

Jurisprudencia administrativa del impuesto de Derechos reales

I

Comprobación de valores. La administración puede elegir como base de liquidación el mayor valor entre el declarado por los interesados o el demostrado por uno de los medios reglamentarios, sin que la frase valor comprobado, que emplea el artículo 80 del Reglamento excluya al declarado por los interesados ni impida que aquélla haga uso de éste.

El artículo 80 del Reglamento fija como uno de los medios ordinarios de comprobación el valor comprobado que figure en la última inscripción del inmueble en el Registro de la Propiedad, precepto análogo al párrafo primero de la Real orden de 3 de Septiembre de 1920 y por valor comprobado se entiende el que sirve de base a la liquidación, tanto si es el resultado de la utilización de uno de los medios reglamentarios de comprobación como si es el de la declaración de los propios interesados; si la Administración verifica la comprobación, a lo cual está obligada, el valor comprobado es el que aquélla obtiene, bien coincida o no con los de los particulares; y si no utiliza o ejercita tal derecho, no por ello puede sostenerse que no se pueda comprender en la frase del artículo 80, «valor comprobado», el valor declarado, puesto que entonces la aceptación por la Administración convierte el valor declarado en comprobado, y lo contrario sería excluir uno de los medios ordinarios de comprobación; este criterio está confirmado por el párrafo segundo del artículo 84 del Reglamento, al disponer

que en los expedientes de comprobación de los liquidadores se diga los valores «asignados» en el Registro, equiparando así los valores asignados y los comprobados. (Acuerdo del Central de Diciembre de 1930.) 83 de 1930.

II

Comprobación de valores e investigación. A las Abogacías del Estado compete resolver los expedientes de investigación que instruyan las oficinas liquidadoras y aprobar las comprobaciones de valores cuando excedan de 25.000 pesetas éstos; y, hecho así por una de aquéllas, con la reserva de que no se entienda prejuzgado nada referente a las liquidaciones procedentes por ocultación de valores en una herencia, como correspondientes a la sociedad conyugal, procede mantener el acuerdo, sin decidir nada en ese momento en cuanto a multa y demora.

En cuanto a lo primero; se desprende claramente del número 14 del artículo 147 del Reglamento, y del 85 del mismo, la liquidación de la sociedad conyugal por muerte de un cónyuge representa un antecedente obligado para la determinación del caudal hereditario y liquidación del impuesto; si no se hace aquélla, es evidente que hay ocultación para éste; probado la ocultación de valores y comprobado el valor, a ello debe limitarse por de pronto la Administración; y en tanto que no sea firme el acuerdo de la Abogacía, no hay por qué examinar las liquidaciones; y, por ello, aunque en el escrito de alegaciones se pida que se aprueben las liquidaciones giradas en cuanto al impuesto, pero no las multas, no es posible en ese estado del expediente hacer declaraciones sobre éstas, sino ratificar la aprobación del expediente de investigación y comprobación. (Acuerdo de 11 de Noviembre de 1930.) 84-1930.

III

Impugnadas unas multas como ilegales por haberse exigido conforme a preceptos anticonstitucionales no puede tramitarse el expediente como de condonación, ya que no se pide el perdón de las multas ni se renuncia al recurso contencioso administrativo, como

era preciso según el artículo 115 del Reglamento de procedimiento administrativo, sino como una reclamación económica administrativa, según el artículo 41 del mismo. (Acuerdo del Central de 15 de Julio de 1930.) 85 de 1930.

IV

Comprobación de valores.

En una herencia se comprueba el de una finca por medio de una póliza de seguros; los interesados piden que la Administración se atenga al valor catastral; la Administración rechaza ese criterio y el Tribunal confirma el acuerdo de la Administración sin perjuicio de que los interesados pidan la tasación pericial en el plazo de quince días, a contar de la notificación del fallo.

