

# Jurisprudencia contencioso-administrativa del impuesto de Derechos reales

## XX

*La oficina liquidadora competente para girar la liquidación del impuesto es la que tiene derecho a percibir las multas procedentes, aun cuando el expediente de investigación que dió lugar a las liquidaciones fuese iniciado por otro liquidador, que si bien practicó algunas diligencias, dejó de actuar y no liquidó, por ser incompetente para hacerlo.*

El liquidador que inició el expediente de investigación requirió al interesado para que presentase los documentos para liquidar, y como éste no lo hiciese, pidió, primero, los datos al Registro Mercantil, a que se refiere el Reglamento de 1911, artículo 20, y ante el resultado negativo, se los pidió al Notario autorizante de la escritura. En este estado, como quiera que la Sociedad obligada, constituida en territorio exento, se hallaba domiciliada en la capital de la provincia, a los efectos del impuesto, la Abogacía del Estado asumió la función investigadora y practicó la liquidación. El liquidador que inició el expediente reclamó la parte de multa que le correspondía. La reclamación es desestimada por la Administración y por el Tribunal Supremo.

Vistos los artículos 133, 137, 147, 173, 176 y 178 del Reglamento de 1911, y 4, 10 y 11 del Real decreto de 5 de Diciembre de 1908 y la Real orden de 28 de Noviembre de 1914, se deduce la conclusión de que dichas disposiciones sólo hacen referencia al li-

quidador que gira las liquidaciones y las impone, y *aun cuando pudiera ser justo* que el liquidador que inició el expediente cobrase su parte de multa, por ser el que dió comienzo al que luego prosiguió la Abogacía del Estado, por ser la competente, no se invoca texto alguno que se le reconozca ese derecho; el artículo 11 del Real decreto de 5 de Diciembre de 1908 no es susceptible de la interpretación favorable al liquidador, porque el artículo 137 del Reglamento de 1911, posterior en fecha a aquél, señala la totalidad o parte de las multas como derechos u honorarios de los liquidadores, y, por lo tanto, según se declaró en Real orden de 28 de Noviembre de 1914, el que practica una liquidación es quien tiene derecho a la multa o parte de ella que corresponda. (Sentencia del Tribunal Supremo de 10 Febrero de 1927, *Gacetas de Madrid* 3 y 4 de Diciembre de 1927.)

## XXI

*Compraventa. La adquisición de un terreno enclavado en la zona de protección de la conducción de aguas potables a una población, efectuada por el Ayuntamiento mediante convenio particular con el propietario y no por los trámites de la ley de Expropiación forzosa, tributa por el tipo ordinario de 4,80, y no por el especial de 0,30, establecido en el número 24 de la Tarifa y párrafo 7.º del 37 del Reglamento del impuesto.*

La cuestión planteada estriba en determinar si la adquisición directa y voluntaria de un terreno por el Ayuntamiento, con destino a un servicio municipalizado, sin sujetarse a los trámites de la ley de Expropiación forzosa y sin que exista concesión administrativa, debe liquidarse al tipo de 4,80 (núm. 15 de la Tarifa), o al 0,30 (núm. 24 de la Tarifa), asignado a las adquisiciones de terrenos para construcción de concesiones administrativas, mencionadas en el número 17 de la Tarifa, que se efectúen por virtud de la ley de Expropiación forzosa, aun cuando tenga lugar por convenios particulares que hagan innecesaria dicha ley, siempre que las concesiones reviertan a la entidad otorgante. El argumento fundamental del Ayuntamiento, al impugnar la liquidación al 4,80, estriba en sostener que es inadmisible, aunque no haya en el caso

propuesto una concesión administrativa ; que la entidad municipal facultada para otorgar la concesión no pueda disfrutar de los beneficios que la legislación del impuesto parece otorgar al concesionario, mediante un tipo de favor, cuando adquiere terrenos para la obra, deducción inexacta y absurda, pues la ley no distingue entre concesionario o la entidad que directamente lleva el asunto, por haber municipalizado el servicio. Es inadmisible esta tesis, porque el número 24 de la tarifa y el 7 del artículo 37 del Reglamento exigen, para que se aplique el tipo de 0,30 por 100, que exista concesión administrativa, y en el caso indicado no se da, ya que se trata de un servicio municipalizado, y es sabido que la interpretación de los preceptos que señalan tipos especiales o exenciones ha de ser restrictivo y no extensivo o ampliatorio, confirmando ese criterio el artículo 8.<sup>o</sup> del Reglamento, al prohibir se declaren exceptuados ningún acto o contrato fuera de los enumerados en el artículo 6 del Reglamento ; y en todo caso, no basta, según el número 24 de la Tarifa y 7 del artículo 37 del Reglamento, que el destino de la adquisición de los terrenos sea una concesión administrativa, sino que es indispensable que se haga por virtud de la ley de Expropiación forzosa, lo cual requiere un proyecto previo aprobado y ocupación de la finca, circunstancias que no se dan cuando la venta se realiza por expediente iniciado por oferta del particular, y diciendo y apreciando el Ayuntamiento no la necesidad, sino la conveniencia de adquirir los terrenos ofrecidos. (Acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo Central de 7 de Agosto de 1928.) 78.

