

# Jurisprudencia administrativa del impuesto de Derechos reales

*Acuerdo del Tribunal Económico administrativo central de 7 de Abril de 1925.—Plazo para apelar.—La interposición de un recurso fuera del plazo señalado es extemporánea y no permite conocer al Tribunal del fondo del asunto.*

Desestimada por el Delegado de Hacienda una reclamación Económica administrativa formulada contra una liquidación por herencia, y notificado aquel fallo en 18 de Octubre se interpuso recurso de apelación en 8 de Noviembre, el cual es rechazado por extemporáneo, porque, notificado el acuerdo recurrido con los requisitos de los artículos 34 y 35 del Reglamento de Procedimiento Económico administrativo de 29 de Julio de 1924, y debiendo descontarse los inhábiles según el 33 del mismo, el plazo de quince días que señala el artículo 86 venció, descontados los domingos, el 1.<sup>º</sup> de Noviembre como fiesta religiosa y el 24 de Octubre como fiesta civil, el día 7 de Noviembre, uno antes de interponerse el recurso, y dicho término es fatal e improrrogable según el artículo 86 citado.

*Acuerdo del Tribunal Central de 7 de Abril de 1925.—Disolución de Sociedad.—La cesión de los bienes sociales por los herederos de un socio al único socio superviviente de una Sociedad limitada implica disolución de ésta y debe liquidarse al 0,50 del capital social, además de lo correspondiente a la cesión de la participación.*

Constituida una Sociedad limitada con carácter colectivo y personal por dos socios, prohibiendo que ninguno de éstos pudie-

se traspasar su participación a tercero, falleció uno de los socios y su viuda cedió su parte al único socio superviviente por precio. La Abogacía del Estado giró dos liquidaciones: una *por cesión* de muebles núm. 47 de la tarifa al 2 por 100 que no se impugna y otra *por disolución de la Sociedad* al 1 por 100, según el número 65 de la Tarifa, sobre todo el capital social por no haberse presentado el balance. Los interesados impugnaron esta última, sosteniendo que no había habido disolución social, porque la Sociedad tenía que cumplir obligaciones pendientes y porque era preciso otorgar escritura pública e inscribirla en el Registro mercantil, lo que no se había hecho; y que de todas suertes la liquidación debía ser al 0,50 y no al 1 por 100, porque el liquidador debió exigir el balance. El Tribunal rechaza la reclamación en cuanto al primer aspecto y la admite en cuanto al segundo. Fundamentos. La sociedad constituida al amparo de los artículos 116 del Código de Comercio y 108 del Reglamento del Registro de 20 de Septiembre de 1919, con el carácter de personal con responsabilidad limitada era semejante a la colectiva, salvo la limitación de responsabilidad, y requiere indispensable que la subsistencia de los dos socios o de sus herederos o sea la pluralidad de personas: adjudicado todo el haber social a uno de ellos por la cesión del otro, no hay posibilidad de que subsista la persona social, pues queda una persona individual como dueña única de todos los bienes sociales y no hay derechos y obligaciones mutuos entre los socios, y de éstos con la Sociedad por confusión según el artículo 1.192 del Código civil aplicable como derecho supletorio; sin que sea obstáculo el que el socio superstitio haya de cumplir obligaciones sociales por ocurrir eso en todas las Sociedades. El artículo 18 del Reglamento del impuesto dice, que la cesión de un socio a otro de su participación no da lugar a liquidación alguna, salvo si hay otro acto gravado, que es lo que ocurre aquí, pues según el mismo artículo la disolución social es acto gravado y se ha producido aunque no hubiera adjudicación expresa. En cuanto al segundo aspecto si bien el artículo 18 citado autoriza se liquide la disolución social al 1 por 100 si no se presenta balance no es aplicable este precepto porque no se estipuló expresando la disolución aunque se produjese el derecho y pudo entender el interesado, siquiera fuese con error que no era preciso el balance por no ser adecuado

o consecuencia al acto o naturaleza del contrato ; debe, pues, liquidarse al 0,50 y no al 1 por 100, exigiéndole previamente el último balance.

*Acuerdo del Tribunal Central de 7 de Abril de 1925.—Instituciones fideicomisarias.—Doctrina.—La institución de heredero con la condición de conservar los bienes y transmitirlos a los descendientes, es una institución fideicomisaria y el heredero fiduciario debe tributar como usufructuario.*

