

Jurisprudencia administrativa del impuesto de Derechos reales

L

Procedimiento. Recurso interpuesto por un liquidador contra acuerdo de la Dirección de lo Contencioso que declaró que un interesado tenía derecho a la devolución de la tercera de cierta multa impuesta en expediente de investigación y cobrada por el Liquidador.

El Tribunal Central desestima el recurso, no por su interposición por aquel que se abstuvo de tratar ninguna otra cuestión distinta de la multa, sino porque el acuerdo de la Dirección termina la vía gubernativa ya que según el artículo 3.º del Reglamento de 13 de Octubre de 1903 y el 43 del actual de 29 de Julio de 1924 en ningún procedimiento puede haber más de dos instancias o grados y la resolución que dicten el Ministro, Directores o Tribunal gubernativo termina aquélla no dándose contra ella más que el recurso contencioso-administrativo. (Acuerdo del Tribunal Central de 30 de Marzo de 1926.)

LI

Deducción de deudas. No son deducibles en la testamentaria de una persona las deudas constituidas mediante pagarés firmados por aquélla y por un fiador si aparece que el fiador es

el heredero del deudor y la firma no está reconocida por el deudor judicialmente en forma legal. Trámite de alegaciones en segunda instancia.

Los documentos privados no tienen aparejada ejecución si no han sido reconocidos bajo juramento ante el Juez competente para despachar aquélla, según el artículo 1.429 de la ley de Enjuiciamiento civil, y sólo mediante esos requisitos serán admisibles los documentos privados para que se deduzcan las deudas consignadas en ellos en las testamentarias de sus firmantes, y no cumplido tal requisito al morir el causante, fecha de adquisición de todos los derechos derivados de su muerte, según el artículo 657 y 989 del Código civil y 51 del Reglamento del Impuesto, no puede admitirse como deuda del causante deducible la consignada en pagarés que tienen carácter puramente privado y que al fallecer aquél no tenían fuerza ejecutiva, no siendo suficiente el reconocimiento de la firma por los herederos, según los artículos 1.225 del Código civil y 1.430 al 1.433 de la ley de Enjuiciamiento civil y sentencia del Supremo de 2 de Diciembre de 1922; tampoco es suficiente el que ha verificado el fiador que se reservó el beneficio de excusión y por ello no podía ser compelido al pago de las deudas sino en defecto del deudor, según el artículo 1.830 del Código civil; con otro criterio sería facilísimo la simulación de deudas para defraudar el impuesto y por ello se dictó la Real orden de 24 de Junio de 1918 declarando la inejecución de una sentencia del Supremo de 1 de Abril del mismo año, que admitió una rebaja por deuda del caudal hereditario; el trámite de alegaciones y pruebas sólo lo establece el artículo 63 del Reglamento de Procedimientos para la primera o única instancia, siendo admisible en la segunda sólo cuando haya más de un reclamante, según el artículo 89 del Reglamento de Procedimientos. (Acuerdo del Tribunal Central de 8 de Abril de 1926.)

LII

Contrato de obra con suministro de materiales. Cuando no consta especificada la parte de precio dedicada a las obras y la del suministro, es preciso aplicar el artículo 24 del Reglamento, com-

prendiéndose para las primeras 1/3 y 2/3 para el segundo, debiendo estar incluida tal especificación en los documentos presentados a liquidación para que pueda ser tomada en cuenta y no en otros posteriores y extraños al contrato.

Así lo resuelve el Tribunal Central en virtud de lo preceptuado en el artículo 24 citado y sentencias del Tribunal Supremo de 28 de Octubre de 1921, 17 de Febrero de 1922 y 28 de Marzo de 1923, determinando además que a tenor de lo prevenido en el artículo 20 del Reglamento de 29 de Julio de 1924, la reclamación económico-administrativa de un interesado somete al Tribunal, en cualquier instancia, todas las cuestiones que ofrezca el expediente, aunque no hayan sido planteadas por aquél, y, por ello, puede el Tribunal rectificar de oficio los errores o equivocaciones aun las materiales que aparezcan en las liquidaciones, sin que ello afecte a la validez de la liquidación sino sólo a su corrección, conforme al párrafo tercero del artículo 1.266 del Código civil. (Acuerdo del Tribunal Central de 6 de Abril de 1926.)

