

# Jurisprudencia administrativa del impuesto de Derechos reales

*Acuerdo de 20 de Enero de 1925.—La aceptación del donatario es indispensable para que exista donación, y sin aquélla no puede liquidarse como transmisión «mortis causa» una donación de usufructo a favor de una persona que murió sin aceptarlo; la extinción del usufructo por muerte de esta persona, tratándose de muebles, no está sujeta al impuesto.*

Dos personas, conservando la nuda propiedad, constituyeron un depósito de valores industriales a nombre de un tercero como usufructuario; éste, según aquéllos, rechazó el usufructo; pero antes de que retirasen el depósito falleció sin manifestar la aceptación expresa de la donación ni realizar actos de aceptación tácita: el liquidador giró dos liquidaciones, una por donación del usufructo y otra por su extinción al morir el usufructuario, ambas por el concepto de «Herencias». Ambas son anuladas por el Tribunal Central.

*Fundamentos.*—Según el artículo 623 del Código civil, la donación no se perfecciona hasta que el donante conoce la aceptación del donatario, lo cual ha de constar por los medios establecidos para prueba de las obligaciones, sin que la presunción establecida por el liquidador entre el hecho demostrado (constitución del depósito a nombre del usufructuario) y el que se trata de deducir (la aceptación de éste) sea admisible, por falta del enlace preciso y directo entre ambos exigido por el artículo 1.253 del Código civil. En cuanto a la extinción del usufructo por muerte del usufructuario, no es acto sujeto al impuesto, ya que el artículo 2.º, letra B, de la ley y el 11 del Reglamento y el número 22

de la tarifa se refieren exclusivamente a la extinción de derechos reales sobre inmuebles, y aquí lo fué sobre valores.

*Acuerdo del Tribunal de 10 de Marzo de 1925.*

La calificación de la condición impuesta a una institución hereditaria es cuestión de derecho y no de hecho, y el plazo para reclamar contra ella, según los artículos 166 y 167 del Reglamento del Impuesto y 6.<sup>o</sup> y 62 del de Procedimiento de 29 de Julio de 1924, es el de quince días señalado para impugnar los actos de gestión y no el de cinco años otorgado para los errores materiales, y menos el de quince años; y la apreciación de si una institución es pura o condicional y de si la condición es suspensiva o resolutoria, según el Código civil, y si por ella se adquiere o no el usufructo de momento, es eminentemente jurídica y entra de lleno en las facultades del liquidador, contra cuya errónea apreciación sólo cabe la impugnación en el plazo de quince días, por ser de concepto.

*Acuerdo del Tribunal Central de 10 de Marzo de 1925.—Es improcedente la liquidación girada a nombre de los testamentarios de un causante que en el testamento instituye y funda un Pósito y unas becas y designa herederos usufructuarios conocidos para el caudal fundacional; los gastos de la partición no son deducibles, y tampoco lo son, si no se justifican en forma, los de entierro y funeral.*

*Fundamentos.*—El artículo 108 del Reglamento, base de la liquidación girada a los testamentarios, no es aplicable, porque, siendo conocidos todos los herederos, legatarios y destinatarios del caudal relicto, se han de girar a nombre de cada uno las liquidaciones, según el artículo 30 del Reglamento, siendo improcedente su aplazamiento, y aquélla no puede basarse en no estar fundados el Pósito ni las becas, porque ningún precepto reglamentario exige la existencia previa de las fundaciones para que pueda exigirse el impuesto, para lo que lo único preciso es clasificar jurídicamente los conceptos tributarios, base de la exacción, según el testamento y documento fundacional, según el artículo 135 del Reglamento; los nombres de los obligados son

conocidos según aquél; los gastos de entierro y funeral no están justificados conforme al artículo 95 del Reglamento, y los de la testamentaría no son deducibles, debiendo unos y otros, en consecuencia, ser aumento del caudal hereditario.

