencia. Aun cuando en una instancia dirigida a la Abogacía del Estado se solicite la liquidación definitiva del impuesto correspondiente a la sustitución ejemplar de una dehesa en nombre de una hija incapacitada a favor de una hermana de ésta, conforme al testamento de la madre de ambas que realizó dicha sustitución, la liquidación que se realice, comoquiera que se con-

trae exclusivamente a la transmisión aludida, es sólo una liquidación parcial y no definitiva por no haber recaído aún acto administrativo en cuanto al resto de la sustitución: La sustitución aludida se liquida por el parentesco entre ambas hermanas y no por el de la madre a la hija que resulta definitivamente heredera.

En cuanto a lo primero, porque es liquidación, se funda exclusivamente en la petición de la liquidación parcial hecha por los interesados; en cuanto a lo segundo, se funda en la misma doctrina sentada en el caso precedente de esta Revista. (Acuerdo del Tribunal Central de 24 de Septiembre de 1935.) 83 de 1935.

LVII

Herencia. La declaración de exención de un documento por el cual se exige únicamente la cantidad de 1,25 pesetas como honorarios no puede ser objeto de reclamación económicoadministrativa, dado el concepto del artículo 41 del Reglamento de Procedimiento. (Acuerdo del Tribunal Central de 23 de Julio de 1935.) 85 de 1935.

GABRIEL MAÑUECO,

Abogado del Estado.