

Jurisprudencia administrativa del impuesto de Derechos reales

XXXVII

Consolidación de dominio. Cumplimiento de condición. El momento en que se cumplen las suspensivas es el que determina la liquidación del impuesto, y por ello a la tarifa vigente en tal momento se ha de sujetar la liquidación y no a la que rigiese al fallecimiento del causante ni a la de la transmisión de los bienes en usufructo.

Caso.—Una testadora dispuso fuese su heredero usufructuario vitalicio su marido, y al fallecimiento del mismo, un hermano de aquélla, y al de éste, cuatro hijos del mismo, y que al cumplirse treinta años del fallecimiento se convirtiese el usufructuario que entonces lo fuese en propietario, y si antes de esa consolidación muriesen todos los usufructuarios sería su heredero en plena propiedad el hermano referido o el hijo mayor de éste, en usufructo, hasta casarse y tener hijos, consolidando entonces el pleno dominio; falleció la testadora en 1902 y su viudo en 1914, adquiriendo la herencia en usufructo el mayor de los sobrinos, por haber premuerto su padre, verificándose comprobación de valores, que fué impugnada en razón a que no era dable someter los bienes a aquélla, ya que lo fueron al liquidarse el primer usufructo, y así se decidió POR ACUERDO DEL TRIBUNAL GUBERNATIVO DE HACIENDA EN 21 DE OCTUBRE DE 1915: verificada la liquidación por herencia a cargo del sobrino, también fué impugnada, y el *Tribunal de Hacienda*, en 16 de Marzo de 1916, anuló aquélla y dispuso se

girase sobre la base del 75 por 100 del valor de los bienes hereditarios fijado al exigir el pago del primer usufructo y sujeción a la TARIFA vigente en 1902, al morir la causante. Dos de los sobrinos renunciaron pura y simplemente a la herencia de su tía, la causante, y no pudiendo ya substituir en el goce del usufructo a su hermano, éste acudió al Juzgado de primera instancia, que dictó auto disponiendo se equiparase la situación a la de premoriencia de los sobrinos a su hermano y que éste era el heredero único y pleno. Presentada a liquidación conforme a la tarifa de 1927, la impugnó el heredero por creer de aplicación la disposición transitoria segunda de la Ley de 28 de Febrero de 1927 en cuanto dispone que las disposiciones referentes a las condiciones del artículo 6.º, en cuanto modifiquen las anteriores, no serán aplicables a las herencias que se hubieren presentado a tiempo, y como ello lo fué en el caso actual, la base y el tipo no son los actuales, sino los que regían al morir la causante, y ello lo corroboran los dos acuerdos del Tribunal Gubernativo de Hacienda, invocando además el artículo 51 del Reglamento.

La reclamación es desestimada :

De las condiciones del testamento se deduce que al transmitirse el usufructo al viudo y después al sobrino no adquirió nadie la nuda propiedad, puesto que ésta, según la voluntad de la testadora, no se transmitió puramente, sino subordinada a la condición, respecto al primer sobrino, de vivir treinta años a contar desde el fallecimiento del viudo, o premorir antes de ese plazo sus hermanos teniendo hijos aquel sobrino; y en cuanto a estos últimos, al hecho de morir su hermano antes que ellos o que uno de ellos muriese antes que el otro, antes de ese término; y tales hechos futuros e inciertos reúnen los caracteres señalados a las condiciones en los artículos 1.113, 1.114 y 791 del Código civil: por lo tanto, el derecho del sobrino que ha adquirido la totalidad de la herencia no ha nacido hasta que por el auto del Juzgado se tuvo por hecha la renuncia de los derechos eventuales de los dos hermanos a aquélla y entonces es cuando se cumplió la condición suspensiva de que dependía la consolidación del usufructo, y a la tarifa vigente en esa fecha, esto es, a la de 1926, es preciso atenerse conforme a lo dispuesto en los artículos 41 y 56 del Reglamento de 20 de Abril de 1911, concordantes con los 42 y 57 del actual, y a