Instituídos herederos los hijos de una testadora *en cuanto al tercio de mejora y libre disposición, con la condición expresa de «quedar obligados a conservar y transmitir a cada uno de sus ascendientes respectivos los bienes que le correspondiesen en ese tercio, debiendo limitarse a usufructuar aquéllos»*, se liquidó tomando como base todo el *caudal relicto* sin hacer deducción alguna los interesados reclamaron alegando que sólo habían adquirido el *usufructo* y pidiendo se les dedujese el importe de la nuda propiedad ; el Tribunal provincial desestimó la petición fundado en que la facultad de transmitir implica la adquisición en pleno dominio : El Central revoca su fallo ordenando se deduzca de la base la nuda propiedad por que la cláusula testamentaria contiene, según su sentido lógico y literal una restitución fideicomisaria autorizada en los artículos 781 y 782 del Código civil, y esto no es una facultad de los herederos, sino obligación que les impone la testadora, no pudiendo disponer del pleno dominio, porque es la testadora quien ha dispuesto, y no siendo lícito por ello inferir que aquellos adquieran el pleno dominio ; el artículo 32 del Reglamento preve el caso, disponiendo que dicha adquisición debe tributar como adquisición de usufructo según el parentesco entre el fiduciario y el causante, debiendo el fideicomisario pagar por la plena propiedad cuando entre en posesión de los bienes.

*Acuerdo del Tribunal Central de 7 de Abril de 1925.—Sociedades.*

*Doctrina.—El impuesto sobre las acciones sólo se pagan por lo realmente desembolsado, sea válido o no tal desembolso.*

La emisión de acciones preferentes a virtud de un acuerdo social, quedando aun en cartera acciones ordinarias sin emitir, no autoriza a liquidar el impuesto suponiendo que estas últimas debieron ser emitidas antes que las primeras, según el artículo 165 del Código de Comercio, porque, aparte de que dicho precepto se refiere a las acciones suscritas y no a las acciones preferentes, no ha lugar a discutir tal cuestión, ya que el artículo 40 del Reglamento ordena que las oficinas liquidadoras se atengan a los hechos, prescindiendo de la validez y eficacia de lo contratado y según el artículo 18 del Reglamento las aportaciones en metálico a las Sociedades tributan con arreglo al valor realmente desembolsado; y no apareciendo que se haya desembolsado el valor de las acciones que continúan en cartera, éstas no deben pagar impuesto.

*Acuerdo del Tribunal Central de 7 de Abril de 1925*

*Errores de hecho y de derecho.—Plazo para apelar.* La determinación de si los bienes de un causante son gananciales o privativos del marido, es una cuestión eminentemente jurídica, y si al apreciarla se comete error éste es de derecho y no de hecho, por lo cual, el plazo para a apelar de las respectivas liquidaciones giradas tomando como base el supuesto error, es el de quince días, desde la certificación de aquéllas y no el de cinco años, según el artículo 166 del Reglamento del impuesto, siendo inaplicable el 167 del mismo; no hay tampoco error en el tipo, porque éste corresponde al concepto liquidado, sino que se trata de la aplicación de un concepto que, a juicio del interesado, no es correlativo al acto jurídico, o sea apreciación de un concepito, y no es un hecho.

*Acuerdo del Tribunal Central de 7 de Abril de 1925.—Herencias*

*Es procedente la revisión de oficio del acuerdo de una Delegación de Hacienda que anuló una liquidación complementaria girada por aumento en la comprobación de valores obtenida a virtud de declaración del interesado, acogiéndose al Real decreto de 26 de Octubre de 1923, sobre condonación de responsabilidades.*

Presentada una relación provisional de bienes por fallecimiento de un causante, se giró liquidación por transmisión de una cosa tomando como base la capitalización del líquido imponible al 5 por 100. Posteriormente se averiguó por certificación del Catastro que la casa tenía un líquido imponible superior, habiéndolo declarado asimismo los interesados a los efectos de la contribución sobre edificios y solares en 30 de Noviembre de 1923, acogiéndose al Real decreto de 26 de Octubre de 1923. En consecuencia, se giró una liquidación complementaria por la diferencia entre la capitalización del primer líquido imponible y el segundo. Impugnada esta por los interesados fué anulada por el delegado basándose que el valor de los bienes es el que tuvieran al causarse el acto liquidable o sea al fallecer el causante según el valor comprobado por el líquido imponible con que la finca estaba entonces amillarada y no el declarado posteriormente. Dada cuenta por la Abogacía a la Dirección de lo Contencioso éste acordó, según el art. 126 y siguientes del Reglamento, la revisión del fallo del delegado; y el Tribunal admite en definitiva la revisión declarando: que la declaración del aumento de renta no fué motivada por un aumento de capacidad productora ocurrida después de muerto el causante, como establece en casos ordinarios el art. 94 de la Instrucción del Catastro, 10 de Septiembre de 1917, sino que se hizo a los nueve meses de muerto éste para no incurrir en defraudación según el decreto citado, declarándose así por los interesados cual era el verdadero valor de la finca aun antes de fallecer el causante y por ello conforme al art. 59 del Reglamento del impuesto debe tributar por tal base, no dándose por ello efecto retroactivo a tal declaración, pues tal alteración no dependía de causas posteriores a la muerte, sino que era expresión del mismo valor que

tenía antes de ésta; que el medio de comprobación empleado fué reglamentario según el art. 74 del Reglamento del impuesto por tratarse de rectificación de datos del Registro fiscal de Edificios; y que la oficina liquidadora tenía facultades para hacer la liquidación por ser ésta provisional y no haber transcurrido dos años desde la presentación de los documentos, según el art. 7 de la ley de 2 de Abril de 1900 y 76 del Reglamento.

