

Jurisprudencia administrativa del impuesto de Derechos reales

X

Procede la devolución de los honorarios del liquidador del impuesto en caso de ser anuladas las liquidaciones giradas por él.

Caso curiosísimo e importante es el actual.

Antecedentes. Por acuerdo del Tribunal Central de 11 de Diciembre de 1928 se revocó el fallo del Provincial de S. y se anularon las liquidaciones giradas en cuanto a las multas comprendidas en aquéllas, ordenando fuesen devueltas a los interesados las cantidades cobradas en tal concepto. (Es de notar que el Delegado de Hacienda había suspendido la exacción de la participación del Tesoro en la multa, y que lo único que se hizo efectivo fué la participación del Liquidador; que mientras se resolvió el recurso, fué trasladado a otro Registro.)

Dictado dicho fallo, los interesados pidieron al Delegado de Hacienda la devolución de la multa cobrada por el Liquidador y de los recargos del 15 y del 5 por 100 percibidos por el Recaudador de las cantidades cobradas por el Liquidador y además la devolución del retiro obrero.

El Delegado negó esa reclamación, porque el Tesoro no había cobrado su participación en las multas, según se ha dicho; y en cuanto a lo del Liquidador, debe serle reclamado directamente por los interesados por los procedimientos que se estimen pertinentes, ya que de los demás recargos no había conocido el Central.

El Central fija esta doctrina.

El artículo 2.º del Reglamento de Procedimiento de 29 de Julio de 1924 preceptúa que el procedimiento en las reclamaciones económicoadministrativas, como fundado en la facultad jurisdiccional de la Administración, excluye la intervención de toda otra jurisdicción que no sea la de los órganos y autoridades cuya competencia establece; precepto básico en materia procesal, aceptado en el artículo 2.º de la ley Orgánica judicial, 55 de la de Enjuiciamiento civil y 9.º de la de Criminal, y conformes a éstos, las resoluciones del Tribunal Económicoadministrativo Central y de los provinciales han de ser ejecutadas dentro de su esfera de acción, sin admitir a los funcionarios o autoridades de otros órdenes ni aun para conocer de los incidentes que puedan originar las incidencias de la ejecución de las resoluciones.

Por esta razón, el acuerdo del Tribunal Central anulando las multas y ordenando devolverlas a los interesados ha de ser ejecutado dentro de esta jurisdicción, sin que sea admisible remitir a los interesados para que acudan al Juez competente para conseguir la devolución de las multas percibidas por el Liquidador; ello supondría una desviación manifiesta de los principios fundamentales expuestos y haría posible que el Juzgado dictase un fallo contrario al del Central Económicoadministrativo, el cual quedaría pendiente de la resolución judicial. Dada la organización del impuesto de derechos reales, la exacción de éste crea una relación jurídica entre la Hacienda y el contribuyente, con derechos y obligaciones recíprocas, relación que no debe entenderse modificada por razón de centro, dependencia o funcionario encargado de su gestión, ya que todos ejercen sus funciones en nombre de la Administración del Estado y es una la naturaleza del impuesto en todo el territorio a que se extiende su acción.

Por estos motivos todas las cantidades que se recaudan por impuesto de Derechos reales a los contribuyentes, sean por multas, intereses de demora, honorarios o cuotas, deben conceptuarse, en principio, ingresadas en el Tesoro, cualquiera que sea la participación que en las multas u honorarios pueda corresponder a los funcionarios encargados de la recaudación, toda vez que el derecho a esas participaciones tiene un carácter accidental, derivado de la forma de retribuir a esos funcionarios, que puede alterarse, sin afectar a la naturaleza u organización del impuesto.

De lo expuesto se infiere que cuando se reconozca por la Administración el derecho de un particular reclamante a la devolución de lo percibido indebidamente por los Liquidadores del impuesto, debe devolverse por la Hacienda pública cuanto se haya ingresado, si, requerido el funcionario para ello, no lo realiza voluntariamente, aunque no haya tenido entrada oficial en el Tesoro público, sin perjuicio de la acción de la Hacienda para obtener el reintegro de las sumas devueltas, procediendo contra el Liquidador que las haya percibido.