El medio de comprobación utilizado no es de aquéllos en que, según el párrafo 7.º del artículo 85 del Reglamento, no cabe recurso, y por ello la comprobación es impugnabile y rectificable; según el 90, la tasación se acuerda como medio extraordinario cuando lo piden los interesados, lo cual ha de hacerse expresamente en momento oportuno; por estos motivos se aprueba la comprobación y se reconoce al particular el derecho de pedir la tasación dentro de los quince días de la notificación de este fallo.

V

La Asociación General de Ganaderos está exenta de pagar el Impuesto de Derechos reales cuando a ella le incumbe como adquirente por estar considerada legalmente como Sindicato agrícola.

El artículo 6.º de la Ley de 28 de Enero de 1906 declara exentos del Impuesto de Derechos reales los actos o contratos en que intervenga como persona obligada al pago la personalidad jurídica de un Sindicato agrícola, siempre que tenga por objeto cumplir los fines del artículo 1.º de la Ley y entre ellos enseñanzas, pu-

blicaciones agrícolas, certámenes, y así lo declara también el número 9 del artículo 3.º de la ley del Impuesto; la Asociación de Ganaderos está reconocida como Sindicato agrícola y justificado tiene por objeto la defensa de los intereses colectivos de la Ganadería, celebrar exposiciones, concursos de ganados, etc.; está, pues, comprendida en el artículo 1.º de la Ley de 28 de Enero de 1906 y en las exposiciones enumeradas; por lo tanto, el libramiento a favor de la misma para gastos de un concurso nacional esá exento del impuesto. (Acuerdo del Tribunal Central de 20 de Enero de 1931.) 92 de 1930.

V I

Herencia. Fraccionamiento para su pago. La petición ha de hacerse antes de vencer el plazo de pago y hay tiempo para ello si consta que no se ha notificado aún el expediente de comprobación.

Según el artículo 18 de la ley del Impuesto de Derechos reales, el fraccionamiento de cantidades liquidadas por dicho impuesto ha de solicitarse antes de expirar el plazo reglamentario de pago; en los casos en que es obligatoria la comprobación, no pueden girarse las liquidaciones, ni vencer la obligación de su pago, sin que antes se notificase el expediente de comprobación conforme al artículo 85, párrafo sexto del Reglamento; no cumplido ese trámite, debe entenderse, al hacerse la petición de fraccionamiento, ha de hacerse en plazo oportuno.

La competencia para conceder o negar el fraccionamiento solicitado corresponde, en primer término, a la Oficina liquidadora, según el artículo 135, párrafo segundo del Reglamento; y, en tanto que aquélla no resuelva sobre la materia, no puede apreciarse en apelación, debiendo aquélla decidir lo que en derecho crea debido, ya que no es procedente la declaración de extemporáneo por lo indicado. (Acuerdo del Tribunal Central de 10 de Mayo de 1932.) 60 de 1932.

VII

Herencia. Deudas. Para ser deducibles han de constar en documento que lleve aparejada ejecución.

