

# Jurisprudencia administrativa del impuesto de derechos reales

## XVII

*Los Liquidadores del impuesto carecen de personalidad para impugnar los acuerdos del Abogado del Estado o de los Tribunales Económicoadministrativos en cuanto a las liquidaciones procedentes, y sólo pueden recurrir en cuanto inmediatamente y de un modo directo se trate de su participación en las multas impuestas.*

Como cuestión previa ha de resolverse si el Liquidador del impuesto de derechos reales de X. tiene personalidad para interponer el recurso. Los Liquidadores, según Resoluciones de la Dirección de lo Contencioso de 5 de Septiembre de 1910, del Tribunal Gubernativo de 22 de Enero de 1916 y Sentencia del Supremo de 9 de Noviembre de 1927 y auto del mismo de 3 de Abril de 1915, tienen carácter de agentes de la Administración, conforme declaran los artículos 33 de la Ley de 11 de Marzo de 1932 y 149 y 156 del Reglamento de 16 de Julio de 1932, según los que aquéllos dependen directamente, en lo que atañe al impuesto, del Delegado de Hacienda, Dirección de lo Contencioso y Ministro de Hacienda; según el artículo 9.º del Reglamento de Procedimiento de 29 de Julio de 1924, los funcionarios carecen de personalidad para impugnar los actos de la Administración, salvo en lo que directa e inmediatamente se vulnere un derecho que en particular esté reconocido a dichos funcionarios; al revisar la Abogacía del Estado la liquidación girada por la oficina de X. en la sucesión de

A. B. y acordar su rectificación, declarando que la multa impuesta a los contribuyentes no era la procedente, sino que debía reducirse a la que estimó ajustada al Reglamento, y al ordenar la devolución de la diferencia no hizo otra cosa que utilizar la facultad revisora que el Reglamento la reconoce, subsanando el error padecido por el inferior al aplicar los preceptos legales, y, por lo tanto, ni la resolución de la Abogacía del Estado, ni la del Tribunal Provincial, confirmatoria de aquélla, vulneraron directa e inmediatamente un derecho del Liquidador, sino que se limitaron a cumplir la Ley, ya que no puede conceptuarse que existe lesión para el Liquidador cuando la Administración, por medio de sus organismos y en uso de sus facultades, modifica una liquidación o una responsabilidad, aunque, como consecuencia de tal resolución, tenga el funcionario que devolver o percibir en menos la participación de multas o de honorarios que en otro caso le hubiese correspondido; el derecho del Liquidador a participar en la multa, que es lo que particularmente le está reconocido, no se le ha negado, sino que se le reconoce en la proporción que señala el Reglamento; y de consiguiente, el Liquidador carece de personalidad para interponer este recurso, por no encontrarse comprendido en el artículo 9.º del Reglamento de Procedimiento indicado. Esta doctrina ha sido adoptada en varios Acuerdos del Tribunal Central, entre otros el de 13 de Mayo y 11 de Noviembre de 1930. (Acuerdo del Tribunal Central de 7 de Mayo de 1935.) 51 de 1935.

### XVIII

*Comprobación de valores. No puede servir como elemento comprobatorio de la venta de una finca el valor asignado a la misma en una escritura de hipoteca, si esta carga fué cancelada por escritura anterior a la de compraventa por cuya transmisión se liquida el impuesto, aunque tal escritura de cancelación se otorgase el mismo día y ante el mismo Notario, con tal de que tenga número anterior en el protocolo de éste y aun cuando no se haya aún inscrito la cancelación.*

