

# Jurisprudencia administrativa del impuesto de Derechos reales

## LVII

*Rescisión de contrato. Declarada la rescisión de un contrato por la Administración, es procedente la anulación de la liquidación ocasionada por él, aun cuando no se haya ingresado el importe. Debe resolver el Delegado de Hacienda, como devolución de ingresos, y no el Tribunal Provincial.*

La solicitud de anulación de liquidaciones ha de estimarse comprendida en el artículo 58, en relación con el 201, número 2, del Reglamento del impuesto de Derechos reales de 26 de Marzo de 1927, aplicable al caso, según los que, cuando se declare judicial o administrativamente por resolución firme la nulidad de un acto o contrato, y éstos no hubieran producido efectos lucrativos, puede pedirse la devolución de las cuotas en el plazo de cinco años desde que la resolución quedó firme, toda vez que la petición se formula apoyándola en esos preceptos y se alega como causa la resolución administrativa rescindiendo el contrato, esto es, uno de los motivos legales de devolución. No es suficiente para negar que la petición encaje en dichos artículos el hecho de no haberse ingresado las liquidaciones, y por ello no puede realizarse la devolución, pues tal circunstancia no cambia la naturaleza de la petición ni afecta al derecho que los referidos artículos reconocen al contribuyente, y no pueden tener otra trascendencia que la que se deriva de la materialidad de no poderse devolver una cantidad que no se ha recibido; pero ello no puede constituir obstáculo para reconocer que

si por cumplirse efectivamente alguna de las condiciones que esos artículos señalan para dar lugar a la devolución, el contribuyente tendría derecho a ser reintegrado de las cantidades que el citado artículo 58 señala, el mismo derecho tiene para que por la Administración se declare la improcedencia de exigir las cantidades que de haber sido ingresadas habrían de ser devueltas; esta doctrina fué ya fijada en acuerdo del Tribunal Central de 20 de Diciembre de 1927. Por otra parte, la solicitud de anulación de las liquidaciones originaria del expediente no tiene por objeto discutir la liquidación practicada por estimarla improcedente, sino que se dejen sin efecto unas liquidaciones por consecuencia de un acuerdo posterior de la Administración que ha dejado sin efecto el contrato base de aquéllas, y por ello no es procedente estimar dicha petición como impugnación de las liquidaciones.

Tratándose de una petición análoga a las de devolución de ingresos indebidos, debe fallar, por ser competente, el Delegado de Hacienda, y no el Tribunal Provincial Económico-Administrativo. (Acuerdo del Tribunal Central de 4 de Abril de 1933.) 27 de 1933.

#### LVIII

*Contratada por el Estado la construcción de un puente sito en territorio exento del impuesto por sociedades domiciliadas en territorio exento, garantizándose el contrato por fianzas depositadas también en territorio exento, se halla sujeto el contrato al impuesto por el doble concepto de contrato mixto de suministro y obras y por el de fianza.*

Las entidades contratistas alegaban que el contrato de obras y el de fianza están exentos, conforme al Concierato económico con las Provincias Vascongadas, pues se trata de la construcción de un puente, esto es, de un inmueble sito en B. y de una fianza a favor del Ayuntamiento de B., es decir, en territorio y de municipio exentos, y todas las entidades menos una son de territorio exento, debiendo pagarse las obras en parte por la Diputación y por el Ayuntamiento exentos. El recurso no prospera.

En la escritura presentada a liquidación, las Sociedades X. y Z. se obligan respecto al Estado a construir un puente en B., poniendo los materiales necesarios y afectando al cumplimiento de esa obli-

