

Jurisprudencia administrativa del impuesto de Derechos reales

LVI

Error de hecho y de derecho. Hipoteca por precio de casas baratas. La liquidación de éstas, en vez de declarar la exención podrá constituir un error de derecho pero no es de hecho, y debe ser reclamado en el plazo de quince días y no en el de cinco años, siendo extemporánea la reclamación formulada, pidiendo la devolución de lo ingresado una vez pasados aquéllos.

El interesado, invocando el artículo 17 del Decreto-ley de 10 de Octubre de 1924, la Real orden de Hacienda (dictada a virtud de lo indicado por el de Trabajo de 3 de Diciembre de 1926 y las Sentencias de 9 de Julio de 1906 y 1.º de Julio de 1916, y alegando que el Liquidador había sufrido un manifiesto error al aplicar un determinado tipo, el 0,50, siendo así que lo que procedía era la exención, acudió primero al Delegado de Hacienda y después al Tribunal Provincial y al Central, *que desestiman* su reclamación.

Girada la liquidación en Noviembre de 1926, y reclamada en Abril de 1927, fué extemporánea la reclamación, por haber transcurrido más de los quince días que señala el artículo 62 del Reglamento de procedimiento, y doscientos del del Impuesto de Derechos Reales de 26 de Marzo de 1927; es inadmisibles aquélla como devolución por ingresos indebidos por error material (artículos 6 y 201, respectivamente, de dichos Reglamentos), porque fundada la reclamación en no haberse aplicado a la liquidación reclamada la

exención del artículo 17 del Decreto-ley de 10 de Octubre de 1924, interpretada por las Reales órdenes de 24 de Julio (de Trabajo) y 3 de Diciembre (Hacienda) de 1926, es notorio que ello podrá constituir, por infracción de esas disposiciones, un error de calificación o de concepto, pero nunca de hecho, y menos de los que por su evidencia estén comprendidos en los artículos 6 y 200 antes citados, únicos errores que permiten el procedimiento excepcional establecido en dichos preceptos: una instancia presentada por el interesado pidiendo aclaración de las disposiciones legales no puede estimarse como reclamación contra las liquidaciones, por no impugnarse éstas en aquéllas y por no ir firmada por aquella persona a cuyo nombre se giraron, ni por un mandatario; la Real orden de Hacienda de 3 de Diciembre de 1926, fijando el alcance de la exención del artículo 17 del Decreto-ley de 10 de Octubre de 1924, no tiene efecto retroactivo. (Acuerdo del Tribunal Central de 28 de Mayo de 1929.) 87-1928.

LVII

Obras y suministros. Liquidaciones provisionales y definitivas. Presentada por un interesado una instancia manifestando que se le había adjudicado una contrata, y verificada esa presentación antes del mes a contar del otorgamiento de la escritura, las liquidaciones que se giren por virtud de la instancia son provisionales y han de ser ratificadas o rectificadas a la presentación inexcusable de la escritura; y entonces, con los datos de la escritura, procederá fijar la distribución del precio para obras y suministros.

El interesado presentó una instancia manifestando que se le había adjudicado una obra en precio determinado, sin hacer distribución para obras y suministros, por lo que se tomó un tercio para la primera liquidación, al 0,30, y dos tercios por suministros, al 2,40; esta instancia se presentó antes de otorgarse la escritura de contrata, la cual fué presentada el mismo día en que el Liquidador giró las liquidaciones, y en la escritura, en que constaba la distribución para obras y suministros, el Liquidador se li-