En el caso actual se trata de la comprobación de una finca ven-

dida por escritura pública, y como al realizarse tal venta la finca no estaba ya hipotecada, sino libre de gravamen, por haber sido cancelada la hipoteca por otra escritura anterior, en su otorgamiento, a la de compraventa, puesto que fué otorgada ante el mismo Notario y el mismo día y por los mismos interesados, pero, desde luego, con anterioridad la de cancelación a la de venta, puesto que el número del protocolo es anterior el de aquélla al de ésta, y, por tanto, como la cancelación de la hipoteca produjo todos los efectos entre los interesados desde el otorgamiento de la escritura, según el artículo 1.258 del Código civil, a tenor del cual los contratos se perfeccionan por el mero consentimiento y desde entonces obligan, es claro que al otorgarse la escritura de venta, y así se hizo constar, la finca estaba ya libre de la hipoteca, y por ello no puede estimarse aplicable a la venta efectuada después de la cancelación el medio comprobatorio, reglamentario en otro caso, del valor señalado en la escritura de hipoteca, si se tratase de subasta por los propios interesados, ya que no existía esa carga; y nada se opone a lo expuesto el que no apareciese cancelada en el Registro de la Propiedad la hipoteca en el momento de realizarse la venta, porque, aparte la imposibilidad material de hacerlo, esa circunstancia sólo afecta, según el artículo 156 de la ley Hipotecaria, a los derechos de tercero a quienes pudiese perjudicar la cancelación, concepto que no tiene en este caso la Hacienda pública, pero no para los propios interesados, para quienes la cancelación los surte todos desde el momento en que se acordó; por lo tanto, para la liquidación del impuesto de la venta en cuestión debe aceptarse el precio fijado por los contratantes en la escritura de compraventa, por ser mayor que el de la capitalización del líquido imponible, sin que pueda tomarse como base el señalado en la escritura de hipoteca para el caso de subasta. (Acuerdo del Tribunal Central de 19 de Diciembre de 1933.) 104 de 1933.

## XIX

*Prueba en segunda instancia. 1.º Sólo procede si no ha podido hacerse en la primera por causa no imputable al que la propone. 2.º En las transmisiones por subasta, la base de liquidación*

*es el precio de adjudicación al adquirente, formando parte del mismo el importe de las cargas no deducibles que deban quedar subsistentes, no considerándose tales cargas las hipotecas y fianzas a los efectos de deducir su importe, y, por el contrario, deben adicionarse para fijar la base liquidable.*

1.º El número 2 del artículo 91 del Reglamento de Procedimiento de 29 de Julio de 1924 determina que es procedente la prueba en segunda instancia si no ha podido realizarse en la primera por causa no imputable al que la propone ; por lo tanto, si las dificultades para proveerse de los documentos no provienen de la Administración, ni ésta puede orillarlas, ni a ella le incumbía, hay que reconocer que desde 1932, en que se interpuso la reclamación, hasta 1935, en que se dictó el fallo, el interesado no presentó tales pruebas, es inadmisile la alegación de indefensión fundada en que no se le concedió el plazo de quince días para aportarlas en primera instancia, sin que tampoco pueda afirmarse que fué imposible el practicarlas en esa primera instancia.

2.º El artículo 61 del vigente Reglamento del impuesto previene que en las transmisiones hechas mediante subasta pública, bien sea judicial, administrativa, o notarial, la base liquidable es el precio de la adjudicación al adquirente, y conforme al 100 del mismo Reglamento, forma parte del precio el importe de las cargas no deducibles que han de quedar subsistentes, no considerándose tales cargas, a los efectos de deducir su importe del valor de los bienes, las hipotecas y las fianzas que han de adicionarse, aunque la adquisición se realice mediante tales subastas para determinar la base liquidable ; por lo tanto, si consta que la finca adquirida por subasta judicial estaba gravada con dos hipotecas anteriores para asegurar créditos distintos de aquel que sirvió de base al procedimiento que determinó la transmisión de la finca de que se trata, y debiendo aquéllas adicionarse, conforme a los preceptos citados, al precio de subasta por aparecer subsistentes, según el Registro de la Propiedad, y no haberse demostrado que hubiesen sido canceladas con anterioridad, la liquidación impugnada alegando que la base estaba mal calculada, debe mantenerse, pues la base formada por el precio de subasta más las dos cargas aludidas, que continuaban vigentes y no eran deducibles, es la regla-

mentaria. (Acuerdo del Tribunal Central de 18 de Junio de 1935.) 42 de 1935.

