

Jurisprudencia administrativa del impuesto de Derechos reales

XVIII

La institución de legado hecha con la condición de que sea entregado libre de todo gasto e impuesto implica que el de derechos reales de aquél esté a cargo del heredero y no es baja de la herencia.

El heredero dedujo al presentar a liquidar la herencia del caudal líquido de ésta, los gastos de entierro y funeral, el importe de los legados y el impuesto de derechos reales correspondientes a los mismos : el liquidador dedujo únicamente del referido caudal los gastos de entierro y funeral y el importe de los legados y sobre la diferencia giró la liquidación de la herencia sin deducir el impuesto de los legados. El interesado alegó en contra que al no rebajarse de la herencia este impuesto se infringía el apartado 13 del artículo 30 del Reglamento ; que no existe precepto que ordene imputar al heredero el impuesto del legado ; que de prevalecer la liquidación se pagara un impuesto sobre el impuesto y que el artículo 98 del Reglamento que en su párrafo 8 preceptúa que en los legados en metálico el impuesto se gira a los legatarios pero se cobra a los herederos directamente facultándoles para que lo descuenten al entregar el legado, es inaplicable al caso.

El Tribunal gubernativo desestimó la reclamación por acuerdo de 26 de Junio de 1924 fundado en que la cuestión es la de si el impuesto de derechos reales del legado instituido con la condición de

libre de ellos es una carga de la herencia, para ser deducido de esta previamente a la fijación de la base sobre la que ha de girarse la liquidación del heredero ; al disponer el art. 13 del art. 30 del Reglamento que cuando el testador ordene el abono, con cargo a la herencia, del impuesto de los legatarios no se estime este como aumento del legado para determinar su base liquidable concede un beneficio tributario al legatario por la adquisición del legado y no en favor de los herederos, y de su texto se deduce que si el impuesto no se le estima como aumento del legado con relación al legatario, tampoco puede apreciarse como tal aumento al efecto de ser baja del caudal hereditario y por tanto no hay infracción de dicho precepto ; que la cuestión se reduce a la aplicación del art. 94 modificado por Real decreto de 6 de Septiembre de 1917 referente a deducción de cargas ; que según estos es notorio que la obligación impuesta por el testador al heredero de que abone el impuesto del legatario no es carga deducible por no ser censo, pensión o gravamen de naturaleza perpetua o temporal que aparezca directamente impuesta sobre los bienes y por el contrario es una obligación personal del heredero que según el párrafo 3.^º de aquél no puede ser deducida ; si como carga se estimase, la Hacienda no percibiría el impuesto por la totalidad de los bienes transmitidos por herencia y legado por quedar libre la cantidad destinada a satisfacer, en beneficio del legatario, el impuesto que por precepto reglamentario les incumbe y de lo que les releva el testador con cargo a la herencia. *El Tribunal Supremo confirma el acuerdo administrativo.* El problema estriba en determinar, para fijar la base liquidable, si el importe del impuesto del legado es o no parte del caudal transmitido a los herederos ; y siendo fundamental la *sujeción al impuesto de todos los bienes transmitidos no exceptuados expresamente*, es preciso señalar el alcance del párrafo 13 del artículo 30 del Reglamento, el cual se limita a regular un beneficio de los legatarios y no un favor para los herederos ya que no siendo aumento del legado la suma del impuesto por no disponerlo ni el testador ni dicho artículo Reglamentario no puede computarse como baja del caudal hereditario y ya que, por otra parte, entregado este íntegramente a legatarios y herederos, queda sujeto al impuesto por su valor total pesando sobre los segundos, indiscutiblemente, la obligación de que la testadora libró a los primeros ; que no es exacto se exija el impuesto sobre otro impuesto, pues lo hecho se reduce a li-

quidar por todo el caudal deduciendo el legado únicamente libre de gastos pesando el impuesto como uno de ellos sobre la masa hereditaria, interpretándose lógicamente por la Administración dicho artículo y los 94 y 95 no impugnados por el recurrente ; el pago del impuesto es una obligación personal imputable a los herederos como continuadores de la personalidad del testador ; y frente a las disposiciones del impuesto no pueden prevalecer los propósitos que se deduzcan del testamento opuestos a la legislación fiscal. (Sentencia del Tribunal Supremo de 28 de Noviembre de 1925. (*Gaceta* de 3 de Abril de 1926).

XIX

Personas jurídicas. Aprobado por la Abogacía del Estado un nuevo expediente de comprobación y el proyecto consiguiente de liquidación instruido por una oficina liquidadora, puede estimarse subsanado el defecto de no haber acordado aquélla la revisión : ésta puede efectuarse en tanto no prescriba la acción para exigir el impuesto en cuanto a las liquidaciones y en tanto no pasen cinco años para las exenciones ; para gozar de la exención por un monto ha de presentarse la Real orden exceptuándole de la desamortización como bienes de aprovechamiento común.

