

Jurisprudencia administrativa del impuesto de Derechos reales

XIX

El contrato por el cual una fábrica del Estado nombra concesionario único en España de los productos fabricados en aquélla, comprometiéndose la fábrica a no vender las hojas de afeitar a ninguna otra entidad que no sea el concesionario, y a suministrarlas, una vez que se llegue a la producción mensual normal de 500.000, en pedidos mensuales no inferiores al 80 por 100 y al precio de 0,10 hoja, y llegada a esa producción a darlas en cantidad no inferior a los 500.000 ni superior a las demandas del mercado, siendo los pedidos del concesionario a la fábrica en firme, tomando aquél a su cuenta la colocación en el mercado, es un contrato de compraventa comprendido en el párrafo 4.º del artículo 25 del Reglamento, y se halla exento, porque incumbiría el pago del impuesto al Estado mismo.

La oficina liquidadora estimó la exención. La Dirección de lo Contencioso ordenó la revisión basándose en que se trataba de una compraventa, ya que la fábrica entrega las hojas contratadas al concesionario en firme por precio cierto, y no es suministro por no darse la circunstancia de subordinarse la adquisición a las necesidades del adquirente, así como tampoco contrato de ejecución de obras, por no contratarse obra alguna, adquiriéndose sólo por la utilidad de la cosa comprada, y aplicó el artículo 39 del Reglamento.

Según el párrafo 2.º del número 8.º del artículo 2.º de la ley y 25 del Reglamento, es contrato de suministro, a los efectos del impuesto, aquel por el que una persona se obliga a entregar a otra, en plazos sucesivos y mediante precio o compensación de otra especie, una pluralidad de objetos muebles o unidades métricas de agua, gas, etc., cuya cuantía no puede fijarse de antemano si no es, en términos generales, sujetos a rectificación; y según el párrafo 4.º del mismo artículo 25 del Reglamento, se equiparan al contrato de suministro aquellos otros de compraventa en que, sin concurrir la circunstancia especial de estar subordinada su cuantía a las necesidades del adquirente, reúnen los demás requisitos del suministro, o sea aquellas compraventas en que una persona se obliga a entregar a otra, en plazos sucesivos y mediante precio o compensación de otra especie, una pluralidad de objetos muebles o unidades métricas de agua, gas, electricidad u otras que se midan, cuenten o pesen, teniéndose en cuenta los artículos 51 y 59 del Reglamento. En el contrato antes indicado se dan las cuatro condiciones exigidas en el Reglamento, a saber: 1.ª Obligación de entregar por parte de la Fábrica Nacional de Armas de Toledo. 2.ª Precio compensatorio que ha de satisfacer el adquirente o entidad subrogada en sus derechos. 3.ª Plazos sucesivos para la entrega, puesto que ésta no ha de hacerse de una vez, sino en los que se pactan en la escritura (o sea para los cinco primeros millones de hojas en pedidos mensuales no inferiores al 80 por 100 de la producción de 500.000 hojas al mes, y una vez entregado ese mínimo, el 80 por 100 de la producción en la fábrica, que no será menor de 500.000 hojas al mes ni superior a la demanda del mercado), y 4.ª Objeto del contrato, consistente en una pluralidad de cosas muebles—hojas de afeitar—que se computan considerándolas como unidades homogéneas, es decir, que se cuentan o numeran. Por lo tanto, aunque no se dé en el contrato la condición de que la cantidad de lo que haya de suministrarse haya de subordinarse en absoluto a las necesidades del adquirente, y aunque dentro de ciertos límites dependa de su voluntad lo que haya de entregársele, y ello hace que no pueda fijarse tal cuantía si no es en términos sujetos a rectificación, es lo cierto que la ausencia de esa condición no trasciende al impuesto, conforme al artículo 25 del Reglamento, pá-

rrafo 4.º, si concurren las otras cuatro circunstancias. Calificado el contrato como compraventa, equiparada por el artículo 25, párrafo 4.º, a los contratos de suministros para todos los efectos del impuesto, la obligación de satisfacer éste recae en el arrendador, según el caso 2.º del artículo 59, el cual prescribe que en los casos de compraventa y suministro comprendidos en el artículo 25, párrafo 4.º, satisfarán el impuesto el contratista o el vendedor; y como en el caso actual el vendedor es la Fábrica Nacional de Toledo, es aplicable la exención del número 2 del artículo 6.º del Reglamento, según el cual están exentos del impuesto los actos y contratos de todas clases en que recaiga en el Estado la obligación de abonarle. Por ello, se estima la reclamación contra el acuerdo de la Dirección de lo Contencioso, que ordenó la revisión de la liquidación, se revoca dicho acuerdo y se confirma la declaración de exención del aludido contrato. (Acuerdo del Tribunal Central de 15 de Julio de 1930.) 10-1930.

