

Jurisprudencia administrativa del impuesto de Derechos reales

XVI

Contratos verbales. Investigación. Para acreditar la venta de una finca es indispensable un documento público o privado, siendo insuficiente la prueba de declaración de testigos que afirman que aquella se había efectuado verbalmente entre comprador y vendedor porque están exentos los contratos verbales; instruido expediente de investigación para averiguar la realidad de la venta de la finca y presentada a liquidación posteriormente la escritura pública de ésta por precio cuatro veces menor que el que se decía había mediado en el contrato verbal, debe liquidarse la escritura comprobando el valor por los medios ordinarios o extraordinarios (tasación) y tomar por base el valor comprobado.

La cuestión es la de si ha de estarse al resultado de las pruebas del expediente de investigación—consistentes exclusivamente en declaraciones de testigos—para tener por vendida la finca al instruirse aquél, y por el precio que estos dijeron, o se ha de estar a lo que aparece en la escritura pública de venta de la misma finca entre los mismos contratantes presentada posteriormente. Según el artículo 67 del Reglamento de Procedimiento en materia de pruebas ha de atenerse la Administración a las leyes generales y reglamentos de cada ramo, y resuelto ya por el suprimido Tribunal Gubernativo de Hacienda en 13 de Octubre de 1923, que es

necesario para acreditar la existencia de un contrato liquidable de compraventa que conste en documento, al menos privado, sin que sea suficiente el convenio verbal que siempre preside al escrito, por oponerse a ello el artículo 6.^º, número 5.^º, y 47, párrafo segundo del Reglamento del Impuesto, según los que los contratos verbales están exentos mientras no se eleven a documento escrito y las transmisiones de bienes de todas clases que consten en documento público o privado están sujetas, es preciso atenerse a esta doctrina; y como las declaraciones de los testigos sólo demuestran (en el caso aludido) la existencia de un contrato verbal, no pueden servir para tener por otorgado un documento que no consta lo fuese, y, por lo tanto, no es admisible la presunción contraria, conforme al artículo 1.249 del Código civil, por no deducirse de un hecho probado; la nueva prueba aportada, consistente en declaraciones testificales, contradichas por los otorgantes, es ineficaz porque según los artículos 1.248 del Código civil y 659 de la ley de Enjuiciamiento, las pruebas deben examinarse con arreglo a la sana crítica, y conforme a ella no ha de admitirse que por simple coincidencia de declaraciones se decidan definitivamente asuntos en que suelen intervenir documentos, lo cual es de tener aquí en cuenta por estar exentas las transmisiones en que no median estos; efectuada la comprobación de valores, que arrojó gran aumento, utilizando el medio extraordinario de tasación, de la finca vendida en la escritura pública, se ha de liquidar conforme a tal aumento y ello es la más sólida garantía de los derechos de la Administración acerca del verdadero valor de aquélla. (Acuerdo de 26 de Octubre de 1926.)

XVII

Herencias. Comprobación. El valor de los bienes se ha de referir siempre al que tuviesen al fallecer el causante y la comprobación se ha de hacer por el líquido imponible o renta líquida del padrón o amillaramiento o catastro el año en que se causó la sucesión; no constando estos datos para efectuar aquella ni habiendo sido aprobada por la Abogacía del Estado cuando excede de 25.000 pesetas, ni notificada a los interesados, el expediente es nulo, y consiguientemente ninguna liquidación pue-

de efectuarse hasta que haya un valor consentido por los interesados o resuelto por decisión firme.