gación una fianza, constituida en nombre del Ayuntamiento de B. (de territorio exento); y tales estipulaciones determinan, con arreglo a los artículos 1.544 y 1.857 del Código civil, un contrato de arrendamiento de obras con suministro de material y otro de prenda o fianza pignoratícia según la legislación de la Administración. El objeto de la transmisión en el arriendo de obras, es decir, aquello a que se obliga el arrendador, es un trabajo o prestación que no tiene carácter de inmueble, sino de mueble, según el artículo 336 del Código civil, y, por lo tanto, no hay que atender al lugar en que están sitos los bienes, sino al régimen foral o común del adquirente, según los artículos 29 y 30 del Reglamento del Concierto Económico de 24 de Diciembre de 1926, y 2.º del del Impuesto; el adquirente en el arrendamiento de cosas es el arrendatario, o sea «el que adquiere el derecho a la obra que se obliga a pagar», como lo da por supuesto el artículo 1.546 del Código civil, y en el caso actual ese arrendatario es el Estado, con arreglo a los citados artículos; el contrato está sujeto al impuesto del Estado; en cuanto al suministro de materiales, es notorio que éstos son muebles y su adquirente el Estado; que por ello la obligación de abonar el impuesto recae en los contratistas, según el artículo 59 del Reglamento del Impuesto. En cuanto a la fianza, es lo cierto que aparece constituida para garantizar las obligaciones de los contratistas para con el Estado, que es el que podría exigir el cumplimiento de esas obligaciones y la realización de la fianza; y por ello, aunque aparezca constituida a favor del Ayuntamiento, está sujeta al impuesto, según el artículo 1.º, párrafo 4.º, del Reglamento del Impuesto. (Acuerdo del Tribunal Central de 18 de Abril de 1933.) 29 de 1933.

## LIX

*Adjudicación para pago de deudas en testamentaria. Procede liquidar por tal concepto en caso de que existan deudas deducibles y no haya metálico, adjudicándose exceso de bienes a un heredero. El tipo de liquidación, si hay moratoria, es el del antiguo Reglamento y no el del nuevo.*

Además de la adjudicación expresa de bienes para pago de deudas, regulada como acto sujeto al impuesto en el artículo 9.º del Reglamento del Impuesto, hay otros casos de adjudicación tácita

regidos por los mismos principios que la anterior; por ejemplo, el artículo 101 del Reglamento, según el que cuando en una herencia existan deudas que deban deducirse, se carezca de metálico para satisfacerlas y no se haga adjudicación expresa para su pago, se exigirá el impuesto al heredero por el referido concepto de adjudicación para pagar deudas con todos los derechos y deberes atribuidos por el mismo Reglamento a los adquirentes; ahora bien, si de la totalidad de los bienes constitutivos de una herencia se disminuye el importe de las deudas, es indudable que al satisfacerse éstas o se pagan a los acreedores o queda en suspenso el pago, y en ambos casos es lógico, dentro del concepto jurídico del Impuesto, que se gire la liquidación correspondiente, ya contra los acreedores, porque se les adjudican bienes por el importe de sus créditos, bien a cargo de los herederos, porque reciben bienes diferentes de los de su haber hereditario, y se presume que ello es para pago de deudas, y sin que sea admisible que lo deducido de la masa hereditaria por tal concepto no sea objeto de liquidación alguna.

El caso expuesto está sujeto al impuesto por su misma naturaleza jurídica, dado que constituye una adquisición de bienes inmuebles en una porción del valor de la finca igual al importe de la deuda que se deduce, puesto que los herederos deben pagar ésta en su día, entregando metálico al acreedor, metálico el precio de la parte proporcional del inmueble que se transmite, desde luego, a aquéllos juntamente con los demás bienes incluidos en la escritura particional. Ese acto es de naturaleza jurídica análoga a la compraventa. La liquidación, naturalmente, se practica conforme al artículo 9 del Reglamento, reconociendo a los herederos el derecho a que se les devuelva lo pagado por la herencia si en el plazo de un año lo piden, si acreditan que han hecho cesión al acreedor de los bienes en solvencia de su crédito, o si los han enajenado con ese objeto. Como la presentación del documento se efectuó durante la moratoria concedida por la ley de 31 de Marzo de 1932, el tipo a que se ha de liquidar es el del antiguo Reglamento (4,80 por 100) y no el 5 por 100 del actual, aun cuando hubiese pasado el plazo reglamentario de treinta días para hacer la presentación de aquél, habida cuenta, además, de la Orden de 7 de Abril de 1932 (*Gaceta* del 8). (Acuerdo del Tribunal Central de 6 de Marzo de 1933.) 30 de 1933.