## XXII

*Subvenciones. Primas a la navegación. Fueros de las Provincias Vascongadas. Los libramientos por primas a la navegación otorgadas por el Real decreto de 21 de Agosto de 1925 tienen carácter de subvenciones y deben tributar al 2,40 por 100 ; pero si se hallan expedidas a favor de Empresas navieras domiciliadas en las Provincias Vascongadas, están exentas por el Concierto Económico y por el Reglamento.*

El Tribunal Económico-Administrativo Central reproduce literalmente la doctrina de los acuerdos publicados en la REVISTA

CRÍTICA DE DERECHO INMOBILIARIO de Junio de 1928, página 466, en los siguientes: (17 Abril) 21, (22 Mayo) 25, (17 Abril) 26, (1.º Mayo) 27, (5 Junio) 28, (22 Mayo) 29, (1.º Mayo) 41, (1.º Mayo) 42, (id.) 43, (22 Mayo) 44, (1.º Mayo) 45, (17 Abril) 46, (idem) 47, (id.) 48, (22 Mayo) 49, (5 Junio) 50, todos de 1928.

### XXIII

Los contratos de suministro de gasolina o aceites al Ejército, de un modo directo y sin que preceda o subsista contrato escrito, sino convenciones verbales, han de estimarse comprendidos en las exenciones de los números 5.º y 8.º del artículo 6 de la ley del impuesto. (Acuerdos del Tribunal Central de (13 Marzo) 6, (1.º Mayo) 7, (17 Abril) 18, todos de 1928.) (Véase REVISTA CRÍTICA, 1928, páginas 465, 467, 469, 620 y 621.)

### XXIV

*Liquidación parcial de una cuenta de crédito. Saldo deudor. No es rebajable ni deducible el saldo deudor que exista en una cuenta de crédito, al hacer la liquidación parcial de esa cuenta por defunción del titular, sin perjuicio de que se deduzca aquél al liquidar definitivamente la herencia, si se demuestra la deuda, conforme al artículo 100 del Reglamento.*

El causante tenía abierta una cuenta de crédito hasta 150.000 pesetas, con garantía de valores, siendo el saldo deudor el día del fallecimiento de aquél de 133.781 pesetas; pedida liquidación parcial para retirar los valores dados en prenda, la oficina liquidadora toma como base la totalidad de los valores pignorados, que ascendieron a 204.507 pesetas, sin hacer deducción del débito de la cuenta garantizada; los interesados formularon reclamación, pidiendo se rebajara del capital de los valores liquidados el saldo deudor de la cuenta de crédito. *El Tribunal Central rechaza la reclamación.* El saldo deudor de la cuenta de crédito, garantizada, con los bienes depositados en prenda, es una obligación personal

del causante, sin que el débito constituya, a los efectos fiscales, una carga de esos mismos bienes, y, por lo tanto, según el Reglamento, la afección de los bienes a la obligación de pago no tiene el concepto de carga, a tenor del artículo 100; esta consideración no impedirá que si al liquidar la herencia total se justificase que esa deuda reúne las condiciones del párrafo 2.º del mencionado artículo, se deduzca de la herencia total, pero nunca de los bienes constituidos en depósito, porque éstos tenían una misión de garantía que sólo produciría efecto si se incumplía la obligación principal, sin que aquéllas sufrieran disminución real de su valor; como la liquidación total de la herencia no está presentada a liquidación, no es posible hacer calificación ni deducción de esa deuda al practicar una liquidación parcial, por no admitirlo las normas reglamentarias. (Acuerdo del Tribunal Central, 10 Julio 1928.) 1.

## XXV

La competencia del Tribunal Central está determinada por la cuantía de la cantidad sobre que versa la reclamación, por lo que concretada ésta a la multa e intereses de demora en la instancia del recurrente, a nada más, pues, puede extenderse el examen de la cuestión, no pudiendo examinar el fondo del asunto; y no alcanzando la cuantía de la multa y demora a 5.000 pesetas, aunque las cuotas liquidadas sobrepasen de esa cifra, el Tribunal Central es incompetente para entender de un recurso contra fallo de uno provincial; debe rectificarse y anularse la notificación del fallo recurrido, para expresar en ella que el recurso procedente es ante el Tribunal Provincial Contencioso-administrativo, a tenor de los artículos 41 y 47 del Reglamento de 29 de Julio de 1924. (Acuerdo del Tribunal Central de 7 de Agosto de 1928.) 8.