Según el artículo 101 del Reglamento del Impuesto, las deudas de cualquier clase y naturaleza contra el causante de la sucesión, serán deducibles si consta su existencia en documento público o privado, legítimo y suficiente a hacer fe en juicio, a tenor de lo prevenido en el artículo 1.429 de la ley de Enjuiciamiento, disposición que, según Sentencia del Supremo, de 26 de Mayo de 1928, es de inclinable observancia, por riguroso que parezca, no enervándose su eficacia por otros textos, según la misma sentencia; el mismo Tribunal, en 20 de Febrero de 1928, declaró que el Reglamento del Impuesto, para evitar perjuicios al Tesoro, ha fijado taxativamente los requisitos que han de reunir las deudas para ser deducibles del caudal hereditario, a los efectos del impuesto, siendo preciso, no sólo la prueba de su existencia, sino que consten en documentos fehacientes dotados de fuerza ejecutiva, pues eso significa la alusión al artículo 1.429 de la ley de Enjuiciamiento civil; entre esos documentos figuran las letras de cambio, sin necesidad de reconocimiento judicial respecto del aceptante que no hubiese puesto tacha de falsedad a su aceptación al tiempo de protestar la letra, y, en armonía con ese precepto, el artículo 521 del Código de Comercio dispone que la acción que nace de la letra de cambio para exigir el pago o reembolso es ejecutiva, debiendo despacharse la ejecución a virtud de protesto y de la letra, sin otro requisito que reconocimiento judicial que hagan el librador endosante o aceptante; de cuyos requisitos se deduce: que es preciso que las letras de cambio hayan sido protestadas a su vencimiento, por falta de pago, para que tengan fuerza ejecutiva; este criterio ha sido sostenido por el Tribunal Económicoadministrativo Central en los acuerdos 197 y 214 de 1929 y 54 de 1930; el reconocimiento hecho por el heredero no puede surtir los efectos de equivaler al del artículo 101 mencionado, pues le falta la condición de ser anterior a la defunción del causante, y, además, el mismo Reglamento previene que no serán deduci-

blés las deudas reconocidas por el causante en su testamento o los herederos en su escritura particional, a menos de probarse su existencia por otro documento fehaciente, según Sentencias del Supremo de 31 de Diciembre de 1921 y 20 de Noviembre de 1927. Todo ello se confirma en el artículo 101 del Reglamento de 16 de Julio de 1932. (Acuerdo del Tribunal Central de 4 de Octubre de 1932.) 59 de 1932.

VIII

Herencia. 1.º En el concepto de caudal relicto debe incluirse, como parte de la base, la cuota usufructuaria y los legados a favor del cónyuge viudo. 2.º Los excesos adjudicados en las fincas urbanas a unos herederos en relación con otros están exentos del impuesto.

1.º Tomado como base de la liquidación la cuota usufructuaria y el legado correspondiente al cónyuge viudo, es notorio que se ha cumplido el artículo 245, párrafo primero, del Reglamento de 26 de Marzo de 1927, que así lo dispone taxativamente.

2.º Los excesos o diferencias que los herederos han de abonarse unos a otros, cuando les haya sido adjudicada en una finca mayor porción de las que les correspondan por su haber hereditario, están exentas del impuesto de derechos reales, conforme al número 14 del artículo 6.º del Reglamento, en relación al 1.062 del Código civil, en el caso en que la finca adjudicada a uno o más herederos, con exclusión de los otros, sea indivisible o desmerezca mucho por su división, como ocurre en las fincas urbanas, indudablemente, dada su naturaleza; adjudicados, por tanto, a los herederos una casa y un solar, en la proporción de seis décimas al primero y cuatro décimas al segundo, con exceso sobre su haber hereditario, aun teniendo sólo en cuenta las participaciones proindiviso que se les adjudica, ese exceso está exento del impuesto, pero debe motivar las correspondientes liquidaciones por cesión de los demás bienes de las hijuelas, por constituir la adjudicación un exceso evidente, y debe liquidarse por el número 14, al 4,80 por 100, según la tarifa, los inmuebles cedidos, y al número 46, al 2 por 100, los muebles; al anularse las liquida-

ciones mal giradas y girarse las nuevas debe anularse también la multa y demora, por ser consecuencia de las mismas y porque al ordenarse la rectificación del expediente de comprobación, es lógico atribuir al interesado la creencia de que la modificación habrá de afectar a todas las liquidaciones que ahora se anulan. (Acuerdo del Central de 21 de Junio de 1932.) 58 de 1932.

IX

Plazo.—Pasado el plazo de quince días a que se refieren los artículos 62 del Reglamento de Procedimiento y 204 del Reglamento del impuesto de Derechos reales, sólo se puede fundar el recurso en el error de hecho, y no siendo así y tratándose de liquidaciones giradas en Abril y notificadas debidamente, o aun sin notificar si se pagaron, pues el pago equivale a la notificación, según Sentencia del Supremo de 4 de Julio de 1923, es extemporáneo el recurso entablado en Noviembre siguiente. (Acuerdo del Central de 7 de Junio de 1932.) 56 de 1932.