XX

La facultad de acordar el aplazamiento de liquidaciones, aunque es discrecional de la Administración, no es de juicio exclusivo de la oficina liquidadora, sino que puede conocerse de esa cuestión en alzada: si no hay inmuebles suficientes para pago de las cuotas y se pide antes de terminar el plazo de ingreso, debe concederse el aplazamiento, pagando intereses de demora.

El aplazamiento por seis meses del pago de las liquidaciones practicadas es, en efecto, propio de la facultad discrecional de la Administración, pero no debe creerse, por ello, que pertenezca al juicio exclusivo de los Liquidadores, ya que constituye un acto de gestión en un ramo de la Hacienda pública, y, por tanto, es acto administrativo reclamable, conforme al artículo 1.º del Reglamento de 29 de Julio de 1924; no existe razón alguna para exceptuar esos actos de la facultad jurisdiccional de la Administración ni para privar a los particulares de todo recurso, si quieren impugnar la negativa del aplazamiento; según el artículo 18 de la ley del impuesto de Derechos reales y 133 de su Reglamento,

las oficinas liquidadoras pueden acordar el aplazamiento del pago de las liquidaciones por seis meses, si en la herencia no existen metálico, valores u otros bienes inmuebles fácilmente enajenables o no son suficientes para pagar lo liquidado; por lo tanto, si en una herencia se dan las circunstancias de superar las cuotas liquidadas a los muebles inventariados y se pide el aplazamiento antes de expirar el plazo reglamentario para el ingreso, según el artículo 131 del Reglamento, procede su otorgamiento, exigiendo el interés de demora correspondiente, según el artículo 205 del Reglamento. (Acuerdo del Tribunal Central de 21 de Octubre de 1930.) 9-1930.

XXI

Comprobación mediante el precio señalado para hipoteca. Adquirida una finca mediante escritura pública de compra, no es legal comprobar el valor para fijar la base liquidable, utilizando el señalado en una escritura pública de hipoteca, en que, si bien fué parte el ahora vendedor, no lo fué el comprador.

El comprador impugnó la comprobación, alegando la razón expuesta en el epígrafe; el Tribunal provincial no lo admitió, porque, según el artículo 81 del Reglamento, no puede accederse a la impugnación de comprobación más que cuando el interesado pide la tasación pericial. El Tribunal Central revoca el fallo apelado. El artículo 80 del Reglamento del Impuesto señala como medio ordinario de comprobación en la transmisión de fincas hipotecadas el valor asignado a ellas para la subasta, conforme al artículo 130 de la ley Hipotecaria, pero exige que sean los mismos utilizados en la transmisión a evaluar quienes hayan hecho la asignación de valor, ya que es obvio que una tasación particular, sin autorización alguna, no puede perjudicar más que al que la hace, pero no a tercero, que no la aceptó; la falta de conformidad del reclamante con la comprobación obedece a no ser ésta procedente, y eso no lleva consigo la necesidad de pedir la tasación pericial como medida extraordinaria, ya que el artículo 81 del Reglamento sólo impone ese medio cuando el interesado no acepta el resultado de una comprobación reglamentaria pertinente. Por acuerdo del Tribunal Central de 13 de Noviembre de 1928 se fijó esa mis-

ma doctrina. (Acuerdo del Tribunal Central de 11 de Marzo de 1930.) 16-1930.

XXII

Comprobación. (Idéntica doctrina que en el caso anterior fijó el Tribunal Central en 26 de Mayo de 1930.) 17-1930.

