

Jurisprudencia administrativa del impuesto de Derechos reales

V

Procedimiento. Los Delegados de Hacienda son los competentes para acordar la devolución de ingresos indebidos en el plazo de cinco años desde la fecha del ingreso, cuando se reclama por error de hecho padecido por el liquidador, según el artículo 6.^º del Reglamento de Procedimiento.

Por lo que entablada una reclamación de ese orden ante el Delegado de Hacienda, no es el Tribunal provincial quien debe conocer de ella, sino el Delegado mismo, y si no obstante conoció de ella y la falló aquél, procede anular su acuerdo y reponer el expediente al momento del fallo, pasándolo al Delegado para que dicte resolución. (Acuerdo del Tribunal Central de 26 de Abril de 1927.) 34.

VI

El plazo para promover una reclamación contra una liquidación es el de quince días hábiles, estimándose firme y consentida si en tal plazo no se impugna aquélla, según se declara en los artículos 166 y 170 del Reglamento del Impuesto, de 1911 y 62 del de Procedimiento de 1924, que señala el mismo plazo desde el día siguiente a la notificación.

Si han transcurrido, pues, más de los quince días hábiles desde el siguiente al del ingreso hasta que se entabla reclamación impugnando la liquidación, debe ser desestimada aquélla, sin en-

trar a discutir el fondo. (Acuerdo del Tribunal Central de 7 de Junio de 1927.) 39.

VII

Procedimiento.—El Tribunal Central sólo tiene competencia para conocer en alzada contra los acuerdos provinciales de primera instancia si la cuantía excede de 5.000 pesetas, fijándose ésta por la cantidad principal que constituya el acto administrativo sin recargos ni costas ni responsabilidades, a no ser que sean éstas las impugnadas especialmente (artículos 42, número 2.^º, y 47 del Reglamento de 29 de Julio de 1924); y, por lo tanto, si la cuantía de la liquidación impugnada no llega en sí misma a aquella cantidad, no puede el Central admitir la reclamación por ser incompetente para resolver, debiendo notificarse de nuevo el fallo para que pueda acudirse al Tribunal Provincial de lo Contencioso-administrativo. (Acuerdo del Tribunal Central de 21 de Junio de 1927.) 105.

VIII

Sociedades. 1.^º Al disolverse una Sociedad, la base para el impuesto de Derechos reales es el haber líquido que se adjudica a cada socio, sobre el que se exigirá el 0,50 por 100; los demás bienes adjudicados a uno de los socios, que se hace cargo del activo y pasivo social, habrán de serlo, si son inmuebles, al 4,80, y si muebles, al 1,20; y por ello es inadmisible la petición de que la adjudicación de bienes que tal acto supone sea sólo por la mitad del activo, alegando que la otra mitad le corresponde como socio. 2.^º No existe duplicación de pago aunque se liquide por la misma cantidad si es por conceptos y a persona distinta. 3.^º No es deducible del haber social una partida que, aunque se alega es de otra persona, figura en el activo y pasivo, pues está incluida en la adjudicación de pago de deuda.

Doctrina: 1.^º En la escritura de disolución de la Sociedad colectiva de que se trataba, existía una cláusula según la que el capital