Según el artículo 59 del Reglamento del Impuesto, éste recae sobre el verdadero valor de los bienes cuando se celebró el contrato o efectuó el acto, con deducción de las cargas que lo disminuyan, y por lo tanto el valor de los bienes de una sucesión se ha de determinar con relación a la fecha del fallecimiento del causante ; la comprobación, tanto si se utiliza el líquido imponible como la renta líquida, se ha de verificar capitalizando el que figure en el padrón o amillaramiento o registros fiscales o trabajos catastrales aprobados, como lo prueba el artículo 76, párrafo tercero, que dispone deben presentar los recibos del primer trimestre del año en que falleció el causante, donde constan dichos datos, o certificación de la oficina respectiva ; y no constando el medio de comprobación auténticamente, por no haberse aportado los documentos aludidos, y no tratado en primera instancia la cuestión de si al fallecer el causante estaban o no catastrados los bienes, falta la base para determinar el valor de los bienes ; por otra parte, conforme al artículo 78 del Reglamento, al expediente de comprobación deben unirse todos los documentos que le sirvan de justificante, y conforme al 79 debe ser aprobada por la Abogacía del Estado y notificado al interesado para que manifieste su conformidad o formule reclamación económico-administrativa, y no hecho así, el expediente es nulo y la nulidad de éste lleva consigo la de las liquidaciones, no pudiendo examinar las cuestiones planteadas referentes a los tipos de liquidación en tanto no esté fijada de manera firme la base de liquidación si es que entonces se apelase. (Acuerdo del Tribunal Central de 9 de Noviembre de 1926.)

XVIII

Fianza. La sustitución de valores de una fianza no es acto sujeto al impuesto, por lo que no puede exigirse éste por el canje de títulos verificada por una Compañía de Seguros en sus reservas matemáticas.

La devolución solicitada por una Compañía de Seguros de los valores depositados por ella conforme a la ley de 14 de Mayo de

1908 y calificados como bastantes por el Ministerio del Trabajo, al efecto de sustituir tal garantía por otros distintos, no puede estimarse jurídicamente como cancelación de fianza por subsistir íntegramente la obligación de afianzamiento anterior y quedar reducida la operación a sustitución de unos valores por otros, y, por tanto, conforme al artículo 2.^º de la ley de 2 de Abril de 1900 y 16 del Reglamento y 26 de la tarifa, ha de declararse no sujeto el canje de valores, pues lo gravado es la constitución y cancelación de la fianza, pero no la sustitución de la garantía, doctrina ya establecida por el Tribunal Supremo en su sentencia de 17 de Octubre de 1916 y por la Dirección de lo Contencioso por acuerdo de 17 de Abril de 1920. (Acuerdo del Tribunal Central de 15 de Octubre de 1926.)

XIX

Prórroga ordinaria. No es motivo para negarla la omisión del domicilio de los herederos, lugar de los bienes, nombre y domicilio de los legatarios y último domicilio del causante, padecida en el escrito, pidiéndola, si tales circunstancias aparecen en el testamento, y partida de defunción presentados, y lo único que restaba fué el domicilio de los herederos.

En todo lo demás se cumplieron los requisitos del artículo 103 del Reglamento en cuanto al plazo y documentos exigidos y constando en éstos los datos indicados, salvo el último, no hay verdadera base para negar la prórroga, toda vez que antes de negarla debió advertirse a los interesados la omisión (y la hubieran subsanado), pues es norma de la Administración, repetidamente preconizada, dar facilidades al contribuyente de buena fe para cumplir los preceptos legales si no se perjudica a la Hacienda, como ocurre en el caso expuesto, ya que la prórroga, conforme al artículo 105 del Reglamento, lleva consigo el abono de los intereses de demora desde el día siguiente a la fecha del plazo prorrogado hasta la presentación del documento por la cantidad que devengue el acto; y tanto más cuanto que los interesados subsanaron la omisión en el escrito de apelación. (Acuerdo del Tribunal Central de 28 de Septiembre de 1926.)

XX

El acuerdo de un Centro directivo de que se devuelva una fianza por haber cambiado los valores, acreditado que fuere el pago del impuesto de Derechos reales por la cancelación, no supone la obligación inexcusable de abonarle, porque la calificación jurídico-fiscal del acto y la exacción correspondiente, si procediese, son propias y exclusivas de los abogados del Estado y de los liquidadores del impuesto.