*Acuerdo del Tribunal Central de 7 de Abril de 1925.—Investigación.—Disolución de Sociedad.—Adjudicación de bienes al disolverse la Sociedad.—Aplicación de multa del 100 por 100.*

Se declara en este acuerdo (que por su complicación y extensión no nos es posible detallar): 1.º Que si bien los reclamantes sólo impugnaron la multa del 100 por 100 que se les impuso por ocultación maliciosa de bienes, según el artículo 180, párrafo octavo del Reglamento del impuesto, debe el Tribunal examinar todas las cuestiones del expediente para que, tanto los derechos y las obligaciones del contribuyente como los derechos del Estado, queden bien definidos, por autorizarlo el artículo 20 del Reglamento de procedimiento administrativo. 2.º Que deben sumarse el activo y pasivo declarados con los descubiertos por un expediente de investigación, siendo el haber líquido social, a los efectos de la tributación, la diferencia entre uno y otro totalizados. 3.º Que cobrado el impuesto sólo por el haber social declarado por disolución de Sociedad, número 64 de la tarifa al 0,50, debe cobrarse igualmente por el mismo concepto sobre la diferencia entre el antiguo haber social y el investigado. 4.º Que siendo una de las partidas del haber formado a los socios al disolver la Sociedad el importe de *anticipos hechos* por ellos a ésta, en pago de los cuales se les adjudican inmuebles, únicos bienes que figuran en el balance, debe liquidarse como adjudicación en pago de deudas al 4 por 100; pero sin exigir multa, porque los bienes *adjudicados no se ocultaron*, sino que figuraron en el balance, y debiendo ser bajas dichas cantidades de las que sirvieron de base a la liquidación primitiva de la Sociedad por el número 64 de la tarifa para evitar se exija el impuesto dos veces por

la misma cantidad. 5.<sup>º</sup> Que *adjudicado a un socio parte del activo y pasivo sociales*, debe exigírsele el impuesto por adjudicación para pago de deudas por el importe del pasivo, según lo prescrito por el párrafo 17 del artículo 18 del Reglamento, que dispone que cuando al disolver las Sociedades se adjudica a un socio el activo social, se liquidará por adjudicación en pago o para pago de deudas, según el párrafo 10 del artículo 8.<sup>º</sup> del Reglamento, o como adquisición de muebles o inmuebles, según los que adquiera el socio sobre aquellos a que tenía derecho, y, por lo tanto, el exceso del activo sobre el pasivo ha de tributar como de cesión de bienes, según la clase de los que se trate, además de la adjudicación para pago de deudas. 6.<sup>º</sup> Que, según el párrafo 8.<sup>º</sup> del artículo 180 del Reglamento, si después de una liquidación definitiva o provisional se demostrase haberse ocultado bienes en los documentos que la produjeron, se incurrirá en una multa igual al importe de las cuotas liquidadas, y no puede negarse que al declarar un interesado sólo parte del activo y pasivo y averiguar la Administración la existencia del resto mediante un expediente de investigación, así como su transferencia del activo social a uno de los socios, se demostró se ocultaron los bienes que constituyan dicha transferencia, y es inexcusable la aplicación de la multa, sin que esta pena implique el exigir dos veces el impuesto, pues esta exacción es por conceptos distintos: uno por cuota y otro por multa.

*Acuerdo del Tribunal Central de 5 de Mayo de 1925.—Anotación de embargo.* — No procede exigir el impuesto por anotación de embargo, si se exigía por la hipoteca sobre los mismos bienes y a favor del mismo acreedor, aun cuando la hipoteca no esté inscrita en el Registro; procede, en cambio, exigirlo sobre la cantidad fijada para costas y gastos por el concepto de anotación en cuanto esta última cifra excede del importe de la hipoteca.