El procedimiento que debe seguir la Hacienda para ser reintegrada de lo pagado por multas y honorarios de los Liquidadores de los partidos exige que se establezcan las reglas necesarias que no se hallan previstas actualmente; por lo que debe dictarse una resolución de carácter general por el Ministerio de Hacienda, según el artículo 4.º, número segundo, del Reglamento de 29 de Julio de 1929, previos los informes debidos de la Dirección de lo Contencioso y de la Intervención General, por referirse a la gestión y contabilidad del impuesto, en que se especifique el procedimiento para estos casos, que puede consistir en que los Liquidadores de los partidos se constituyan en meros depositarios de las multas y honorarios que les pertenezcan cuando se promueva reclamación económicoadministrativa, hasta que se dicte fallo firme por analogía con lo dispuesto en el artículo 4.º antes citado, o bien aumentando, en la cuantía del débito antes expresado, la partida de cargo en la cuenta de cada mes, previendo los cambios de destino del Liquidador o de su fallecimiento, y declarando responsable directo al Liquidador para con la Hacienda, según el artículo 9.º, apartado H), del Estatuto de Recaudación de 18 de Diciembre de 1928; en el caso actual deben devolverse las multas por liquidación por retiros obreros, pues se anuló todo acuerdo del Tribunal Central de 3 de Febrero de 1931 (61-1930).

XI

Contrato de obra con suministro de materiales.

Otro caso idéntico al anterior. (Acuerdo del Tribunal Central de 5 de Agosto de 1930) 56-1930.

Otro caso igual: 1 de Julio de 1930 (62-1930).

XII

Venta de usufructo y consolidación. Transmitido el usufructo de unas fincas a unos menores y la nuda propiedad a su madre, y vendidos parte de los bienes, debe pagarse, al morir la usufructuaria, la consolidación, no por todos los bienes en que consistía el usufructo, sino por los que restan al momento de la consolidación.

Caso. Un causante deja el usufructo de unos valores públicos a su hermana y la nuda propiedad a los hijos de ésta; el padre de los nudos propietarios vendió parte del depósito para asistencia de enfermedad de su mujer (la usufructuaria) y para educación de los nudo propietarios. Muerta la usufructuaria, la oficina liquidadora giró liquidación por herencia sobre la mitad del valor efectivo del depósito al fallecer el causante. El representante de los menores reclamó para que se liquidase por el 40 por 100 del valor efectivo de los bienes que quedaban al morir la usufructuaria, alegando que el impuesto supone una transmisión, y que, al fallecer aquélla, los herederos no consolidaron el usufructo más que sobre las pesetas nominales que restaban después de las ventas probadas, y, según el artículo 66, párrafo noveno, del Reglamento, debió tomarse como base el 40 por 100 de los bienes, que es el que se fijó al tiempo de constituirse aquél, ya que dicho artículo dispone que se aplique en la consolidación del dominio el mismo tanto por ciento que determina el valor del usufructo cuando se constituyó, y siempre referido a la estimación de los bienes, en el momento de la consolidación. El Tribunal Central admite esta doctrina, desestimando el recurso de la Dirección de lo Contencioso, contra el acuerdo del Provincial, que la había establecido: *La Dirección pedía se tomase como base todos los bienes del usufructo, incluso los enajenados, aunque fijando su valor por el que tenían al morir la usufructuaria.*

Contra el recurso de la Dirección se han esgrimido dos clases de razones. El Abogado del Estado encargado del asunto dictaminó:

a) Según el artículo 66, párrafo noveno, del Reglamento, al

extinguirse el usufructo constituido por testamento, tributa el nudo propietario por la consolidación del dominio, computándose la proporción en que el usufructo está según el mismo tanto por ciento que al constituirse, pero aplicado al valor que tuviesen los bienes al hacerse la extinción; el valor de los bienes puede alterarse no sólo porque cambie su estimación en dinero, sino porque varíe su sustancia, materia o número; los títulos de la deuda pública cuyo dominio se ha consolidado no sólo han cambiado de cotización, sino que han disminuido en número al verificarse la extinción del usufructo; el artículo 66, en relación al 57, párrafo sexto, omite referirse a los *mismos bienes* en que se constituyó el usufructo, y, por el contrario, cabe que sean distintos aquellos con que se constituyó de aquellos cuyo dominio se consolide en el nudo propietario, posibilidad no sólo implícita en el citado artículo 66, sino explícita y desarrollada en su párrafo 11, referente a la base de imposición, cuando los bienes se encuentren en manos distintas de las en que se constituyó, prevención que sería inútil si el primitivo nudo propietario tuviera que tributar por todos los bienes al extinguirse el usufructo, o llevaría una doble imposición, a lo que se opone el artículo 43 del Reglamento; el criterio de hacer pagar al primitivo nudo propietario por bienes que no adquiere se opone, además, al artículo 11 de la ley del impuesto, según la que éste se paga por quien adquiera los bienes.

