

Jurisprudencia contencioso-administrativa del impuesto de Derechos reales

I

Condonaciones.—Pueden ser causas para acordar la de los dos tercios de las multas impuestas por un contrato de liquidación del arriendo de consumos, el que, existiendo dos escrituras, referentes a varios años sucesivos, se liquidase la primera y el primero de los años de la segunda sin que el liquidador pusiese nota de advertencia de que se presentase de nuevo la segunda escritura, y sin que la Corporación municipal tampoco llamase la atención al interesado (acuerdo del Tribunal de 7 de Agosto de 1924), 128; así como no lo es el que un interesado presente los documentos que se le piden ni el que pague inmediatamente, si todo ello lo realiza después de iniciado el expediente de investigación referente a una herencia repudiada por el heredero que poco antes de morir la causante había comprado todos los bienes de ésta y presentado a liquidación el documento correspondiente, sólo como compraventa y no como herencia, que es como debía liquidarse y como se verificó (acuerdo del Tribunal Central de 17 de Julio de 1928), 98; por lo que se condonaron los dos tercios en el primer caso, cumplidas todas las formalidades reglamentarias, y se niega en el segundo.

II

El legado hecho por una testadora a favor del Instituto de Ancianos Desamparados de L., disponiendo que el caudal sobrante después de otros legados se distribuyese entre dicho Instituto,

la Comunidad de C. y la Asociación de Caridad de L., y que los muebles se entregasen al dicho Asilo de Hermanitas de Ancianos Desamparados, se ha de liquidar como legado o herencia a favor del Instituto o Congregación de Hermanitas, número 37 de la tarifa, y no como adquisición de Beneficencia a favor del Asilo.

La Superiora de la Congregación impugnó la liquidación girada como herencia, alegando que el precepto aplicable era el número 9 de la tarifa, y el tipo el del 2 por 100, porque los legados fueron a favor del Asilo de Ancianos Desamparados, y no a favor de la Comunidad Religiosa Hermanitas de los Ancianos Desamparados; que era una sutileza la distinción entre Instituto y Asilo, que representan un organismo indivisible, porque de las constituciones del Instituto aparecería que su objeto era el ejercicio constante de la caridad cristiana en el socorro, cuidado y asistencia espiritual y corporal de ancianos desamparados y desvalidos; que tanto el Establecimiento, Instituto de L., como el Instituto de Hermanitas de Ancianos Desamparados habían sido clasificados por Reales órdenes del Ministerio de la Gobernación como de Beneficencia particular; que la denominación de Instituto empleada en el testamento era la que correspondía al Establecimiento; que en Sentencia de 6 de Octubre de 1919, referente a la Institución de Hermanitas de los Pobres de M., aun teniendo en cuenta que por Gobernación se había clasificado como de Beneficencia el Asilo y no la Institución, se fijó la doctrina de que sería igual que la clasificación fuera la Institución y no el Asilo, porque no se comprende el uno sin la otra, que son el pensamiento y la acción. Rechazada esa tesis por la Administración por el *acuerdo del Tribunal Económico Administrativo Central de 16 de Diciembre de 1924*, es confirmado éste por el Supremo.

Del testamento resulta hecha la institución en los términos literales que aparecen en el epígrafe, y por ello no puede haber duda que los legados fueron al Instituto de Hermanitas de Ancianos Desamparados, y no al Establecimiento benéfico que el mismo tiene a su cargo, sin que a ello obste dejara las ropas al Asilo de Hermanitas de Ancianos Desamparados, pues esto revela, por el contrario, que cuando quería referirse al Asilo, lo hacía expresamen-

te; por lo cual, dado lo dispuesto en el último párrafo del artículo 27 del Reglamento (de 1911) y el 2.º del número 9 de la tarifa, debe aplicarse el tipo correspondiente a la herencia entre extraños (número 37 de la tarifa). Sentencia de 3 de Octubre de 1927. (*Gaceta* 23 Octubre 1928).

