

Jurisprudencia administrativa del impuesto de Derechos reales

XXV

Compraventa de muebles. El contrato por el cual una persona se obliga a vender y otra a comprar todo el mineral extraído de una mina y todo lo que la misma produzca hasta su agotamiento a 8 pesetas 30 céntimos las primeras 200.000 toneladas y a 9 pesetas el resto, no quedando obligado el comprador a retirar más de 1.000 toneladas por semana, debe ser calificado como de suministro y girarse las liquidaciones a nombre del transmitente y no del adquirente.

Esta última es la única cuestión planteada en el recurso, siendo la calificación del contrato mera base para decidir quién debe pagar el impuesto. La oficina liquidadora lo calificó de suministro y giró a nombre del transmitente; éste alegó que se trataba de una compraventa ordinaria, en que debe pagar el adquirente, y en que así lo reconocía la oficina, al aplicar el número 46 de la tarifa referente a compra y no el de suministros. El Tribunal provincial desestimó la reclamación, porque si bien el artículo 2.º de la ley del impuesto establece como característica del contrato del suministro la de que se haya de subordinar a las necesidades del adquirente (lo que aquí no ocurre), el 25 del Reglamento no exige ese tal requisito. El Tribunal Central confirma ese criterio.

El número 7º del artículo 2.º de la ley del impuesto de Derechos reales define fiscalmente el contrato de suministro diciendo que es el en que una persona se obliga a entregar en plazos su-

cesivos, y mediante precio u otra compensación; una pluralidad de objetos muebles cuya cuantía se subordina a las necesidades del adquirente; pero el Reglamento del impuesto, en su artículo 25, párrafo cuarto, amplía la definición y equipara a tal contrato los que reúnan los requisitos mencionados, sin mencionar la subordinación de la cuantía de los objetos suministrados a las necesidades del adquirente; y, por lo tanto, un contrato en que existe pluralidad de objetos muebles entregados mediante entregas periódicas, aun cuando no se subordine la entrega a las necesidades del adquirente, sino a la riqueza del mineral, debe ser calificado como de suministro y pagar el transmitente conforme al artículo 2.º, letra C, de la ley, y 59, número 2, del Reglamento del impuesto.

XXVI

Contratos de ejecución de obras con suministro de materiales. Para que prevalezca sobre la presunción legal de estimar dedicado al primer concepto un tercio y al segundo dos tercios de la base o precio no es suficiente que en la escritura de contrata se consigne un precio global y se indique en la propia estipulación lo que corresponde a uno y otro concepto conforme a una certificación expedida por un ingeniero a petición del interesado, después de otorgado el contrato y una vez hecho el estudio del proyecto, y unida a la matriz de la escritura, sino que es indispensable se individualicen los precios en el contrato mismo por uno y otro concepto o en documento que forme parte de él y no sea posterior y agregado.

Es ésta una doctrina repetidamente establecida por el Tribunal Central y más especificada aún en el caso actual. En las estipulaciones de la contrata, si bien se fijó como precio global de las obras una cantidad total, se hizo constar la cantidad destinada a suministro de materiales y a la mano de obra, según la certificación de un ingeniero a petición del interesado y a virtud del estudio posterior hecho por aquél del presupuesto de las obras, pero sin que ni en el pliego de condiciones económicas ni en el de las facultativas se especificase antes de la celebración del contrato lo que correspondía a suministro de materiales con expresión del valor