b) El Tribunal, conforme con la conclusión, no lo estuvo con esas razones, y aceptó las siguientes:

Se trata de la enajenación simultánea de los derechos de usufructo y nuda propiedad a una persona, lo cual constituye una forma de extinción del usufructo, según el número tercero del artículo 513 del Código civil; el párrafo 11 del artículo 66 del vigente Reglamento del impuesto se ocupa de la consolidación del dominio en persona distinta del primer adquirente de la nuda propiedad, ya que distingue el caso de la extinción de usufructo que tenga lugar por muerte del usufructuario (en cuyo caso se devengará el impuesto como adquisición onerosa cuando el titular de la nuda propiedad la haya adquirido a título oneroso directamente de la persona en quien recayó la división de dominio, o traiga su derecho de quien también lo hubiese adquirido directamente a título oneroso y en las mismas condiciones) u otros casos, y entonces se pa-

gará el impuesto según el parentesco entre el último titular del dominio pleno y la persona que de él adquirió la nuda propiedad a título lucrativo, aunque no sea esta última persona sino un derechohabiente suyo quien consolidó el dominio; el precepto transcrito, en su segunda parte, es de aplicación clara al caso actual por haber tenido lugar una extinción del usufructo y haberse adquirido la nuda propiedad, a título lucrativo, del último y único titular del dominio pleno.

Ese precepto se contrae al nudo propietario segundo o posterior, pues si no hubiera consignado que la transmisión de la nuda propiedad no relevaba al transmitente del pago del impuesto de consolidación, y sobraría la expresión de que se pagara por el parentesco entre el último titular del dominio y la persona que de él adquirió, a título lucrativo, la nuda propiedad, ya que lo que hace tal precepto es subrogar para la Hacienda a la persona en quien se consolidó el dominio en las obligaciones del primer nudo propietario, debiendo satisfacer en el momento de la extinción del usufructo lo que, de no haber habido transmisión, hubiera pagado aquél. Esa es la doctrina de los acuerdos del Tribunal Central de 25 de Marzo y 5 de Junio de 1930, en los que se trataba de la enajenación conjunta de los derechos de usufructo y nuda propiedad a una misma persona sobre determinadas fincas. Por ello la obligación de satisfacer el impuesto por la extinción de usufructo sobre bienes enajenados no recae sobre los primitivos propietarios, y debe confirmarse el acuerdo recurrido. (Acuerdo del Tribunal Central de 24 de Marzo de 1931.) 57-1930.

XIII

Instituida en testamento una nieta como heredera usufructuaria o nudo propietaria, y que, en tanto no llegue a mayor edad o se case, administrara esos bienes su madre, esto hecho en Aragón se estima es un usufructo, y debe pagar en ese concepto. No impugnada la aplicación del Apéndice foral, y otorgado el testamento mancomunado en Zaragoza, debe regir esa legislación y no el Código. La cuñada de la usufructuaria no tiene personalidad para recurrir aun siendo coheredera.