III

Herencias. 1.º *El aumento de valor obtenido por la comprobación oficial respecto del de bienes adjudicados a uno de los herederos, a virtud de disposición expresa del causante, debe prorratearse entre todos los herederos y no gravar exclusivamente al adquirente de los bienes de cuya comprobación resultó el aumento; 2.º No es deducible del importe de los bienes relictos el importe del impuesto de los derechos reales de los legados instituidos con la condición de libre de impuestos; 3.º No son deducibles los gastos de la testamentaria para formar la base liquidable.*

El Tribunal Económico Administrativo Central *resolvió* estas cuestiones en dicho sentido *en 2 de Diciembre de 1924*, por los siguientes motivos:

1.º En cuanto al primer punto, los interesados sostenían que el causante había hecho en su testamento la partición determinando los bienes que habían de adjudicarse a cada heredero, por la que había de pasarse conforme al artículo 1.056 del Código civil, y no habiéndose producido aumento de valor en los bienes adjudicados a los reclamantes, sino en otros adquiridos, según dicha adjudicación testamentaria, por otros herederos, no cabía admitir, por justicia y por equidad, la división entre todos por partes iguales del aumento de valor de la comprobación de bienes adjudicados a uno sólo, porque de esa suerte se les obligaba a los demás a tributar por el valor de los bienes que no adquirirían, pagando, sin razón, alguna más de lo que en realidad les correspondía; al girarse, según el artículo 116, la liquidación a nombre de cada contribuyente, cada uno debe pagar lo que le corresponde. Se desestima esta petición.

El artículo 52 del Reglamento de 1911 establece que las particiones, cualquiera que sean las adjudicaciones hechas por las con-

veniencias particulares, se han de entender con extricta igualdad proporcional de lo bueno, mediano o inferior de los bienes y derechos, y por ello, cualquier aumento de valor de la comprobación se prorrateará entre todos los herederos. No puede tenerse en cuenta la excepción consignada en el mismo artículo de que el aumento de valor de bienes legados especialmente a persona determinada sólo afectará a quien adquiriría los bienes, porque tal precepto se refiere sólo a legados específicos, y en el caso actual es una herencia, siquiera el testador hiciera uso del derecho del artículo 1.056 del Código civil.

2.º Respecto a este punto, el Tribunal Gubernativo del Ministerio de Hacienda, en acuerdo de 26 de Junio de 1924 (notemos que el Supremo cita ese acuerdo como jurisprudencia) declaró que no procede deducir del caudal hereditario el impuesto de derechos reales correspondiente a los legados instituidos como libres de aquél, es decir, imponiendo la condición de que sean a cargo de la herencia, porque el establecer el artículo 30, párrafo 13 del Reglamento de 1911, que si el testador dispone se pague el impuesto de los legados con cargo a la herencia, no se considerará esto como aumento del legado (para determinar la base liquidable del mismo), sólo concede un beneficio a los legatarios, pero no a los herederos, antes al contrario, de su contexto resulta que el importe del impuesto no se ha de considerar como aumento del legado, al efecto de que se estime baja del caudal hereditario; y en la misma resolución se establece que, según el artículo 94 del Reglamento, cargas, a los efectos de su deducción, sólo son los censos o pensiones, perpetuos, temporales o redimibles, que gravan directamente los bienes, carácter que no reúne la obligación impuesta al heredero de pagar el impuesto del legatario, concepto ratificado en la Real orden de 6 de Septiembre de 1917, en el sentido de no estimar cargas las que constituyen una obligación personal del heredero, como lo es la aludida de pago de impuesto del legatario; de admitir otro criterio, no percibiría el Tesoro el impuesto por la totalidad de los bienes, sino que estaría disminuída la base en el importe del caudal destinado a pagar, en beneficio de los legatarios, el impuesto que por la Ley les impone satisfacer, y de que el testador les releva con cargo a la herencia.

3.º Esta cuestión aparece claramente resuelta en el párrafo 2.º

del artículo 95 del Reglamento de 30 de Abril de 1911, que previene que no serán deducibles los gastos u otras obligaciones de la testamentaría o ab-intestato.

El Tribunal Supremo *confirma por completo esta doctrina*. Añade únicamente, en cuanto al segundo punto, que está ratificado por Sentencia del Supremo de 18 de Noviembre de 1926 (artículo 30, párrafo 13, en relación al 94 y al 95 del Reglamento de 1911), y que al no constituir el importe del impuesto carga deducible, para hallar la base liquidable sólo puede ser computada como parte integrante de la que ha de ser distribuida entre los herederos instituidos, sin que frente a las disposiciones del Reglamento sea óbice lo dispuesto en el testamento si está en pugna con aquél, criterio que hoy es precepto del nuevo Reglamento (párrafo 16 del artículo 31 del de 16 de Marzo de 1927), según el que, tales disposiciones se tendrán por no puestas; que en cuanto al tercer punto, se ajusta estrictamente al Reglamento; y en cuanto al primero, el aumento obtenido por la comprobación no constituye una partida aislada, adjudicable como un inmueble, sino una de las que reglamentariamente contribuyen a la formación del caudal hereditario, lo mismo que las bajas no admitidas del impuesto del legado y de los gastos de la testamentaría; y como la masa hereditaria así formada, deducidos los legados, gastos de entierro y última enfermedad y cuentas pendientes, se ha dividido por partes iguales entre los coherederos conforme al testamento, hay que convenir que está bien practicada la liquidación al aplicar la regla general y no la excepción del artículo 52 del Reglamento; es ajeno a la Administración el problema de la rectificación de las operaciones particionales hechas por los albaceas al aplicar y dar de baja bienes que, conforme al Reglamento, no podrán serlo, y al ser necesario exigir impuesto a herederos por bienes que no perciben, y si algunos herederos han sufrido perjuicio, eso sólo podrán reclamarlo en pleito civil a sus coherederos o a los albaceas. Sentencia del Tribunal Supremo de 29 de Septiembre de 1927. (*Gaceta* del 18 de Octubre de 1928.)