## XXVI

*Subvenciones a Patronatos universitarios. Están sujetas al impuesto y han de tributar por el número 9 de la tarifa, al 2 por 100, como adquisiciones de bienes a título oneroso por establecimientos de beneficencia particular.*

Por el Ministerio de X se otorgó una subvención al Patronato de la Universidad de X, para intensificar el estudio de Lenguas y literaturas extranjeras en la Enseñanza superior de España. Al presentar al cobro el libramiento correspondiente, la Abogacía del Estado giró una liquidación al 2,40 por 100, según el número 46 de la tarifa, como adquisición de muebles; el Patronato reclamó, alegando debía estar exenta, por ser una subvención otorgada por un organismo del Estado a otro también del Estado, y que creados los Patronatos universitarios dotándoles de personalidad jurídica y de facultad de adquirir bienes y facilitar a la Universidad el cumplimiento de sus fines culturales, había de estimarse al Patronato como la Universidad misma, organismo del Estado y no como entidad particular independiente, y, por lo tanto, debía declararse la exención, acompañándose a la reclamación una Real orden del Ministerio de Instrucción pública de 4 de Enero de 1918, al de Hacienda, en que se interesa la exención indicada. El Tribunal Económico Central *no admite el recurso*.

Creados los Patronatos universitarios por Real decreto de 25 de Agosto de 1926, y definido y declarado el concepto que al legislador que los crea le merecen, al disponer, en su artículo 2.º, que tendrán, para los efectos fiscales, el carácter de fundaciones particulares benéfico-docentes, es inexcusable atenerse a este precepto, claro, categórico y terminante, en tanto que el propio legislador no lo derogue, no pudiendo por ello tenerse en cuenta los razonamientos formulados en contra, por estimables que parezcan; el mismo Real decreto previene, en su artículo 17, que en la materia regulada por él, sólo sus disposiciones rigen estando derogadas todas las que se le opongan. Dado este carácter del Patronato (establecimiento benéfico-docente), el número aplicable de la tarifa será o el 9, al 2 por 100, o el 28, con los tipos progresivos incluidos en él, según que la adquisición sea a título oneroso o por donación, herencia o legado; el artículo 24 del Reglamento dispone que las subvenciones se liquidan como transmisión de bienes muebles, de lo cual se infiere que, a los efectos fiscales, aquéllas se estiman adquiridas no a título gratuito, sino oneroso, atendiendo a que su concesión no es en beneficio del particular que las percibe, sino para el cumplimiento del fin a que aquéllas se han de dedicar y que

éste tiene a su cargo, y, por lo tanto, el tipo aplicable a estas subvenciones es el del número 9 de la tarifa, y no el del 28, y menos el del 47, el cual es improcedente. (Acuerdo del Tribunal Central, 19 Junio 1928.) 19.

## XXVII

*Sociedades. Revisión de liquidación. Creado un Banco con fines bancarios de seguros y de compraventa de fincas, y con un capital de un millón desembolsado (por cuya constitución se liquidó el impuesto) la modificación social consistente en aumentar en 25.000 pesetas el capital y en adicionar como nuevos fines sociales el de fabricación de alcoholes y licores y la compraventa y explotación de esas materias, y los actos de los artículos 175 y 176 del Código de Comercio, constituyen actos sujetos al impuesto, y debe liquidarse el aumento de las 25.000 pesetas, y, además, la transformación de la Sociedad sobre 1.044.000, a que ascendía el capital, según el balance de la Sociedad reformada.*

El liquidador liquidó en la forma expresada; el Tribunal provincial revocó y anuló la segunda de las liquidaciones, o sea la de transformación (contra la que reclamó el particular), fundándose en que el artículo 19, párrafo 4.<sup>o</sup> del Reglamento sólo exige se liquide la transformación de Sociedades, si aquélla habilita a ésta para realizar operaciones no comprendidas en el Código de Comercio para las de su clase, lo que no ocurre aquí, pues el artículo 175 del mismo asigna a las Compañías de crédito... crear empresas de ferrocarriles, canales, fábricas..., y la variación hecha consiste en una fábrica de alcohol.