líquido de aquélla, que se cifra, corresponde por mitad a cada socio, y otra cláusula según la que uno de los socios, como resultado de estipulaciones celebradas entre los mismos, se hace cargo de todos los créditos comerciales de la Sociedad y de cuanto constituye su activo y pasivo, y de ambas cláusulas se deriva que siendo iguales el activo y el pasivo, la diferencia entre el activo y el capital líquido social (que es el que corresponde a los socios como tales) constituye una adjudicación implícita para pago de deudas del pasivo hecha al socio que se hace cargo del activo, ya que adquiere al propio tiempo los bienes en que consiste el activo y las obligaciones del pasivo, por lo que es inadmisible el criterio de que al socio adjudicatario le corresponde la mitad del activo como tal socio y, por ello, que no debiera pagar en concepto de adjudicación para pago de deudas, y que debiera deducirse dicha mitad de la liquidación por adjudicaciones de muebles e inmuebles para pago de deudas, ya que tal encargo implícito de abonar el pasivo con el activo constituye, al contrario, el fundamento de las liquidaciones de adjudicación para pago, y aun en el supuesto que el socio adjudicatario fuese acreedor de la Sociedad, no variaría el concepto mas que en ser adjudicación *en pago*, en vez de *para pago*, pero con igual base y tipo; así lo confirma el párrafo 17 del artículo 18 del Reglamento de 1911, el cual, al disponer que cuando haya pasivo en una Sociedad y se adjudique a un socio el activo con encargo de pagar aquél, se exija el impuesto por el concepto de adjudicación de muebles o inmuebles para pago de deudas *por el exceso que resulte de la cantidad a que, como socio, tenga derecho el adjudicatario*, no dice, como quiere el recurrente, que *dicho exceso sea la diferencia entre el activo como socio y lo que se le adjudique*, sino *la que haya entre el haber líquido y lo adjudicado del capital activo*, ya que, concordando dicho párrafo 17 con el 14 del mismo artículo, que dispone que en la disolución de las Sociedades se tributa al 0,50 por 100 del haber social líquido, se ve que *dicho exceso* no puede consistir en tal diferencia, la cual es la que no se liquida precisamente por disolución de Sociedad al mismo contribuyente.^{2.} No existe duplicación en la base contributiva cuando se liquida, al disolverse la Sociedad, a un socio la mitad del haber social, y esa misma mitad se liquida al otro socio por adjudicación para pago de deu-

das (además de liquidar a este último su adjudicación de haber social), porque ambas liquidaciones, aunque giran sobre la misma base, lo son por conceptos distintos: disolución social, en cuanto a la mitad del haber líquido, y adjudicación para pago de deudas y a distintas personas; y tampoco puede estimarse exista duplicación de pago si en una liquidación es por reconocimiento de deuda (número 6º de la tarifa al 0,30) y otra por adjudicación para pago, aunque ambas se refieran a idéntica cantidad; si bien aquélla ha de girarse a aquél a favor del que se reconoce el crédito y no del adjudicatario, según el artículo 58 del Reglamento. 3.^a No es deducible una partida que en el balance figura en el activo a favor de tercera persona, unas veces como cuenta corriente de valores y otras como depósito, pues figurando en el activo y en el pasivo y haciéndose cargo de éste un socio, dicha partida está incluida ya en la adjudicación para pago de deudas. (Acuerdo del Tribunal Central de 19 de Julio de 1927.) 35.

IX

No están exentas, sino sujetas al impuesto, las adquisiciones de fincas que, para los socios de uno de los Sindicatos federados, haya un Banco constituido por una Federación de Sindicatos.

Se impugnó la liquidación, alegando que la compra de fincas estaba comprendida entre las operaciones propias del Sindicato, según un Reglamento peculiar, y, por lo tanto, se hallaba incluida, según el número 9 del artículo 6.^º del Reglamento del Impuesto de Derechos reales, entre las exceptuadas de este impuesto, así como del Timbre, según la ley del mismo, por las Reales órdenes de Hacienda y Fomento que clasificaron el Sindicato. *El Tribunal Supremo declara sujeta al impuesto la compra aludida, confirmando la liquidación.* Según el artículo 5.^º de la ley de Contabilidad, la exención de tributos sólo puede acordarse en los casos y forma determinados en las leyes; y, por tanto, las Reales órdenes de Hacienda y Fomento, por las que se declaró el derecho del Banco a gozar de las exenciones tributarias otorgadas por la ley de Sindicatos de 28 de Enero de 1906, han de entenderse en