IV

Devolución de ingresos indebidos. Errores de hecho y de derecho.

Facultad revisora de la jurisdicción contenciosoadministrativa.

La jurisdicción contenciosoadministrativa no puede conocer sino de aquellas cuestiones que previamente ha fallado la Administración, por lo que decidido por ésta exclusivamente el punto procesal de si una reclamación era extemporánea no puede aquélla entrar en el fondo del asunto debatido, consistente en si una adjudicación de suministro de unas apisonadoras envolvía o no servicios personal y, por lo tanto, si debía o no deducirse la tercera parte de la base liquidable.

El liquidador liquidó por suministro al 2 por 100 sobre el precio total; un año después el particular reclamó alegando error de hecho en la liquidación por no haberse deducido el 1/3 de la base; el Delegado de Hacienda rechazó la reclamación por extemporánea porque, por tratarse de error de derecho, debió hacerse la reclamación en el plazo de quince días (artículo 166 del Reglamento de 1911) y no en el de cinco años, que sólo rige para los de hecho; *el Tribunal Económico Administrativo Central en 7 de Octubre de 1924* confirmó dicho acuerdo y doctrina, sosteniendo que el error en la calificación nunca podía *ser de hecho sino de derecho*, citando las *sentencias del Tribunal Supremo* de 10 y 15 de Enero, 22 de Febrero, 3 de Abril de 1923 y 28 de Mayo de 1918, y que el concepto *«señalamiento de un tipo que no corresponde al concepto liquidado»* no se refiere a la calificación o aplicación de un concepto, sino a la equivocación material de liquidar conforme a un tipo que no corresponde al concepto de la tarifa que se invoca; y que en cuanto al fondo, el especificar en el contrato que los cilindros habían de estar contruídos conforme a un modelo, implica sólo una condición de los objetos pero no un contrato de arriendo de servicicos. *El Tribunal Supremo fija esta doctrina.* La calificación por la Oficina liquidadora de si un contrato de suministro envuelve arriendo de servicios, es esencialmente jurídica, porque se refiere a discernir el concepto fiscal del acto sometido al impuesto; si hay, pues, error, es de derecho, reclamable en el

plazo de quince días, y no de hecho, reclamable en el plazo de cinco años. Como el acuerdo de primera instancia se redujo a rechazar la reclamación por el aspecto procesal de ser extemporáneo, acuerdo confirmado en segunda instancia, ese es el punto único sometido a revisión, y el único de que le es lícito conocer el Tribunal Supremo, no pudiendo hacer pronunciamiento respecto de la devolución de la cantidad ingresada de más, según el actor, correspondiente al supuesto arriendo de servicios: la reclamación fué extemporánea, y debe ser confirmado el acuerdo recurrido. Cita, además, las sentencias de 20 de Febrero de 1915, 22 de Febrero de 1926 y 5 de Marzo de 1927. (Sentencia del Tribunal Supremo de 7 de Octubre de 1927. *Gaceta de Madrid* de 24 de Octubre de 1928.)

Otro caso, en absoluto idéntico al anterior, se resolvió por sentencia de 15 de Octubre de 1927. (*Gaceta* de 26 de Octubre de 1928.)

V

Valoración de moneda extranjera. Multas. Liquidación definitiva.