La Dirección de lo Contencioso acordó la revisión de ese acuerdo e interpuso el recurso correspondiente, conforme al artículo 141 del Reglamento de 26 de Marzo de 1927, que el Tribunal Central resuelve revocando el fallo recurrido y sentando la doctrina del epígrafe.

La transformación de la Sociedad es acto sujeto al impuesto, según el número 16 del artículo 2.<sup>o</sup> de la ley de aquél, y tal transformación puede consistir, según el párrafo 14 del artículo 19 del Reglamento, en cambio de naturaleza o forma de la Sociedad, va-

riación de objeto o en su ampliación para comprender en él facultades que no sean de las atribuídas a las Sociedades de su clase por el Código de Comercio ; el Código clasifica las Sociedades mercantiles en Bancos de emisión y descuento, Compañías de crédito, Bancos agrícolas, etc., y según la escritura constitutiva de la de que se trata, a ésta se la dió el carácter de Sociedad anónima, que conserva en la de transformación, pero cambiándose en ésta uno de los objetos que se la señalaban : el de seguros al ganado por la fabricación de alcoholes ; y si bien es cierto que el artículo 175 del Código, al que alude la escritura, faculta a los Bancos o Sociedades para crear Empresas de ferrocarriles o fábricas, ha de distinguirse *entre la creación de la fábrica o la explotación directa del negocio nuevo*, pues lo primero, en el sentido del artículo 175 del Código, es decir, como fiduciación o creación o habilitación de fondos puede estar comprendido en la primera escritura y hace relación sólo a las operaciones necesarias al establecimiento, pero no puede extenderse a la *explotación* de los negocios creados, fin distinto del primitivo de la Sociedad-Banco ; y así lo corrobora la comparación de los artículos 175 y 184 del Código de Comercio, de los que se deduce que de las *Compañías de crédito* es peculiar *crear* Empresas de Caminos de Hierro, y, en cambio, es propio de las Sociedades de *Ferrocarriles y Obras públicas* la *construcción y explotación* de los mismos y debe, por tanto, estimarse que es muy diferente el sentido de creación de una fábrica o Empresa y explotación de la misma según el repetido Código, atribuídas privativamente a Compañías clasificadas de modo distinto ; el artículo 19, párrafo 14 del Reglamento del Impuesto ha de interpretarse, pues, en el sentido que el cambio del objeto social lleva consigo la transformación social y es acto nuevo sujeto al impuesto ; causado el acto, la rectificación posterior, a no ser por rescisión o nulidad hechas judicialmente, no impide exigir el impuesto, según los artículos 41 y 58 del Reglamento. (Acuerdo del Tribunal Central de 17 de Julio de 1928.) 22.

## XXVIII

1.º *La constitución válida de una Sociedad mediante escritura en la que se suscriben todas las acciones y se aportan todos los*

*bienes y derechos representativos del capital social, es acto sujeto al impuesto aunque la Sociedad no haya realizado acto alguno social y aunque posteriormente haya acordado su disolución sin haber efectuado ninguno de los fines sociales. 2.º Giradas por el liquidador las liquidaciones por disolución de la Sociedad, debe conocer del recurso entablado el Tribunal Provincial antes que pueda entender del asunto el Central. 3.º No hecha en forma legal una notificación, debe repetirse, y sólo desde que se haga se cuentan los intereses de demora.*

En cuanto al primer extremo, no cabe duda que la aportación de bienes y emisión de acciones suscritas representativas del capital constituyen actos sujetos, según el artículo 2.º, apartados segundo y quinto, apartados 15 y 18 del Reglamento de 20 de Abril de 1911 (aplicable al caso por la fecha), sin que obste a ella el que no haya tenido efectividad el contrato de Sociedad, toda vez que el impuesto se exige conforme a la verdadera naturaleza jurídica del contrato prescindiendo de los defectos de fondo o forma que puedan afectar a su validez; constituida la Sociedad, se causó el acto sujeto, y devengado el impuesto, sólo procedería la devolución de éste si un Tribunal competente hubiera declarado la nulidad o rescisión del contrato, y como tal declaración ni se ha obtenido ni siquiera se ha alegado alguna de las únicas causas que pueden dar lugar a nulidad o rescisión, según los artículos 1.300 y 1.291 del Código civil aplicables a los contratos mercantiles según el 50 del de Comercio, causas que, naturalmente, han de alegarse y ser decididas ante el Juzgado, y si, por el contrario, la rescisión ha sido voluntaria en los socios, es evidente que ésta no da lugar a la devolución del impuesto según los artículos 57 del antiguo Reglamento y 58 del actual, siendo indiferentes los motivos a que haya obedecido esa rescisión voluntaria. No notificada la liquidación practicada por la Oficina liquidadora, procede se realice la notificación; procede se haga así conforme al artículo 119, párrafo segundo del Reglamento de 1911 (que era el entonces aplicable), y contarse desde los siete días siguientes a la notificación el abono de intereses, según el artículo 121 del citado Reglamento, debiendo exigir la multa por falta de pago, según el 180 de aquél. 3.º Anulados los acuerdos de un Tribunal provincial por haber for-