*Acuerdo del Tribunal de 10 de Marzo de 1925.—Es inadmissible la baja de ciertos bienes del caudal hereditario si están inventariados a nombre de un causante, basada en el supuesto, no probado, de ser de sus hijos y herederos; así como la de una cantidad para restituir a estos, bienes procedentes de la herencia de la madre, premuerta, enajenados por el padre, aunque se alegue que, si bien era imposible su identificación, era inexcusable su pago, por constituir un crédito de los hijos contra el caudal paterno; la adjudicación de valores industriales para pago de deudas tributa al 1 por 100 y no al 0,50.*

*Fundamentos.*—No apareciendo identificados los bienes heredados de la madre con los adjudicados al fallecer el padre a título de restitución, no puede admitirse ésta sino como el pago de una deuda cuya demostración ha de hacerse, no con arreglo al Derecho común, sino exclusivamente con sujeción al artículo 95, número 1.<sup>º</sup> del Reglamento del Impuesto, única norma aplicable, y no verificado así no puede hacerse la deducción pretendida; y, por otra parte, con la escritura particional de la herencia materna prueban los hijos que adquirieron ciertos bienes de ésta, pero no la obligación del padre de restituir, y menos la existencia de una deuda para con los hijos, siendo condiciones esenciales para acreditar esta supuesta deuda especificar todas las operaciones y enajenaciones hechas por el padre, identificar los bienes y demostrar aquéllas documentalmente con arreglo al artículo mencionado; doctrina establecida en *sentencia del Tribunal Supremo de 24 de Enero de 1921*, en la que se exige, en caso análogo, las fechas en que es extrajeron unos valores del Banco y su confrontación con otras adquisiciones, sin lo cual se deduce que todos los bienes son del causante; que, según sentencia del Supremo de 20 de Noviembre de 1922, las excepciones son de interpretación restrictiva. Y en cuanto a la segunda liquidación, es aplicable el párrafo 4.<sup>º</sup> del artículo 23 del Reglamento y no el

último del 19, y, por lo tanto, debe liquidarse al 1 por 100 y no al 0,50, por ser muebles en comisión para pago de deudas.

*Acuerdo del Tribunal Central de 24 de Marzo de 1925.—No justificado por el reclamante que la cantidad cuya devolución pide fué liquidada por consecuencia del mismo contrato de suministro por el que se pagó primitivamente el impuesto, no es posible afirmar existe duplicación de pago, y es inadmisible la petición de devolución.*

*Acuerdo de 24 de Marzo de 1925.—La interposición de un recurso contra una liquidación fuera del plazo de quince días señalado en el artículo 166 del Reglamento no permite conocer del fondo del asunto, por ser firme aquélla.*

Y por ello se desestima el recurso entablado contra una liquidación por devolución de fianza de un depósito constituido para contraer matrimonio un Teniente, recurso en que se sostiene se trataba no de fianza, sino de depósito.

*Acuerdo de 24 de Marzo de 1925.*

*Caducidad.—Transcurrido el plazo otorgado conforme al artículo 63 del Reglamento de 29 de Julio de 1924 para formalizar escrito de alegaciones y aducir pruebas sin que se hiciese ninguna de ambas cosas, se impone desestimar la reclamación y declarar subsistente la liquidación a que se refería, sin discutir el fondo, reducido a impugnar una por suministro alegando era venta por gestión directa.*

*Acuerdo de 24 de Marzo de 1925.—Suspensión de plazos.—Notificación de comprobación de valores.—La suspensión de los plazos para presentar documentos liquidables sólo es procedente cuando hay litigio, o sea cuando se contesta a la demanda, y no cuando se ha celebrado un acto de conciliación sin efecto; la notificación de la comprobación de valores puede ser hecha al presentador de los documentos o a los interesados.*