- 1.º *La cotización de la moneda extranjera en la Bolsa, según la certificación del Agente de Cambio y Bolsa, o corredor de Comercio, en su caso, es la que determina la base de liquidación de monedas extranjeras, y no un certificado del Cónsul de la nación de origen de las monedas.*
- 2.º *No procede imposición de multa alguna, si al practicar la liquidación definitiva incurre la interesada en algún retraso, dimanante de las dificultades de la liquidación de una Sociedad mercantil en América, del pago de los impuestos allí y de la distancia a que se hallaban los bienes.*
- 3.º *El plazo para la liquidación definitiva es sólo permisivo y no obligatorio, pudiéndose solicitar y girar antes de que transcurra el año desde la provisional.*

Girada la liquidación provisional de la herencia de un español, residente en América, se instruyó expediente de investigación por suponer existía ocultación, descubriéndose que en América, al liquidar una Sociedad mercantil, de que era socio el causante, se habían adjudicado 300.000 pesos bolivianos; el liquidador valoró

éstos a razón de 3,75 pesetas cada uno, según certificación del Cónsul de Bolivia, e impuso una multa de 100 por 100; el Tribunal Económico-administrativo Provincial tasó aquéllos a razón de 1,75 por peso, según el Boletín Privado de Cotización de un Banquero de Madrid; por acuerdo de la Dirección de lo Contencioso, se declaró lesivo el acuerdo y se interpuso recurso contencioso-administrativo ante el Tribunal Provincial, que desestimó el recurso.

Este fallo es confirmado por el Tribunal Supremo.

Las dos cuestiones que el Fiscal planteo fueron: 1.^a Cotización de los pesos a 3,35 pesetas, en tanto que la interesada no demostrase que la cotización oficial era 1,75. 2.^a Que la multa fuese del 30 por 100, por ocultación.

En cuanto a la primera, el artículo 63 del Reglamento de 20 de Abril de 1911 dispone que si los valores no se cotizan en Bolsa, se aprecian por el valor efectivo según certificación del Agente de Cambio y Bolsa o Corredor de Comercio, y aportada certificación de un Corredor de Comercio (en los hechos se dice, por el contrario, como se ha indicado, que la prueba fué un Boletín de Cambios de carácter privado de una casa de Banca de Madrid) de que el peso se cotizaba a 1,75; debe admitirse como inconcuso que la única fuente oficial es ésta, y no la certificación consular (que fijó el valor de aquél en 3,35), pues la intervención del Cónsul no se halla prevista ni por ende admitida por el Reglamento, y no cabe desvirtúe el alcance de ésta por aquélla, debiendo la Administración haber demostrado el que reputara verdadero valor frente al alegado por el contribuyente.

La segunda cuestión es que se imponga una multa por haberse presentado el documento fuera del plazo de los artículos 103, 104 y 107 del Reglamento y ha de ser resuelta, habida cuenta de los antecedentes, según los cuales la interesada solicitó de manera expresa liquidación provisional antes de los dos meses de morir el causante, incluyendo en ella todos los bienes conocidos en España, y, antes del año, se practicó la liquidación definitiva de que ahora se trata, sin que quepa inferir, por el hecho del retraso, existiese ánimo de defraudar ni de ocultar los bienes, por la enorme distancia del lugar del fallecimiento y de residencia de la heredera al sitio donde se hallaban los bienes, y haberse demostra-

do, sin que la Administración lo desvirtúe, que después de largas y costosas gestiones se disolvió una Sociedad mercantil cuyo rendimiento al día no podía conocer aquélla, siendo todo indeterminado al pedirse la liquidación provisional: el mismo hecho de pedir la Administración se imponga el 30 por 100 en vez del 100 por 100, prueba no hubo ocultación maliciosa: por estas circunstancias, no puede menos de apreciarse que el pequeño retraso proveniente de operaciones en el extranjero y a larga distancia no acusan negligencia en el cumplimiento en los deberes tributarios, y debe ser absuelta la interesada de la multa impuesta.

3.º El Tribunal Supremo rechaza la afirmación del Tribunal Provincial referente a que no debe practicarse la liquidación definitiva hasta que transcurra el año desde la provisional, y declara que esa doctrina constituye un error, ya que tal plazo es permisivo para los particulares, y si les prohíbe rebasar los plazos, a menos de incurrir en sanciones, no les veda proceder con mayor diligencia y no utilizar todo el transcurso de aquél. Sentencia del Tribunal Supremo de 21 de Octubre de 1927. (*Gaceta* de 27 de Octubre de 1928.)

VI

Hipoteca condicional. Aumento de garantía de obligaciones emitidas. 1.ª Ni el Código civil, ni la ley Hipotecaria, ni el Reglamento del Impuesto admiten la hipoteca condicional, y el pacto de subordinar la venta de la finca embargada al embargo previo de otras garantías, además de subordinarlo al cumplimiento de la obligación, no varía la índole del convenio, ni le impide surtir efecto en cuanto a tercero por lo que la hipoteca constituida con dicho pacto es liquidable desde luego por constituir una carga del inmueble. 2.ª Esa hipoteca, constituida como aumento de garantía de obligaciones hipotecarias ya emitidas, debe liquidarse al 0,75 y no al 0,50 (según el antiguo Reglamento.)