la doctrina fija en constante jurisprudencia (acuerdos de 16 de Marzo y 13 de Abril de 1926, 2 de Octubre de 1928 y 2 de Enero de 1929, y sentencias del Supremo de 15 de Noviembre de 1927 y 26 de Junio de 1928 referentes a los dos primeros casos), expresivas de que las adquisiciones sometidas a un hecho futuro e incierto se liquidan conforme a la tarifa vigente al cumplirse la condición, sin que obste a ello el artículo 52 del Reglamento y 657 del Código civil, referentes sólo a los casos en que la adquisición es pura y sin condición. Por todos estos motivos no son aplicables ni la disposición segunda transitoria de la Ley de 28 de Febrero de 1927, ya que la presente resolución no nace de modificaciones de la nueva Ley, sino de interpretación de la Ley y Reglamento anterior, no modificados en cuanto su efectividad depende de una modificación; ni los dos acuerdos del Tribunal gubernativo citados, toda vez que su parte dispositiva, única que obliga, se contra-jo al usufructo y no a la nuda propiedad de que se trata ahora. (Acuerdo del Tribunal Central de 11 de Diciembre de 1929.) 142-1929.

XXXVIII

Fianza. Celebrado un contrato por la Compañía del canal X (vendedora) y el Sindicato de Z y el Estado, por el cual la primera vende al segundo el canal por precio que han de pagar por mitad el Estado y el Sindicato, garantizándose el precio total por el Estado, conforme al artículo 4.º del Real decreto de 1.º de Abril de 1927, ha de girarse liquidación por fianza, tomando como base la mitad del precio de venta estipulado.

Aunque por Real orden de Hacienda se declaró que la Comunidad tiene carácter de Sindicato, y como tal goza de las exenciones dispuestas por la Ley de 28 de Enero de 1906 en cuanto a la escritura de adquisición del canal, tal exención sólo es de tener en cuenta respecto a los casos en que el Sindicato sea el obligado al pago según el artículo 3.º, número 9, de la ley del Impuesto, precepto que no es aplicable al caso actual porque la fianza se ha constituido a favor de la Compañía del canal de X, que no goza de exención: según los artículos 4.º y 9.º del Real decreto de

1.º de Abril de 1927 (*Gaceta* del 3), el importe del canal de X se abona a sus propietarios, si están conformes, en veinticinco anualidades, con interés de 5 por 100, a contar de la fecha de la escritura, por el Estado y la Comunidad, por mitad, *garantizando* la parte de ésta aquél, el cual fué a su vez garantizado con sujeción a los preceptos de la Ley de 7 de Julio de 1911 y Real decreto de 16 de Mayo de 1925, es, por lo tanto, bien claro que al garantizar el Estado el pago que debe hacer a la Comunidad se constituye una fianza a favor de la Sociedad del canal de X, por virtud de la cual el Estado adquiere la obligación de abonar la mitad del precio de la venta correspondiente a aquélla si la misma no se lo abona a la Sociedad, conforme al artículo 4.º citado; y tal garantía es una fianza sujeta al impuesto según los artículos 2.º, número X de la Ley, y 5.º, número X del Reglamento del Impuesto: según los cuales tributan por tal concepto la constitución de las fianzas, aunque sean personales, voluntarias o administrativas, cualquiera que sea la obligación garantizada y el documento en que conste, con excepción de la que indica el mismo, que no es la actual: la mitad que adeuda el Estado no tiene otra garantía que su notoria solvencia, y la prevención del artículo 8.º del citado Real decreto de 1927, de que se consigne, como forma especial de pago, la cantidad correspondiente en el Presupuesto de Fomento, lo cual excluye la idea de que haya un tercero responsable (según el artículo 1.882 del Código civil) en defecto del deudor, y por ello en esa mitad no hay fianza sujeta al impuesto. (Acuerdo del Tribunal Central de 10 de Diciembre de 1929.) 144.

XXXIX

Suministros. La compra de vestuario para el Ejército mediante pliego de condiciones y adjudicación provisional primero y definitiva después ha de calificarse como de ejecución de obras con suministro de materiales, o sea de compraventa, a cargo total del contratista, no estando exento como verbal, sino sujeto.