de los de cada clase, y a la ejecución de las obras. El interesado pretendió se fijase la base conforme a las cifras señaladas por el ingeniero llevadas a la escritura o incorporadas a la matriz, desestimando la presunción legal del un tercio para obras y dos tercios para materiales. La petición es rechazada. Se basa la resolución en el número XV del artículo 2.º de la Ley y en el artículo 18 del Reglamento del impuesto, conforme a los que en los contratos de obras con suministro de materiales se entiende que además del contrato de ejecución hay un contrato adicional de compraventa, presumiéndose, si no se especificase, que se aplica al suministro dos tercios y a las obras un tercio del precio del contrato; para destruir esta presunción es indispensable que la especificación sea a todos los efectos del contrato y no sólo para el impuesto, debiendo declararse con individualidad, pues eso es especificar, lo que corresponda a la ejecución, y lo que es del suministro expresa y claramente, partida por partida, en el contrato mismo o en el documento anejo, sin que pueda ser sustituida esa especificación individualizada por la declaración hecha bien en el contrato o fuera de él por la persona obligada al pago, que lo haga en globo, aunque se base en dictamen técnico; ya que la especificación no puede depender del arbitrio de los contratantes; y por ello es insuficiente, a dichos efectos, el que se declare en una estipulación la cantidad que corresponde a cada concepto, y sin que baste a prestarle eficacia el cómputo hecho por un ingeniero después de aprobado definitivamente el contrato en certificación expedida a petición del interesado unida a la escritura, ya que no se toma como base la individualización de precios que figuran en el contrato o en documentos que formen parte de él, sino el importe global del contrato, del cual aplica una parte global también a suministro y otra a obras: esta doctrina está sancionada por acuerdos del Tribunal Económico Central de 29 de Noviembre de 1929 y 25 de Marzo de 1930. La misma presunción se establece para los contratos de suministro en el párrafo tercero del artículo 25 del Reglamento. Las liquidaciones de obras son provisionales, según el artículo 51, en cuanto a las cantidades globales satisfechas por el contrato, pero no en cuanto a la proporción en que deba contribuirse por obras y suministros. (Acuerdo del Tribunal Central de 13 de Mayo de 1930.) 15-1930.

XXVII

Errores de hecho y de derecho. La calificación jurídico-fiscal de un documento es un acto de derecho, y por ello el error que pueda sufrirse en ella no puede ser nunca de hecho y es sólo reclamable en el plazo de quince días y no en el de cinco años.

Con motivo de la liquidación de una donación de madre a hija, se giró la liquidación a tipo de extraños y con multa y demora. Reclamó la interesada, pasados ya los quince días, ante el Delegado, y éste aceptó la reclamación por lo que se refiere a la multa y demora, considerando el error como de hecho y declarándose incompetente en cuanto al tipo de tarifa, por ser de concepto y sólo reclamable en el plazo de quince días. El Tribunal rechaza esta reclamación. La apreciación por la oficina liquidadora de si el contrato es una donación u otro acto derivado de la herencia de la madre a la hija constituye la calificación jurídico-fiscal del documento, referente al concepto por el que éste debe tributar, y esa función es privativa de los liquidadores, a tenor del artículo 149 del Reglamento de 26 de Marzo de 1927; y por ello, si al hacerlo inciden en error, tal error no puede estimarse material o de hecho, sino jurídico, ni rectificarse por el procedimiento sumario a que se refiere el artículo 5.^º del Reglamento de Procedimiento, o el de devolución de ingresos indebidos, ordenado en el 6.^º del mismo, o en los 201 al 204 del del Impuesto, sino que conforme al 202 de este último, como constitutivo de un acto administrativo, es sólo reclamable, en el plazo de quince días, ante el Tribunal Provincial Económico-administrativo; y pasado ese plazo es firme e inatacable ese acto, como se confirma, además, en el artículo 62 del Reglamento de Procedimiento y en Sentencia de la Sala tercera de 4 de Julio de 1923. (Acuerdo del Tribunal Central de 11 de Marzo de 1930.) 14-1930.

XXVIII

En la adjudicación de las cantidades necesarias para abonar a los nudo-propietarios unos créditos cuyo usufructo se adjudicó a la

viuda del causante y que fueron cobrados por dicha viuda, no es preciso cumplir los preceptos del Reglamento referente a la baja por deudas hereditarias, y deben deducirse de la herencia, aunque el pago no conste en documento público; debe, sin embargo, liquidarse como adjudicación para pago de deudas, si no hay bienes especiales para ello.