X

Instrucción. *El tipo beneficioso de liquidación de beneficencia e instrucción se aplica siempre cuando se trata de adquisición onerosa para un establecimiento público.*

Según el artículo 28 del Reglamento del impuesto de 26 de Marzo de 1927, las adquisiciones de bienes por establecimientos de instrucción pública sostenidos por el Estado o corporaciones locales tributan, si son onerosas, al 0,20 por 100, y si lucrativas, conforme al número 27 de la tarifa; y en cuanto a los privados, al 2 por 100 si son onerosos, y si lucrativos, según el número 27 de la tarifa; al disponer el artículo citado que si la adquisición es a favor de las asociaciones o sociedades, y no de los establecimientos benéficos, no se aplique el tipo de favor, se refiere sólo a los privados y no a los públicos; porque ese artículo, modificando lo que previene el artículo 27 del Reglamento de 1911, dis-

tingue entre unos y otros establecimientos y no exige esa adquisición directa en todos, sino en los privados, y así lo corrobora que los públicos ni tienen personalidad jurídica independiente del Estado, sino que son una dependencia del Estado, ni la libre disposición de bienes; al contrario, éstos están garantizados por las normas que regulan la actividad del Estado; y por ello ha de estarse, en cuanto a los establecimientos públicos, al fin de su actividad, y tratándose de un solar para construcción de una escuela para Instrucción pública, el fin docente es claro, y se realiza con fondos de la corporación municipal en colaboración con el Estado, como consta en la escritura y ha de entenderse hecha a favor del establecimiento docente que, aun inexistente en el día, existirá en la forma indicada. (Acuerdo del Tribunal Central de 3 de Mayo de 1932.) 51 de 1932.

XI

Denuncia. Es improcedente si la Administración conoce, por cualquier medio, el documento o hecho denunciado.

El párrafo 6.º del artículo 168 del Reglamento del impuesto previene que las denuncias deberán desestimarse si se refieren a actos o contratos conocidos previamente por la Administración, pero esto no será obstáculo para que continúe el expediente de investigación, si no resultare presentado aquél o pagado el impuesto; el sentido lógico de tal precepto es que no se requiere que el documento esté presentado a liquidar, pues prevé el caso de que no lo esté y que haya de seguirse el procedimiento de investigación después de desestimada la denuncia; si, pues, la Administración conocía el documento, aunque fuese por haberlo presentado ante el Tribunal Económicoadministrativo en un recurso, es que la Administración, por uno de sus órganos, conocía el documento mucho antes de formularse la denuncia, y así lo prueba que el Tribunal Provincial ordenó se remitiese copia del mismo a la oficina liquidadora, a sus efectos, y la denuncia es inadmisibile. (Acuerdo del Central de 2 de Agosto de 1932.) 102 de 1932.

XII

El contrato por el cual un Ayuntamiento cede adoquines de canteras de su propiedad en cantidad y precio cierto, es un contrato de suministro y no una concesión administrativa y debe tributar en aquel concepto.