El Tribunal Central declara: Que, según el artículo 16, párrafo 1.<sup>º</sup>, del Reglamento, no están sujetas al impuesto las anotaciones de embargo de fincas especialmente hipotecadas a favor

de la misma persona que solicitó la anotación, y, según el 4º del mismo, el impuesto se devenga independientemente de los defectos intrínsecos o validez del documento, sin perjuicio de derecho a su devolución cuando proceda; y por ello, el requisito de la inscripción de la hipoteca, necesario para su validez según el artículo 1.875 del Código civil, 146 de la ley Hipotecaria, no trasciende a la esfera del impuesto, debiendo exigirse sin atender a que se justifique la inscripción; por esta razón debe estimarse hipotecadas las fincas sin atender a otra circunstancia mas que al contrato, y no a la inscripción; y al ser objeto posteriormente de anotación de embargo las mismas fincas y a favor del mismo acreedor hipotecario, esta anotación, en cuanto a las cantidades iguales hipotecadas, *es acto no sujeto*, conforme al artículo 16 y 5.º, número 5.º, del Reglamento; pues, de lo contrario, se produciría una duplicidad de pago y sería injusto que la Administración exigiese el impuesto por una hipoteca no inscrita, estimándola válida, y que la considerase como no constituida por no estar inscrita, aun cuando recayese sobre los mismos bienes al liquidar la anotación; que el derecho a la devolución sería ilusorio, pues sería preciso una sentencia firme anulando la hipoteca, según el artículo 57 del Reglamento; y como en las anotaciones de embargo la base *liquidable*, según el artículo 67 de éste, es el importe total de la obligación garantizada, debe liquidarse por anotación la cantidad señalada para costas y gastos en cuanto excede de la cantidad hipotecada, pues a ese exceso no le alcanza la exención aludida.

*Acuerdo del Tribunal Central de 5 de Mayo de 1925.—Sociedades.*—La continuación de las operaciones comerciales de una Sociedad colectiva, constituida por dos socios, por el superviviente y los herederos del muerto no implica necesariamente la constitución de una nueva Sociedad entre ellos, sino que puede efectuarse en liquidación; y, por tanto, no procede liquidar tal supuesta constitución de Sociedad.—La diferencia entre el activo y pasivo debe liquidarse como adjudicación para pago de deudas.

Fallecido un socio de los dos que constituían una Sociedad colectiva en 1915, se otorgó la escritura de disolución social en

1923, y en ella se adjudicó la diferencia entre el activo y pasivo al socio superviviente y a los herederos del premuerto y se expresó que aquél se entendería con los acreedores para el pago del pasivo, reservándose los bienes correspondientes. La oficina liquidadora giró liquidaciones: *a*), por disolución de la Sociedad en 1915, al morir el socio; *b*), por constitución entonces de otra nueva entre el superviviente y los herederos de aquél; *c*), por disolución de esta última; *d*), por adjudicación para pago de deudas. El Tribunal Central mantiene esta última y anula las otras tres, declarando debe liquidarse la disolución de la Sociedad como ocurrida por ministerio de la ley en 1915, con multa del 30 por 100 por no haberse presentado a liquidar en tiempo oportuno, sino que lo fué en 1923.—*Fundamento.* En cuanto al pago de deudas, existiendo pasivo y reservándose una parte del activo para su abono, y no habiéndose adjudicado los bienes a los acreedores directamente, sino al socio superviviente, es claro que hubo adjudicación para pago de deudas, aunque no fuera expresa.—*En cuanto a la disolución.* Las Sociedades constituidas por dos personas, si no hay pacto de continuación con los herederos, se disuelven por muerte de una de ellas, según el artículo 222 del Código de Comercio, y, por tanto, la actual debió presentarse a liquidar el impuesto en los treinta días de fallecido el socio, según el artículo 18, párrafo 15, y al no hacerlo hasta 1923 se incurrió en multa de 30 por 100, por haber excedido del doble del tiempo señalado para su presentación; y no constando nueva escritura u otro hecho en que se fundase la presunción de haberse constituido otra nueva Sociedad por el socio superviviente, no es posible inferirlo de la circunstancia de haberse continuado las operaciones sociales, pues esto ha podido hacerse en período de liquidación, y faltaría para hacer tal deducción el enlace lógico y necesario que exige entre la causa y el efecto el artículo 1.253 del Código civil, así como la deducción lógica de la intención de las partes a que se refiere el artículo 43 del Reglamento del impuesto, debiendo atenerse a lo que ellas declaran en la escritura, y no hay base para contradecir, o sea que no hubo nueva Sociedad.

*Acuerdo del Tribunal Central de 5 de Mayo de 1925.—El acuerdo del liquidador de un partido ordenando la tasación constituye un acto administrativo en algún caso, y contra él puede entablarse reclamación económico-administrativa.*