LIII

Suministros. La compra de máquinas para trabajos de oficina, verificada por una dependencia del Estado previa celebración de un concurso, no ha de liquidarse como suministro número 21 de la tarifa, sino como compra de muebles, la que, por recaer la obligación del pago como comprador sobre el Estado, está exenta, conforme al número 1.º del artículo 3.º de la ley y 2.º del artículo 6.º del Reglamento, del impuesto. Tratándose de una reclamación contra acto de una dependencia central (Caja de Depósitos), es competente el Tribunal Central.

El contrato fué objeto de un expediente para la fijación de condiciones y celebración del concurso, por lo que es imposible estimarle como de venta de mercancía en el establecimiento público de venta a que se refiere la exención del número 5.º del artículo 3.º de la ley; la cuestión esencial es si es o no un suministro, término administrativo no definido en el Código civil sino en Real orden de

18 de Febrero de 1905, que lo define como comprensivo de la venta de muebles por peso, número o medida a que se refiere el artículo 1.452 del Código, si bien eso no es absoluto, pues en el artículo 5.º, apartado octavo del Reglamento, se ve no estima que el suministro se contraiga a las cosas fungibles a que alude el Código, admitiéndose, pues, tal definición sólo en términos generales; por otra parte, según sentencia del Tribunal Supremo de 8 de Julio de 1911 (*Gac.* 10 de Noviembre), el suministro tiene por objeto proveer las necesidades de la Administración de objetos que se cuentan, pesan o miden, y se emplean para transformarlos, consumirlos o usarlos sin incorporarlos a un inmueble o mueble; por lo que la compra de las máquinas aludidas no reúne estos caracteres de suministro, debiendo ser calificada aquélla como compra de bienes muebles; y como el Estado es el adquirente, el contrato está exento del impuesto; otra cosa pugnaría con el concepto del vocablo, con la doctrina fijada en sentencia del Supremo de 29 de Abril de 1910 y en Resoluciones de la Administración, no debiendo interpretarse el apartado k, artículo 2.º de la ley del Impuesto, y 5.º, apartado 8, y 24, párrafo primero del Reglamento, en sentido extensivo que comprenda todo lo que se pueda transmitir. (Acuerdo del Tribunal Central, 27 de Abril de 1926.)

LIV

Multa del 50 por 100 por no presentación de documentos a liquidación. Si se deja transcurrir el plazo reglamentario para presentar a liquidación aquél y sólo se verifica por requerimiento del liquidador, proceda la imposición de la multa del 50 por 100.

Así lo declara el Tribunal Central, vistos los artículos 8.º y 12, párrafo primero de la ley de 1900, primero del 101, primero del 180 del Reglamento y la disposición 7.ª del artículo 7.º de la ley de 26 de Julio de 1922, en atención a que dichas disposiciones establecen el plazo de treinta días para presentación voluntaria de los documentos y castigan con el 20 por 100 si presentan en los treinta días siguientes, y con el 30 por 100 pasados estos últimos, pero

siempre voluntariamente, pues independientemente de esas sanciones la ley de 1922 fija la penalidad del 50 por 100 para el caso de que los documentos no se presenten espontáneamente por el contribuyente, sino por requerimiento de la propia Administración, elevándose al 100 por 100, si por negativa infundada de aquél a facilitar documentos ha de hacerlo ésta con sus medios propios, no siendo admisible que las multas de la ley del 22 sólo puedan imponerse después de transcurrir, por culpa del contribuyente, el duplo del plazo reglamentario, pues dicha ley sólo atiende al hecho de que la presentación se verifique por iniciativa del contribuyente o por requerimiento administrativo. (Acuerdo del Tribunal Central de 27 de Abril de 1926.)

LV

Venta de mercancías en bloque por escritura pública. No está exenta del impuesto, sino sujeta como venta de muebles. Fianza. No puede calificarse como tal la prelación que se establece contractualmente sobre los bienes vendidos por el importe del precio aplazado para cobro de éste. Debe liquidarse como venta de muebles la cesión de enseres de una tienda, del menaje industrial y del nombre comercial.