Un Ayuntamiento otorgó un documento privado con una persona, por el cual se estipuló que aquél concede a ésta la venta de la producción total de los adoquines y derivados que puedan extraerse de las canteras propiedad del Ayuntamiento, obligándose el contratante a adquirir 125.000, como mínimo, en los seis primeros meses, y 200.000 en cada trimestre sucesivo, por los precios y con las dimensiones que se indican, entendiéndose que los precios son de materiales puestos en la estación del ferrocarril, donde se comprobarán, y que el contratante pasara sus pedidos al Ayuntamiento, que dará 125.000, como mínimo; la oficina liquidadora giró liquidación como muebles al 2,40 pr 100. El adquirente pidió se liquidase como concesión administrativa, conforme al artículo 71 de la regla, o por suministro, sobre dos tercios de la base, y un tercio como arriendo de servicios. El Tribunal Provincial estimó que no era concesión administrativa, por cuanto el Ayuntamiento quedó obligado como una entidad particular, y las canteras no pueden ser objeto de concesiones, conforme al Decreto-ley de 1868, reuniendo la concesión hecha los caracteres necesarios para ser estimada como compraventa de muebles, según los artículos 1.445 y 1.450 del Código civil, y no siendo suministro porque las entregas parciales y sucesivas no aparecen en el mismo como obligaciones independientes, ni se subordinan a las necesidades del adquirente.

Entablado recurso de alzada ante el Central, se pidió informe a la Dirección de lo Contencioso, y en consecuencia se resuelve:

Que el contrato no es concesión administrativa ni desde el punto de vista doctrinal, ni con relación al derecho positivo, siendo su naturaleza un título de derecho privado traslativo del dominio de cosas muebles mediante precio, comprendido en el párrafo 2.º del Reglamento de 16 de Julio de 1932, conforme al

que es suministro un contrato por el que una persona se obliga a entregar a otra una pluralidad de agua u otros objetos mediante precio u otra compensación; y que es indudable la existencia de una ejecución de obra, ya que es preciso incorporación de trabajo para fabricar los adoquines, no apareciendo especificado lo que por uno y otro concepto corresponde debe pagarse, un tercio por contrato de obras y dos tercios por suministro, según el artículo 18, párrafo 4.º, del Reglamento de 26 de Marzo de 1927, no modificado en sentido favorable al contribuyente por el de 16 de Julio de 1932 (artículo 25, párrafo 3.º), al establecer el nuevo concepto jurídico fiscal de contratos mixtos de suministros y ejecución de obras liquidables al 1,85 por 100. Dado que se trata de un Ayuntamiento, no puede estimarse la existencia de habitualidad en el contrato referido, y aunque el contratista ponga todos los materiales, no procede liquidar todo el contrato como compraventa, por faltar esa circunstancia de habitualidad, según el artículo 15 del Reglamento de 16 de Julio de 1932. (Acuerdo del Central de 13 de Diciembre de 1932.) 105 de 1932.

XIII

Jurisdicción contenciosa. Contra las Sentencias de los Tribunales Contenciosos Administrativos Provinciales que definen cuestiones de derechos reales en que la cuota es inferior a 1.000 pesetas, no procede recursos de alzada ante el Tribunal Supremo, siendo definitiva la Sentencia del Tribunal Provincial. (Sentencia de 9 de Enero de 1929. Gaceta de 10 de Julio de 1930.)

XIV

Herencia. Beneficencia. La liquidación al tipo especial de beneficencia requiere que la institución de bienes sea para los establecimientos dichos directa y personalmente.

El artículo 27 del Reglamento del impuesto de 1912 distingue dos situaciones en cuanto a beneficencia: la primera se refiere a

los establecimientos que por actos intervivos o mortiscausa adquieren directa y personalmente los bienes de que se trata, ya sean en establecimientos creados o por fundar, en cuyo caso la transmisión se realiza con esta aplicación exclusiva, disponiéndose en los tres primeros párrafos que la liquidación se girara como si se tratase de descendientes legítimos o legitimados; y la segunda situación se presenta cuando las adquisiciones son a favor de personas o asociaciones o sociedades, y no de los establecimientos mismos de beneficencia o instrucción; es decir, cuando la transmisión se realiza de un modo indirecto por persona intermedia, ordenando, en este último caso, que se aplique el número de la tarifa según el concepto de la transmisión; dispuesto, pues, por un donante que se emplee la suma en la construcción de un hospital, se cumplen todas las condiciones del apartado 4.º del artículo 27 del Reglamento citado, y conforme a él debe liquidarse la liquidación; fallecido el causante sin haber realizado su promesa, sus albaceas consignaron el importe como un crédito contra la herencia a favor de la corporación donataria, de lo cual se infiere que los actos citados constituyen una donación, definida en el artículo 618 del Código civil, puesto que es un acto de liberación de cosa propia a favor de tercero que lo afecta; y, por lo tanto, calificada esa relación jurídica en esta forma y yendo directamente a favor de la corporación, que la recibe en metálico, debe liquidarse esta donación a favor de extraños, conforme a la Sentencia del Supremo de 4 de Enero de 1916. (Sentencia de 11 de Febrero de 1929. *Gaceta* de 19 de Junio de 1930.)