En 1910 se practicó la liquidación provisional de una herencia. En 1922 el liquidador del partido instruyó expediente de revisión de comprobación de valores. El Tribunal gubernativo anuló el expediente de revisión porque el liquidador carecía de competencia legal para acordar ni practicar ésta, lo cual es exclusivo, en este caso, de la Dirección de lo contencioso, y ordenó que, previo requerimiento a los interesados para que presentasen documentos para la liquidación definitiva, se practicase la comprobación de valores. El liquidador lo hizo así y el valor resultó igual al de la provisional. El liquidador acordó entonces se tasasen pericialmente los bienes, nombrando perito y requiriendo a los interesados para que nombrasen el suyo. Los interesados recurrieron contra este acuerdo; el Tribunal provincial desestimó la reclamación por ser de trámite. El Tribunal Central revoca el fallo apelado y declara que el acuerdo del liquidador ordenando la tasación no es de trámite en este caso, sino que constituye un acto administrativo reclamable por afectar al fondo del asunto, y envuelve un acuerdo de revisión que deja sin efecto el acuerdo del Tribunal gubernativo; el Tribunal provincial debe, pues, conocer y fallar el fondo del asunto.—*Fundamentos.* Que para apreciar si el acuerdo recurrido es de mero trámite, debe determinarse si afecta sólo al procedimiento o niega algún derecho del particular; que al acordar la tasación el Registrador no realiza un mero trámite, sino que falla respecto del fondo, ya que no puede perderse de vista que el Tribunal gubernativo acordó que aquel no podía revisar y sin embargo revisa el valor y que este fué nombrado provisionalmente en 1910 y después definitivamente y tal base se altera con el acuerdo de tasación; y por otra parte no puede inferirse de que el artículo 79 del Reglamento declare es aplicable la aprobación de la comprobación de valores que no puede apelarse de otros acuerdos referentes a ello más importantes, ni de que el artículo 84 autorice al liquidador para acordar la tasación el que

pueda hacerlo libremente «sino en los casos que proceda y aquí por el conjunto del expediente es evidente que tal providencia envuelve una revisión de la comprobación de valores, en contra del fallo del Tribunal gubernativo y no es por ello un trámite...».

*Acuerdo del Tribunal Central de 5 de Mayo de 1925.—Comprobación de valores en una compraventa.—Deducción de cargas.*

*Tasación.—La servidumbre de pastos inscrita en el Registro es carga deducible al liquidar la venta de la finca sobre la que se halla impuesta y para fijar su valor se ha de utilizar la tasación pericial, deduciéndo de él el de los derechos que graven dicha servidumbre.*

Venta de una dehesa gravada con la carga, inscrita en el Registro, del disfrute por un pueblo de los pastos de verano de 25 de Marzo al 25 de Septiembre de cada año, y el derecho a la labor cada dos años por los vecinos ; derechos a su vez gravados a favor del dueño de la dehesa con la prestación valorada en 3.000 pesetas y también inscrita del oncenio de las meses, crías y lanas llamado derecho de oncenos, terrazgos y menudos. La Abogacía del Estado giró una liquidación sobre el valor declarado y previa comisión de certificación de la renta líquida para comprobarle, otra sobre la capitalización al 5 por 100 de ésta. Los interesados pidieron se rebajara de la base el valor de los aprovechamientos a favor del pueblo a lo que no se accedió porque la renta líquida se fijó teniendo ya en cuenta dicha carga y habiéndola deducido porque equivalía y se compensaba con los aprovechamientos al derecho de oncenos. El Tribunal Central anula la 2.<sup>a</sup> liquidación y ordena se taseen pericialmente los pastos y labor, deduciéndose de su valor el derecho de oncenos y sobre la diferencia se girará la liquidación correspondiente si tal diferencia fuese mayor que la base que sirvió a la provisional.

*Fundamentos.—El aprovechamiento de pastos, por ser inherente a la finca, implica una desmembración del dominio al corresponder a otro dueño y por estar inscrito en el Registro es un derecho real limitativo de aquél (núm. 2.<sup>º</sup> art. 2.<sup>º</sup> de la ley Hipotecaria y 14 de su Reglamento) y constituye una minoración del valor del inmueble por formar parte integrante de sus utilidades que, no obs-*

tante, no percibe el dueño ; y como el impuesto recae sobre el verdadero valor de los bienes deducidas las cargas que disminuyen su valor (art. 6.<sup>o</sup> de la ley de 2 de Abril de 1900) debe deducirse el valor de dicha carga del comprobado de la dehesa, ya que según el artículo 94 del Reglamento del impuesto son cargas deducibles los gravámenes que afectan a los bienes directamente impuestos sobre ellos y estas circunstancias se dan aquí ; cierto que en las transmisiones a título operoso se presumen deducidas por los interesados, pero esta disposición es al solo efecto de determinar si el precio de la venta fijado por los contratantes o el comprobado ha de servir de base a la liquidación, según sea mayor uno u otro, según el artículo 60 del Reglamento modificado por Real decreto de 6 de Septiembre de 1917, pero esto no obsta a que deban rebajarse del valor comprobado las cargas deducibles siendo la diferencia entre aquél y éstas la base liquidable si es mayor que el precio líquido de la transmisión o está en otro caso ; en el valor comprobado ha de estimarse comprendida toda la producción de la finca puesto que hoy no hay más que un contribuyente en caso de separación de dominio (artículos 73 y 80 del Reglamento del Catastro de 23 de Octubre de 1913) ; el oncenio es otro derecho real que grava al de aprovechamientos, sin confundirse con él ; ha de rebajarse, pues, aquél de éste y la diferencia deducirse del valor comprobado de la finca para fijar la base liquidable : el medio para ello es la tasación pericial (artículos 73, 75 y 81 del Reglamento) no pudiendo tomarse como base las 3.000 pesetas por comprender los oncenos derechos no incluidos en tal valoración.