## LX

*Procedimiento. Girada una liquidación por multa y demora en el pago de una liquidación, e impugnada aquélla sin pedir la condonación, debe tramitarse como tal reclamación y resolverla en primera instancia el Tribunal Económico-administrativo Provincial. (Acuerdo del Tribunal Central de 7 de Marzo de 1933.).* 31 de 1933.

## LXI

*Afianzamiento de recaudación. El contrato de afianzamiento de recaudación celebrado por un Ayuntamiento conforme al Estatuto municipal, por ser aleatorio y una especie de seguro, no está sujeto al impuesto.*

El Estatuto municipal, por el artículo 449 del mismo, después de prohibir a los Ayuntamientos de más de 20.000 almas el arriendo de bebidas espirituosas y alcoholes y de reiterar en el artículo 552 que la facultad de arrendar las contribuciones está limitada por el artículo antes citado, establece en el 553 que la recaudación directa no excluye el afianzamiento de la gestión recaudatoria, y regula en el mismo artículo y en los tres siguientes el afianzamiento como un contrato en cuya virtud una persona garantiza al Ayuntamiento una cantidad mínima de recaudación, obligándose, en el caso de que no sea cubierta por la cantidad efectivamente recaudada, a responder de la diferencia, percibiendo, en cambio, los premios que se estipulan en el caso de que la recaudación efectiva supere la cantidad asegurada, todo ello mediante el derecho de designar un gestor que se haga cargo de la dirección e inspección del servicio y pueda proponer el nombramiento y separación del personal afecto al mismo, pero asumiendo dicho gestor el carácter de empleado del Ayuntamiento y corriendo a cargo de este último los gastos de la recaudación afianzada.

Si el contrato descrito tiene analogía con el de arriendo a tanto alzado de contribuciones, impuestos y arbitrios a que se refiere el artículo 16 del Reglamento del impuesto de Derechos reales, en

cuanto se estipula sobre el supuesto de que el Ayuntamiento realice la recaudación con empleados pagados por él, limitándose el afianzador a designar o proponer los empleados con objeto de asegurar la eficiencia técnica del servicio y a garantizar al Ayuntamiento un rendimiento mínimo, por lo que sólo tiene que abonar cantidades cuando la recaudación directa exceda de ese mínimo.

El pacto constituido por la estipulación del afianzamiento es un contrato aleatorio de los que define el artículo 1.790 del Código civil, como aquellos en que las obligaciones y derechos recíprocos se refieren a un hecho incierto, y el artículo 438 del Código de Comercio clasifica como contratos de seguros, y que los contratos aleatorios, en general, y los de seguros, en especial, no están sujetos al impuesto de Derechos reales; el contrato celebrado en escritura pública, en este caso, se ajusta a lo indicado y no está sujeto al impuesto. (Acuerdo del Tribunal Central de 20 de Abril de 1933.) 34 de 1933.

## LXII

*Devolución del impuesto. No da derecho a éste la venta de una casa realizada por los albaceas para pago de legados y del importe del impuesto de Derechos reales.*

Los artículos 9 y 16 de los Reglamentos del impuesto de 1927 y 1932 preceptúan que en las adjudicaciones de inmuebles por vía de comisión para pago de deudas se exigirá el impuesto, sin perjuicio del derecho de devolución, que procederá cuando se acredite la adjudicación de los inmuebles al acreedor en pago de su crédito o la venta para ello en el término de un año; pero ese precepto no es aplicable al caso de una finca vendida por los albaceas, pues no consta que en la testamentaria fuera adjudicada para pago de deudas ni que se exigiera impuesto alguno por ello, que, de haberse satisfecho, sería el que procedería devolver, y si nada se pagó, nada puede devolverse; tampoco puede servir de base al derecho reclamado que el importe de esa finca se aplicase al pago del impuesto de Derechos reales de unos legados y al pago de esos mismos legados, toda vez que éstas no son deudas del causante, sino parte de la herencia, que han de satisfacer regla-

mentariamente el impuesto como tales legados, así como tampoco es deuda deducible el importe del impuesto que deban pagar los herederos y legatarios, aunque el testador mandase que se abonase con cargo a la herencia, pues lo prohíbe el artículo 31 del Reglamento, y, por lo tanto, no puede ser devuelto, porque ello equivaldría a que el Tesoro no percibiese la herencia por esa transmisión, lo cual sería ilegal. (Acuerdo del Tribunal Central de 6 de Junio de 1933.) 36 de 1933.