mitó a declarar definitivas las dos liquidaciones giradas y a girar otra por fianza. Reclamadas las dos primeras por el interesado, atribuyéndose el error de no haber hecho la distribución en la instancia, el Tribunal fija la doctrina del epígrafe. Si bien el interesado reclamó primero sólo por el concepto de obras, es preciso entender se refería también al suministro, pues uno depende del otro, ya que se trata de la distribución de la base entre ambos. Aunque el liquidador, al girar las dos liquidaciones, se ajustó a la petición hecha por el interesado en la instancia de manifestación de la contrata, es dudoso que, fiscalmente, tuviera el acto declarado los requisitos necesarios para ser liquidado, ya que siendo la fecha de arranque de presentación la de los treinta días desde el otorgamiento de la escritura, prevista en la Real orden de adjudicación, y debiendo estimarse esa fecha como la de origen de la sujeción del acto al impuesto, aunque el interesado pidiera concretamente la liquidación, parece había de tener un carácter provisional hasta la presentación de la escritura, como se indicó en la nota puesta por el mismo liquidador en la escritura; y como presentada la escritura, el Liquidador se limitó a hacer constar el hecho de haberse satisfecho el impuesto sin girar nuevas liquidaciones ni rectificar las hechas, ni ratificarlas provisionalmente, a los efectos del artículo 51 del Reglamento, el Tribunal no debe decidir si procede o no adoptar la distribución de la base liquidable, conforme a lo estipulado en la escritura, sino que ello debe ser decidido por la oficina liquidadora en acto administrativo (contra el cual podrá promoverse la correspondiente reclamación), en observancia de la nota puesta por el Liquidador al pie mismo del documento liquidado provisionalmente, ratificando o rectificando las liquidaciones entonces giradas, pudiendo entonces o reclamar lo ingresado con exceso o impugnar las liquidaciones. (Acuerdo del Tribunal Central de 6 de Agosto de 1929.) 90-1928.

LVIII

- 1.º *Verificada la liquidación de una compraventa, e ingresado su importe, no le compete al Liquidador pedir una certificación del Catastro para comprobar y girar en su caso una liquidación*

suplementaria, sino que es precisa revisión, que sólo le corresponde a la Dirección de lo Contencioso. 2.º Esta declaración puede hacerse de oficio por el Tribunal, aunque no la planteen los interesados. 3.º Las reclamaciones referentes a timbre y Derechos reales no pueden ser englobadas en un mismo escrito y recurso.

Un liquidador, después de ingresada la cuota por una compraventa, hizo de oficio investigaciones que le llevaron a girar una liquidación suplementaria porque en el Catastro aparecía la finca con más precio; al notificar al interesado el acuerdo del Provincial, desestimatorio de su curso, se le indicó podía apelar al Gubernativo Central, aunque la cuota no pasaba de 5.000; él apeló pidiendo se le hiciera nueva notificación en que se le dijera el recurso procedente o que el Tribunal revocara el fallo: éste anula todo el expediente.

La Real orden de 22 de Noviembre de 1901, de Hacienda, declaró que la Administración Central tiene la obligación de revisar los fallos de las autoridades inferiores económico-provinciales, cuando se han infringido los Reglamentos, pudiendo declarar nulos los expedientes, aunque no sea a instancia de parte, doctrina ratificada por Sentencias del Supremo (de lo Contencioso-administrativo) de 9 de Marzo de 1912, 23 de Febrero de 1914, 31 de Enero de 1916 y 9 de Abril de 1917, que declaran que en todos los casos, aun siendo incompetente para conocer del fondo del asunto, se extienden sus facultades a declarar la nulidad del procedimiento por vicio sustancial que lo invalide, por ser aquél la garantía del derecho del particular, y tales facultades revisoras competen al Tribunal Central, por haber reconocido el Real decreto de 16 de Junio de 1924 cuantas tenían los Centros Directivos del Ministerio de Hacienda por la Real orden de 22 de Noviembre de 1901; ahora bien, el artículo 23 del Reglamento de 29 de Julio de 1924 prohíbe que en un mismo escrito se comprenda reclamación para más de un acto administrativo, y según el 3.º del Real decreto de 16 de Junio de 1924, el Tribunal Económico Provincial encargado de conocer de las reclamaciones por timbre, es diferente en su composición de la que conoce por el impuesto de Derechos reales, debiendo formar parte de aquél el Administrador de Rentas, según el Real decreto de 21 de Junio de 1924, y siendo nulo lo ac-

tuado si éste no concurre en cuanto al timbre. Y en cuanto al impuesto de Derechos reales, la oficina, una vez hecha liquidación e ingresado su importe, no tiene facultades para proceder por sí misma a verificar una comprobación de valores ni para girar una liquidación complementaria, según los artículos 85 y 140 del Reglamento del impuesto, puesto que tratándose de una revisión de comprobación y de una liquidación verificada por una Abogacía del Estado, la competencia radica en la Dirección de lo Contencioso del Estado, debiendo en todo caso ser notificado el expediente comprobación a la parte, toda vez que la liquidación se practicó con carácter definitivo y en plazo reglamentario: la Abogacía del Estado debió limitarse, pues, a poner en conocimiento de la Dirección los hechos referentes al mayor valor de la finca vendida, para que ésta acordase si procedía la revisión; y al no haberlo hecho así es nulo todo el expediente, debiendo cumplirse todos los preceptos enumerados. (Acuerdo del Tribunal Central de 13 de Noviembre de 1929.) 106-1928.