La primera cuestión a resolver es si la venta de los géneros de un establecimiento mercantil, hecha en bloque o conjunto, mediante escritura pública, está comprendida en la exención del artículo 6.º, número 8.º del Reglamento; esta exención se contrae a los contratos privados en los establecimientos públicos de venta, y dentro de ella sólo cabe comprender los que constantemente se celebran en dichos lugares para adquirir las mercancías precisas para la vida, siendo su fundamento la dificultad de gravar dichas convenciones, el hallarse ya sujetos a la contribución industrial y el ser ajenos al impuesto de derechos reales; en el caso aludido no se trata de venta de géneros aislados, sino de un traspaso de todas las mercancías de un establecimiento, completado además porque antes se había ya adquirido el menaje, instalación industrial y nombre comercial, y estas dos ventas deben liquidarse como cesión de bienes muebles, número 47 de la tarifa; no es aplicable

la *exención reglamentaria de los contratos por correspondencia*, aunque existen cartas preliminares sobre la venta, cuando aquéllos se confirman o se ratifican en escritura pública, que es el documento liquidable, pues en otro caso sería fácil eludir el impuesto, haciendo preceder a todo contrato público la oferta y la aceptación por carta; el pacto establecido en la escritura de venta, por el que el crédito a favor del vendedor, resultante del precio aplazado de la misma venta gozara, además de su prelación como escriturario, la especial del número 1.º del artículo 1.922 del Código civil sobre todos los bienes y enseres del traspaso, contrato que *el liquidador calificó y liquidó como fianza*, no es liquidable por tal concepto, y así debe anularse la liquidación hecha, por cuanto la prelación se halla establecida por dicho artículo del Código y regiría aun sin estipulación de las partes, y además porque no se constituye válidamente dicha fianza en cuanto a los géneros y enseres de la tienda, ya que es requisito esencial del contrato de prenda, que es al que equivale la fianza pignoratícia administrativa, sin que conforme al artículo 1.863 se ponga en posesión de la prenda al acreedor, o un tercero de común acuerdo, cosa que aquí no se hizo, y no se trata de un defecto intrínseco del que deba prescindirse, según el artículo 40 del Reglamento, ya que dicha prelación no implica afección expresa de bienes o garantía de carácter real a favor del acreedor, lo cual es necesario para estimar existe prenda; no girada la liquidación por cesión de los enseres y nombre comercial, debe girarse. (Acuerdo del Tribunal Central de 27 de Abril de 1926.)

LVI

- 1.ª *La Dirección de lo Contencioso puede acordar la revisión de las notas de aplazamiento del impuesto consignadas según la ley de Protección de industrias.* 2.ª *El aplazamiento sólo alcanza a la constitución social o actos relacionados directamente con ella, no a un contrato de suministro celebrado por la Sociedad.* 3.ª *El decidir si hay base para liquidar es de la competencia del liquidador.*

Primera cuestión. La Dirección de lo Contencioso tiene competencia para acordar la revisión de una nota de aplazamiento de

pago del impuesto por un contrato de suministro (aplazamiento acordado a virtud de lo dispuesto en la ley de Industrias de 2 de Marzo de 1917) aunque se alegue que por haber sido objeto aquella de resolución del Tribunal Provincial y no tratarse por tanto de una liquidación sino de fallo su resolución compete al Central.

Segunda cuestión. Si la Real orden que otorga como consecuencia de la ley citada la suspensión de la práctica de la liquidación de todos los actos relacionados con la Sociedad F. debe ser extensiva al contrato de suministro celebrado por ésta, por cuanto se hizo depender la validez y eficacia del mismo de que llegara a constituirse dicha entidad mercantil.