sentido estricto, sin que prevalezcan interpretaciones que modifiquen o amplíen los preceptos de ésta; y como quiera que el artículo 6.^º de la misma sólo concede la exención de Derechos reales y Timbre por los actos o contratos celebrados por los Sindicatos en tanto en cuanto tiendan de un modo directo a cumplir alguno de los fines enumerados en el artículo 1.^º de la ley, según sus Estatutos, es obvio que en obediencia a este precepto no basta para gozar de la exención establecida en el número 9 del artículo 6.^º del Reglamento del Impuesto de Derechos reales, que el contrato de que se trate esté incluido en los Estatutos sociales si al mismo tiempo no lo está en el artículo 1.^º de la ley de 1906, y no mencionando éste la compra de terrenos ya que sólo enumera como uno de los fines propios de los Sindicatos la adquisición de abonos, semillas, plantas, animales y demás *elementos de producción*, no puede incluirse tal compra de terrenos, sea para el Sindicato o para sus socios, entre los actos exentos, no es razón admisible que al aludirse a los *elementos de producción* se incluya implícitamente la tierra, porque siendo ésta el principal elemento, si el legislador la hubiera querido incluir, la hubiera designado en primer término y luego los demás como auxiliares, y si no, lo hizo así es porque no tuvo tal intención; a los Tribunales no incumbe mas que aplicar las leyes y no ampliar sus preceptos a casos que el legislador no tuvo en cuenta quizá porque cuando la ley se dictó no existía esa necesidad que hoy incumbe apreciar al legislador y no a los jueces. En el fallo se citan, en apoyo de esta doctrina, las Sentencias del Supremo de 12 de Marzo de 1924 y la de 8 de Octubre de 1917. (Sentencia del Tribunal Supremo de 19 de Febrero de 1927.) (*Gaceta del 7 de Diciembre de 1927.*)

X

Transcurrido el plazo de quince días desde que se conoce una liquidación, no puede reclamarse por errores de derecho, como lo sería si en un contrato de suministro ha lugar o no a deducir la tercera parte de la base por trabajo personal; las cuestiones no planteadas en vía administrativa no pueden serlo en la contenciosa, por lo cual en ésta no puede pedirse, desde luego,

en el caso expuesto, que se devuelva la tercera parte de lo ingresado, sino que hubiera debido plantearse exclusivamente la cuestión de si la reclamación se hizo en tiempo y hacer la súplica congruente, y la consecuencia de ello hubiera sido que el Tribunal, si había lugar a la afirmativa, mandase que la Administración resolviese en cuanto al fondo.

La resolución recurrida—el acuerdo de la Dirección de lo Contencioso de 12 de Junio de 1924—se limitó a desestimar la reclamación deducida ante la Administración, no por motivos de fondo, referentes a si era o no deducible la tercera parte de la base por trabajo personal, en cuyo examen no entró, sino por ser extemporánea en razón a que no era aplicable el artículo 167 del Reglamento de 1911 referente al derecho de devoluciones de cantidades satisfechas con error de hecho durante el plazo de cinco años, sino el 166, que fijaba plazo de quince días para impugnar los actos administrativos, *pasado el cual se estiman firmes y consentidos*; siendo la jurisdicción contenciosa de índole revisora, no puede conocer de cuestión no resuelta por la Administración activa y decidida sólo por ésta la cuestión procesal aludida, sólo esa cuestión es la que puede plantearse y resolverse por el Tribunal Supremo, es decir, si la reclamación había sido hecha en tiempo, y en caso de que la Sala decidiera la afirmativa, la consecuencia sería mandar que la Administración resolviese el fondo en el cual al Tribunal Supremo le está vedado entrar mientras la Administración no decida; pedida desde luego la devolución, excede tal declaración de la competencia del Tribunal por no estar agotada en ese punto la vía gubernativa, ya que no había decidido la Administración; además, no hay derecho pre establecido a favor del recurrente puesto que el artículo 166 del Reglamento sólo concede derecho al contribuyente para apelar en el plazo de quince días, y el 166, el de pedir devolución si hubo error de hecho en el de cinco años antes de que prescriba el derecho, según el 25 de la Ley de Contabilidad, y el caso aludido no es de error de hecho, sino de derecho a lo sumo, o de concepto, según constante jurisprudencia del Tribunal Supremo en Sentencias de 20 de Febrero de 1915, de 22 de Febrero de 1916 y auto de 1.^º de Octubre de 1903; que guarda estrecha analogía con el actual. (Senten-

cia del Tribunal Supremo de 5 de Marzo de 1927.) (*Gaceta de Madrid* de 9 de Diciembre de 1927.)