## XX

*La adquisición de un automóvil para un centro oficial, previa la propuesta del centro, el acuerdo favorable de la Dirección general y la indicación del presupuesto, firmado y sellado, de la casa vendedora, que fué aceptado por la Dirección general encargada del servicio, se halla sujeta al impuesto, como venta de bienes muebles.*

El contrato aludido está comprendido en el artículo 2.º, número 7, de la Ley de 11 de Marzo de 1932, y en el artículo 5.º, número 7, del Reglamento de 16 de Julio del mismo año, los cuales sujetan al impuesto las traslaciones de dominio a título oneroso de bienes muebles, gravándolas el número 48 de la tarifa, cuando son perpetuas, con el 2 por 100 ó 5 por 100 de su valor.

A tenor de lo preceptuado en el artículo 25, párrafo último, y 59, número 3, del Reglamento, el obligado al pago del impuesto, cuando se trata de ventas de material o muebles al Estado, es el vendedor, y, por lo tanto, es nula la liquidación si se hace a nombre del habilitado del centro comprador. Aun cuando el contrato haya sido hecho por gestión directa, no se halla exento del impuesto, pues tal circunstancia no está comprendida en los casos de excepción del artículo 3.º de la ley, ni en ninguna otra disposición especial; por la forma y por los trámites con que se ha celebrado el contrato no le alcanza tampoco la exención del número 5 del artículo 6.º de dicho Reglamento, referente a los contratos verbales, mientras no se eleven a documento escrito, ya que al contrato aludido precedió el informe proponiendo la adquisición del automóvil y el presupuesto de la casa vendedora, firmado por ella, exponiendo las notas características del vehículo, y además se hizo nueva propuesta para la aprobación del presupuesto, y recayó acuerdo ministerial aceptando la proposición de venta y se pagó el precio, todo lo cual demuestra que hubo conformidad en la cosa y en el precio, y que el contrato se hizo por escrito. (Acuerdo del Tribunal de 11 de Diciembre de 1934.) 119 de 1934.

## XXI

- 1.º *Para la comprobación de valores no se puede deducir el importe de la contribución territorial.* 2.º *La herencia de una señora a favor de sus herederos (marido y sobrinos, en sustitución de éste, si le sobreviven y no dispone de los bienes) se liquida por el parentesco de la testadora y los herederos.* 3.º *La del marido, en cuanto su mitad de gananciales se liquida por el parentesco de él y los herederos, y en cuanto a los bienes que adquirió de su mujer, el parentesco se computa entre la mujer y los herederos, pues el marido sólo tuvo el usufructo.*

En este recurso se plantean dos cuestiones: una, referente a la comprobación de valores de las fincas rústicas incluídas en el inventario de los cónyuges D. y F., y la otra, relativa a la forma de practicar las liquidaciones correspondientes a cada sucesión.

La primera cuestión, referente a que para la comprobación de valores se deduzca de la renta con que figuran en el Catastro las fincas rústicas, el importe de la contribución territorial ha quedado resuelta por Orden ministerial, al declarar que no es deducible de la renta, a los efectos de comprobación, la cuota de la contribución territorial que se pague por las fincas, por lo que procede confirmar acerca de tal punto el fallo apelado del Tribunal provincial y desestimar la petición del interesado.

En cuanto a la liquidación de las herencias de D. y F., ha de tenerse presente que, respecto de la primera, ha de practicarse con arreglo al testamento de dicha señora, y como en él se instituía, en primer término, único heredero, en pleno dominio de todos sus bienes, a su esposo, F., disponiéndose que si al morir éste quedarán bienes procedentes de la testadora pasarían en pleno dominio y por partes iguales a J. y T. y a sus sobrinos M. y L., y al ocurrir el fallecimiento de la causante vivía el heredero y adquirió los bienes, las liquidaciones que procedía girar al presentarse, en 1932, los documentos en la oficina liquidadora eran las que practicó dicha oficina liquidadora sobre el valor comprobado de los bienes, esto es, respecto de la sucesión de D., la mitad de los bienes, como gananciales, a favor de su marido, F., y la otra mitad, como

adquisición de éste, en concepto de único heredero de D., y en su virtud, giró las liquidaciones, a nombre de herederos de F., por gananciales, herencia en la porción legítima, herencia en la porción no legítima y caudal relicto, en las cuales no se impuso multa por presentación fuera de plazo; pero sí se exigieron los intereses correspondientes, teniendo en cuenta la transmisión de dichos bienes en plena propiedad, conforme al artículo 32 del Reglamento del impuesto, estando relevado de la multa por presentación tardía del documento, en atención a haber fallecido el contribuyente antes de haberse practicado las liquidaciones.