Tercera cuestión. Si en todo caso dicho contrato no es liquidable ahora, sino cuando termine y se pueda fijar la base necesaria. En cuanto a la primera, la reclamación económico-administrativa formulada por el denunciante contra acuerdo de la Abogacía que desestimó su denuncia referente a no haberse pagado el impuesto por el suministro, versó sólo acerca de ese extremo y lo mismo ocurrió en el fallo Provincial y, por tanto, no puede afirmarse que las notas de aplazamiento de la liquidación fueran objeto del fallo ni impugnadas actuando, por ello la Dirección de lo Contencioso con plena competencia conforme al artículo 126 del Reglamento al acordar la revisión de las referidas notas de aplazamiento de la liquidación. En cuanto a la segunda, dados los términos de la Real orden de suspensión de las liquidaciones en armonía con la ley de 2 de Marzo de 1917, comprendía los actos relacionados con la constitución de la Sociedad, o sea los que integran esta constitución, pero racionalmente no puede extenderse ese concepto a los que sean materia propia de la actividad social una vez constituida, aunque se arguya tienen una relación más o menos directa con la constitución, pues en tal supuesto se comprenderían en la exención actos ajenos por su naturaleza a la constitución de la Sociedad, como lo es el contrato de suministros y se carecería de norma para fijar el alcance de la exención tributaria, que por su carácter de excepción ha de ser restrictiva; en el Reglamento de Protección a las industrias de 20 de Diciembre de 1917 y en el de 24 de Mayo de 1924 se precisan el alcance de las exenciones de Derechos reales y Timbre, haciéndolos extensivos a los actos que envuelvan un desarrollo del negocio social (lo cual no ocurre con

el suministro, que sólo es acto propio de la explotación del negocio mismo), y determinando que comprende la ampliación, refundición o transformación de la Sociedad y de su capital, emisión de acciones y obligaciones y ampliación o mejora de industria, y en ninguno de esos conceptos se halla el de suministro: no influye el hecho de que se hiciera depender la validez del contrato de suministro de la constitución de la Sociedad, pues es claro que mientras ésta no se constituyera no podía funcionar y el suministro era función social y acto propio de la Sociedad, no añadiendo nada a la esencia del contrato y aunque la intención de los que promovían la Sociedad fuera el aseguramiento previo del negocio industrial, ello no cambia la naturaleza jurídica del acto a los efectos tributarios cuyo alcance no está subordinado a la voluntad de las partes. En cuanto a la tercera no puede tratarla el Tribunal Central, porque, según el artículo 135 del Reglamento, es función privativa de los liquidadores el examen y calificación jurídica y fiscal de los documentos y, por tanto, apreciar si hay o no base liquidable de presente, o si se ha de aplazar o exigir nuevos datos ajustándose a dicho Reglamento y al Real decreto de 9 de Marzo de 1926, modificativo del artículo 50 de aquél. (Acuerdo del Tribunal Central de 27 de Abril de 1926.)

LVII

Plazo para reclamar. El que otorgan los artículos 166 y 170 del Reglamento del impuesto de Derechos reales y 62 del de Procedimiento de 29 de Julio de 1924 es el de quince días hábiles desde el siguiente al en que haya sido o deba estimarse como notificado el acto administrativo, y pasado aquél, las liquidaciones son firmes, por lo que transcurridos antes de apelar más de los quince desde el siguiente al del pago, en qué el interesado conoció y se dió por notificado de dicho acto, de una girada por la Caja General de Depósitos, la liquidación está consentida y la reclamación es extemporánea, no pudiendo el Tribunal Central, competente por apelarse de acto de oficina central, examinar el fondo del asunto. (Acuerdo del Tribunal Central de 30 de Junio de 1926.)

LVIII

Recurso de queja. Es improcedente el promovido contra la demora en la resolución de una reclamación entablada ante un Tribunal provincial, alegándose la infracción del artículo 25 del Reglamento de Procedimiento, que fija cuatro meses para dictar fallo, y el artículo 100, si aparece que el recurso no se entabla contra un determinado funcionario, sino contra el Tribunal mismo por la demora en la sustanciación y resolución, y si del conjunto de la prueba se deduce concurren las causas extraordinarias a que el mismo artículo 25 se refiere, cuales son, de una parte, el haber omitido el apelante la cita de los preceptos infringidos, de otra el haber sido preciso pedir aclaraciones al liquidador sobre la liquidación girada, y de otra la situación extraordinaria en que se halló el Tribunal provincial por haber fallecido el empleado encargado de los recursos y sido trasladados otros varios, todo lo que justifica que no se acceda al recurso, que determinaría un expediente de responsabilidad que aquí no se da. (Acuerdo del Tribunal Central de 1 de Junio de 1926.)