*Acuerdo del Tribunal Central de 21 de Abril de 1925.—Doctrina.—*

*La adquisición por una Compañía Metalúrgica de un coto minero entregando por él a la Sociedad cesionaria acciones libera das de las que ella tenía en cartera, en parte de pago del precio y dinero en metálico en otra parte debe tributarse por el primer concepto como aportación social a la Sociedad adquirente al 0,50 peseta num. 63 de la Tarifa y por el segundo como venta de minas num. 46 de aquélla al 3 por 100.*

Así lo establece el Tribunal Central en dicho acuerdo.—*Fundamentos legales.—La legislación del Impuesto en relación de las*

Sociedades distingue tres momentos : aportación del capital, novación del contrato por modificación de condiciones y disolución estableciéndose tipos bajos de tributación para fomentar el espíritu de asociación y el desarrollo de la riqueza ; la escritura referida implica un aumento de capital por la Sociedad adquirente al emitir acciones liberadas por la cantidad de los bienes aportados por la cesionaria y tal acto debe tributar al 0,50 núm. 63 de la Tarifa, según los párrafos 1, 9 y 12 del art. 18 del Reglamento, que disponen que las aportaciones de todas clases a las Sociedades mercantiles o civiles pagará el 0,50 por 100 de los bienes aportados ; el aumento de capital tributará como aumento de capital por las nuevas aportaciones y todo acto que dé lugar a nuevas aportaciones se liquidará como constitución de Sociedad ; la adquisición de las minas por la adquirente y la de las acciones liberadas por la transmitente que es la base de la oficina liquidadora para liquidar al 3 por 100, número 46 de la Tarifa, sobre el valor nominal de las acciones más 200.000 pesetas en metálico como precio de la venta, no tiene razón de ser, pues es el mismo contrato de aportación de bienes y aumento de capital social y es principio básico en el impuesto (artículo 42) que a una sola convención no puede exigírsela más que un solo derecho ; no hay compra-venta ni permuta por no haber preexistencia del precio o cosa entregada, ya que las acciones no estaban suscritas antes sino que se emitieron para pago de la aportación de las minas ; que la emisión por sí sola no determina liquidación sino en cuanto constituye la forma de pago de la aportación de bienes que es el acto liquidable, ya que, si bien lo menciona aislado la ley de 2 de Abril de 1900 en su art. 2.º, párrafo 2.º, apartado 2.º, ni la Tarifa ni el Reglamento lo incluyen como acto sujeto a liquidación de un modo especial, sino en el general de aportación ; y la transmisión de las acciones a la adquirente tampoco es liquidable por no estar suscritas al otorgarse el contrato ; en cuanto a la parte pagada en metálico no se discute y debe tributar, como se ha dicho, según el núm. 46 de la Tarifa.

*Acuerdo del Tribunal Central de 21 de Abril de 1925.—Declaración de lesivo de un acuerdo del Tribunal Provincial de V., al efecto de entablar contra él recurso contencioso administrativo.—Suministro.—El contrato de suministro de fluido eléctrico para una fábrica durante diez años debe calificarse como de suministro y tributar núm. 21 de la Tarifa al 2 por 100 sin que sea deducible de él la 3.<sup>a</sup> parte de la base por arrendamiento de servicios que no existen.*

En expediente de investigación verificado por una oficina de partido giró ésta una liquidación por suministro número 21 de la tarifa por un contrato de suministro de energía eléctrica celebrada entre la Compañía productora de ésta y un particular, siendo condición que la Compañía había de conservar y reparar la línea hasta la fábrica del último. Reclama la Compañía que el contrato era por arrendamiento de servicios, que por constar en documento privado estaba exento (artículo 5.<sup>º</sup>, número 13 del Reglamento), y, en todo caso, debía el pago ser de cuenta del arrendatario. El Tribunal provincial modificó la liquidación, ordenando se rebajara del importe del suministro la tercera parte, según el artículo 24 del Reglamento. El Abogado del Estado y Secretario del Tribunal formularon voto particular, sosteniendo debía girarse en totalidad por dicho concepto de suministro. Y llevado el expediente al Central, conforme al artículo 78 del Reglamento de 29 de Julio de 1924, que prescribe que cuando haya voto particular se eleve el expediente a conocimiento de éste, para que resuelva si procede o no declarar lesivo el acuerdo; el Tribunal Central así lo acuerda, proponiendo al Subsecretario de Hacienda se haga la declaración correspondiente.