### LXIII

*Los contratos verbales no están sujetos al impuesto, por lo que no acreditados por escrito los que se suponen celebrados por varios Ayuntamientos para suministro de fluido eléctrico, no se puede exigir aquél.*

La exención de aquéllos está fijada en los artículos 5.º y 3.º de los Reglamentos del impuesto de 1927 y 1932; no logrado por la oficina liquidadora, en expediente de investigación, aportar documento alguno en que consten los contratos de suministro de fluido eléctrico que se dicen celebrados entre D. X. y los Ayuntamientos de Z., ni siquiera las actas del Ayuntamiento y su fecha, no cabe exigir un impuesto por un pacto verbal, y mucho menos cuando, ignorándose esa fecha, pudiera ser de fecha anterior a quince años y estar prescrito el derecho de la Administración; la mera presunción de que existan esos documentos, aunque se quede en la obligación de otorgarlos, no autoriza a la exacción del impuesto, como si realmente existieran, y cuando menos si el interesado niega su existencia y la Administración, aunque ha hecho gestiones conducentes a acreditarlo, no haya podido conseguirlo. (Acuerdo del Tribunal Central de 9 de Mayo de 1933.) 37 de 1933.

### LXIV

*Personalidad de denunciantes. No la tienen para recurrir ante el Tribunal Central en expediente de investigación; no puede estimarse tampoco como denuncia la manifestación incidental he-*

*cha en un escrito de alegación de un expediente respecto de otro asunto distinto de aquel que es objeto de ese expediente..*

El acuerdo de la Abogacía del Estado objeto del recurso constituye un acto administrativo realizado en consecuencia de un fallo del Tribunal Provincial para determinar si existía una donación por virtud de una manifestación hecha en el escrito de alegaciones por el denunciante al evacuar el trámite de vista de otro expediente de denuncia; aun cuando se apreciase que el acuerdo de la Abogacía tenía por origen el escrito del denunciante presentado como alegaciones de otro expediente (y no como es, en realidad, la orden del Tribunal Provincial), aludiendo a una posible donación; es evidente que ese escrito de alegaciones no puede estimarse como mera denuncia, ni por la forma de un escrito de alegaciones presentado en un expediente en trámite, ni por la omisión de los requisitos exigidos en los artículos 167 y 168 del Reglamento del impuesto, dándose además la circunstancia de que la Administración tenía conocimiento del hecho ahora denunciado. Por último, el artículo 15 del Reglamento de Procedimiento niega personalidad para reclamar a quienes no afectan directamente las cuestiones, y el denunciante no tiene ese interés directo en el acuerdo de la Abogacía, por lo que no se le puede reconocer personalidad. (Acuerdo del Tribunal Central de 16 de Mayo de 1933.) 41 de 1933.

## LXV

*Recurso de nulidad. Procede cuando después del fallo se recuperan documentos que hubieran hecho variar.*

El recurso de nulidad, según el artículo 108 del Reglamento de 29 de Julio de 1924, únicamente puede ser interpuesto ante el Central, cualquiera que sea la resolución contra la que se recurra y quien la haya dictado, excepto cuando lo haya sido por el Ministro, agregándose que si estima la nulidad, se limitará a declararlo así y devolverá el expediente a quien lo dictó, a fin de que, previa la práctica de oficio de las diligencias pertinentes, se resuelva el asunto o para que los interesados presenten nueva reclamación; se ha renunciado al Contencioso y se ha interpuesto en el plazo de tres meses. Según el artículo 105 del mismo Re-



glamento, procede el recurso de nulidad cuando después del fallo se recuperan documentos que hubieran hecho variar éste o cuando hubiera recaído resolución en virtud de documentos que al dictarse aquélla ignorase una de las partes, que habían sido declarados falsos por sentencia firme de Tribunal competente.