LIX

1.ª *La prórroga concedida a un heredero surte efecto en cuanto a todos los demás, no siendo necesaria la solicite cada uno de ellos individualmente.*

2.ª *No hay ocultación maliciosa, aunque haya aumento de valor en la comprobación de valores superior al 25 por 100, si no se ocultó en las declaraciones presentadas a liquidar finca alguna y se facilitaron los datos posibles a la Administración, aceptando el mismo perito de ésta para la tasación pericial y conformándose con ésta.*

Este acuerdo se dicta a virtud de apelación interpuesta por el denunciante del expediente de ocultación a que se refiere el de 2 de Junio de 1925 (REVISTA, Diciembre íd., pág. 905); verificada la tasación según aquél, arrojó un aumento de más del 25 por 100 sobre el valor declarado por la nudopropietaria, pero sin que se descubriese finca alguna ocultada por ésta, que, al contrario,

declaró algunas que no eran de la herencia, y se conformó con la tasación del perito de la Administración.

La Administración declaró no había ocultación maliciosa y era improcedente toda multa; el denunciante apeló, y el Tribunal Central establece la doctrina del fallo.

Fundamentos.—En cuanto al punto primero, la interpretación más racional del artículo 103 del Reglamento es la de que la prórroga solicitada por un heredero beneficia a los demás: a) Porque aquél exige se manifieste el nombre y domicilio de los herederos, lo que sería inútil si todos hubieren de pedirla; b) porque basta que la herencia haya sido aceptada y se haya efectuado la división y adjudicación del caudal hereditario no se sabe quiénes son los herederos en definitiva, y tales requisitos suelen faltar al pedirse la prórroga, no debiendo exigirse que todos insten este beneficio; c) porque, de contrario, habría que admitir el derecho de cada heredero o legatario a promover expedientes separados, lo que daría lugar a diversas prórrogas contra la práctica de otorgarla, aunque la pida uno solo; por otra parte, reconocido por el artículo 109 del Reglamento el derecho de completar la liquidación provisional adicionando bienes o valores emitidos, es lógico se conceda el derecho a obtener prórrogas para las declaraciones adicionales, lo mismo que para la presentación ordinaria de documentos, y, por lo tanto, no debe estimarse que por haberse presentado una declaración provisional de bienes se pierda el derecho de pedir prórroga ni que dejen de alcanzar los efectos de la concedida a otro heredero, no siendo justo admitir renuncia de derechos que no se ha hecho ni se deduce de presunción legal, y por todo ello son admisibles las dos relaciones provisionales presentadas dentro del plazo reglamentario, sin que en ellas se ocultasen bienes algunos.

En cuanto al segundo punto, si bien en general es maliciosa la ocultación superior al 25 por 100 del valor declarado por los interesados, según el artículo 180 del Reglamento y ley de 26 de Julio de 1922, el párrafo noveno de aquél previene no se apreciará ocultación cuando los interesados faciliten todos los elementos necesarios para la comprobación y acepten el valor que fije la Administración y circunstancias que concurren, pues el valor declarado fué superior al del amillaramiento, primero de los medios de comprobación según los artículos 74 y 81 del Reglamento, y no se difi-

cultó la tasación pericial, pasando por la de la Administración, sin designar perito; y no habiendo ocultación de bienes y valores, y formulada la denuncia antes de vencer el plazo para presentación de documentos, lo cual es condición indispensable para denunciar, según el artículo 151 del Reglamento, debe desestimarse la denuncia, no habiendo multa alguna que imponer; respecto de la fianza constituída por el denunciante, debe resolver la Abogacía del Estado, a disposición de la que se constituyó. (Acuerdo del Tribunal Central de 27 de Julio de 1926.)

GABRIEL MAÑUECO.

Abogado del Estado.