Caso: Una Sociedad emite obligaciones hipotecarias, consignando como pacto especial que además de las fincas hipotecadas en garantía de aquéllas se ampliaría la hipoteca sobre otros in-

muebles que tenía el proyecto de adquirir. Dos años después adquiere éstos y constituye la nueva hipoteca de aumento de garantía para las mismas obligaciones ya emitidas, con la siguiente condición: «la Sociedad, como aumento de garantía de la hipoteca anterior para los tenedores de las mismas obligaciones emitidas en la parte proporcional a cada uno constituye hipoteca condicional y suspensiva, en la conformidad que permite la ley Hipotecaria, o sea que si bien dicha hipoteca se inscribe desde luego y perjudica a tercero desde la fecha de su inscripción, en el caso de que llegase después a purificarse la condición de que se hace depender su eficacia, no producirá efecto contra tercero sino en el caso de que se cumpla la condición suspensiva de que depende tal purificación, condición que consiste en que dicha hipoteca producirá todos sus efectos en el caso de que se anote en el Registro algún embargo sobre las fincas a que se refiere la primera escritura de emisión de las obligaciones, en reclamación del capital o intereses, bastando la justificación de la anotación para que, previo el pago de los Derechos reales devengados por la purificación, se haga constar en el Registro esta última, o sea en conformidad con la ley Hipotecaria, el cumplimiento de la condición suspensiva».

El liquidador liquidó al 0,75, desde luego, sobre la hipoteca, sin atender a la condición suspensiva; fué confirmada su liquidación por el Tribunal Provincial y el Económico-Administrativo Central; y el fallo de éste de 2 de Julio de 1925 *lo es por el Supremo*.

Vista la resolución de la Dirección de Registros de 24 de Enero de 1916, se resuelve así: dos cuestiones son las tratadas: si debe aplazarse el pago del impuesto hasta el cumplimiento de la condición suspensiva; si, en caso negativo, debe liquidarse al 0,50 ó al 0,75.

La primera implica la resolución previa de si la aludida es una condición suspensiva, o si la hipoteca quedó válidamente constituida desde su otorgamiento e inscripción en el Registro; es innegable que la hipoteca de aumento de garantía habrá de inscribirse, desde luego, en el Registro, según ella expresa, y constituida con los requisitos exigidos en los artículos 146 de la ley Hipotecaria y 1.875 del Código civil, está surtiendo todos sus efec-

tos legales, toda vez que desde el instante de su constitución quedó el inmueble gravado con esa carga, cualquiera que fuese su poseedor, y tal derecho real fué establecido en garantía de una obligación, y consiguientemente nacido el derecho inherente a toda hipoteca de poder ser vendida la finca hipotecada, si la deuda no fuese satisfecha para satisfacer ésta con el precio de aquélla; no puede, por lo tanto, ser calificada de suspensiva la condición aludida, en el sentido que de su cumplimiento dependa la existencia de la hipoteca y el nacimiento de los derechos derivados de ella, porque la hipoteca quedó establecida, desde luego, y porque el que el ejercicio de los derechos quede subordinado a la anotación preventiva, no es sino un efecto esencial de hipoteca, puesto que tal condición equivale a decir que mientras la obligación principal no quede incumplida, no pueden los acreedores dirigirse contra los bienes hipotecados; por otra parte, la supuesta condición suspensiva podrá ser una condición dependiente del acreedor, que puede dirigirse, a su voluntad, contra las fincas de la primera escritura o contra las de la segunda, pero no una condición a cuyo cumplimiento esté subordinado el nacimiento de la hipoteca; y de otra parte, la Sociedad de la primera escritura de emisión ofreció hipotecar las fincas que adquiriese, sin condición alguna, por lo que establecida la supuesta condición suspensiva por el Gerente sólo, sin autorización social ni de los obligacionistas, es más que dudosa su validez en cuanto a éstos.

En cuanto a la segunda cuestión, debe tributar la hipoteca al 0,75, y no al 0,50 (según el antiguo Reglamento), porque el artículo 19 sólo sujeta al 0,50 la emisión, transformación, amortización o cancelación de obligaciones o títulos emitidos por Sociedades mercantiles, y aquí no se trata sino de un aumento de garantía de títulos ya emitidos por otra hipoteca. (Sentencia del Tribunal Supremo, 27 Octubre 1927. (*Gaceta* 30 Octubre 1928.)

GABRIEL MAÑUECO.

Abogado del Estado.