En cuanto a la sucesión de F., la oficina liquidadora estimó que la herencia de éste la constituirían los bienes inventariados con su valor comprobado, y que tales bienes los adquirirían D.<sup>a</sup> J. y D.<sup>a</sup> M. y D. L., como herederos de F., nombrados en su testamento en la forma y porción en él indicada, y en su virtud, giró las liquidaciones, a nombre de dichos señores, por herencia de F., por caudal relicto y por retiro obrero a nombre de los cuatro herederos, concediéndose, en cuanto a algunas de ellas, el fraccionamiento de pago; y con respecto a estas liquidaciones, deben distinguirse los bienes que heredó de su esposa y los que le pertenecían privativamente, para determinar quiénes son los adquirentes de unos y de otros y por qué título los adquieren.

Dispuesto en el testamento de D.<sup>a</sup> D. que, si al morir su marido, F., quedaran bienes procedentes de la herencia de aquélla pasarían en pleno dominio, por partes iguales, a J. y T. y a sus sobrinos M. y L., si éste no hubiese dispuesto de ellos, y conservando F. todos los bienes de su esposa, hay que reconocer que, conforme a las cláusulas claras del testamento, tales bienes los adquieren J. y T., M. y L., como herederas sustitutas de la testadora para el caso, realizado, de que al fallecer el instituido quedasen aún bienes de la herencia de aquélla, y, por lo tanto, a cargo de dichos herederos sustitutos procede girar las oportunas liquidaciones, conforme al artículo 32, en relación al 57 del Reglamento del impuesto, según los cuales, cuando un testador dispone de sus bienes, sustituyendo unos herederos con otros, se paga el impuesto en cada sustitución según el parentesco del sustituto y el causante, entendiéndose realizada la adquisición el día en que la limitación desaparezca, tanto para determinar el valor de los bienes

como para fijar los tipos de tributación ; no es admisible el criterio del liquidador y del Tribunal provincial de que los bienes procedentes de D.<sup>a</sup> D. los heredan J. y T., M. y L. de F. en virtud del testamento de éste, porque si bien es cierto que éste pudo disponer en vida, sin más limitación que su voluntad, de esos bienes, desde el momento que no lo hizo, todos los bienes que quedaban tenían que pasar, si procedían de D., en el orden y forma establecido en el testamento de ésta, a las personas por ella designadas, sin que tal orden pudiera ser alterado por el testamento de F., ya que no le autorizaba para ello su esposa, por no facultarle para disponer de tales bienes por actos *mortis causa*, no pudiendo deducirse tal autorización ni de las cláusulas del testamento de D. ni de la doctrina comprendida en la jurisprudencia del Tribunal Supremo, sino todo lo contrario, ya que en repetidas sentencias, entre ellas la de 30 de Abril de 1913, se declara que la institución de heredero universal y sin limitación para que disfrute de la herencia en la forma que estime conveniente, sustituyendo a otras personas como herederos en los bienes que existían al fallecimiento del causante, le permite disponer incondicionalmente por actos *intervivos*, pero no *mortis causa*. En la transmisión de la herencia de F., que está constituida por su mitad de gananciales, procede exigir el impuesto correspondiente con arreglo al testamento de éste.

El criterio apuntado se mantiene idéntico a lo resuelto por el Tribunal Central en 10 de Noviembre de 1925 y 31 de Marzo de 1931. (Expedientes 787-2-25 y 23-1-1931, en que se plantea idéntica cuestión.)

La petición de que sea devuelto el impuesto correspondiente a la nuda propiedad de los bienes que al fallecimiento de F. pasen a los herederos sustitutos no puede ser resuelta en el estado actual, y debe formularse la petición correspondiente con arreglo al procedimiento del artículo 201 del Reglamento del impuesto. (Acuerdo de 2 de Abril de 1935.) 45 de 1934.

