

Jurisprudencia administrativa del impuesto de Derechos reales

VII

Errores de hecho y de derecho. Vecindad foral. La equivocada calificación de ésta, estimando que una persona carecía de ella, cuando el Tribunal Supremo la reconoce después, es error de derecho y no de hecho, y contra esto puede reclamarse en el plazo de quince días y no en el de cinco años, a contar de la notificación o de la liquidación.

Hechos.—Una señora, viuda de un francés, domiciliados ambos en San Sebastián, fallece un año después que su marido, dejando por herederos a varios sobrinos; presentada la escritura particional a liquidar, se pagó el impuesto por los valores, no obstante la vecindad de la causante; reclamó el esposo de una heredera, y fué desestimado su recurso por el Tribunal Gubernativo de Hacienda, por acuerdo de 4 de Agosto de 1923, según informe de la Dirección de lo Contencioso; pero el Tribunal Supremo revocó el fallo por Sentencia de 28 de Mayo de 1925, en cuanto al reclamante, confirmándolo en cuanto a los demás. Los demás acuden al Delegado de Hacienda entonces, pidiendo que por analogía con lo resuelto y como devolución de un ingreso indebido, se les devuelva lo pagado. La reclamación es desestimada.

Para reclamar lo indebidamente pagado pueden seguirse dos normas: una, la reclamación económicoadministrativa, a tenor de los artículos 200 del Reglamento del impuesto, y 62 del Reglamento contra los actos administrativos, sea por liquidaciones de

cuotas, multas o intereses de demora o de comprobación de valores en el plazo de quince días, desde el siguiente a la notificación, pasado el cual aquél es firme; y la otra, de carácter extraordinario, según los artículos 201 y 6 de dichos Reglamentos, referentes a las reclamaciones de devolución de cantidades por error de hecho, como las producidas por equivocación aritmética, duplicación de pago, aplicación de tipo de liquidación distinto del que se quiere según la calificación, reclamación que se ha de hacer en el plazo de cinco años desde el ingreso indebido, indicando el 204 que a las demás devoluciones no comprendidas en las enunciadas debe preceder la reclamación en el plazo de quince días ya dicho, sin lo cual la liquidación es firme: los errores de hecho que, en forma meramente enunciativa, comprenden los artículos últimamente invocados son puramente materiales y no de concepto; y basta enunciar la cuestión de la vecindad foral para comprender que ésta no es una cuestión sólo de hecho, sino de derecho, ya que al estimar la Administración que una persona no reúne las condiciones civiles y administrativas precisas para ello, y al no aplicar el caso la exención de la regla 3.^a del artículo 2.^º del Reglamento, demuestra que no se trata de un error material, y lo corrobora la discusión sostenida en vía administrativa, en la contenciosa, la prueba aportada y los razonamientos empleados; si hubo error, fué de derecho y no de hecho; pasados, pues, los quince días de la liquidación, ha de estimarse consentido y no puede ser reclamado; la misma Sentencia del Supremo de 28 de Mayo de 1925, invocada por el herero que no reclamó y obtenida por el que reclamó, declara que las liquidaciones no reclamadas en tiempo son firmes; por lo tanto, no se trata de un error de hecho, sino de derecho, y no cabe la reclamación en el plazo de cinco años. (Acuerdo del Tribunal Central de 28 de Mayo de 1929.) 223 de 1928.

VIII

Errores de hecho y de derecho. Fundado en idénticos razonamientos esenciales, pero tomados, naturalmente, en sentido contrario que en el caso anterior, el Tribunal Central declara que es un error de hecho o material reclamable en el plazo de cinco años y no en el de quince días el padecido en el expediente de com-

probación al capitalizar el líquido imponible, no de la casa que se quería comprobar, sino de otra, haciendo elevar así la base liquidable, ya que tal error no envuelve ninguna cuestión de derecho ni entraña apreciación jurídica alguna, sino sólo la prueba del error alegado, y por tanto, el error encaja entre los enunciados en el artículo 201 del Reglamento. (Acuerdo del Tribunal Central de 23 de Abril de 1929.) 224 de 1928.

IX

La adquisición de la nuda propiedad de unos bienes, subordinada a la condición de que si la usufructuaria vitalicia de los mismos fallece sin sucesión, se distribuirán entre unos sobrinos (a virtud de cuya cláusula en la partición se reservaron aquéllos para el caso de que falleciera sin sucesión la usufructuaria, y se puso nota de aplazamiento por el liquidador), es una condición suspensiva y no resolutoria, y se ha de aplicar la tarifa vigente cuando se cumpla, es decir, al morir la usufructuaria y no el testador.