Caso.—Los cónyuges A y B, natural el primero de Sevilla, y la segunda, de Barcelona, fallecieron bajo testamento mancomunado abierto, otorgado en Zaragoza, en el cual se instituyeron mutuamente herederos usufructuarios, y a su fallecimiento nombraron herederos a una hija, C, y a una nieta (hija de otro hijo fallecido), D; respecto de esta última fijaron las siguientes condiciones: D no entraría en posesión del usufructo en tanto viva el cónyuge superviviente, y aun fallecido éste, mientras no llegue a la mayor edad o contraiga matrimonio; y en cuanto a la nuda propiedad o pleno dominio, no los adquirirá hasta que llegue a la mayoría de edad. Fallecido el cónyuge superviviente, y siendo menor de edad la nieta y soltera, tendrá el usufructo de todo lo heredado su madre, E, como administradora hasta la mayoría de edad o matrimonio; si con anterioridad al cumplimiento de esas condiciones muere la nieta D, recae toda la herencia en su tía C o en sus descendientes legítimos. Fallecidos los testadores, y siendo menor de edad y soltera D, se le adjudicaron determinados bienes en pago de su legado; y como, a virtud del testamento, su madre, E, adquiriría el usufructo temporal de los bienes de la menor—de edad de doce años—, se valoró éste en el 20 por 100 de los bienes, según el artículo 66 del Reglamento, y se giró liquidación a nombre de C por el 80 por 100 de los valores de los bienes, como herencia de padres a hijos, y a nombre de D por el 20 por 100 de esos mismos bienes como usufructo temporal; y además, a nombre de D por el usufructo, 20 por 100 de los bienes heredados por su hija de su abuela, B, como herencia de extraños, dada la falta de parentesco entre B y D.

D impugnó sus liquidaciones alegando que para girarlas se había tenido en cuenta no el carácter de administradora de los bienes de su hija, único concepto con que posee tales bienes, sino el de usufructuaria, y este concepto no la corresponde, pues según el testamento, sólo administra los bienes hasta que su hija llegue a la mayor edad o se case, como se deduce de la cláusula transcrita; se ha acompañado testimonio del Notario autorizante del testamento, según el que se interlinearon en dicho testamento las palabras «como administradora», para aclarar el concepto en que usufructuaría los bienes E. Además interpuso recurso C, por en-

tender que era parte interesada en esas liquidaciones, y que la perjudicaban como heredera condicional.

La reclamación es rechazada.

Debe entenderse aplicable la legislación foral de Aragón, por cuanto en ese sentido ha informado el Liquidador, lo ha resuelto el Tribunal Provincial y no lo han impugnado los interesados, y se trata de herencia regida por testamento mancomunado, válido en Aragón y prohibido en territorio de derecho común, según el artículo 17 del Apéndice del Código civil de 7 de Diciembre de 1925 y el 669 del Código civil.

Según el artículo 3.º del citado Apéndice, pertenecían al hijo en propiedad y usufructo, aun viviendo en compañía del padre, todos los bienes que adquiría por cualquier título, y, por tanto, el derecho de usufructo de E en los bienes de su hija D' no es el concedido por los fueros a los padres sobre los bienes de sus hijos, sino que se trata de un usufructo constituido en virtud de testamento con carácter voluntario y con todos los caracteres inherentes a la naturaleza del usufructo; al establecer la cláusula del testamento que el usufructo atribuido a E lo tenga como administradora no hace más que expresar la razón o modo en virtud de los que se crea el derecho de usufructo que habrá de disfrutar por el tiempo que indica el testamento, pero no que lo concedido sea únicamente el derecho de administradora de los bienes, como sería preciso para que el acto dejara de pagar como usufructo.

En cuanto a C, evidentemente carece de personalidad y de acción para intervenir en las liquidaciones de su sobrina y cuñada. (Acuerdo del Tribunal Central de 5 de Agosto de 1930.) 64 de 1930.

XIV

Plazo de liquidación de las certificaciones de posesión. Cuándo gozan de la exención.

Caso.—El Ayuntamiento de M expidió certificación de los bienes inmuebles poseídos por él durante más de quince años, a los efectos de lo dispuesto en el artículo 54 de la ley de Presupuestos de Enero de 1929, referente a la exención del impuesto

de Derechos reales de certificaciones de posesión: esa certificación se presentó a liquidar en 16 de Diciembre de 1929, y fué expedida en 10 del siguiente mes; el Liquidador, habida cuenta de que, según el artículo 54 citado, el plazo otorgado vencía en 30 de Junio de 1929, y que, prorrogado hasta el 30 de Septiembre del mismo año, no aplicó la exención, y liquidó el impuesto sin tener en cuenta el artículo 53 de la ley de Presupuestos de 3 de Enero de 1930, que concede prórroga, para esos mismos efectos, hasta el 30 de Junio de 1930. Reclamada esa liquidación y confirmada por el Provincial, es revocada por el Tribunal Central.