## XXII

*Fianza. La obligación por la que una persona se compromete con su firma personal y solidaria a responder solidariamente con una*



*Sociedad de la que es socio de la devolución de unos valores prestados por otras personas para garantizar la ejecución de obras de que es contratista dicha Sociedad es un contrato de afianzamiento, que es independiente del principal, y ha de liquidarse como tal contrato de fianza, además del contrato de préstamo de los valores de la fianza de las obras contratadas.*

*Caso.*—La Sociedad Hijos de E., de una parte, y de otra A. B. y C. convinieron en documento privado que los Hijos de E. y el Sr. X., en concepto de prestamistas de los valores que formaron la fianza que había de constituirse para responder, en nombre de la Sociedad O. P. y P., del contrato celebrado entre C. y la Administración del Estado para la ejecución de las obras de explanación, fábrica y túneles del ferrocarril de L. quedaban garantizados de la devolución total de dicha fianza; y para ello se convendría quedasen afectos a la devolución todos los bienes de la Sociedad, que C., como contratista de las obras, se comprometía a constituir con B. y con C., garantizándose también esa devolución con la firma de B., y solidariamente con esa garantía la que se garantiza con la firma personal de C., el cual, en su propio nombre, hace suyas, personal y solidariamente, las obligaciones de la Sociedad O. P. y P., entendiéndose que esa obligación personal y solidaria de C. subsistía aun cuando la ejecución de las obras se transfiera por la Sociedad a la persona que los Hijos de E. y X. puedan encontrar para continuar las obras por su propia cuenta y riesgo, para lo que los Sres. A. B. y C. (que son los tres socios de la Sociedad O. P. y P.) contraen el compromiso de ceder las acciones de su propiedad a la persona o entidad que encuentren los señores Hijos de E. y X. para continuar las obras por su cuenta y riesgo.

De esta estipulación y del documento privado total se desprende que éste se halla integrado por diversos pactos o contratos de diferente naturaleza jurídica, que son: uno, principal, de préstamo de los valores de la fianza que la Sociedad O. P. y P., S. A., había de constituir para garantizar el cumplimiento del contrato de ejecución de obras; y otros, accesorios (uno de ellos de afianzamiento), a favor de Hijos de E. y X. (prestamistas de dichos valores), para devolución de los mismos valores; y en tal supuesto,

la cuestión estriba en determinar y resolver cuál sea la verdadera naturaleza jurídica y la calificación legal de la cláusula por la que B., con su firma personal y en su propio nombre, hace suyas personal y solidariamente las obligaciones que, como principalmente obligada, contrae la Sociedad en nombre propio.

Hay que tener en cuenta para ello que la obligación de C. subsiste y permanece viva, aun extinguida, respecto de la Sociedad O. P. y P., la que ésta en primer lugar contrae por traspasar a otra persona, de acuerdo con los prestamistas de los valores, los derechos derivados de la concesión aludida; lo que implica que dicha estipulación tiene el carácter accesorio de la principal y que la sigue y permanece subsistente, cualquiera que sea la entidad subrogada en los derechos de los contratistas de la ejecución de las obras; lo cual determina un contrato accesorio de afianzamiento de la obligación principal, que sin éste no puede existir ni tendría razón de ser; pero que no exige, tratándose de un afianzamiento solidario, como es el X. e Hijos de E., como prestamistas, y la Sociedad O. P. y P., como prestataria, que la persona individual o colectiva, obligada principalmente, siga siendo la misma, ya que, como obligación solidaria y accesorio a la principal, sigue a ésta, aunque varíe la persona obligada mientras la obligación principal no quede totalmente extinguida por alguno de los modos legales por los que se extinguen las obligaciones.