*Fundamentos.—1.º El artículo 106 del Reglamento establece la suspensión para caso de litigio, el cual no existe sino desde*

que se contesta a la demanda, según el artículo 1.535 del Código civil, o a lo sumo desde la demanda, no siendo suficiente ni la sentencia de pobreza ni la certificación del acio de conciliación, previniendo aquél que el litigio promovido después de transcurrir los plazos reglamentarios de presentación de documentos no impide que la Administración exija los documentos e imponga las responsabilidades. 2.º En cuanto a la notificación de la comprobación, si bien los artículos 78, 79 y 113 del Reglamento hacen referencia a los interesados, el párrafo 3.º del 119 previene que la *notificación al presentador* surte iguales efectos que a aquéllos, doctrina corroborada por sentencia del Supremo de 24 de Noviembre de 1920, según la que la Administración está *facultada* para notificar a los interesados, pero *no obligada* a hacerlo a los *presentadores*, pudiendo elegir entre unos y otros con iguales efectos, reconociendo el mandato verbal autorizado en el artículo 1.710 del Código civil, no teniendo por qué averiguar si los adquirentes conocen la presentación de los documentos, ya que en otro caso una simple alegación de ignorancia bastaría a interrumpir los plazos de presentación. 3.º La suspensión del procedimiento de apremio es privativa del Delegado de Hacienda, según la Instrucción de Apremio, artículo 133, por lo que debía abstenerse el Tribunal Central; pero decidida por el Provincial, ha de declararse que es preciso, según el artículo 135 de aquélla y 10 del Reglamento del impuesto, realizar el pago y consignar el 20 por 100 de su importe, no suspendiéndose aquél a pretexto de reclamaciones; no está derogado el primer precepto por el octavo del Reglamento de 13 de Octubre de 1903, que se limita a declarar la independencia del procedimiento para el cobro del de las reclamaciones, no influyendo ni suspendiéndose el uno por el otro.

*Acuerdo de 24 de Marzo de 1925.—No es procedente la condonación de los intereses de demora girados al mismo tiempo y por consecuencia de una liquidación para la cual se pidió prórroga antes de la ley de 26 de Julio de 1922, cuya disposición transitoria relevó del pago de multas e intereses de demora.*

El Tribunal Central declara que no son condonables los intereses de demora, porque al dictarse la ley citada estaba corriendo

el plazo para presentar los documentos a liquidar a virtud de la prórroga, no existiendo, por ello, débito del impuesto, condición esencial de la moratoria, y por ello la Real orden de 29 de Julio de 1922 excluye expresamente de los beneficios de aquélla a los que sólo deban intereses de demora; que no se puede argüir que sea absurdo el que la ley proteja más al contribuyente de mala fe que nada declara que al de buena que pide prórroga, porque las moratorias se otorgan para atraer a aquél y no a éste; los intereses de demora, según el artículo 105 del Reglamento, no son condonables, y no cumplido el precepto de ingresar en el plazo que da la ley citada, no es otorgable el beneficio, no siendo admisible baste la presentación de los documentos a liquidar.

*Acuerdo del Tribunal Económico-administrativo Central de 2 de Junio de 1925.—Valor de los bienes.—Tasación de los mismos.—No es posible asignar a unos mismos bienes por razón de la propia transmisión dos valores diferentes en relación a cada interesado, y para determinarle debe apelarse a la tasación pericial.*

Presentada por una heredera nudopropietaria la relación de bienes con valor mayor que el obtenido por capitalización del líquido imponible, y aducida posteriormente otra de los mismos bienes por el usufructuario con valor mucho mayor, y formulada denuncia contra la nudopropietaria, se planteó la cuestión de qué valor de los dos declarados o del comprobado por la Administración había de tomarse como base, declarándose por el Tribunal que de los dos valores de los interesados se tomase el menor, que era común a los dos, y se comprobase mediante tasación pericial de los bienes.