Es preciso determinar cuál sea la legislación aplicable, y para ello estudiar la naturaleza jurídica de la institución que produjo la transmisión de los bienes. Examinado el testamento, se revela claramente la intención del testador de establecer una condición, dependiente de un hecho posible, futuro e incierto, de la que se derivaba la adquisición del derecho, a saber: que la usufructuaria dejase o no sucesión, pasando la herencia, en caso afirmativo, a esos hijos que le sobrevivan, hayan nacido antes o después del testamento, y en caso negativo, a los sobrinos, suspendiendo los efectos de la institución y la ejecución de las disposiciones referentes a la adquisición del dominio pleno de los bienes del testador al momento de fallecer la usufructuaria y haciendo estribar la eficacia de los llamamientos en el cumplimiento de la condición aludida, no habiendo adquirido, por lo tanto, los hijos de la usufructuaria, que la premurieron, derecho alguno a la herencia, pues su derecho acreció a sus hermanos, y no adquiriendo tampoco los llamados a la sucesión derecho firme a esos bienes, sino sólo una

esperanza o expectativa para el caso de cumplirse la condición aludida ; ésta ha de ser calificada de suspensiva y sus efectos son los determinados en los artículos 759 y 1.114 del Código civil, y en modo alguno de resolutoria, la de que perderían los hijos el derecho adquirido a la muerte del testador si premorían a su padre, por las siguientes razones : a), porque el testador manifiesta claramente su voluntad de diferir la designación de la persona que había de sucederle en la propiedad plena para el día que falleciere la usufructuaria, fijando condiciones de cuyo cumplimiento dependía que fueran unos u otros ; b), porque el premorir a la usufructuaria dos de sus hijos, aniquilaba respecto de ellos su expectativa de derecho, pero no les podía privar de derechos que aun no habían adquirido, circunstancia típica de la condición resolutoria y que la distingue de la suspensiva ; y c), porque el innegable efecto resolutorio de la premoriencia de los hijos, que desvanecía para ellos la esperanza del derecho hereditario, es consecuencia indeclinable de la condición suspensiva y se da cuando ésta falta.

Es inaplicable el artículo 799 del Código civil, porque ya la jurisprudencia ha aclarado su aparente contradicción con el 759, ya que se refiere a las instituciones a día cierto o que ha de venir, aun cuando se ignore cuándo, que por voluntad del testador suspenden la mera ejecución de la voluntad del testador, y no a las que dejan pendiente su eficacia de un acontecimiento incierto, siendo inadecuada la frase «condición suspensiva» que en aquél usa el Código : al fallecer el testador, se aplicó, pues, perfectamente, el artículo 52 del Reglamento del Impuesto, entonces vigente, de 1892, que ordenaba el aplazamiento del pago, y siendo la muerte de la usufructuaria la determinante de la adquisición de la plena propiedad, a la legislación vigente en ese momento hay que estar para determinar la tarifa aplicable, pues, si no, se daría el absurdo de aplicar una tarifa que dejó de regir antes de que se adquiriese el derecho : el artículo 51 del Reglamento de 1911, concordante con el 657 del Código civil, se basa en una ficción legal, y no se opone, según sentencia de 12 de Noviembre de 1927, a la aplicación de la doctrina expuesta, que informa la legislación fiscal contenida en el artículo 14 del Real decreto de 27 de Abril de 1926, según el que toda adquisición de bienes cuya efectividad se halle suspendida de derecho por una condición, término o fideico-

miso, o una limitación cualquiera, se entiende realizada cuando la limitación desaparece, y; por ello, es aplicable la tarifa vigente cuando el acto se causó, esto es, cuando tuvo plena eficacia y realidad el hecho originario de la transmisión de bienes. (Sentencia del Tribunal Supremo de 26 de Junio de 1928. *Gacetas* de 13 y 14 de Noviembre de 1929.)

X

Personas jurídicas. Para gozar de la exención de este impuesto basta acreditar que se trata de instituciones que satisfagan gratuitamente necesidades benéficas, que los bienes están adscritos de un modo directo o indirecto a la realización de un objeto benéfico, según el Real decreto de 14 de Marzo de 1899, y que no hay interposición de personas entre el fin y los medios de atender a él; y tales extremos han de entenderse cumplidos con el testamento del fundador, copia de la Real orden clasificando como de beneficencia particular la fundación, y es ostensible la falta de personas intermedias por no haberlo negado la Administración en vía administrativa ni en la contenciosa.

La Dirección de lo Contencioso negó la exención, fundándose en que era preciso, para lograrla, demostrar que se cumplía un fin benéfico y que los medios estaban adscritos a los fines sin personas intermedias, lo cual no constaba, por no aparecer el capital de la fundación, ni los fines que con él se cumplan, ni la entrega de los bienes al Patrono, como exigía la Real orden de clasificación.