mado parte indebidamente de la Sala para fallar un asunto referente al impuesto de Derechos reales el Administrador de Rentas, debe tenerse por nulas las liquidaciones practicadas a consecuencia de aquél fallo; y no resuelto en una nueva resolución por el Tribunal Provincial, sino que se practicaran las liquidaciones procedentes en cuanto a la disolución de la Sociedad sin determinar los elementos integrantes de las liquidaciones ni la forma que ello había de tener lugar, lo cual, según el Tribunal Provincial, debía ser objeto de calificación por el liquidador, y contra esa calificación podía entablarse recurso de alzada ante dicho Tribunal, y habiendo girado la Oficina liquidadora las liquidaciones por disolución de Sociedad que ha creído oportunas, debe el Tribunal Provincial fallar el recurso entablado contra esas reclamaciones, no siendo competente el Central para hacerlo, desde luego. (Acuerdo de 22 de Mayo de 1928.) 23.

## XXIX

*Personas jurídicas.* 1.º *Para determinar las bases de las liquidaciones de los bienes de las personas jurídicas debe utilizarse todos los medios de comprobación que señala el Reglamento, y no limitarse al Registro fiscal o al de la Propiedad si éstos dan resultado negativo, acudiendo incluso a la tasación; no hecho así, el expediente es nulo y nulas las liquidaciones.* 2.º *Debe limitarse el impuesto a los bienes de que la entidad es dueña al año de la liquidación y no extenderse a los posteriores.* 3.º *Es de competencia del liquidador la investigación y no de las Inspecciones de Hacienda.*

1.º Lo mismo, según el artículo 194 del Reglamento de 1911 que conforme al 263 del actual, el impuesto se exigirá, en cuanto a los bienes de las personas jurídicas, anualmente sobre el valor de los muebles e inmuebles de aquéllas, comprobado por los medios que señala el Reglamento en cuanto al impuesto de Derechos reales, en general, siendo por ello obligatorio para las Oficinas liquidadoras comprobar el valor de los bienes y derechos cuya propiedad durante cada año es la base del impuesto; el artículo 74 del anti-

guo Reglamento, modificado por Real decreto de 6 de Septiembre de 1917 y Real orden de 3 de Septiembre de 1921, y en el 80 del actual (en que se incluyen tales modificaciones), y en los 75 y 81 se establecen los medios ordinarios y extraordinarios de comprobación, debiendo acudirse primero al amillaramiento o trabajos catastrales y después a los demás indistintamente, y por fin a la tasación, si los otros no dan resultado, para conocer el verdadero valor; al verificar la comprobación de las declaraciones presentadas, a requerimiento de una Abogacía del Estado, por un Ayuntamiento contenido diversos bienes para liquidar el impuesto de personas jurídicas, no se utilizarán más que los datos del Registro fiscal de edificios y solares, repartimiento de urbana y los del Registro de la Propiedad, sin acudir a los demás, siendo aceptados los valores declarados sin intentar otro procedimiento de comprobación ordinario o extraordinario, por lo que el expediente adolece de nulidad; y ésta lleva consigo la de las liquidaciones practicadas y la de todo lo actuado desde el acuerdo de determinación de la base liquidable.

2.<sup>º</sup> Debe esclarecerse en dicho expediente ampliado la alegación del Ayuntamiento de que ciertos bienes los adquirió aquél después del período a que se refiere la liquidación y, en su caso, excluirlos, pues ésta no puede comprender cada año sino los que sean del Ayuntamiento y se hallen sujetos.

3.<sup>º</sup> Carece de fundamento la cuestión promovida por el Ayuntamiento sobre incompetencia del Liquidador del partido para promover expediente de investigación de personas jurídicas, porque la base novena del Real decreto-ley de 30 de Marzo de 1926, aunque atribuye a las Inspecciones de Hacienda la competencia para ello, el artículo 17 del Reglamento de 13 de Julio de 1926 exceptúa de tal disposición al impuesto de Derechos reales y, por lo tanto, el de personas jurídicas que forma parte integrante de aquél, según el artículo 46 de la ley de 28 de Febrero de 1927. (Acuerdo del Tribunal Central de 31 de Julio de 1928.) 80.