Es privativo de los Abogados del Estado y de los Registradores de la Propiedad, en las capitales y en los partidos judiciales, respectivamente, el examen de los documentos y la calificación de los actos que deben tributar o que están exentos o no sujetos sin perjuicio de la acción fiscal del presidente del Tribunal Supremo de la Hacienda pública y de sus delegados y de la facultad revisora que corresponde a la Dirección de lo Contencioso o Abogados del Estado, conforme al artículo 135 en relación al 126 y 79 del Reglamento, y, por tanto, el acuerdo expresado, ajustado al artículo 164 de éste, no tiene trascendencia ni supone que haya de abonarse el impuesto si el acto no estuviere sujeto, porque está supeditado a lo que decida el liquidador, y mientras, en vista de los documentos, no se califique el acto, se exija el impuesto o se declare exento, no hay obligación de abonar el impuesto ni hay acto reclamable, por lo que el Tribunal tampoco puede declarar *a priori* que un acto determinado esté o no sujeto. (Acuerdo del Tribunal Central de 15 de Octubre de 1926.)

XXI

Investigación. Otorgado un contrato de compra de una dehesa por una Federación agraria en escritura pública, la cual fué presentado oportunamente a liquidación del impuesto, es nulo el expediente de investigación incoado por otra Abogacía del Estado y las liquidaciones giradas por ésta en razón a no ser prueba bastante de la existencia de este primitivo contrato, con ca-

rácter diferente de aquél, ni el sueldo de un periódico, ni el informe de un alcalde, ni la forma especial en que se decía celebrado.

A virtud de noticia de un periódico de haberse firmado la compra de una dehesa por una Federación Católico-agraria, se incoó expediente de investigación por la Abogacía del Estado, por no haberse presentado a liquidación el documento correspondiente, pidiendo datos al alcalde del pueblo donde radicaba la finca ; éste informó que era público que la habían comprado los vecinos cuya relación acompañaba, los cuales se habían ya posesionado de ella y *la habían dividido en parcelas para el cultivo de la tierra, pagando a prorrata el precio de la compra*; requeridos *los interesados* para que presentaran a liquidación, no contestaron, y días después oficiaron manifestando que quien compró la dehesa fué el Sindicato agrícola ; la Abogacía liquidó la compra con multa de 100 por 100 e intereses de demora ; esta liquidación fué impugnada, manifestando que la escritura pública de compra fué presentada oportunamente en la Abogacía del Estado de M., donde se otorgó y donde residían los vendedores. El Tribunal Provincial confirmó la liquidación fundándose en que se trataba de sustituir el primitivo contrato por otro en que apareciera como comprador el Sindicato. *El Tribunal Central*, ante quien se presentó sólo certificación del contrato expedida por el secretario de la Federación, pidió la escritura original de compra de la dehesa a favor del Sindicato católico, y, en definitiva, *revoca el acuerdo apelado y declara nulas las liquidaciones, pasando el contrato original con la instancia dirigida a la Abogacía en que ésta consignó la nota de exención para que aquélla haga uso del artículo 126 del Reglamento del Impuesto. Fundamentos* : La Administración tenía el deber, conforme al artículo 147 del Reglamento, de promover la investigación acerca de la existencia de un contrato escrito no presentado a liquidación, y las presunciones derivadas de ese expediente confirmaron la afirmativa, planteándose así la cuestión fundamental, o sea si a los efectos de la liquidación del impuesto ha de atenerse la Administración al contrato presentado o ha de estimar, a virtud de los elementos que integran aquél, probada la existencia de otro canjeado por éste ; atendida la prueba, la sustitu-

ción, caso de existir, sólo ha podido afectar al lugar del otorgamiento y a que aparezca como comprador en la escritura un Sindicato agrario y sin negar la posibilidad de ello, ni la noticia de un periódico, ni la circunstancia bien extraña de que en el contrato presentado sólo se habla del Sindicato en la primera condición, refiriéndose las demás a «los señores arrendatarios», constituyen prueba bastante para estimar justificada la sustitución y prescindir del contrato público presentado; otorgado este en M., la Abogacía del Estado correspondiente es la competente para liquidar, según la regla primera del artículo 98 del Reglamento, y declarado por ella exento el acto según el número noveno del artículo 6.^º del mismo, a ello ha de estarse por lo que las cuestiones iniciales, calificación jurídica del documento, personas obligadas al pago y en su caso la exención no puede examinarlas el Tribunal sino la Dirección de lo Contencioso, conforme al artículo 126 de aquél. (Acuerdo del 13 de Agosto de 1926.)