La Real orden *es revocada totalmente*. El apartado F, número 2 del artículo 4.^o de la ley de 24 de Diciembre de 1912, sólo exige los requisitos enumerados en el epígrafe y estos requisitos están demostrados con el testamento y Real orden de clasificación de la fundación como de beneficencia particular y con la falta de negativa de la Administración respecto de que no haya personas intermedias; la entrega de los bienes al Patrono se demuestra con la Real orden de clasificación, que así lo dispone, y, sobre todo, con la rendición de cuentas, que no se darían si no hubiesen sido entregados los bienes de que se residan; está igualmente

probado el cumplimiento de los fines benéficos con certificación del secretario de la Junta Provincial de Beneficencia, según el que la Fundación levanta las cargas fundacionales, ya que reúne los requisitos de los artículos 360, número 4; 361 del Reglamento de la ley de lo Contencioso-administrativo y 1.218 del Código civil; además, sin haber demostrado el cumplimiento, no hubieran sido aprobadas las cuentas, según la Instrucción de 14 de Marzo de 1899; acreditado por la Real orden de clasificación que los únicos bienes de la Fundación eran los valores del Estado que se mandan entregar, no es necesario probar cuántos sean esos valores y los títulos de la Deuda pública que abracen para lograr la exención; pero, en último caso, tales datos pueden reclamarse de la Dirección general de Administración. (Sentencia del Tribunal Supremo de 10 de Octubre de 1928. *Gaceta de Madrid* de 18 de Enero de 1930.)

XI

Procedimiento. Las notificaciones de la comprobación de valores deben ser hechas a los contribuyentes interesados en la herencia y no meramente a los presentadores; y no hecho así, todo el expediente es nulo, incluso las liquidaciones, y debe reposarse al momento oportuno para que se notifique en forma. La cuestión de validez de los procedimientos ha de ser tratada antes que ninguna y prevalece sobre todas.

La escritura de una partición fué presentada por el dependiente de un Notario para liquidar el impuesto; verificada la comprobación con aumento de valores, y girada la liquidación, fueron notificadas al presentador y no a los interesados en la herencia, e iniciado procedimiento de apremio pidieron estos interesados la nulidad de todo lo hecho, porque la comprobación debió notificárseles a ellos y no al presentador, según el artículo 79 del Reglamento de 1911, así como también las liquidaciones según los 119 y 121 del mismo (suscitaron otras cuestiones también referentes a suspensión del procedimiento para presentar a liquidación, por haber litigio). El Tribunal Económico-administrativo, por acuerdo de 24 de Marzo de 1925, DESESTIMÓ LA RECLAMACIÓN. El Supremo revoca dicho acuerdo.

Es hecho probado que si bien el presentador se dice fué el dependiente del Notario, los documentos para comprobar, y ciertas relaciones juradas, se reclamaron a los contadores-partidores, no obstante lo cual la notificación no se hizo ni a éstos ni a los interesados, sino al dependiente aludido, aun habiendo habido aumento de valores, que afectaba exclusivamente a los reclamantes; los artículos 47, 58, 78, 79, 100, 113 al 116, 119 y 166 del Reglamento de 1911 utilizan indistintamente las palabras «interesados» y «contribuyentes», refiriéndose el 119 al presentador del documento; pero en el caso debatido, ni aun este último precepto, base del acuerdo, autoriza que se tenga por bien hecha la notificación de la comprobación, porque, existiendo legados de inmuebles a los interesados, los artículos 47, párrafo primero, 78 y 79 requieren la notificación directa a los mismos y no a los albaceas, como representantes del caudal hereditario, ya que a éstos, conforme al artículo 4.^º, letra F de la ley de 1900, y 58, número 8 del Reglamento, les falta personalidad y acción para aceptar u oponerse a la comprobación o a las liquidaciones, según el artículo 10 del mismo.

Por otra parte, para que se aplique el párrafo tercero del artículo 119 del Reglamento, según el cual la notificación hecha al presentador surte los mismos efectos que la verificada personalmente al mismo contribuyente, es en absoluto indispensable que a tal notificación haya precedido el cumplimiento estricto y riguroso del artículo 100, párrafo tercero, referente a la necesidad de que en el recibo que se dé al presentador se consigne la fecha en que deben presentarse los interesados a oír las notificaciones, y que, si no lo hacen, se les tendrá por requeridos; y si este último artículo no se cumple, falla la aplicación del primero; la notificación presunta del artículo 119 es un derecho peligroso que no se puede ampliar, y ni aun aplicar, si no se observan los requisitos relacionados, según constante jurisprudencia del Tribunal Supremo (Sentencias de 24 de Noviembre de 1920, 10 de Marzo de 1923 y 28 de Mayo de 1925); aunque el dependiente del Notario fuese el presentador, no constando que tenga mandato, expreso ni que disfrute de los derechos civiles, no puede inferirse que tuviese personalidad para otra cosa que para presentar los documentos materialmente y no para oír notificaciones. Por últi-