En la herencia de un marido se adjudicaron en usufructo a la viuda, y en nuda propiedad a otras personas, ciertos créditos que constaban en documentos privados; el pleno dominio de los créditos se había de consolidar al morir la viuda; ésta los cobró a su vencimiento.

Al morir la viuda y hacer la declaración de bienes para el pago del impuesto, se pidió que el importe de los créditos fuese baja del caudal hereditario de dicha señora, como una deuda. Negada esta petición por el Tribunal Provincial «porque los interesados no habían aportado título alguno con fuerza ejecutiva, es admitida por el Central con los documentos aportados como prueba, consistentes en la escritura particional de los bienes del marido (donde consta que se adjudicaron cinco créditos personales en usufructo vitalicio a la viuda, y en nuda propiedad a los sobrinos) y un acta notarial en que los sobrinos, herederos nudopropietarios, reconocen que al fallecer la viuda de su tío y causahabiente les fueron entregadas las cantidades procedentes de los créditos que ésta tenía en usufructo, queda plenamente demostrado que a la viuda le fueron adjudicados en usufructo varios créditos personales al morir su marido, cuyo importe fué percibido por los herederos nudopropietarios, los cuales adquirieron el derecho al pleno dominio de los bienes correspondientes; para hacer efectivo ese derecho de los nudopropietarios es preciso detraer del caudal hereditario de la viuda el importe de los créditos cobrados, ora destinando bienes de la herencia, ora rebajando una cantidad determinada para abono de los créditos; por acuerdo del Tribunal Económicoadministrativo Central de 24 de Noviembre de 1925, se resolvió un caso análogo, en que a los herederos nudopropietarios se adjudicaron para reintegro de créditos cobrados y precio de fincas vendidas por la usufructuaria ciertos efectos públicos, detallados en la escritura de partición, fijando la doctrina de que las cantidades detraí-

das con ese objeto de la masa hereditaria al morir la usufructuaria, no tienen concepto de deudas, tal como las define el Reglamento del impuesto de Derechos reales, por no tratarse de cantidades que reconociera la causante se debieran a determinada persona, sino de bienes que sólo en usufructo pertenecían a dicha causante usufructuaria, y que al morir ésta y extinguirse este derecho habrán de ser entregadas directamente al nudopropietario; sin embargo, en caso de no hacerse adjudicación expresa de bienes determinados en pleno dominio a los nudopropietarios, sino indeterminadamente, es preciso girar una liquidación para pago de deudas, según el artículo 9.^o del Reglamento. (Acuerdo del Central, 19 de Mayo de 1931.) 20-1930.

XXIX

Heredamiento universal. 1.^o *El momento de la adquisición de los bienes en éste es del fallecimiento del donante, aunque le premuera el donatario, el cual transmite los derechos a sus hijos y, por lo tanto, no prescribe el derecho al cobro del impuesto si no transcurren quince años desde la muerte del donante, mucho menos habiéndose hecho constar el aplazamiento por nota en la escritura de capitulaciones, consentido por los interesados.* 2.^o *En cuanto a los bienes que el donante tuviere en usufructo, se hereda como consolidación del derecho de nuda propiedad, por el parentesco entre el último titular del dominio pleno y la persona que adquirió de él la nuda propiedad, o bien como adquisición onerosa.*

En 1910 se otorga una escritura de capitulaciones matrimoniales en Cataluña, en que una persona instituye heredamiento universal a favor de su sobrino, con la fórmula: «da a éste, para después de seguido su fallecimiento, todos sus bienes muebles e inmuebles que ahora tiene o pueda tener en lo sucesivo, reservándose el usufructo y la facultad de disponer de 2.000 pesetas y estableciendo que no podrá enajenar ni gravar sus bienes sin el consentimiento del donatario». Presentada la escritura a liquidación, se consignó en ella nota de aplazamiento del pago del impuesto hasta que se conozca la consistencia de los bienes y fallezca el