XXII .

El contrato celebrado para la impresión de documentos de un Centro oficial y su encuadernación, mediante presupuesto formulado por el industrial y aprobado por aquél es un acto exento por tratarse de compra de muebles hecha por el Estado.

Esta doctrina, ya fijada por el Tribunal en otro acuerdo, se basa en los siguientes fundamentos: El concepto jurídico fiscal de contrato de suministro atribuido al expresado, no puede prevalecer después de la reforma hecha por Real decreto de 27 de Abril de 1926, puesto que el artículo 16 define dicho contrato «aquel en que una persona se obliga a entregar a otra en plazos sucesivos, mediante precio o compensación de otra especie, una pluralidad de objetos muebles o unidades de agua, gas, etc.», cuya cuantía se condiciona por las necesidades del adquirente y no se puede fijar de antemano sino en términos sujetos a rectificación, definición que ha de aplicarse al caso expresado por no ser una modificación de preceptos reglamentarios sino una aclaración del concepto del contrato de suministro; en el caso expuesto no concurren las circunstancias exigidas en dicho precepto por cuanto no se contrató la entrega sucesiva y periódica de los objetos muebles contratados

subordinada a las necesidades del adquirente; tampoco es contrato ejecución de obra, porque según el artículo 17, párrafo tercero del Reglamento, es nota característica de éste que la obra contratada haya de ejecutarse y quedar incorporada en cosa propiedad del contratista, lo que aquí no ocurre; y, por el contrario, el mismo artículo 17 dispone que cuando el contratista se obliga a ejecutar una cosa mueble, suministrado los materiales, se calificará el contrato de compraventa y se liquidará como tal, circunstancias que se dan en el caso actual; y recayendo sobre el Estado la obligación de satisfacer el impuesto, conforme al artículo 58 del Reglamento, dado que el contrato se perfeccionó, conforme al artículo 1.450 del Código civil, en el momento de ser aprobado por el organismo administrativo por existir entonces la conformidad, base del consentimiento, antes de la reforma del Real decreto de 27 de Abril de 1926, los preceptos anteriores y no los de este último son los aplicables, y a tenor del artículo 6.^o, número segundo del Reglamento, debe ser declarado exento. (Acuerdo del Tribunal Central de 9 de Noviembre de 1926.)

XXIII

Procedimientos. Las reclamaciones económicoadministrativas no pueden referirse mas que a un solo acto administrativo; y el Tribunal Provincial ha de constituirse por el Delegado de Hacienda, Interventor, jefe de la Oficina respectiva y Abogado del Estado como secretario; por lo que formulada una reclamación económicoadministrativa contra la liquidación del impuesto de derechos reales y contra la de Timbre conjuntamente en un solo escrito y fallada por el Tribunal sin asistencia del administrador de Rentas encargado del Timbre, es nulo todo lo actuado después de la reclamación, debiendo el interesado formular una reclamación distinta por cada acto, en el plazo de quince días, bajo apercibimiento de tenerle por desistido.

Tal es la doctrina que fija el Tribunal Central, fundándose en los artículos 23 del Reglamento de Procedimiento de 29 de Julio, 3.^o del Real decreto de 16 de Junio y Real decreto de 21 de Junio, todos de 1924, por ser los indicados vicios sustanciales que causan nulidad.

XXIV

Moratorias. Multas. División de varias herencias poseídas en común. El efecto de la moratoria es rehabilitar los plazos para presentar los documentos y no procede imponer multa, si los interesados presentaron la escritura en el plazo de la moratoria y facilitaron todos los documentos para liquidar una herencia causada antes de aquélla, aunque la escritura particional se otorgase en el plazo de la misma moratoria. División de varias herencias no es acto sujeto.