### XXX

*Comprobación de valores. Compraventa. Determinada la base liquidable de una compraventa por los precios medios del Regis-*

*tro, que es uno de los reglamentarios, respecto de unas fincas vendidas, se ha procedido en forma debida; pero solicitado por el interesado el medio extraordinario de tasación pericial, ha de acudirse a éste para fijar en definitiva el verdadero valor.*

Según el art. 74 del antiguo reglamento (aplicable por la fecha), uno de los medios ordinarios de comprobación que puede utilizar el liquidador para comprobar, es el de los precios medios, según el Registro de la Propiedad o publicaciones oficiales, y al utilizar ese medio un liquidador y comprobar que unas fincas vendidas en 4.500 valían 51.000, procede en forma debida; pero como el artículo 75, en relación al 79 del Reglamento aludido, autoriza al particular que no acepta el valor señalado por la Administración para pedir la tasación pericial de los bienes, no hay más remedio que acudir a ésta cuando el particular lo hace al formular la reclamación económica administrativa para hallar el verdadero valor; aunque el precio de la última enajenación también es medio reglamentario de comprobación, utilizado por la Oficina liquidadora el de los precios medios en venta con resultado favorable, no hay por qué acudir a aquél, pues el Reglamento faculta se utilice uno u otro indistintamente, y conseguido ya el resultado de la comprobación, no puede prescindirse de él si no es por la tasación pericial. (Acuerdo del Tribunal Central de 5 de Junio de 1928.) 81.

## XXXI

### *Competencia.*

*El Tribunal económico-administrativo Central carece de competencia para entender directamente de una reclamación contra liquidaciones del Impuesto, ya que, según el artículo 200, párrafo 2.º del Reglamento de aquél y 41 del de Procedimiento de 29 de Julio de 1924, los actos administrativos de las oficinas liquidadoras o Abogacías del Estado, sean por cuotas o multas, son reclamables ante el Tribunal económico-administrativo provincial; y si se tratase de errores de hecho, la competencia será de la Delegación de Hacienda, según los artículos 201 y 6 de dicho Reglamento. (Acuerdo del Tribunal Central de 19 de Junio de 1928.) 99.*

## XXXII

*Para exigir el impuesto hace falta una convención o un acto del que lógicamente se infiera la voluntad de las partes que motive el acto o contrato liquidable; y por ello, si al disolverse una Sociedad sólo consta la adjudicación de los bienes a cada socio y no la cesión de los bienes adjudicados a tres de ellos, al cuarto no es posible liquidar esa supuesta cesión aun cuando en el expediente de investigación se haya demostrado que aquéllos han arrendado a éste dichos bienes en documento privado.*

El artículo 44 del antiguo Reglamento, exige dicho acto o documento para que se pueda liquidar; y como del expediente de investigación instruido no aparece probada la continuación de los negocios sociales por uno de los socios, el supuesto adjudicatario, ni tampoco que los bienes que éste poseía los hubiere adquirido de sus ex consocios, por título de transmisión, sino por virtud de arriendo en documento privado (que no es acto sujeto) o un contrato verbal que tampoco lo es (artículo 6, número 5.º y artículos 16 y 48 del Reglamento), es notorio que no hay acto liquidable, pues por ser la mayoría de los bienes de que se trata inmuebles, no es de aplicación el artículo 464 del Código civil, según el que la posesión de los muebles equivale al título. (Acuerdo del Tribunal Central de 10 de Julio de 1928.) 88.

## XXXIII

*Sociedades. Aumento de capital social procedente de reparto de beneficios. El capital social es inalterable sin acuerdo expreso social, y no constando éste, no es factible exigir el impuesto de derechos reales por el importe de beneficios obtenidos y no repartidos, por el supuesto inexacto de que tácitamente se habían dedicado a aumentar el capital social.*

La cuestión es la de si una cantidad proveniente de beneficios sociales obtenidos y no repartidos debe tributar al Estado por impuesto de derechos reales. Con sujeción al número primero del artículo 19 del Reglamento del impuesto, las aportaciones de toda clase de bienes que se realicen al constituirse las Sociedades o que

se aporten en lo sucesivo, deben pagar el 0,50 del capital desembolsado o bienes aportados, tributando asimismo el aumento de capital y estimándose como tal las utilidades que no se repartan, aplicándolas al objeto expresado; es, pues, requisito específico que la aportación se realice ya realmente, ya mediante la aplicación al capital social de las utilidades no repartidas; si no consta, pues, que los beneficios obtenidos y no repartidos se hayan dedicado a aumentar el capital social, por no figurar acuerdo social que lo determine, ni aparecer en la distribución de los beneficios aludidos partida alguna aplicada a ese fin, falta el requisito esencial para exigir el impuesto de derechos reales por esos beneficios; es inadmisible el supuesto de que por no haberse repartido los beneficios durante un año, los socios los cedan a la Sociedad para aumento de capital por ser frecuente que por varias causas se aplazan los repartos de beneficios para años posteriores, sin que ello implique aumento de *capital social*; concepto completamente distinto del *haber o masa social*, y no pudiendo alterarse el capital social sin acuerdo expreso, según el Código de Comercio. (Acuerdo del Tribunal Central de 31 de Julio de 1928.) 84.