donante. El donatario falleció en 1915 (dejando mujer e hija, a quienes instituyó herederas en usufructo y nuda propiedad), y en 1927, el donante, y no presentada declaración de bienes, les requirió el liquidador, presentándose en 1929 la declaración con la petición de que se liquidase directamente del donante a la hija del donatario, por haber sustituido ésta a su padre, dada la premoriente de éste, en la condición de heredera o donataria contractual; el liquidador giró tres liquidaciones: una por caudal relictio, otra por herencia entre extraños del donante a la hija del donatario, y otra por retiro obrero. Posteriormente se presentó al liquidador una instancia declarando los bienes relictos por el donatario, y previo expediente de comprobación, cuya aprobación fué comunicada al interesado sin darle previo plazo para apelar, se giraron las liquidaciones de la herencia del donatario.

Se recurrió contra todas por la heredera, alegando que la transmisión de la nuda propiedad del donante al donatario, según las capitulaciones matrimoniales, se había efectuado en 1910 y estaba prescrita, no debiendo pagarse más que por el usufructo y no por el pleno dominio del donante a la hija del donatario, concretándose al valor de la extinción del usufructo; y si no se accede a ello, que se anulen todas, por no haberse notificado el expediente de comprobación de las liquidaciones.

El Tribunal Provincial confirmó las liquidaciones giradas por herencia del donante y revocó aquellas referentes a los bienes que aquél tenía sólo en usufructo, por no haberse notificado el expediente de comprobación debidamente. El Central lo confirma en todo.

La cesión de bienes del causante a sobrino cae bajo las normas de la institución de derecho catalán conocida con el nombre de heredamiento universal; y, desde el punto de vista fiscal, no hay duda, conforme al artículo 31, párrafo 15 del Reglamento, que el momento de la adquisición es el de la muerte del donante, ya que, según dicho precepto, no devengará impuesto hasta ese momento, del cual depende la verdadera adquisición de los bienes; ese concepto lo aplicó el liquidador por nota a las capitulaciones matrimoniales, sin que recurriera los interesados, por lo que al mismo hay que estar.

Y en consecuencia, los bienes que el donante y causante poseían

en plena propiedad han sido transmitidos a la hija del donatario sustituta de éste al fallecer aquél, ya que por haber el sustituído premuerto al causante, nada pudo adquirir; no ocurre lo mismo con los bienes que en usufructo poseía dicho causante, pues este derecho no lo adquiere dicha heredera, como sucesora del donatario, sino como dueña de la nuda propiedad de los bienes en cuestión, y, por lo tanto, las liquidaciones debieron girarse por el grado de parentesco entre el último titular del dominio pleno y la persona que de él adquirió a título lucrativo la nuda propiedad, o bien como adquisición onerosa, si concurren las circunstancias que requiere el artículo 66, párrafo 11 del Reglamento del impuesto. (Acuerdo del Tribunal Central de 19 de Enero de 1931.) 25-1930.

XXX

Las Confederaciones Hidrográficas son organismos autónomos distintos del Estado, y por ello no les alcanza las exenciones de éste, así como tampoco las establecidas a favor de los Sindicatos agrícolas, de los cuales difieren.

Las Confederaciones Hidrográficas, creadas por el Real decreto de 5 de Marzo de 1926, constituyen organismos autónomos independientes del Estado, como lo evidencia que, según el preámbulo, dicha disposición se propone la creación de Confederaciones Sindicales que, bajo la tutela y con la ayuda del Estado, pero con personalidad jurídica suficiente, han de actuar para los fines que expresa, sobre la base de la cooperación de regantes y usuarios diversos, dándoles intervención en la administración y en los beneficios; estos conceptos se desarrollan en los artículos del Real decreto, previniéndose que las Confederaciones se forman en las cuencas hidrográficas, en que lo pida el 70 por 100 de la riqueza agrícola e industrial afectada por el aprovechamiento de sus aguas, además de aquéllas en que la Administración lo declare conveniente; que una de sus funciones es prestar, *por concierto con el Estado*, toda clase de servicios públicos agrícolas, etc., y la de arrendar, *con la debida autorización* del Estado, las obras de riegos que deban ejecutarse con fondos mixtos; según el artículo 27, se