XXIII

Instituciones fideicomisarias. Condición de profesión religiosa. Liquidación provisional. Otorgado un testamento por un testador en que instituye heredera a una hija adoptiva, con la condición de que ni su padre, ni, en su caso, el tutor, ni ella misma hasta los veinticinco años, entrasen en posesión de la herencia, nombrando un Patronato para administrar el caudal, con facultad de vender, con el fin de acumular las rentas al capital y defender éste en pro de la heredera, con amplísimas facultades, pero siempre a cargo de los bienes, sin que el Patronato tenga facultades para adjudicarse nada para sí, aunque no tenga que dar cuentas, no se trata de un fideicomiso a favor de extraños, sino de una herencia a favor de la heredera; la condición de que si la heredera falleciera antes o después de serlo, dejando descendencia legítima, entrara ésta, desde luego, en posesión de la herencia y si aquélla premuriere al testador sin dejar descendencia legítima o después sin dejar descendencia, la sucederán otros herederos, es condición subordinada a lo siguiente, que también se establece en el testamento, a saber, que si la heredera profesa en comunidad religiosa, conserva mientras viva el pleno dominio y podrá disponer por testamento de la mitad de los bienes, y esta última indicación no es potestativa, sino suspensiva, porque entrar en religión, según los cánones, depende de otra voluntad; siendo liquidación provisional, queda subordinada a la adjudicación definitiva si se hace de otro modo.

Las cuestiones planteadas son dos: 1.ª Si en el testamento existe una institución fideicomisaria de residuo en que el primer

instituído es el Patronato nombrado por la testadora, y 2.^a Si el profesar en una religión la heredera constituye una condición meramente potestativa y, de consiguiente, si la mitad de la herencia de que la heredera puede disponer al ingresar en una comunidad religiosa debe liquidarse en plena propiedad desde luego.

Primera cuestión.—Según el artículo 781 del Código civil, existe institución fideicomisaria cuando el testador encarga al heredero que conserve y transmita a un tercero el total o parte de una herencia; porque son requisitos esenciales de esta figura de Derecho: A) un heredero llamado en primer lugar al goce de la herencia llamado fiduciario; B) obligación impuesta al mismo de conservar y entregar los bienes en todo o en parte a un segundo heredero llamado fideicomisario, y C) nombramiento expreso de éste: se denomina fideicomisario o legado de residuo al que se establece cuando el testador impone al primer instituído la obligación de transmitir a un segundo los bienes que queden a su muerte, si bien hay quien entiende que en tal caso no existe propiamente constitución fideicomisaria porque falta el requisito de conservar los bienes. En el testamento de A. no existe cláusula en que instituya en primer término un heredero que preceda a B., y al contrario, ésta es la heredera instituída en primer término, por lo cual es evidente que no ha sido llamada en segundo lugar ni hay institución fideicomisaria ni otro heredero anterior, y faltan dos de los requisitos esenciales para que se dé la sustitución fideicomisaria: no obstante ha de estudiarse si a los efectos del impuesto, conforme al artículo 44 del Reglamento, se deduce de la cláusula testamentaria la existencia de alguna institución distinta de la que liquidó la oficina liquidadora; ésta, por entender que B. es la única llamada en primer término a la herencia de A., liquidó a nombre de ella; el Tribunal provincial, por estimar que el primer instituído era el Patronato nombrado para administrar los bienes del fideicomisario hasta que éste cumpliera veinticinco años, con facultad para vender los bienes, y debiendo entregar los bienes que resten a B. o a sus herederos, ordenó la nulidad de la liquidación girada por dicha oficina y que se girase otra a nombre del Patronato como herencia entre extraños a nombre del fiduciario (párrafos 2.^o y 3.^o del artículo 32 del Reglamento); pero esa interpretación no se ajusta al sentido