LIX

Procedimiento. Vista de los expedientes en primera y segunda Instancia. Suministro. Compraventa de muebles. Contrato de obras. 1.º Sólo es procedente la vista en primera instancia. 2.º El contrato por el cual, previo concurso, se concierta el suministro de cajas de cierto género monopolizado y las hojas litografiadas destinadas a formar los canutos que constituyen la parte exterior de los envases, así como cualquier otro género de envases que la Administración acordara, haciendo constar que en el precio del suministro se comprende, no sólo el valor de los materiales, sino el de los jornales y transportes, y que la obligación del contratista era proveer de los efectos expresados a las fábricas del monopolio en las cantidades y fechas que señale la Administración, siendo de cuenta de aquél cuantos gastos se originen en la confección de las cajas y cartones, en el servicio de los mismos y en su transporte hasta las fábricas, ha de calificarse como un contrato de ejecución de obra con suministro de materiales, y liquidarse como compraventa de muebles.

El Liquidador liquidó como contrato de suministros número 21 de la tarifa al 2,40, por un año, poniendo nota de que por no conocerse el importe total de lo suministrado, había de presentarse de nuevo el documento. El interesado reclamó se rebajase una tercera parte por arriendo de servicios, alegando que, dada la definición del contrato de suministros comprendida en el artículo 25 del Reglamento, «o sea aquél por el cual una persona se obliga a entregar a otra en plazos sucesivos y mediante precio o compensación de otra especie, una pluralidad de objetos muebles cuya cuantía no puede fijarse de antemano, sino en términos sujetos a rectificación, y está subordinada a las necesidades del adquirente», el contrato celebrado es de suministros, y en éste, según el mismo artículo, se liquidará una tercera parte por arriendo de servicios y dos tercios por el suministro cuando no se especifica uno y otro. El Tribunal Provincial rechazó la reclamación por las siguientes razones: a) que si bien en el precio de suministro van englobadas la remuneración de servicios, éstos, fiscalmente, han de ser calificados como contrato de ejecución de obras, a tenor del párrafo segundo, número XV del artículo 2.º de la ley, que hace depende la diferencia del arriendo de obras del de servicios en que en aquél el trabajo contratado queda incorporado a una cosa, *creándola*, y en el caso actual el contratista *creaba* las cajas o envases; b) que en ese precepto, suponiendo la concurrencia de un arriendo de obras, de una compraventa y un suministro, se fija como regla para distribuir el precio, «*si no se especifica*» y se ordena que se liquidara como compraventa si el arrendador pone todos los materiales y se dedica habitualmente a la confección de productos análogos; y c) que probado que el arrendador da todos los materiales, y *debiendo* presumirse la habituabilidad, según el párrafo séptimo del artículo 18 del Reglamento, por no haberse presentado el documento exigido y tratarse de una Sociedad cuyo fin social es el suministrar géneros análogos, debe rechazarse la reclamación. Interpuesto recurso pidiendo vista del expediente, el *Central declara*: 1.º Que según el artículo 63 del Reglamento de procedimiento, el trámite de poner de manifiesto el expediente para hacer alegaciones y pedir pruebas, es peculiar de la primera instancia, a menos que se dé el caso del artículo 89 del mismo, es decir, que haya más partes que la apelante, y debe accederse por ello a nueva