## XXXIV

### *Personalidad. Plazo de presentación en caso de litigio.*

1.º El albacea contador, partidor solidario con facultades para satisfacer el impuesto según el testamento, tiene personalidad para interponer recursos referentes a aquél.

2.º En caso de promoverse litigio en una testamentaría, el plazo para presentarla a liquidación arranca desde que termina el pleito por sentencia firme y no se ha de sumar, para computarlo, el transcurrido desde la muerte del causante hasta que se promovió el pleito.

3.º El albacea contador partidor con facultades solidarias, según el testamento, para pagar el impuesto ha de intervenir en éste y, por lo tanto, puede reclamar en él, pues sería contradictorio que la Administración le admitiese en los actos de gestión y le notificase las resoluciones y después le rechazase la reclamación por no tener personalidad.

4.<sup>º</sup> No son acumulables para el cómputo de plazo de presentación de una testamentaría el tiempo transcurrido desde la muerte hasta el litigio y el transcurrido desde la conclusión de éste hasta la presentación, sino que el plazo de seis meses (antiguo reglamento) empieza a transcurrir al terminar el litigio, pues así se desprende con claridad del artículo 106 del antiguo reglamento, que previene que en caso de litigio quedan en suspensión todos los plazos, y empezarán a contarse cuando sea firme la resolución de éste, y, por lo tanto, ese plazo ha de ser íntegro después de la terminación del litigio, sin tener en cuenta ni computar el tiempo transcurrido antes de éste, desde el fallecimiento, y así lo corrobora el 113 del vigente Reglamento, al disponer que el pleito interrumpe, desde su interposición, todos los plazos establecidos para presentación de documentos, que se contarán de nuevo desde que sea firme la sentencia que lo terminó. No hay, pues, base para multas ni demora si una testamentaría se presenta a liquidar en los seis meses (antiguo Reglamento) desde que se dictó la sentencia firme. Esta doctrina se fijó ya en acuerdo del Tribunal de 5 de Julio de 1927, núm. 308. (Acuerdo del Tribunal Central de 5 de Junio de 1928.) 86.

## XXXV

*Legada una finca a una persona para después del fallecimiento de la mujer del testador, que era la usufructuaria de la herencia, con la condición de que si la legataria fallecía soltera o casada sin sucesión (bastando para estimarse que la tenía el haber nacido un hijo, aunque éste la premuriera), y casada la legataria y tenido un hijo en 1908, está obligado al pago del impuesto al fallecer la usufructuaria, cónyuge del testador en 1926, no sólo en cuanto al usufructo mismo, sino en cuanto a la nuda propiedad, sin que el impuesto por ésta haya prescrito.*

Sea cualquiera la calificación de la cláusula de legado, es lo cierto que fué estimada como institución de legado con condición suspensiva en la escritura de partición otorgada al fallecer el causante por la legataria y por los herederos y así se aceptó por la Administración, que puso nota de aplazamiento del pago en la propia escritura; mientras no se cumplieren los dos hechos, de

fallecer la usufructuaria y tener hijos la legataria, nada adquiría ésta y nada se podía liquidar, y sólo desde que ambos se cumplieron empezó el plazo de prescripción, que no ha transcurrido; nadie puede ir contra sus propios actos, y la legataria, que aceptó esa interpretación, no puede pretender ahora que sólo está obligada al pago del usufructo, que es lo que adquiere al fallecer la cónyuge del causante, y la nuda propiedad que adquirió o consolidó en 1908; puesta por la Administración la nota de aplazamiento y aceptada por los interesados, mientras no ha fallecido la usufructuaria no se ha empezado a contar la prescripción; debe, pues, pagar íntegramente. (Acuerdo del Tribunal Central de 5 de Junio de 1928.) 100.