*Fundamentos.—La cuestión versa sobre si el contrato es puramente un contrato de suministro o envuelve arrendamiento de servicios cuyo importe sea deducible, según el artículo 24, párrafo segundo del Reglamento del impuesto. Que dicho artículo, en su párrafo primero, previene que los contratos de suministro de electricidad, cualesquiera que sean las personas o el destino de la cosa, debe tributar como transmisión de muebles, según la Real orden de 28 de Febrero de 1905 y sentencias del Supremo de 8 de Julio de 1911, 31 de Enero de 1919, 29 de Marzo y 30 de Octubre de*

1920, siéndole aplicable el número 21 de la tarifa ; y en el caso actual no procede la deducción de la tercera parte por servicios personales, porque la conservación de la línea es una mera condición natural del contrato, y la mención expresa de una obligación inherente al suministro a la que no corresponde jurídicamente la calificación de arriendo de servicios personales ; el acuerdo provincial perjudicó, pues, al Tesoro.

*Acuerdo del Tribunal Central de 21 de Abril de 1925.—Condonaciones.*

La circunstancia de ser extranjeros y residir en el extranjero, es causa que permite la condonación de las dos terceras partes de la multa impuesta por falta de presentación de una herencia a liquidar en el plazo legal, cumplidos que sean los deberes reglamentarios de reclamar en el plazo de quince días, renuncia del recurso contencioso-administrativo e ingreso de las multas, según los artículos 189 y 190 del Reglamento del impuesto, y 115 y 116 del de procedimiento.

*Acuerdo del Tribunal Central de 21 de Abril de 1925.—Denuncia. Investigación.*

Presentada una denuncia, basada en que en nota facilitada al denunciante en 1916 por la familia del causante, aparecían unos bienes que no se incluyeron en la declaración oportuna presentada a liquidación al fallecer éste en 1912. Desestimada la denuncia por la Abogacía del Estado, por haberse demostrado que los aumentos de los bienes de los denunciados ocurrieron después de la adquisición de la herencia, el Delegado de Hacienda confirmó el acuerdo, pero agregando «que cotejaba la partición de bienes del causante con la escritura de disolución social, verificada después de advertir una disminución de valor, por la que debía girarse la liquidación oportuna con multa por ocultación». El Tribunal revoca el fallo en cuanto a este último pronunciamiento, declarando que no refiriéndose la denuncia a los bienes cuya ocultación supone el Delegado y siendo aquélla el objeto único del recurso, éste, al dictar su acuer-

do, realizó un acto de investigación que no era de su competencia, por corresponder a los liquidadores, según el artículo 147 del Reglamento; que con ello privó al contribuyente de una instancia perjudicando su defensa, que le garantiza el artículo 153 del mismo, y lo único que aquél podía hacer era ordenar a la Oficina liquidadora que promoviese el expediente de investigación; doctrina que no se opone a las Reales órdenes de 24 de Noviembre de 1898 y 22 de Noviembre de 1901, y artículo 20 del Reglamento de 29 de Julio de 1924, de que puede el Tribunal decidir todas las cuestiones que surjan del expediente, aunque no estén planteadas, pues dicha orden era un modo de decidir; y en cuanto al fondo del asunto, los aumentos referidos se explican perfectamente, por haber seguido funcionando la sociedad con los herederos durante más de diez y ocho meses, y lo normal es que ésta tuviera beneficios.

*Acuerdo del Tribunal de 21 de Abril de 1925.—Investigación.—Denuncia.—La denuncia ha de ser probada y referirse a actos no conocidos por la Administración.*

Presentada una denuncia por ocultación de bienes en una herencia, después de haberse practicado liquidaciones en esta que el liquidador llamó provisionales, después de haberse acordado de oficio por el liquidador como medio de investigación (después de liquidar) la tasación de las fincas y después de promulgado el Real decreto de 16 de Octubre de 1923 sobre moratorias y condonaciones, refiriéndose dicha denuncia a bienes declarados por el contribuyente el mismo día en que aquella se presentó, fué desestimada por la Abogacía del Estado por *referirse a actos conocidos de la Administración a valoraciones obtenidas por gestiones iniciadas de oficio antes de ella, y a ampliaciones verificadas a virtud de la condonación*. El denunciante recurrió al Tribunal Provincial primero y después al Central, donde es desestimado el recurso *salvo a ciertas operaciones mercantiles verificadas por la causante en el Banco de España y Caja de Ahorros respecto de las que se ordena continuar la investigación y decidir según lo que éste arroje. Fundamentos que no se han presentado por el denunciante pruebas de sus afirmaciones, limitándose a formular escritos y disentir de la actuación de la*