La existencia de la fianza, según el artículo 1.822 del Código civil, se determina por el hecho de que una persona se obligue a pagar o cumplir por un tercero si éste no lo hace, pudiendo el fiador obligarse solidariamente con el deudor principal; y tales circunstancias se dan en el caso expuesto, puesto que B., en su propio nombre, e independientemente de la Sociedad O. P. y P., de que formaba parte, hace suyas personal y solidariamente las obligaciones que ésta contrae con Hijos de E. y X., aunque tal obligación se estipule en el mismo documento que la principal de la que resulta accesorio; no tratándose, por tanto, de una obligación única, contraída solidariamente por C. y por la Sociedad O. P. y P. mancomunada y solidariamente, ya que no es factible confundir la obligación solidaria simple que varias personas contraen a favor de un tercero y la que uno solo de los contratantes estipula personal, directa y solidariamente para garantizar el cumplimiento

de aquélla, lo que implica dos obligaciones distintas, una principal y otra accesoria, siquiera tengan la misma finalidad, que en este caso es garantizar la devolución de los valores a los prestamistas. Por lo que la liquidación hecha por el Liquidador se ajusta al artículo 41 del Reglamento de 28 de Febrero de 1927, vigente al otorgarse el contrato, según el cual el impuesto se exige por la naturaleza verdadera del contrato, prescindiendo de los defectos de fondo o forma; es decir, que se confía la calificación al Liquidador. (Sentencia del Tribunal Supremo de 20 de Noviembre de 1927.)

### XXIII

*Cuando al disolverse una Sociedad se adjudican a los socios cantidades que exceden de su haber social, debe liquidarse como adjudicación de Sociedad y el exceso como adjudicación en pago o para pago de deudas y según los bienes muebles o inmuebles de que se trate.*

La cuestión planteada estriba en determinar y resolver si las liquidaciones impugnadas en vía gubernativa y después en la contenciosa se ajustaban o no a la verdadera naturaleza jurídica del acto liquidable y si no se aplicó el número correspondiente de la tarifa y las disposiciones reglamentarias.

En la escritura liquidada declaran los otorgantes disuelta la Sociedad regular colectiva X., adjudicándose aquéllos por mitad todo el activo y quedando obligados a pagar el pasivo, que era de pesetas 649.358,20, según el balance, y habiéndoseles adjudicado, asimismo por mitad, otra cantidad de 258.043,63, en pago de su haber especial como socios; ambas cifras suman 907.401,83, igual que el total del activo; y por ello el problema a determinar es el de si la oficina liquidadora se ajustó al número 9, artículo 9, y número 9, artículo 18, del Reglamento de 28 de Febrero de 1927, entonces vigente, atendida la naturaleza jurídica de los dos actos, o si hubo duplicación de pagos por un concepto.

Según el número 9, artículo 9, del citado Reglamento, es exigible el impuesto, en concepto de adjudicación en pago o para pago de deudas, cuando al disolverse la Sociedad el socio o socios a

quienes se adjudique el activo de las mismas hayan de satisfacer el pasivo resultante contra la Sociedad, aplicándose, en su caso, el número 3 de la tarifa referente a la adjudicación de muebles en pago o para pago de deudas; y conforme al número 18, artículo 18, del propio Reglamento, cuando al disolverse una Sociedad se tras-pasa a uno o varios socios el activo social, se exigirá, con independencia de lo que corresponda liquidar por disolución de Sociedad, que se pague el impuesto por la adjudicación, bien en pago o para pago de deudas si hubiese pasivo, bien como adquisición de muebles o inmuebles (según de los que se trate) por el exceso de la cantidad a que como socio tenía derecho, tributando al 0,50, según el número 59 de la tarifa, las adjudicaciones que se hagan a los socios, al disolverse la Sociedad, en pago de su haber social, y al 1,20 por 100 las adjudicaciones en pago o para pago de la Sociedad disuelta.

Por lo tanto, apareciendo liquidadas dos cantidades: una, sobre 258.043,63 pesetas, según el número 59 de la tarifa, al 0,50 por 100, y otra de 649.358,20 pesetas, es indudable que ambas corresponden a dos conceptos distintos: el primero, por adjudicación hecha a los socios por su haber en el activo social de la disuelta Sociedad, y el segundo, en pago o para pago de deudas; y ambas liquidaciones están practicadas con estricta sujeción a las disposiciones reglamentarias, y sumando ambas cantidades el total activo social, no hay términos hábiles para afirmar que hubo duplicación de pagos. (Sentencia del Tribunal Supremo de 27 de Noviembre de 1935.)

GABRIEL MAÑUECO,

Abogado del Estado.