vista, y así lo ha reconocido la Sentencia del Tribunal Supremo de 26 de Mayo de 1928. 2.º Es contrato de obras (artículo 18 del Reglamento en armonía con el párrafo segundo, número XV del 2.º de la Ley) aquél en que el trabajo contratado queda incorporado a una cosa, sea cualquiera su propietario, creándola, modificándola o reparándola; y no cabe dudar que se trata de un contrato de esa especie, dado que su fin es la confección de las cajas y la de cartones en hojas litografiadas, que forman la parte exterior de los envases; y el artículo 1.544 del Código civil lo confirma, ya que lo contratado es una obra que ha de realizarse por el contratista, incorporando su trabajo a los materiales que el mismo fabrica o se proporciona, creando las cajas y cartones; no es suficiente a que dicho contrato sea calificado como de suministro el que la obra haya de entregarse en plazos, pues ya el artículo 18, párrafo 4.º, del Reglamento prevé que coincidan el contrato de obras y el suministro, sin otra consecuencia que haber de distribuirse entre ambos el precio, y si no se especifica éste, se presumirá que corresponde dos tercios como transmisión de muebles, y un tercio por las obras, pero debiendo liquidarse íntegramente como compraventa (es decir, sin deducir el un tercio para liquidar como obras) si el arrendador pone la totalidad de los materiales y se dedica habitualmente a la confección de productos análogos al actual; por lo tanto, el contrato es una compraventa de muebles, sin deducción alguna por obra; aunque el Liquidador aplicó un número diferente de la tarifa (el 21, en vez del 46), como el tipo y la base son los mismos, no procede rectificar ese error, que no causa lesión alguna. (Acuerdo del Tribunal Central, 13 Noviembre 1928), 107-1928.

LX

Comprobación de valores.

Conforme al artículo 74 del Reglamento del impuesto de Derechos reales de 20 de Abril de 1911, aplicable al caso, y Real orden de 3 de Septiembre de 1921, es medio ordinario de comprobación el valor de los bienes que figure en la última inscripción del Registro de la Propiedad, debiendo los Liquidadores-Registradores

utilizar ese medio cuando se trata de transmisión de fincas inscritas en el Registro que desempeñaran; figurando en el Registro una finca con más valor del precio que se revalide, es estrictamente reglamentario y obligatorio valerse de ese medio de comprobación; pero solicitada expresamente la tasación pericial, por no conformarse con el valor señalado por la Administración, es inexcusable acudir a ella, según los artículos 75 y 79 del precitado Reglamento. (El segundo párrafo del artículo 80 y 81, y segundo del artículo 84 del actual, contienen disposiciones análogas a las citadas). (Acuerdo del Tribunal Central de 10 de Julio de 1928.) 109-1928.

LXI

Exención. La compra de una casa, para instalar en ella las oficinas de una Compañía, que, según su contrato con el Estado, goza de exención de todos los impuestos, está exenta del de Derechos reales.

El número 42 del artículo 6.º del Reglamento del impuesto extiende la exención a los actos en cuyo favor se haya reconocido ésta por leyes o disposiciones especiales, en tanto se cumplan los requisitos exigidos en ellas y mientras continúen en vigor; ahora bien, los párrafos 4.º y 5.º de la base 4.ª, y la 7.ª del contrato con la Compañía de 25 de Agosto de 1924, declaran que todos los actos de adquisiciones de instalaciones de propiedades telefónicas, bien por el Estado o por la Compañía, la entrega de esas instalaciones y todos los demás actos complementarios, incluso el otorgamiento de documentos, están exentos de los impuestos de Derechos reales y demás directos o indirectos, comprendiendo la exención no sólo lo referente a las instalaciones, sino a las propiedades de todas clases, *no siendo, empero, extensiva* la exención a la *ley del Timbre*; y que todas las sumas que ha de percibir el Estado, según la base 7.ª, se considerarán impuesto para todos los efectos legales, y en compensación de tales impuestos y a virtud del carácter nacional de los servicios, queda exenta la Compañía de toda otra contribución o impuesto o tasa sobre instalaciones, edificios u otros elementos de cualquier clase que sea, nacional, provincial o mu-

nicipal, ahora o en lo sucesivo, incluso los de utilidades, pero no en cuanto a los sueldos de los empleados y beneficio de los accionistas; y por Real orden de 27 de Octubre de 1924, del Directorio Militar, se aclararon las bases en sentido de que el aumento de capital estaba exento en cuanto al impuesto de Derechos reales, porque fué voluntad del contrato que la exención fuese tan amplia que no quedasen excluidos de aquélla más que el Timbre y el sueldo de los empleados y beneficios de los accionistas; por lo tanto, la compra aludida está exenta. La exención, pues, según la Real orden, comprende cuantos actos o contratos realice la Compañía que directa o indirectamente puedan tener relación con el cumplimiento del contrato, salvo las excepciones expresadas, y entre estas últimas no está el impuesto de Derechos reales. (Acuerdo del Tribunal Central de 25 de Febrero de 1929.) 121-1928.