El párrafo tercero del artículo 18 del Reglamento del Impuesto preceptúa que es contrato de ejecución de obras aquel en que el trabajo contratado queda incorporado a una cosa, creándola, modificándola o reparándola, y no cabe dudar que al adjudicarse

de la confección de su suministro de prendas y efectos para el Ejército a cierta Sociedad hay contrato de ejecución de obras, puesto que el contratista ha de incorporar su trabajo a materiales fabricados por él o que él ha de proporcionarse; y aunque según el mismo artículo, en su párrafo cuarto, si el arrendatario se compromete a dar parte o todos los materiales, se apreciará una compraventa o un suministro, cuyo valor, cuando no se especifique, se presumirá igual a los dos tercios del precio convenido, liquidándose dos tercios como muebles y un tercio como obras, de esta regla se exceptúan los contratos de arriendo de obras que se liquidan como compraventa íntegramente si el arrendatario pone la totalidad de los materiales y se dedica habitualmente a la confección de obras o productos análogos al del encargo, circunstancia propia del caso en cuestión, debe prescindirse por ello de si la adquisición se hace por gestión directa, subasta o concurso, pues ello afecta a las solemnidades, pero no a la esencia jurídica, según ya se dijo en acuerdos de la Dirección de lo Contencioso de 8 de Marzo de 1915, y del Central de 20 de Enero de 1925 y 13 de Abril de 1926: tampoco es aplicable la exención de los contratos verbales (número cinco del artículo del Reglamento), porque se publicó el pliego de condiciones, se hicieron proposiciones y se adjudicó el contrato en acta circunstanciada y firmada por los rematantes, y después se hizo la adjudicación definitiva y depósito, lo cual evidencia no fué verbal; que tampoco es el soldado el comprador de los efectos, ya que no es parte ni tiene la menor representación en el contrato, y aunque lo fuera, al disponer el artículo 57 del Reglamento que en los contratos de ejecución de obras pague el impuesto el contratista, establece una excepción al precepto de que lo abone el adquirente de los bienes, siendo aquí el adquirente del precio, o sea el contratista, quien paga; y, finalmente, carece de base el ejemplo de adquisición de carbón para la Marina de Guerra, o útiles para comunicaciones, o acumuladores, porque en ellos la causa de las decisiones del Tribunal fué la falta de documento escrito, al contrario de lo que aquí ocurre. (Acuerdos del Tribunal Central de 7 de Mayo y 10 de Diciembre de 1929.) 87-53-1929.

XL

Hechos y derecho. Errores en unos y en otro. La base de comprobación adoptada conforme a la determinación de un contribuyente ha de mantenerse, sin que sea admisible que constituya error de hecho el haber adoptado lo fijado por él sumando los bienes; sin embargo, debe, si no se le notificó en forma, por haberse estado tramitando la reclamación sobre ese error, el acuerdo administrativo, dársele plazo para formular reclamación económicoadministrativa.

Para que la devolución del ingreso indebido, formulada ante el Delegado de Hacienda, prosperara era inexcusable aparecieran demostrados los supuestos errores de hecho; éstos se fundaban en que en una de las fincas se sumaron los valores de las parcelas de otros poseedores y el adquirido por el titular por otra herencia distinta de la que se trataba; y en cuanto a otra finca, en que figuraba englobada en un solo recibo de contribución con otra finca; pero el error de la primera finca aparece desvirtuado con la certificación pericial aportada, en la que se ve que el líquido imponible y renta líquida es de esa finca y no de otras, siendo de notar que el valor fijado a la primera parcela no corresponde a la capitalización del líquido, y el de la segunda (ambas de la primera finca) es el señalado en la herencia de los padres; y por todo ello se infiere que la valoración se fijó conforme a normas aceptadas por el contribuyente, y no son consecuencia de evidentes errores de hecho, sino efecto de cambio de criterio en la valoración de las fincas por conveniencia de los interesados, ajustándose a la capitalización de la renta líquida; y en cuanto a la segunda finca, tampoco aparece demostrado el error patente o numérico al realizar la estimación de su valor; no es admisible, pues, ninguno de esos errores; pero al constituir la calificación de la escritura un acto económicoadministrativo, como lo es la elevación a definitiva de la liquidación provisional, debe notificarse, para que formulen reclamación económicoadministrativa, si lo quieren, en defensa de sus derechos, conforme a los artículos 62 del Reglamento de Procedimiento y 200 del