literal del testamento, a que hay que atenerse según el artículo 675 del Código civil, ya que no aparece que la letra del testamento ni la intención del testador fuera nombrar heredero fideicomisario, ya que en aquél se dice claramente que el Patronato tiene por objeto administrar los bienes del heredero y por finalidad defenderlos e impedir que nadie se aproveche de ellos, conservándolos para el heredero, y para ello se conceden al Patronato facultades amplísimas que faciliten su cometido, incluso con facultad de vender o transformar los bienes en beneficio del heredero, se establece la obligación de llevar la contabilidad y las formalidades que deben llevarse en caso de enajenación, las cantidades que ha de dedicar al sostenimiento y educación de la heredera, siendo el sobrante de las rentas dedicadas al aumento del caudal, obrando siempre en nombre de ésta, sin que esté autorizado en ningún caso para disponer de los bienes en beneficio y provecho propio, y aunque relevado de rendir cuentas no significa eso que no se le pueda exigir responsabilidad; en suma, todas las facultades y garantías del testador tienden a que los bienes se conserven íntegros o se aumenten en provecho de la heredera, sin que a las personas de confianza nombradas por el Patronato se les confiera facultades de heredero ni se les conceptúe como tales; no existiendo, por tanto, fundamento para atribuir al Patronato concepto de heredero ni que haya institución fideicomisaria de residuo, no puede mantenerse la liquidación ordenada por el Tribunal provincial a nombre del Patronato como heredero extraño.

Segunda cuestión.—Esta ha surgido por la interpretación dada por la oficina liquidadora a la cláusula testamentaria, que establece que si la heredera profesa en religión, podrá disponer por testamento de la mitad de la herencia, entendiendo dicha oficina que el hecho de ingresar en una comunidad religiosa es un acto voluntario que depende exclusivamente de la heredera, por lo que el impuesto debe exigirse, como lo hizo, por el pleno dominio, conforme al párrafo 3.º del artículo 32 del Reglamento, ya que éste dispone que si la autorización para disponer de la herencia se halla afecta a una autorización puramente potestativa, cuya voluntad dependa de la exclusiva voluntad del heredero, se liquidarán por la plena propiedad; los reclamantes sostienen que la realización de ese hecho no depende sólo de la voluntad de la

heredera, sino de la de otras personas, y por ello, en tanto no se cumpla la condición, no debe liquidarse más que el usufructo, que es lo que de momento adquiere, aplazándose la nuda propiedad por desconocerse quién será, en definitiva, el adquirente de la misma.

Dada la clasificación de condiciones potestativas casuales y mixtas hecha en los artículos 795 y 796 del Código civil, no puede opinarse que el ingreso en comunidad religiosa dependa exclusivamente de la voluntad del instituido, pues, aparte del requisito esencial de la vocación religiosa, se requiere otras circunstancias, cuyo cumplimiento no depende del aspirante, como son las que el Código canónico en los cánones 538, 539, 543, 544, 552 y 572 establece, entre otras, que son no tener impedimento, ser idóneo, de buenas costumbres y ser admitido por el superior, todo lo cual prueba que para entrar en religión se necesita, además de la voluntad de lo que a ello aspire con vocación, llenar lo que dichos cánones prefijan y ser admitido, lo cual no depende sólo de la voluntad del pretendiente, sino de la concurrencia de diversas circunstancias, y en definitiva, de la voluntad de un tercero; y por todo ello no puede sostenerse que la profesión en comunidad religiosa de la heredera dependa de su exclusiva voluntad, ni, por lo tanto, el poder disponer por testamento de la mitad de la herencia se halle afecto a una condición meramente potestativa, como dispone el artículo 32 del Reglamento, para que se liquide en plena propiedad, y por el contrario, tal condición es mixta y suspensiva en sus efectos, ya que hasta su cumplimiento no puede la heredera ejercitar su derecho para disponer, por causa de muerte, de la herencia; procediendo, en consecuencia, liquidar ahora sólo en usufructo, que es lo que adquiere, y aplazar la liquidación de nuda propiedad, para el caso en que se cumpla la condición si la heredera profesa en religión, conforme al artículo 57 del Reglamento del Impuesto, según el que si el acto pende de condición suspensiva, no se liquida éste hasta que se cumpla, haciendo constar la oficina liquidadora el aplazamiento por nota en el documento, a fin de que se haga constar también así en el Registro de la Propiedad; la base será el usufructo de toda la herencia, aplazándose el de la nuda propiedad de la mitad para el caso de que la interesada entre en religión; hechas las liquida-

ciones con carácter provisional, y sólo en vista de las cláusulas testamentarias y de las declaraciones de los albaceas, las liquidaciones ahora ordenadas ha de entenderse sin perjuicio de las que procede cuando se otorgue la liquidación definitiva, si en ella se hiciese las adjudicaciones en forma distinta. (Acuerdo del Tribunal Central de 8 de Abril de 1930.) 18-1930.