Girada una liquidación según un testamento ológrafo que un Tribunal competente declaró nulo con fecha anterior a la resolución impugnada, pero ignorándolo la Administración al liquidar, procede la nulidad, como comprendida en los dos números referidos del Reglamento de 29 de Junio de 1924, porque es indudable que si el Tribunal hubiera conocido a tiempo esa declaración de nulidad, la reclamación de los interesados hubiera sido distinta del fallo recaído, puesto que las liquidaciones se giraron a nombre de los herederos, según el testamento ológrafo, y esos supuestos herederos han dejado de serlo al anularse el testamento, no pudiendo sustentar ese carácter una vez anulado el testamento ni mantenerse el criterio que entonces sostuvo la Administración, debiendo, por ello estimarse el recurso de nulidad, anulando las liquidaciones. Aunque el Reglamento se refiere a documentos falsos, idéntico efecto ha de surtir la nulidad del testamento. Debe, pues, anularse la resolución del Tribunal Central de 13 de Diciembre de 1932, revocar el del Provincial a que él se refiere y las liquidaciones, girándose otras a los nuevos herederos, con multa por falta de la presentación oportuna. (Acuerdo del Tribunal Central de 8 de Mayo de 1933.) 40 de 1933.

## LXVI

*La base para liquidar en caso de adjudicarse una finca hipotecada al acreedor hipotecario, a virtud del artículo 131 de la ley Hipotecaria, es el tipo de subasta, lo mismo que si hubiera licitación; si hay dudas razonables acerca del valor, el liquidador ha de pedir autorización a la Dirección de lo Contencioso para comprobación, y ésta lo puede otorgar discrecionalmente.*

Según el artículo 61 del Reglamento del impuesto de Derechos reales, en las ventas mediante subasta judicial la base liquidable

será el precio de la adjudicación al adquirente, sin perjuicio de la tasación pericial; la adjudicación de la finca al acreedor hipotecario es consecuencia de un derecho ejercitado en el acto mismo de la segunda subasta efectuada, aunque se haga preciso dictar posteriormente auto judicial, al efecto de formalizar la adjudicación correspondiente. La adjudicación se hizo en un procedimiento judicial seguido para obtener la enajenación de las fincas mediante subasta, con las formalidades establecidas para tales casos, sin otra variante esencial que la de haberse realizado la adjudicación de los inmuebles al acreedor hipotecario ejecutante y no de un postor en la subasta, condición que, por otra parte, ha podido tener el acreedor hipotecario conforme al artículo 131, regla 14 de la ley Hipotecaria; y, por tanto, tal hecho constituye una circunstancia accidental que no impide calificar la transmisión como llevada a efecto mediante subasta judicial. El contenido del artículo 61 del Reglamento del impuesto de Derechos reales tiene su origen en el Real decreto de 6 de Septiembre de 1917, en cuya exposición de motivos se funda la fijación de la base en que son suficientes garantías las de la publicidad que la subasta lleva consigo, y tales circunstancias lo mismo se da cuando el procedimiento termina por adjudicación a un postor cualquiera que cuando concluye por adjudicarse la finca a un acreedor a virtud del derecho legal, pues en ambos casos es uno mismo el procedimiento para la fijación del tipo de subasta y celebración de ésta.

No obstante, en los casos en que se ha seguido un procedimiento judicial conforme al artículo 131 de la ley Hipotecaria, existe un valor asignado en la escritura de hipoteca a las fincas para caso de subasta, que es el que legalmente sirve de tipo para la primera que se celebra, circunstancia que no se da en el procedimiento judicial ordinario, ya que en éste el valor se obtiene mediante tasación pericial; y por ello al fijar la base para liquidar no puede olvidarse esa tasación hecha por los interesados, que constituye uno de los medios ordinarios de comprobación, a tenor del artículo 80, párrafo tercero, del Reglamento del impuesto.