mo, aparte del aspecto legal, debe tenerse en cuenta que, tratándose de usufructo y nuda propiedad en proporciones desiguales entre los herederos y legatarios, que se proponen combatir ante los Tribunales por su participación en el incremento de valor de la comprobación, no sería equitativo cerrar el paso al contribuyente que quiere defenderse, cuando a él no se le ha notificado el expediente. Por todo ello, las notificaciones de la comprobación de valores son nulas y producen la nulidad de todo el expediente, debiendo ser notificados los contribuyentes interesados. Decidido esto, no procede ocuparse de las demás cuestiones. (Sentencia de 12 de Julio de 1928. *Gaceta de 2 de Enero de 1930.*)

XII

Sindicatos Agrícolas. La exención tributaria de que gozan éstos se ha de limitar a los actos comprendidos en la ley de 28 de Enero de 1906, entre los cuales se cuenta la roturación de terrenos incultos, pero no la adquisición de inmuebles para su parcelación entre los socios: las exenciones tributarias son de interpretación restrictiva.

De los preceptos de los artículos 1.^º y 6.^º de la ley de Sindicatos de 28 de Enero de 1906 y 6.^º de su Reglamento de 16 de Enero de 1908; el artículo 6.^º, número 9 del Reglamento del impuesto, y el 5.^º de la ley de Contabilidad de 1.^º de Julio de 1911, se deduce que los actos y contratos en que intervengan como parte obligada la personalidad jurídica de un Sindicato Agrícola, reconocido en la ley de 1906, están exentos del impuesto si el acto se refiere al estricto cumplimiento de los fines del Sindicato definidos en dicha ley; y si bien la roturación de terrenos incultos es uno de estos fines, no puede ampliarse la exención tributaria a la adquisición de terrenos para roturarlos, tanto porque la ley no enumera las adquisiciones como uno de esos fines, cuanto porque la roturación, explotación y saneamiento no requiere que se adquieran previamente los terrenos, sino que puedan recaer sobre los ajenos, otorgándose contratos que serán los exentos de tributar, interpretación que impone la ley de Contabilidad al exigir

un criterio restrictivo en las exenciones tributarias. Además, la finca adquirida no estaba toda sin roturar, habiendo parte cultivada, y el resto se ha parcelado y vendido por el Sindicato adquirente y sus asociados, y, por lo tanto, éstos y no aquél serán quienes transformarán el cultivo, y esta transformación beneficiosa, económica y socialmente, no figura entre los fines de los Sindicatos, ni le alcanza la exención tributaria, que no puede ampliarse. Esta doctrina es la que ha sostenido el Tribunal Supremo en Sentencias de 12 de Marzo de 1924 y 19 de Febrero de 1927. (Sentencia de 29 de Septiembre de 1928. *Gaceta de 8 de Enero de 1930.*)

GABRIEL MAÑUECO,

Abogado del Estado.

BANCO ESPAÑOL DE CRÉDITO

| | | |
|--------------------------------|---------------|------------|
| Capital autorizado | 100.000.000 | de pesetas |
| Capital desembolsado | 46.687.000 | — |
| Reservas | 48.852.936,16 | — |

Domicilio social: Alcalá, 14, Madrid

CAJA DE AHORROS

Intereses que se abonan: 4 por 100. Libretas, máximum 10.000 pesetas. Cajas abiertas los días laborables de 10 a 2

Sucursales en España y Marruecos

Corresponsales en las principales ciudades del mundo
Ejecución de toda clase de operaciones de Banca y Bolsa

Cuentas corrientes a la vista con un interés anual de 2 y medio por 100
CONSIGNACIONES A VENCIMIENTO FIJO

| | | |
|-----------------|-------|---------|
| Un mes..... | 3 | por 100 |
| Tres meses..... | 3 1/2 | por 100 |
| Seis meses..... | 4 | por 100 |
| Un año | 4 1/2 | por 100 |

El Banco Español de Crédito pone a disposición del público, para la conservación de valores, documentos: joyas, objetos preciosos, etc., un departamento de CAJAS DE ALQUILER con todas las seguridades que la experiencia aconseja. Este departamento está abierto todos los días laborables desde las 8 a las 14 y, desde las 16 a las 21 horas. **Horas de Caja:** de 10 a 14.

Para cuentas corrientes de 10 a 14 y de 16 a 17.