XXIV

Casas baratas. La exención concedida por las disposiciones vigentes es exclusiva para la adquisición de los terrenos destinados a aquéllas y no a las casas mismas.

Otorgada escritura por una Sociedad constructora, por la que adquirió una torre o huerta, cercada de tapias, con una casa, pretendió aquélla la exención de tal contrato al amparo del artículo 6.º, número 33 del Reglamento de 25 de Marzo de 1927, acompañándose certificación acreditativa de que dentro de la zona del proyecto de casas baratas del Ayuntamiento figura la finca aludida. El Delegado de Hacienda denegó la exención, basado en que la exención alcanza sólo a la adquisición o venta del solar, y no al edificio o casa, y ese precepto no es de interpretación extensiva, sino restrictiva, según el artículo 5.º de la ley de Contabilidad; la Sociedad constructora reclamó, fundándose en que la compra versa sobre terrenos aprobados por el Ministerio de Trabajo para construcción de casas baratas, sin que pueda conceptuarse hecha la compra del edificio con independencia del terreno; que quien compra terreno en zona aprobada para casas baratas compra con pérdida, ya que las edificaciones arbitrarias que allí existan han de ser derribadas, y que no sabe elegir terrenos sin edificación cuando sólo se pueden adquirir los aprobados, lo cual ocurre después de ser aquéllos conocidos por la Administración, con las edificaciones ya existentes, y que el número 33 del artículo 6.º del Reglamento concede la exención para los actos de adquisición, sin limitarla a los terrenos. La Dirección general de Trabajo informó en sentido favorable a la exención, porque si bien es cierto que el artículo 17 del Real decreto de 10 de Oc-

tubre de 1924 se refiere a los contratos para adquirir terrenos para casas baratas, siempre que hayan obtenido la debida aprobación, a los efectos expresados, es lo cierto que de interpretarse literalmente ese precepto, olvidando el espíritu que informa la legislación especial de la materia, se comete la injusticia de someter a tributación la transmisión de un edificio que forzosamente ha de ser demolido y que no produce beneficio alguno al comprador, sin que quepa alegar la interpretación restrictiva propia de los preceptos fiscales, ya que esa interpretación va contra el espíritu de la ley, y que, exigiendo el impuesto, desaparece la protección y se eleva el coste de las llamadas precisamente casas baratas por eso, porque deben serlo.

Previo dictamen de la Dirección de lo Contencioso, que lo emitió en el número 486, general 199 de 1929, se deniega la exención. Según el artículo 8.º del Reglamento del impuesto, ni aun a pretexto de ser dudosos pueden exceptuarse de la liquidación y pago del impuesto otros actos y contratos que los enumerados taxativamente en el artículo 6.º del mismo Reglamento, precepto acorde con el 5.º de la ley de Contabilidad de 1.º de Julio de 1911, que prohíbe las exenciones, a no ser en los casos y forma establecidos por las leyes; el artículo 6.º, párrafo 33 del Reglamento del impuesto previene que gozan de exención los actos y contratos a que se refieren los Reales decretos de 10 de Octubre de 1924 y 29 de Julio de 1925, y siendo estas disposiciones fundamentales para casas baratas y disponiéndose en el artículo 17 de la primera de ellas que está exenta del impuesto la adquisición y venta de los terrenos con destino a edificación de casas de esa naturaleza, siempre que esos terrenos hayan obtenido y conservado la debida aprobación, no es lícito ampliar dicha exención a casos distintos de lo prevenido en ella, ni extender su aplicación a los edificios que en los terrenos se encuentren enclavados, máxime cuando tal interpretación extensiva, contraria al artículo 8.º del Reglamento del impuesto, no puede apoyarse en ninguna de las múltiples disposiciones aclaratorias dictadas por el Ministerio de Trabajo. (Acuerdo del Tribunal Central de 7 de Octubre de 1930.) 34-1930.

GABRIEL MAÑUECO,

Abogado del Estado.