## XXXVI

*Sustitución pupilar. Tipo aplicable.* 1.º *La sustitución pupilar hecha por una persona que, en primer término, instituye a un hijo suyo, imbecil de nacimiento, y después del fallecimiento de éste designa como herederos a otros hermanos, hijos del testador, ha de liquidarse ateniéndose a esos hechos y prescindiendo de si es o no válida la sustitución, porque el incapaz, aunque de hecho lo fuese, no fué declarado tal hasta después de morir el padre.* 2.º *El tipo aplicable para liquidar los bienes que los hermanos adquieran por muerte del incapaz, es el de hermanos y no el de padres a hijos.*

1.º La escritura en que se hizo la adjudicación de los bienes del incapaz a los hermanos del mismo debió liquidarse teniendo en cuenta la sustitución y no como heredados *ab intestato* del mismo, como se hizo, fundado el liquidador en que la sustitución era nula por el motivo aludido, porque según el artículo 41 del Reglamento, la liquidación se ha de exigir conforme a los datos precisos si hay acto liquidable y prescindiendo de los defectos de forma y fondo de que éste adolezca, y calificándolo según su naturaleza jurídica, y, por lo tanto, ni los liquidadores ni el Tribunal Económico pueden hacer definiciones respecto de la validez de una cláusula de sustitución ejemplar, misión exclusiva de los Tribunales, sino que a los efectos fiscales se han de atener a los hechos—válidos o no—y a los documentos otorgados, pues dichos

actos evidentemente implican una sucesión hereditaria, que es lo esencial para el impuesto, que se ha de definir para el mismo conforme a la naturaleza jurídica alegada por los interesados, o sea como sustitución ejemplar.

2.º Esta, regulada por los artículos 776 y 777 del Código, requiere, como condición esencial, que los bienes de que se trata hayan ingresado en el patrimonio del incapaz, al contrario de lo que pasa en la vulgar, en que el testador designa heredero sustituto para el caso de que el instituído no quiera o no pueda adquirir la herencia, la cual, por tanto, si se da la sustitución, no la ha adquirido el instituído, sino que va directamente del testador al sustituto; no pasa eso en la ejemplar, pues el incapaz adquiere la herencia, y así lo confirma el artículo 777 citado, que, refiriéndose precisamente a la sustitución ejemplar (y a la pupilar), pero no a las demás, declara que ésta sólo será válida si el sustituido tiene herederos forzosos en cuanto no perjudique a las legítimas de éstos, prueba evidente de que los bienes incluidos en la sustitución fueron propiedad del sustituido, y de que los sustitutos, en la ejemplar, suceden al sustituido y no al ascendiente instituidor, ya que lo que se concede a los ascendientes es la *facultad de testar*, supliendo la falta de capacidad mental del hijo incapaz, pero sin que por ello se amengüe la capacidad civil de *adquirir* y transmitir del incapaz por herencia, por lo cual los incapaces son los verdaderos causantes de éstas, siquiera no sean ellos, sino las personas autorizadas por la ley, quienes *dispongan en su nombre de los bienes*; no es lícito confundir esa facultad concedida por el artículo 776 del Código civil cuya efectividad depende de la doble condición de que el incapaz herede y de que no otorgue testamento con un pretendido derecho de reversión a favor del titular, que forzosamente ha de haber fallecido cuando la sustitución ejemplar se realiza; por lo tanto, dada esta naturaleza jurídica, el tipo aplicable a la sustitución ejemplar hecha por un padre en nombre de un hijo incapaz a favor de otros hijos de aquél, hermanos de éste, es el de hermanos.

El artículo 32 del Reglamento previene que si el testador dispone de los bienes sustituyendo unos herederos a otros, se paga el impuesto en cada sustitución, según el parentesco entre el sustituido y el causante, y como en la sustitución ejemplar el cau-

sante es el incapaz, puesto que adquiere los bienes, y no se abre la sucesión hasta su fallecimiento sin que ninguno de sus efectos pueda retrotraerse al del ascendiente, cabe sostener, o que el testador es el incapaz y el ascendiente sólo testa en nombre de éste, o que el testador es el ascendiente; si lo primero, como dicho artículo dice: «El testador que disponga de sus bienes» la cuestión queda resuelta en el sentido indicado; si lo segundo, habrá de convenirse que el artículo 32 se refiere a la sustitución vulgar o fideicomisaria en que el testador dispone de sus bienes; pero no a la ejemplar o quasi pupilar, en la que el impuesto se ha de exigir conforme a la naturaleza de ésta ya expuesta, siendo de notar que el único artículo del Reglamento que se ocupa de sustituciones fija el criterio de que el tipo sea el que corresponda entre el sustituido y el causante.

GABRIEL MAÑUECO.

Abogado del Estado.

# BANCO ESPAÑOL DE CRÉDITO

Capital: 50.000.000 de pesetas

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

Correspondencia 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.