XI

El cobro por el beneficiario de una póliza de seguros, constituida para liquidar relaciones comerciales de una Sociedad con uno de los socios, por el importe del saldo de la liquidación y que había de abonarse al socio acreedor como beneficiario, o a sus herederos, al fallecimiento del asegurado, no puede estimarse como extinción de contrato de préstamo ni aplicársele la exención de tal si no se justifica la constitución de éste por medio de escritura pública, debiendo liquidarse como herencia por el importe de la póliza según el parentesco entre el asegurado y el beneficiario o sus herederos.

Los interesados alegaron en las dos instancias administrativas que la póliza era una manera indirecta de reintegrarse la Sociedad de un crédito de dudoso cobro; que la percepción de los créditos mercantiles no está sujeta a tributación; que ya se había satisfecho el impuesto de dicho crédito al disolverse la Sociedad, y, de mantenerse la liquidación de la póliza como herencia al beneficiario, se abonaría el impuesto dos veces; pidiendo, en consecuencia, se declarase exento del impuesto el abono de la póliza; como prueba se presentó, además de la partida de defunción del asegurado, un documento privado celebrado entre éste y la razón social, por el cual se declara la constitución de la póliza para satisfacer el débito del asegurado con la Sociedad y se compromete aquél a abonar las primas; una carta particular reconociendo el débito; la escritura de disolución social y testimonio notarial de los asientos de los libros comerciales de la Sociedad. El Tribunal Económico-Administrativo Central, por acuerdo de 16 de Diciembre de 1924, desestimó la reclamación y confirmó la liquidación. El Tribunal Supremo confirma este fallo. La cuestión discutida es si el perceptor de la póliza, como sucesor de la Sociedad y beneficiario de aquélla, tiene derecho, al hacerla efectiva, a que se le estime como extinción de préstamo y se la declare exenta, o

ha de liquidarse como herencia entre extraños. El precepto claro del artículo 30, apartado 7.º, del Reglamento de 1911 de que las cantidades que cobren los beneficiarios de las pólizas de seguro tributarán como herencia, en razón al parentesco entre aquéllos y el asegurado, no tiene otra excepción que el párrafo 8.º del mismo artículo, o sea que el beneficiario pruebe con escritura pública que la cantidad percibida es en pago de otra debida por el asegurado, entregada por concepto de préstamo, siendo, por tanto, imprescindible para gozar de la exención, justificar con documento público no sólo que se trata de una suma debida por el asegurado al beneficiario, sino que tal deuda procede precisamente de préstamo, puesto que no todas han de ser originadas por tal causa; y los documentos reseñados ni son escritura pública referente al préstamo, ni demuestran su constitución; por el contrario, ponen de manifiesto que no había mediado este contrato entre el asegurado y la Sociedad, sino unas relaciones comerciales de cuya liquidación resultó el saldo que se garantizó con la constitución de la póliza; la escritura pública de préstamo no puede suplirse por ningún otro documento, y no presentada aquélla, era inexcusable la liquidación de la póliza como herencia a extraños, no alcanzando la excepción del indicado párrafo 8.º (Sentencia del Tribunal Supremo de 9 de Marzo de 1927.) (*Gaceta de 9 de Diciembre de 1927.*)

XII

La exención otorgada a una Sociedad en cuanto a los impuestos de Derechos reales y Timbre por los actos relacionados con la ampliación de su capital, no puede ser extensiva a la compra de una concesión administrativa, aunque tal compra se satisfaga con fondos procedentes de la ampliación de capital.