Al liquidarse unas testamentarías, presentadas durante el plazo de moratoria otorgado por el Real decreto-ley de 29 de Junio de 1925, se impuso la multa del 100 por 100, la cual fué impugnada porque dada la fecha de presentación, debía estimárselas exentas de ella, o en todo caso imponer el 30 por 100; el Tribunal Provincial rebajó la multa al 30 por 100, fundado en que la moratoria era inaplicable, a), porque el perdón se concedía a los que declarasen las verdaderas bases contributivas y los interesados declararon un valor inferior al que apareció; b), porque la declaración de un valor amillarado no impide se atribuya a los herederos una ocultación maliciosa, pues el amillaramiento no refleja el valor real de los bienes; c), porque los perdones deben ser aplicados restrictivamente como normas de excepción. Se suscitó además la cuestión si procedía liquidar la división material de varias herencias poseídas en común, conforme al número 64 de la tarifa, impugnando la afirmativa el interesado, fundado en el artículo 18 del Reglamento, y la sentencia del Tribunal Supremo de 18 de Febrero de 1922, y resolviendo el Tribunal Provincial en sentido afirmativo, porque la exención reglamentaria era para el caso de una herencia y aquí se trataba de la división de tres. *El Central anula las liquidaciones giradas por dichos conceptos.* Es procedente aplicar el Real decreto de moratoria de 29 de Julio de 1925 porque no puede afirmarse que no se declarase el verdadero valor de los bienes ni aparece que ocultasen ninguno, y aceptaron desde luego la valoración comprobada y cooperaron a realizarla; sea la que quiera la relación entre el valor real y el que conste en el amillaramiento éste es un medio ordinario de comprobación, según el ar-

título 74 del Reglamento, y no puede privarse a nadie de acogerse a la moratoria si valoraron los bienes en cantidad superior a la de la capitalización del líquido imponible amillarado; no es acertado el criterio, según el que las leyes de moratorias son de interpretación restrictiva y, por el contrario, según la sentencia de 15 de Diciembre de 1922, «el amplio designio de benevolencia a que responden impide excluir de la indemnidad a ningún deudor de la Hacienda que por la letra o sentido puedan acogerse a la concesión, y exige que las dudas se resuelvan siempre en sentido favorable al obligado; tampoco es obstáculo que la escritura de partición esté otorgada dentro del plazo de la moratoria (ya que el artículo 2.^º priva del beneficio a los actos otorgados en ese plazo), pues el acto determinante de la obligación de contribuir no es dicha escritura, sino el fallecimiento de los causantes ocurrido con anterioridad; el efecto de haberse acogido a la moratoria es el de rehabilitar los plazos caducados y colocar al contribuyente en la situación normal para cumplir los preceptos reglamentarios y hacer las declaraciones correspondientes, y si bien entre dichos preceptos se encuentra el artículo 180, castigando la ocultación maliciosa con multa de 20 por 100 y estimando como tal la que excede del 25 por 100, el mismo precepto excluye el caso en que se faciliten los elementos necesarios para la comprobación y acepten el valor.

En cuanto a la segunda cuestión, el Reglamento, al exceptuar la partición de una herencia de la regla de que se liquide la división material de cosas poseídas en común, según el párrafo 25 del artículo 18, no ha querido limitar la excepción al caso de que sea una sola herencia la dividida, pues ello pugna con el espíritu del Reglamento, pues si en vez de dividirse dichas herencias en una sola partición lo hubieran sido en varias, no hubiera ofrecido dudas la excepción, interpretación que está acorde con las sentencias de 19 de Noviembre de 1921 y 13 de Diciembre de 1922 del Tribunal Supremo. (Acuerdo del Tribunal Central de 2 de Noviembre de 1926.)

GABRIEL MAÑUECO.

Abogado del Estado.