comprende la subvención anual que el Estado les concede, y además otras que les otorga, según la letra *h* del mismo, todas las cuales carecerán de fundamento si las Confederaciones fuesen una misma entidad que el Estado; en el artículo 30 se especifican los ingresos que han de aplicarse con preferencia a cubrir los empréstitos autorizados *o adelantados por el Estado*, a los cuales se puede aplicar la misma consideración que acaba de hacerse, y, finalmente, en los Reales decretos de 27 de Julio de 1928 y 19 de Abril de 1929, referentes a obras de regulación y aprovechamiento, se distinguen las que son cargo del Estado y de las Confederaciones; por todas estas razones no están comprendidos los actos y contratos de las Confederaciones entre los exentos definidos en el número 2.º del artículo 6.º del Reglamento del impuesto de Derechos reales, que sólo alude al Estado, cuando éste sea el obligado al pago. Tampoco les es aplicable la exención de los Sindicatos agrícolas (número 9.º del artículo 6.º) ni la de los Industriales (Real decreto de 12 de Enero de 1926), por ser las indicadas Confederaciones organismos completamente distintos de estos otros organismos, y porque las leyes que contienen excepción de pagos tributarios son de interpretación restrictiva, según Sentencia del Supremo de 9 de Mayo de 1927 y artículo 5.º de la ley de Contabilidad, y artículo 3.º de la ley del impuesto de Derechos reales, a tenor de los cuales ni se pueden conceder exenciones, rebajas o moratorias sino por una ley, ni en caso alguno, ni aun a pretexto de ser dudoso, pueden declararse otras exenciones de dicho impuesto que las taxativamente enunciadas en el artículo 1.º o en otras disposiciones o leyes especiales; por todo lo que son razones inadmisibles para justificar la exención el que las Confederaciones sean organismos del Estado de carácter autónomo para desenvolver un servicio público, ni el que estén sometidas a la Dirección de Obras Públicas, ni el que estén intervenidas por un Interventor del Tribunal de la Hacienda Pública del Estado en su parte económica, ni que los servicios prestados en las Confederaciones se entiendan prestados al Estado, pues el Tribunal Económicoadministrativo ha de aplicar las leyes tributarias tal como están dictadas. (Acuerdo del Central de 5 de Agosto de 1930.) 28-1930.

XXXI

Denuncia. 1.º No procede admitir la denuncia de ocultación de unas fincas si aparece de una parte que los herederos advirtieron, al hacer la declaración de los bienes, que el testamento del causante mencionaba como propias de éste fincas que no lo eran, y el denunciante no aporta, de otra parte, documento que corrobore sus afirmaciones. 2.º No procede imponer multa ni sanción, sino meramente exigir el impuesto por los valores que se descubran al liquidar si el interesado presenta al primer requerimiento los certificados del amillaramiento que se le pidieran para comprobar.

En cuanto al primer punto objeto de la denuncia, no puede prosperar, porque las fincas que se suponen ocultadas son las mismas que aparecen en el testamento de aquél, y ya advirtieron los herederos, al hacer la declaración a los efectos del impuesto, que el causante había dispuesto de fincas que no eran suyas, por lo que no las incluían en la herencia, no habiéndose demostrado, por los denunciantes, que dichos bienes sean del causante: un documento privado es ineficaz como prueba para esos efectos si de él resulta que las fincas fueron vendidas a una tercera persona que no es el causante.