La Sociedad pretendió se declarase la exención de la adquisición mediante compra, pagado en metálico, de la concesión administrativa de un salto de aguas, alegando que la ampliación de capital a que alude la Real orden de exención tuvo por finalidad exclusiva dedicar las pesetas que obtuviesen de la ampliación al desenvolvimiento de la Sociedad y desarrollo de su industria me-

diente la adquisición del salto de agua con el que se había de generar la electricidad, objeto de la explotación social. *El Tribunal gubernativo de Hacienda, en 7 de Marzo de 1924, desestimó la reclamación. El Tribunal Supremo confirma el fallo recurrido.* La Real orden de exención de tributos, dictada al amparo de la ley de protección a la industria nacional de 2 de Marzo de 1917, y Reglamento de la misma de 20 de Diciembre siguiente (artículos 1.^º y 12), sólo alcanzaba a la relación jurídica referente a la ampliación de capital y actos relacionados con la misma, incluso la emisión de acciones y obligaciones, y siendo esto así resulta claro, a sensu contrario, que no se hallan comprendidas en aquella exención las relaciones contractuales de la Compañía de finalidad distinta de acrecer el capital y que no implican la ejecución del acuerdo de ampliación, como es la compra de la concesión y del salto de agua, según la regla de hermenéutica legal, «la excepción confirma la regla general en los casos no comprendidos en ella—*exceptio firmat regula in casibus non exceptionis*»; el *aumento de capital social* y la *compra de la concesión y del salto* son dos relaciones jurídicas heterogéneas, totalmente independientes y distintas en absoluto por el *sujeto* que en la primera son los socios y la sociedad, y en la segunda dos entidades colectivas; por el *objeto* que en aquélla es la ampliación del capital social y en ésta la aplicación del aumento de dicha ampliación, sustituyéndose las acciones y obligaciones sociales con los bienes mismos y *por la ley* que los regula que en la primera es el Código de Comercio y en la segunda el civil; esta distinción se ratifica en la legislación especial del impuesto de Derechos reales, pues lo mismo la ley de 1900 que el Reglamento de 1911 regulan con absoluta separación lo referente a las concesiones y su enajenación y a las Sociedades y su constitución o transformación y las aporaciones a la misma de toda clase de bienes, e igual ocurre en los números 18 y 19, y 63 al 66 de la tarifa de 25 de Mayo de 1920 entonces vigente, para exacción del impuesto; las leyes y disposiciones del poder ejecutivo declaratorias de exacciones de impuestos son siempre de interpretación restrictiva y no extensiva; y, por último, las peticiones de la Sociedad, base de la concesión, se limitaron a los actos de ampliación de capital o exenciones arancelarias de compra de material y no puede pretenderse que las exen-

ciones comprendan actos como es la compraventa de la concesión, para los que no se pidió exención alguna, pues habría incongruencia entre lo pedido y lo otorgado. (Sentencia del Tribunal Supremo de 9 de Mayo de 1927.) (*Gaceta* del 23 de ídem.)

XII

Cuantía de la reclamación. Expropiaciones. No pueden ser objeto de reclamación ante el Tribunal Supremo los fallos de los Tribunales Provinciales referentes a liquidación cuya cuantía por principal sin recargos ni multas no llegue a 1.000 pesetas. No entra, por tanto, el Tribunal Supremo a definir el tipo de liquidación por expropiación forzosa, que el Provincial fijó en 0,50.

Adquirida una finca a virtud de acuerdo del Ayuntamiento de X. con el propietario que aceptó la tasación del arquitecto municipal, se presentó la escritura a liquidación del impuesto : el liquidador la giró al tipo del 4 por 100 como compraventa corriente ; reclamó el Ayuntamiento pidiendo se aplicase el tipo especial de 0,50, según el número 38 de la tarifa ; el Delegado de Hacienda, de conformidad con la Abogacía del Estado, rechazó la reclamación fundándose en que la expropiación no se había realizado ajustada a los trámites de la ley de 1879, y en que según Sentencia del Tribunal Supremo de 3 de Abril de 1922 era indispensable que el proyecto de ensanche estuviese definitivamente aprobado y que la expropiación se hubiese hecho con arreglo a dicha ley ; el Tribunal Provincial de lo Contencioso administrativo revocó el fallo del Delegado ; apeló el Abogado del Estado, y el Supremo declara que, dada la cuantía de la liquidación impugnada—que no llega a 1.000 pesetas—, no procede recurso de apelación, conforme al artículo 63, párrafo último de la ley de 22 de Junio de 1894, no debiéndolo haberlo admitido el Tribunal Provincial, cuyo fallo termina el asunto. (Sentencia de 31 de Mayo de 1927. (*Gaceta* de 28 de Diciembre de 1927.)