Abogacía y sin aquella prueba no es posible admitir las denuncias a las que no se les ha dado virtualidad por sí mismas como una simple manifestación según se desprende de los artículos 151 al 153 en relación al 47 del Reglamento del Impuesto; no admitida la denuncia, por tal razón, estaba abierto, al formularse aquélla, el plazo para declaraciones y condonaciones concedido por el Real decreto de 26 de Octubre de 1923, al que se pudieron acoger los interesados y además no estaban sujetos a investigación los valores públicos, un crédito y las alhajas porque ya habían sido declarados por los interesados o lo fueron el mismo día de aquélla; aunque, hecha la comprobación por los medios ordinarios y giradas las liquidaciones, no debió emplearse la tasación a tenor del párrafo 2.º del artículo 82 del Reglamento no procede anularlo puesto que lo consintió el contribuyente y, por otra parte, dichas liquidaciones fueron impropiamente llamadas provisionales toda vez que se giraron mucho antes de acordarse la tasación pericial de los bienes, como medio de investigación y que los artículos 76, párrafo último, y 90, párrafo 1.º, disponen se giren liquidaciones provisionales cuando no sea posible concluir el expediente en los plazos que señalan y aquí se acabó antes; el valor de los inmuebles y su extensión eran cuestiones a esclarecer por la tasación pericial acordada antes de la denuncia, y el crédito denunciado fué declarado el mismo día de la denuncia, y, por último, no es aplicable el inciso final del art. 153 del Reglamento, referente a la fijación de un valor por la Administración inferior al 10 por 100 del del denunciante por estar aún pendiente la fijación de la base definitiva mediante la tasación. Unicamente debe admitirse la denuncia referente a las operaciones del Banco y Caja de Ahorros y por un corredor de comercio por tener facultades especiales la Administración respecto de los valores mobiliarios conforme al art. 24 del Real decreto de 21 de Septiembre de 1922, dictado para ejecución de los artículos 7 y 12 de la ley de 26 de Julio de dicho año.

*Acuerdo de 7 de Abril de 1925.—Herencia.—Convenio de los herederos.—El convenio de los herederos interpretando la voluntad del testador, adjudicando a uno de ellos determinadas fincas es una donación entre extraños o una cesión a título gratuito que ha de tributar como herencia entre extraños, además de la herencia del causante al heredero donante.*

La institución de herederos comprendía inmuebles sitos en Sigüenza, Atienza y Guadalajara, y designaba a un heredero para los de Sigüenza exceptuando los comprendidos en tres términos municipales que eran para una legataria; uno de estos términos pertenecía al partido de Atienza y los herederos fundados en ello, en que la testadora tenía la administración en dos sitios: en Sigüenza para las fincas de Atienza y Sigüenza y en Guadalajara para las demás y en que en Sigüenza no había más que una finca urbana hicieron constar en escritura pública que la institución de ese heredero comprendía las fincas de los partidos de Sigüenza y Atienza, pues si no sería legatario de la finca única de Sigüenza y no heredero. Así se hizo la partición: además, los herederos expresaron habían anticipado dinero a la testamentaría para pago de gastos legados en metálico. En cuanto a las *fincas del partido de Atienza* se giraron dos liquidaciones: una a los *herederos donantes por sucesión del causante, y otra al donatario; por donación y como baja del caudal* no se admitieron más que los gastos de última enfermedad. Reclamada la liquidación alegando no existía donación y que no se debía incluir en la herencia los bienes adjudicados en pago del anticipo hecho por los herederos para entierro y última enfermedad y legadas es confirmada por el Tribunal Central. *Fundamentos.*—La voluntad del testador hay que interpretarla literalmente, cuando es clara según el art. 675 del Código civil y ateniéndose exclusivamente a ella por lo que instituido en el testamento un heredero sólo en los bienes de Sigüenza a éstos sólo puede extenderse la institución y al transmitirle los demás herederos los bienes del partido de Atienza hicieron, dada la naturaleza del acto y de sus estipulaciones una donación conforme al art. 633 del Código por constar en escritura pública y la aceptación del donatario o al menos una cesión a título gratuito según el concepto jurídico fiscal

cuya tributación es la misma de las herencias ; que son inadmisibles las alegaciones de los recurrentes porque el causante cometió un error al exceptuar de la institución las fincas del término de un pueblo de Atienza cuando sólo daba las de Sigüenza ; pero tal error no es suficiente sin otras razones para hacer extensiva la institución a todas las fincas de Atienza ; que la institución se refería a las fincas no de la población de Sigüenza, sino al partido judicial del mismo nombre ; que para interpretar los testamentos se debe atender exclusivamente a éstos, según el artículo 675 del Código, y la razón de tener una administración única para las fincas de Sigüenza y Atienza, sólo lo dicen los herederos ; que aunque el heredero fuese adquirente de una sola finca podía tener interés el testador en designarle como heredero y no como legatario, dado el carácter de aquél y sus derechos y obligaciones, y que no es admisible la deducción del metálico que se dice dado o anticipado por los herederos por haber en el inventariado suficiente para pago de legados.