La revisión de las liquidaciones giradas por las oficinas liquidadoras de los partidos y exenciones del impuesto declaradas por las mismas corresponde a las Abogacías del Estado de las provincias respectivas, según el artículo 126 del Reglamento, pudiendo efectuarse la de las primeras mientras no prescriba la acción para exigir el impuesto, y las de las segundas en los cinco años siguientes a su declaración ; firmes las liquidaciones giradas por el impuesto de personas jurídicas a cargo de un Ayuntamiento por no haber recurrido en tiempo hábil, así como las exenciones declaradas a favor del mismo, no pueden reglamentariamente revisarse por el mismo liquidador de partido que las efectuó ; pero como la revisión efectuada mediante la petición de nuevos datos para la comprobación de valores y formación del expediente de ésta y el proyecto de nueva liquidación fué aprobado por la Abogacía del Estado, debe estimarse que esta ratificación subsana el vicio procesal que de otro modo

existía, y mucho más cuando la comprobación aparece consentida por el Ayuntamiento interesado al no apelar contra su aprobación cuando le fué notificada ; no prescrita la acción del impuesto hasta transcurridos quince años desde la fecha del documento o acto liquidable (artículo 11 de la ley de 2 de Abril de 1900), no podía estar prescrito el de las personas jurídicas desde 1911 en que se creó hasta 1924 en que se giraron las nuevas liquidaciones a consecuencia de la nueva comprobación, y, por lo tanto, no había prescrito la acción administrativa para revisar aquéllas, así como tampoco había prescrito el derecho a revisar las exenciones por no haber pasado cinco años desde que fueron declaradas hasta su revisión ; conforme al artículo 193 del Reglamento del impuesto, están exentos del impuesto de personas jurídicas los montes de aprovechamiento común, exceptuados de la desamortización ; pero es preciso para gozar de tal beneficio que se presente la Real orden de concesión o testimonio notarial o copia simple cotejada de la misma, y no acreditado así, y constando, por el contrario, que era de propios, no procede declarar dicho monto exento del impuesto sobre bienes de las personas jurídicas ; fijado el valor del monto en el mismo expediente de comprobación por medio de los datos de las cartillas evaluatorias y reglamentariamente, por tanto, y aceptado tal valor por el Ayuntamiento, al serle notificado, puesto que sólo lo impugnó para lo pasado, consintiéndolo para lo actual y venidero, dicho valor es el que se ha de tomar como base de la nueva liquidación, pues el del antiguo expediente de comprobación se ha demostrado en el nuevo que no era el verdadero. Están exentas de este impuesto la Casa Consistorial, las escuelas de niños y niñas con casa para los maestros, el cuartel de la Guardia civil, el cementerio católico y el lavadero público, conforme al artículo 2.^º de la ley de 24 de Diciembre de 1912 (22 de la ley general del impuesto, texto refundido de 1920, y 193 del Reglamento). (Acuerdo del Tribunal Económico Administrativo Central de 9 de Diciembre de 1925.)

XX

Impuesto sobre la admisión a cotización en España de valores extranjeros. Es únicamente competente para entender del recurso de alzada contra el acuerdo de la Junta Sindical del Colegio de Agentes de Cambio y Bolsa de Madrid, referente a su exención, el ministro de Hacienda, al que debe proponerse una resolución de carácter general para desvanecer toda duda.

La Junta Sindical acordó no admitir a cotización las acciones de un Banco extranjero mientras no se cumpliera la Real orden de Hacienda, según la cual sólo puede declararse la exención del impuesto creado por el artículo 11 de la ley de 26 de Julio de 1922 si el Banco, cumpliendo el artículo 20 del Reglamento del impuesto, lo ha satisfecho por la totalidad de las acciones que representan el capital destinado a operar en España, emitidas por pérdida de capital en sustitución de otras antiguas, y si no se hubiese hecho tal pago efectuarlo para considerar entonces acordada la exención. *Interpuesto* recurso de *alzada* contra dicho acuerdo ante el Subsecretario de Hacienda y remitido al Tribunal Central, éste, vistos los artículos 1.º, 39, letra d, 44 y final del Reglamento de 29 de Julio de 1924, el capítulo III del de la Bolsa de Madrid de 6 de Marzo de 1919 y el artículo 25 y los apartados A y B del 11 de la ley de 26 de Julio de 1922, *fija la doctrina del epígrafe*.—*Fundamentos*. La cuestión capital es la de la competencia; la ley de 1922 admite la posibilidad que contra el acuerdo de la Junta Sindical se entablen recursos de alzada referentes a la exacción del impuesto, y de los términos del apartado B de la ley de 1922, al referirse «al Gobierno» se infiere que la competencia para conocer de estas reclamaciones radica en el ministerio de Hacienda, por ser la única autoridad que pudiendo resolver las económicoadministrativas, según el artículo 39 del Reglamento de 1924, participa a la vez de las funciones del Gobierno, y por tanto se presenta el dilema de si es el ministro de Hacienda quien ha de resolver, como se deduce del artículo 25 del Reglamento de la Bolsa o los Tribunales Económicos, y entre éstos el Central o los Provinciales, por ser las Juntas Sindicales organismo central o provincial, siendo lo más procedente la aplicación de dicho artícu-