*Fundamentos.*—El artículo 59 del Reglamento del impuesto establece que éste recae sobre el verdadero valor de los bienes, y ni legalmente ni de hecho unos mismos bienes en el mismo momento pueden tener dos valores distintos, ya que para precisar reglamentariamente el verdadero se han de utilizar los mismos datos y aplicar las mismas reglas; que los artículos 60 y 82 disponen servirá de base el valor declarado por los interesados si es mayor que el de la comprobación oficial, y siendo imposible admitir con

relación a los mismos bienes valores distintos en razón a cada interesado, la letra y el espíritu de dichos preceptos imponen se tome como valor declarado por ellos el menor de los dos, es decir, el de la nudopropietaria, ya que si otra cosa se hiciera no se atendería al valor declarado por los interesados, sino por uno solo, obligando a los demás a pagar por lo que sin vínculo de derecho entre ellos y con buena o mala fe declare aquél, y sin que al hacerlo así haya perjuicio para la Administración, ya que dicho valor sólo sirve de base cuando es mayor que el comprobado por ésta por todos los medios; y no produciendo el valor verdadero la capitalización del líquido imponible según tasación y datos contradictorios aportados por los interesados, debe apelarse a la tasación pericial, y entonces se sabrá si hay o no ocultación.

*Acuerdo del Tribunal Central de 14 de Julio de 1925.—Comprobación.—Fijado el valor de una finca por capitalización del líquido imponible, no procede recurso, a menos de justificarse se tiene interpuesta la reclamación de agravios contra aquél, y no impugnándose más que la base liquidable por tal motivo, procede confirmar las liquidaciones.*

Presentada a liquidación una escritura de herencia, comprendiendo una casa valorada en 300.000 pesetas y gravada con 251.000 de hipotecas, se comprobó el valor por capitalización del líquido imponible y arrojó un total de 451.000, de las que, deducidas las 251.000, se obtuvo la base de 200.000, sobre la que se giró la liquidación correspondiente. El interesado impugnó la base exclusivamente alegando que valía mucho menos la casa, no habiéndose podido vender por falta de postores en subasta pública ni en 301.000 pesetas, y que la ofrecía al Estado por el precio de la comprobación. La *reclamación no prospera*. Según el artículo 79 del Reglamento si en la comprobación se utiliza la capitalización del líquido imponible, no se admite al contribuyente recurso contra el valor señalado, a menos de probar que antes de la presentación de los documentos había interpuesto reclamación de agravios contra el líquido imponible; que la impugnación no afecta a la validez ni a la legalidad de la comprobación, únicos extremos que aquí se pueden tratar, no siendo factible al Tribunal hacerse cargo del ofreci-

miento de la casa; que el contribuyente puede hacer ante quien proceda, y siendo la disminución de valor de la finca con relación al líquido imponible una contingencia de las a que está sujeto el propietario, no impugnadas las liquidaciones practicadas procede confirmarlas.

*Acuerdo del Tribunal Central de 14 de Julio de 1925.—Liquidación de sociedad conyugal.—Transmisión de fincas del Ensanche de Madrid.*

Se discuten en este caso dos cuestiones: primera, la forma en que se ha de justificar las aportaciones de la viuda al matrimonio, consistentes en dote inestimada y parafernales, y segunda, el tipo aplicable para la transmisión de las fincas situadas en el Ensanche de Madrid. En cuanto al primero, sostienen los particulares que los parafernales debían ser deducidos de la herencia sin establecer distinción entre ellos, por no estar autorizada en la legislación civil, en vez de, como hizo el liquidador, computar como aportación sólo la dote inestimada y el resto del caudal relícto suponerlo gananciales y liquidarlos como tales, y liquidar, además, por exceso de adjudicación sobre los que legalmente la correspondían a la viuda al 4 por 100; y en cuanto al segundo punto, que debían aplicarse la mitad de los derechos conforme a la Ley de Ensanche de Madrid y Barcelona de 26 de Julio de 1892. La Abogacía del Estado sostuvo que los bienes de la viuda enagenados durante el matrimonio, cuyo importe no constaba ingresado en la sociedad conyugal, no podían ser deducidos para fijar la base liquidable, y que el tipo beneficioso del Ensanche sólo es aplicable a transmisiones intervivos y no a herencias.