El plazo para presentar a liquidar es de treinta días hábiles desde el otorgamiento o aprobación del documento, según el artículo 107 del Reglamento; declaradas exentas las certificaciones de posesión de los bienes de corporaciones civiles por el artículo 53 de la ley de Presupuestos de 1929, si se presentan antes de 30 de Junio de 1930, lo mismo que había hecho la de 1929 hasta 30 de Septiembre de ese año, la cuestión es la de si las certificaciones de posesión presentadas en plazo reglamentario antes de 1 de Enero de 1930 gozan de la exención aunque el plazo venciera de esa fecha en adelante.

Establecido un plazo para presentación de documentos—treinta días de su otorgamiento o expedición—, sería injusto que certificaciones expedidas el mismo día gozaran de diferente trato, negando el beneficio precisamente a aquellas corporaciones más diligentes en el cumplimiento de sus deberes fiscales; y por esa razón el artículo 53 citado de la ley de 3 de Enero de 1930 alcanza a las certificaciones presentadas antes de 1 de Enero de 1930, cuyo plazo de presentación venciera a partir de ese día; como el plazo de la de que se trata vencía el 18 de Enero de 1930, y fué presentada el 16 de Diciembre de 1929, lo fué en tiempo; y probado que durante quince años se había pagado el impuesto de personas jurídicas, está acreditada la posesión y debe concederse la exención de la certificación posesoria. (Acuerdo del Tribunal Central de 15 de Julio de 1930.) 65-1930.

XV

Obras y servicios. La inclusión de una certificación especificando la cantidad destinada a materiales y la de jornales en una escritura de adjudicación de una pública es suficiente para destruir la presunción del tercio y de los dos tercios, establecida en el Reglamento, y para que se liquide, tomando como base para materiales y para jornales la que se señale en dicha certificación.

Esta sentencia importante del Tribunal Supremo señala un criterio contrario al fijado por la Administración en esta materia, registrado en diversos números de la REVISTA CRÍTICA DE DERECHO INMOBILIARIO, aparece en ella que en la escritura se incluye una certificación del Ingeniero-Jefe del servicio haciendo constar expresamente la cantidad que se destinaba a mano de obra y la destinada a suministro de materiales, certificación unida a la matriz y transcrita a la primera copia; la oficina liquidadora liquidó tomando como base un tercio como contrato de obras, dos tercios como suministro, y no teniendo en cuenta los datos de la certificación aludida para descomponer la base; esta liquidación es confirmada por el Tribunal Central en 5 de Junio de 1928, y es revocada por el Tribunal Supremo en esta sentencia.

Lo dispuesto en el artículo 25 del Reglamento de 26 de Marzo de 1927 y artículo 2.º, apartado 15, de la ley de 28 de Febrero de 1927 y 18 de aquel Reglamento, es sólo una presunción, que cesa cuando en el contrato aparecen especificados los dos conceptos aludidos; al entender la Administración que en el contrato referido no se detalló el valor de los materiales y jornales porque, a su juicio, es indispensable conste en el mismo contrato, y a todos los efectos, y no meramente a los fiscales, y que el documento expedido por el certificado del Juzgado no altera la presunción legal del tercio y dos tercios, porque no constituye parte del contrato mismo ni representa obligación contractual de las partes, por cuyos motivos entiende es aplicable la presunción aludida, e incurre en un error, porque no puede, sin caer en éste, sostenerse que no tenga eficacia tal certificación, ya que al acto

del otorgamiento de la escritura de la adjudicación de las obras concurrió, en representación de la Administración, el Director de Ferrocarriles, y ante él, sin protesta alguna ni demostración de desacuerdo, se exhibió por el representante del contratista la aludida certificación legitimada, sin que legalmente pueda estimarse que no forma parte del contrato, por el hecho de figurar en los antecedentes que en la escritura se consignan, y mucho más cuando el Notario autorizante, según la copia unida al expediente, consigna *que sobre la base de cuanto precede* los comparecientes otorgan la escritura, a tenor de las estipulaciones que a continuación se determinan, sobre la realización de las obras y su pago. Sentencia del Tribunal Supremo de 9 de Abril de 1930. (*Gaceta* de 25 de Septiembre de 1931.)

GABRIEL MAÑUECO,

Abogado del Estado.