En cuanto a la segunda cuestión, si bien de la tasación periódica se ha obtenido aumento de valor sobre el fijado en la Oficina liquidadora, por cuyo aumento debe exigirse el impuesto, esto, por sí sólo, no es motivo para exigir multa por la disminución de valores descubierta, porque al determinar el artículo 216 del Reglamento del impuesto de derechos reales, de 26 de Marzo de 1927, las sanciones por disminución de valores, establece (párrafo tercero) que no se estimará ocultación punible la que aparezca cuando el interesado facilita los elementos comprobatorios o lo hace al primer requerimiento; la Dirección de lo Contencioso del Estado, interpretando dicho párrafo tercero, ha declarado que el espíritu y la letra de dicho párrafo evidencian que no cabe imponer sanciones cuando la aportación de los documentos necesaria

rios para comprobar se hace por el contribuyente al primer requerimiento, porque ello impide estimar el propósito de defraudar, deduciendo, a *sensu contrario*, que sólo la resistencia manifiesta del contribuyente a la determinación del valor oficial de los bienes es lo que da lugar a las multas del artículo 216, y, por lo tanto, resultaría injusto si se impusiese sanción al que espontáneamente, o por requerimiento de la administración, aporta alguno de los medios necesarios, según el artículo 80 del citado Reglamento, para comprobar, bastando sólo la aportación de alguno de los elementos comprobatorios para que no proceda la imposición de multas, aunque sí la liquidación del impuesto del valor oculto; así se resolvió en 22 de Marzo de 1927, en expediente de 8 de 1927 (11 Junio 1930), 32 de 1930.

XXXII

Transacción sobre bienes reservables. Declaración de éstos para la liquidación. La escritura otorgada por los interesados en una reserva troncal para transigir los derechos sobre los bienes reservables—objeto de un pleito seguido ante el Supremo—, debe liquidarse conforme a la tarifa vigente hoy, y no por la que se hallaba en vigor cuando se causó el hecho origen de la reserva, o sea la muerte del primitivo causante, si no se hizo entonces declaración alguna de los bienes reservables: la declaración de los bienes reservables, a los efectos del impuesto, debe hacerse en los plazos marcados para las herencias, a contar desde que se produce la muerte del reservista.

La cuestión planteada es si, conforme a la disposición transitoria del Real decreto-ley de 28 de Febrero de 1927, debe aplicarse a la liquidación la multa vigente en 1919 al fallecer el reservista, por haberse presentado la escritura fuera de plazo, pues no han sido impugnadas ni la base, ni la calificación jurídica; ni el parentesco entre los herederos reservatarios y la persona de quien procede la herencia.

El Tribunal provincial, basándose en que, fallecido el reservista en 1919, la declaración correspondiente debió presentarse a

los seis meses, o al año, si se concedió prórroga sin que la incoación del pleito fuera ya de esos plazos pueda interrumpirlo; y siendo extemporánea la declaración presentada, acordó se apliquen las nuevas tarifas, y no las antiguas. El Central confirma este fallo.

Tanto el artículo 651 del Código civil, como el 52 del Reglamento, preceptúan que los derechos sucesorios se transmiten desde el momento de la muerte del causante; la legítima reservable del artículo 811 del Código civil está en el caso de las demás legítimas, y su adquisición sigue la regla general mencionada, por lo cual el plazo para presentar a liquidación una legítima de esa clase es el de seis meses, prorrogable por otros seis, a contar desde el siguiente del fallecimiento de aquél, según el artículo 109 del Reglamento; por lo tanto, fallecido el reservista en 1919, y presentada la escritura de transacción, por la que conoció la Hacienda la transmisión, en 1928, deben aplicarse las tarifas vigentes en esta última fecha, por haber dejado pasar, con exceso, los plazos reglamentarios para hacer las declaraciones correspondientes, y lo mismo ocurrió en este caso con la herencia del reservatario, transmitida en 1920; el pleito sobre la reserva se incoó mucho después de transcurridos los plazos de presentación aludidos, y no podía interrumpir éstos; por todo ello, deben aplicarse las tarifas hoy vigentes, según la regla transitoria primera del Real decreto-ley de 28 de Febrero de 1927. (Acuerdo de 2 de Diciembre de 1930.) 33 de 1930.

GABRIEL MAÑUECO,

Abogado del Estado.