XIV

Pensiones. Herencia.—1.º Liquidadas unas pensiones deduciéndose previamente su capital del de la herencia, está obligado el heredero a satisfacer el impuesto como herencia por el capital de aquéllas al morir las pensionistas.—2.º Si el heredero no dió cuenta del fallecimiento de las pensionistas en el plazo reglamentario de pago, la liquidación ha de girarse según los tipos de la nueva legislación y no de la antigua.—3.º Dándose el mismo supuesto ha de pagarse el tributo por «retiros obreros», aunque el fallecimiento de las pensionistas sea muy anterior a la ley de creación de este tributo.

Caso.—Al fallecer en 1899 una persona se giraron liquidaciones por constitución de pensión y de hipoteca en garantía de la misma a nombre de unas pensionistas, y de herencia a nombre del heredero, habiéndose deducido previamente el capital de las pensiones de la masa hereditaria: fallecidas las pensionistas no se practicó liquidación hasta 1923 (en 1911 en un resultando se afirma que el heredero dió cuenta del fallecimiento de aquéllas, y en un considerando que no lo dió hasta 1923), en que se giraron a cargo del heredero «por herencia sobre el capital de las pensiones y por retiros obreros sobre el mismo capital; a cargo del mismo heredero por la extinción de la hipoteca que garantizaba las pensiones y por «pensiones» a cargo de una pensionista a quien acreció la pensión de otra; esta última liquidación fué dejada sin efecto por el Delegado de Hacienda, y la de hipoteca por el Tribunal Central, por acuerdo de 30 de Septiembre de 1924, que ratificó las otras dos liquidaciones. El Supremo, igualmente, mantiene estas dos últimas. Según los párrafos primero y segundo del número 17 del artículo 6.º, cuarto del 10 y 10 del 30 del Reglamento aplicable de 1911, están exentas la extinción de las pensiones cuando su constitución ha tenido lugar a cambio de la cesión de bienes o si el capital se rebajó del caudal hereditario, sin perjuicio de lo que deba satisfacer el cessionario o heredero por el capital deducido cuando se extinga la pensión; al acto jurídico de

la extinción de las pensiones constituidas por testamento sin cesión de bienes y con deducción del capital, no es aplicable el párrafo cuarto del artículo 14 del Reglamento, sino el 10 del 30, según el que al extinguirse la pensión constituida en la forma indicada, esto es, con rebaja del capital y sin entrega de bienes por el pensionista, satisface el impuesto el heredero, según el parentesco entre el causante y el adquirente, no cabiendo duda que los herederos hacen suyo, al extinguirse la pensión el capital de las mismas, con cuyos intereses se han pagado las pensiones, y que fué deducido de la masa hereditaria al fallecer el causante y constituirse las pensiones.—2.º Como al dar cuenta a la Administración en 1923 del fallecimiento de las pensionistas, ocurrido en 1911, habían pasado los plazos reglamentarios, debe, según el artículo transitorio de la ley de 2 de Abril de 1900 y el artículo 2.º de la disposición primera de la de 29 de Abril de 1920, es aplicable la tarifa vigente para sucesiones en el momento de presentarse la declaración, o sea, la de 25 de Mayo de ese año.—3.º Por los mismos motivos ese acto está comprendido en el artículo 12 de la ley de 26 de Julio de 1923 y 46 y 49 del Real decreto de 21 de Septiembre del mismo año, referentes al recargo del 5 por 100 sobre el capital transmitido para retiros obreros. (Sentencia del Tribunal Supremo de 3 de Junio de 1927. (*Gaceta* de 29 de Diciembre de 1927.)

GABRIEL MAÑUECO.

Abogado del Estado