La doctrina que se fija por el Tribunal Central en cuanto al primer extremo, es semejante a la que se ha indicado en otro caso publicado en el número de Julio de la Revista; las adjudicaciones en pago de la *dote inestimada y parafernales* se hallan *exentas* si concurren conjuntamente las condiciones de que si la aportación fué antes del matrimonio, conste conforme al artículo 1.321 o 1.324 del Código civil, y si constante aquél que se justifique su fecha y que fué a título lucrativo y además que el pago se haga con los mismos bienes aportados; en los casos de adjudicación en que no

se dan ambas condiciones y deben liquidarse al 0,25, es preciso acreditar por cualquier medio legal, que la aportación al matrimonio tuvo lugar, no bastando la mera manifestación del interesado, ya que según el artículo 1.407 del Código civil se reputan gananciales los bienes del matrimonio mientras no se pruebe pertenencia privativamente al marido o a la mujer, siendo suficiente se acredite que los que se adquirieron antes del matrimonio se conservan al celebrarse éste ; pero la prueba indicada no es preciso sea para aplicar el 0,25 la que señala el artículo 1.321 del Código civil, pues ello es sólo para la exención, bastando cualquiera otra, ya que según el artículo 1.315 del Código civil el matrimonio se entiende celebrado bajo el régimen de ganancias, a falta de contrato, y así lo comprueba la legislación del impuesto, ya que el Reglamento de 1900, anterior al actual, sujetaba todas las adjudicaciones en pago de dote, fuesen o no con los mismos bienes, y la cita de los artículos 1.321 y 1.324 del Código sólo aparecen en la Ley de 29 de Diciembre de 1910, que estableció la exención de las adjudicaciones hechas con los mismos bienes, exención que responde a la naturaleza de estos bienes, pues adquiriendo la sociedad sólo su usufructo, si se devuelven al disolverse el matrimonio, los bienes mismos aportados, no ha habido verdadera transmisión de bienes ; y el vigente Reglamento sólo desarrolla la Ley de 1910 en sus artículos 5.º, número 16 ; 6.º, número 28, y 21, debiendo interpretarse este último en sentido de que su segundo párrafo, al hablar de las aportaciones, se contrae a los casos de exención, según lo comprueba lo que dice al final de ese párrafo, y el número 67 de la tarifa que, al hablar de la exención, es cuando habla de la escritura, según el artículo 1.321 del Código ; por lo expuesto del caudal inventariado deben deducirse las fincas de la mujer inscritas a su nombre antes de contraer matrimonio y que conservaba al disolverse por muerte del marido, *debiendo aceptarse la existencia de los bienes parafernales, aun cuando hayan sido enajenados o transformados, sin subordinar su reconocimiento a que se acredite que el importe de los bienes se ha ingresado en la sociedad conyugal, ya que está justificada aquélla y su pago tiene carácter preferente e inexcusable, según el Código civil, y ha de reconocerse así para el impuesto, debiendo distinguirse, a los efectos de éste, las adjudicaciones que se hacen con los mismos bienes,*

## JURISPRUDENCIA ADMINISTRATIVA

las cuales se declaran exentas, por estar hecha la adquisición antes del matrimonio por escritura pública, y aquellas otras en que se adjudican *bienes distintos* que tributan al 0,25 ; y en cuanto a los demás bienes, no habiéndose acreditado que se conservaban al contraer matrimonio no es posible calificarlos como parafernales ni las edificaciones que se dicen hechas con dinero aportado por la mujer por falta de prueba en que apoyar tal afirmación, lo cual es preciso, según resoluciones de la Dirección General de lo Contencioso de 30 de Junio de 1898, 22 de Mayo de 1895 y 2 de Octubre de 1899. *La segunda cuestión*, o sea la aplicación del tipo beneficioso para las fincas del Ensanche de Madrid y Barcelona (artículo 26, Ley de 26 de Julio de 1900), no es posible extenderla a las herencias, pues tal excepción es de interpretación restrictiva y sólo debe regir para los contratos, pues el fin de la exención es estimular la construcción y contratación.

GABRIEL MAÑUECO.

Abogado del Estado