LXII

Procedimiento. Suscitada una cuestión incidental acerca de si era indispensable la inscripción en el Registro Mercantil de un poder para representar a determinada Sociedad, con la circunstancia de referirse a exenciones municipales, es preciso armonizar el artículo 97 del Reglamento de 29 de Julio de 1924 con el párrafo 3.º del artículo 41 del mismo; y si bien en virtud del primero la competencia para las cuestiones incidentales radica en el Tribunal que conozca del asunto (en éste el Económico Provincial) y en apelación del acuerdo de aquél puede acudir al Central, en virtud del segundo, los Tribunales Económico-administrativos Provinciales conocen en única instancia de las exacciones municipales siempre que el asunto sea de la competencia del Ayuntamiento o de la Comisión Municipal permanente. Y por ello el Central carece de competencia para entender en esa apelación y sólo procede recurso el contencioso administrativo ante el Tribunal Provincial. (Acuerdo del 18 de Septiembre de 1928.) 140-1928.

LXIII

Multas. El descubrimiento de riqueza oculta después de pasado el plazo para girar la liquidación definitiva, si se hace por manifestación espontánea del contribuyente sólo causaba, según el Reglamento de 1911, multa de 30 por 100.

Por acuerdo del Tribunal Central de 2 de Febrero de 1928, dictado a consecuencia de recurso referente a comprobación de valores, se ordenó rectificar la base e incluir determinados bienes omitidos en la declaración hecha por el interesado al solicitar la declaración provisional: el liquidador, al girar la correspondiente liquidación, efectuó varias por diferencia entre los valores de la declaración provisional y los valores definitivos: recurridas estas liquidaciones las anula el Tribunal Provincial y acuerda imponer multas de 100 por 100 de las cuotas o los bienes ocultados en la provisional no impuestas por el liquidador, amparándose el Tribunal en el artículo 20 del Reglamento de Procedimiento. El Central las deja reducidas al 30 por 100. El Reglamento aplicable era el de 1911, vigente cuando se presentaron los documentos y se causó la herencia, y no lo es la actual legislación (aplicada por el Tribunal Provincial) que empezó a regir después de los indicados actos, ya que por otra parte la disposición transitoria de la ley de 28 de Febrero de 1927 es que regirán sus disposiciones, en cuanto modifican las anteriores, a los actos causados después de 1.º de Mayo de 1926 (o antes si éstos no se han presentado), pero sin aludir a los ya presentados.

Los artículos 12 de la ley de Abril de 1900 y 180 del Reglamento de 20 de Abril de 1911 y artículo 31 del Real decreto de 21 de Septiembre de 1921 previenen que se castigará con una multa igual al importe de las cuotas si después de practicada la liquidación definitiva, o la provisional en el caso de dejar pasar el plazo de aquélla, se descubren bienes; pero si los bienes no se descubren por expediente de denuncia sino por declaración de los interesados carecía de aplicación tal precepto; y por el contrario procedía la multa del 30 por 100 si pasado el término legal mani-

festaban espontáneamente bienes sujetos al impuesto, equiparando la falta de presentación de documentos con la omisión de bienes en el párrafo 2.º del artículo 180. (Acuerdo del Central de 11 de Diciembre de 1928.) 135-1928. (Hoy rigen los artículos 216, 217 y 214 del actual Reglamento.)

GABRIEL MAÑUECO.

Abogado del Estado.



Orbis. S.A.

MADRID. Pi y Margall, 18

LA MEJOR
MAQUINA
DE
ESCRIBIR

BARCELONA. Claris, 5

SEVILLA. Pi y Margall, 25

BILBAO. Ledesma, 18

TOLEDO. Comercio, 14



*Muebles de Acero
para Oficinas*



BERLOY



Taller de reparaciones de máquinas
de escribir de todas las marcas