XV

Timbre provincial de Alava.

Para que sea procedente la excepción de incompetencia de jurisdicción, por ser repetición el acuerdo provincial de otro, es indispensable que haya identidad absoluta; y no siéndolo así, pues en la Resolución impugnada se alegan otros fundamentos que en aquélla de la que se decía reproducción y se resuelve la desestimación por otros motivos, y tratándose de un caso especialísimo de exencio-

nes tributarias, conforme al Reglamento del Timbre provincial de Alava, que la regulan en su artículo 97, se revoca la Sentencia del Tribunal Provincial Contencioso-administrativo y se ordena que vuelvan los autos al mismo para resolver el fondo del mismo. (Sentencia de 13 de Febrero de 1929. *Gaceta* de 19 de Junio de 1930.)

XVI

Rescisión de contratos. Nulidad o rescisión de contratos si ha de tener lugar la devolución de lo satisfecho por él al Tesoro, o ha de realizarse judicial o administrativamente previamente.

La cuestión planteada y que se resuelve con vista de los artículos 1.131 a 1.133 del Código civil, estriba en determinar si el artículo 57 del Reglamento del impuesto ha sido interpretado rectamente; dicho artículo exige que la nulidad o rescisión del acto o contrato, para que pueda tener lugar la devolución de lo pagado al Tesoro, ha de ser hecha judicial o administrativamente, es decir, que el fallo imponga la nulidad o rescisión del acto o contrato, y por ello no se puede estimar que nace del derecho cuando la Sentencia se limita a hacer una declaración referente al acto posterior de lo anulado, que es donde se estipuló la obligación sujeta al impuesto o se causó el acto sometido al mismo; en el caso de que se trataba quedó constituida una pensión entre una persona y sus hijas, que la debían pagar por partes iguales, y tres días después de dicha escritura la novaron en el sentido de que la pagase una sola hija, reconociendo el derecho de compensación de ésta y teniendo a su madre en su casa y compañía; desde el momento que esta última escritura se otorgó desaparece la primera, quedando sin efecto y siendo nula, conforme al artículo 1.131 del Código civil, la obligación de satisfacer la renta vitalicia, ya que, según el Código, es obligado satisfacer su obligación pagando una de esas obligaciones; y claro es que al corresponder al deudor la elección, al ejercitarla y tener conocimiento de ello el acreedor, es cuando surte efecto la obligación; la Sentencia se limitó a declarar que no existía la obligación de pagar la renta vitalicia y reconoce que había quedado extinguida.

al hacer uso del derecho de elección, con lo cual ni impuso la nulidad del acto primitivo, ni hizo otra cosa que reconocer una novación voluntaria, hecho jurídico por el que se había anulado el contrato anterior, constitutivo de la pensión; y como quiera que no ha tenido efecto la rescisión por la Sentencia, sino voluntariamente, al novarse el contrato de pensión, es evidente que no procede la devolución del impuesto satisfecho, según el artículo 47 del Reglamento. (Sentencia de 29 de Febrero de 1929. *Gaceta* de 23 de Junio de 1930.)

GABRIEL MAÑUECO,
Abogado del Estado.