Como excepción, el artículo 61, párrafo segundo del Reglamento autoriza al mismo se pueda proceder a la tasación pericial previo acuerdo de la Dirección de lo Contencioso, que tiene facultades para otorgarlo discrecionalmente para comprobar en casos jus-

tificados o si hay duda del verdadero valor: es, pues, indispensable que acuda el Liquidador a dicho Centro para fijar la base liquidable por haber tenido efecto en virtud de una comprobación de valores y no simplemente como determinación ordinaria de la base imponible. (Acuerdo de 18 de Abril de 1933.) 42 de 1933.

## LXVII

*Deducción de deudas. No son deducibles más que las fundadas en título que lleve aparejada ejecución. Las letras aceptadas y no protestadas por falta de pago no son deducibles.*

Las deudas de que en este caso se trata son: 1.<sup>a</sup> Un crédito que, según la escritura de aprobación y protocolización de las operaciones testamentarias del causante, consta en documento privado, que no ha sido aportado al expediente, de fecha anterior a la muerte del causante. 2.<sup>a</sup> Deudas que se han pretendido demostrar con documentos privados de fecha anterior al fallecimiento, presentados no al liquidar, sino en la reclamación, y sin reintegrar. 3.<sup>a</sup> Letras de cambio aportadas al expediente, aceptadas y no protestadas por falta de pago.

El precepto aplicable era el Reglamento de 1927, dada la época del fallecimiento; y según el párrafo primero del artículo 101 del mismo, en relación con el 1.429 de la ley de Enjuiciamiento civil y sentencia de la Sala tercera, de 20 de Febrero de 1928, es indispensable, no sólo que se acredite la indubitable existencia de las deudas, sino que los documentos en que se funden tengan fuerza ejecutiva, y esos preceptos se han de aplicar rigurosamente según sentencias del Tribunal Supremo de 28 de Mayo de 1928, por ser de índole fiscal de indeclinable observancia.

A tenor de esos preceptos, la primera deuda enumerada no es deducible para fijar la base liquidable por no haberse presentado documento alguno para la justificación de su existencia, no siendo bastante para el impuesto el reconocimiento por los albaceas en la escritura de partición, porque ni son herederos, ni aunque éstos lo hicieran sería suficiente, ya que el documento es posterior al fallecimiento del causante y, además, por expresar el artículo

101 que no son suficientes los reconocimientos que hagan el causante en su testamento o los herederos en la escritura de partición.

Las deudas comprendidas en el número segundo tampoco son deducibles, porque los documentos presentados tienen carácter privado, y según el artículo 1.218 y 1.225 del Código civil, sólo hacen fe contra los que los firman y sus derechohabientes y no contra tercero (como es el Estado), y no reúnen la condición de llevar aparejada ejecución, pues no han sido reconocidas en juicio, a tenor del artículo 1.429 de la ley de Enjuiciamiento civil.

Una escritura adicional de otra testamentaria (en la que se incluyan préstamos de ésta) no puede surtir efecto por ser dicha escritura ajena a ésta, ser de fecha posterior al fallecimiento del causante actual y no haber concurrido los herederos de éste.

Finalmente, las letras de cambio, si bien son documentos ejecutivos, es indispensable, para que surtan efecto en cuanto a la deducción de deuda, que hayan sido protestadas por falta de pago (acuerdos del Central 197 y 214 de 1929, y 54 de 1930, y otros), y esa circunstancia no se da en este caso y no se cumple el artículo 101 del Reglamento; y, además, dos de ellas libradas por el causante a la orden del Banco de X. contra don Z., fueron aceptadas por éste, que se constituyó, por tanto, como obligado a pagarlas, según el artículo 480 del Código de comercio, y, por lo tanto, el señor Z. y no la testamentaria actual sería la deudora, ya que los contratos se celebran para cumplirlos y no consta protesto por falta de pago. Aunque se quisiera aplicar el Reglamento actual de 1932 como más benévolo, según la disposición final de su disposición transitoria, por prevenir que son deducibles las deudas que se entiendan justificadas por los medios admisibles en Derecho a satisfacción de la Administración, si se ratifica la deuda por los herederos y acreedor en documento público, no hay base para ello, pues no están acreditadas las deudas ni se ha otorgado escritura alguna con esos requisitos. (Acuerdo del Central de 2 de Junio de 1933.) 43 de 1933.

GABRIEL MAÑUECO,

Abogado del Estado.