de Derechos reales, ya que, si no se formuló tal reclamación, fué por estar pendiente el recurso referente al supuesto error de hecho. (Acuerdo del Tribunal Central de 29 de Abril de 1930.) 123 de 1929.

XLI

Ensanche de Madrid. 1.º El error por no aplicación de la base reducida correspondiente al mismo es error de hecho y no de derecho. 2.º La liquidación de las fincas del Ensanche de Madrid y Barcelona deben pagar durante los seis primeros años desde su construcción la mitad de los derechos que correspondan por disposición general. 3.º No es aplicable el Real decreto de 23 de Febrero de 1924, que sólo tiene eficacia para contribución territorial y arbitrios municipales y no para el impuesto de derechos reales.

La reclamación debió ser desestimada, ante todo, por referirse a un error de concepto y haberse formulado después de los quince días de liquidado el contrato, conforme al artículo 62 del Reglamento de 29 de Julio de 1924 y 166 y 170 del de Derechos reales de 1911; además, la oficina liquidadora tomó como base la mitad de la cantidad a que ascendía la capitalización al 5 por 100 de la renta líquida asignada a la finca en la declaración de los interesados, aplicándoles el artículo 26 de la ley de 26 de Julio de 1892, referente a los ensanches de Madrid y Barcelona, que concede se pague por las transmisiones de las casas sitas en ellos la mitad de los derechos fijados por las disposiciones generales, y así se debió liquidar; y, por último, que la bonificación concedida por Real decreto de 23 de Febrero de 1924 se refiere exclusivamente a la contribución territorial de los edificios cuya construcción concluya en los tres años siguientes a 1 de Abril de 1924 y que paguen, en poblaciones de más de 100.000 habitantes, un alquiler superior a 125 pesetas mensuales, y a los arbitrios municipales, y, por tanto, no es aplicable al impuesto de derechos reales, en el cual hay que partir de la totalidad del líquido imponible, aunque reducido a la mitad, por tratarse del Ensanche de Madrid. (Acuerdo del Central de 23 de Julio de 1929.) 160 de 1929.

XLII

El plazo para reclamar es el de quince días, a contar desde la notificación o desde la fecha en que se realiza el ingreso, fecha desde la cual ha de entenderse al particular con pleno conocimiento de todos los elementos integrantes de la liquidación, o sea concepto y tipo aplicado y base de la comprobación, por lo que, transcurrido más de dicho plazo desde ese día sin formular reclamación económicoadministrativa, ha de entenderse que el Acuerdo recurrido es firme (doctrina fijada en vista de los artículos 200 del Reglamento del impuesto, 62 del de Procedimiento de 29 de Julio de 1924, Acuerdos del Central de 13 de Septiembre de 1927, 28 de Mayo y 25 de Junio de 1929 y Sentencia del Supremo de 4 de Julio de 1923) (Acuerdo del Central de 23 de Julio de 1929), 161 de 1929; pero siendo la Administración una, si una instancia reclamando contra un acuerdo administrativo se presenta en oficinas relacionadas con el ramo a que se refiera el asunto, debe entenderse presentada en tiempo y forma hábil; por ejemplo, si de un acuerdo del Delegado de Hacienda se presenta escrito ante las oficinas del Catastro, pero dirigido al Presidente del Tribunal Económico, pues esta doctrina está ya fijada por Acuerdo del Tribunal Central de 29 de Septiembre de 1925. (Acuerdo de 26 de Noviembre de 1929.) 165 de 1929.

GABRIEL MAÑUECO,

Abogado del Estado