

Jurisprudencia Administrativa del Impuesto sobre Derechos reales y transmisión de bienes

Acuerdos del Tribunal Económico Administrativo Central.

2 Enero 1925.

Fallecido D. V. P. de L. en 16 de Marzo 1923, sus hermanos doña E y D. L. acudieron en Abril siguiente al Juzgado, el cual por auto de 19 de Julio 1924 les declaró herederos abintestato del causante. En 12 de Agosto 1924 se presentaron a la Oficina liquidadora del impuesto de Derechos reales solicitando la liquidación, haciendo constar que la demora en haber acudido a cumplir sus deberes fiscales, había sido debida a la tardanza del Juzgado en tramitar el abintestato. Practicada la liquidación correspondiente se incluyeron en ella 521,58 pesetas por multa, que fué ingresada juntamente con el principal en 2 de Septiembre de 1924. Y en 10 del mismo mes, solicitaron la condonación haciendo constar que, por no ser herederos forzosos, no se creyeron obligados a pedir la prórroga para presentación de la herencia al pago del impuesto, habiendo renunciado además expresamente, por instancia posterior, a interponer el recurso contencioso administrativo.

Elevado el expediente al Tribunal Económico Administrativo Central, éste acordó en la fecha expresada *condonar* las dos terceras partes de la multa impuesta.

Fundamentos de derecho.—Que es competente por exceder la multa de 500 pesetas a tenor del art. 114 del Reglamento de reclamaciones Económico-Administrativas de 29 de Julio 1924 ; que según los artículos 189 y 190 del Reglamento del Impuesto de 20 de Abril de 1911, pueden condonarse $\frac{2}{3}$ de las multas siempre que se

alegue y justifique causa legítima y se cumplan los requisitos del Reglamento de Procedimientos; que se ha cumplido éste incoando la petición en el plazo de 15 días que fija el art. 116 del Reglamento de 29 de Julio 1924 y renunciando al recurso contencioso administrativo según exige el 115; y que es de estimar *en términos de equidad* la causa que se alega como fundamento de la condonación, pues los interesados solicitaron la liquidación del impuesto tan pronto como fueran declarados herederos abintestato, lo cual prueba no tuvieron intención de defraudar al Tesoro público.

Acuerdo de 8 de Enero de 1925.—Expedido un libramiento para hacer el pago del zinc servido por la Real Compañía Asturiana de Minas, para extinción de langosta en 1924, se giró una liquidación por el impuesto de Derechos reales por la Abogacía del Estado de la Caja general de Depósitos, importante 5.346,05 pesetas por concepto de suministro. Interpuesta reclamación económica administrativa contra dicha liquidación, el Tribunal resuelve estimar la reclamación, anular la liquidación y sustituirla por nota de exención, conforme al núm. 1.º del art. 3.º de la ley.

Fundamentos.—Que al no estar regulado el contrato de suministro de un modo especial en el Código civil, dentro del que corresponde a la compraventa de cosas muebles, es preciso acudir para hacer la calificación a la jurisprudencia administrativa y a la contencioso-administrativa, que según Real orden de 18 de Febrero de 1905 el suministro es un término administrativo que designa la venta de bienes muebles por peso, número o medida a que hace referencia el art. 1.452 del Código civil, y aunque dicha disposición no pueda admitirse en términos absolutos puesto que el Reglamento de Derechos reales de 20 de Abril de 1911 no conceptúa, según el párrafo 8.º de su art. 5.º, que los contratos de suministros se refieran exclusivamente a bienes fungibles, a que se contrae el citado precepto legal, es lo cierto que la Real orden señala una orientación sobre la naturaleza del suministro que con frecuencia recae sobre cosas que no se consumen por el uso; que, según sentencia del Tribunal Supremo de 8 de Julio de 1911, los contratos de suministro, lo mismo que otros análogos de la Administración y de los particulares, tienen por objeto la adquisición de víveres, efectos u objetos que se cuentan, pesan o miden y que ordinariamente se emplean para transformarlos, consumirlos o usarlos en obras o trabajos, o que se consumen sin incorporación a cosa

mueble o inmueble, y del segundo párrafo del art. 50 del Reglamento de 20 de Abril de 1911 se desprende que es condición esencial de esa clase de contratos que se hayan determinado condiciones de clase, calidad o entrega, que suponen la existencia de condiciones contractuales a que haya de sujetarse el contratista; y no concurriendo esas condiciones, sino tratándose de una adquisición directa de planchas de zinc por el Estado, es preciso calificarlo de compraventa de bienes muebles, conforme al art. 1.445 del Código civil, y, por ser el adquirente el Estado, declararlo exento según el núm. 1.º del art. 3.º de la ley. En la reclamación se invocaban las sentencias del Tribunal Supremo de 31 de Enero de 1919 y 29 de Marzo y 30 de Octubre de 1920.

Acuerdo de 8 de Enero de 1925.—Doctrina idéntica agregando «que entre la entidad reclamante y la Administración no existió contrato previo—condición esencial—, pues la entidad se limitó a responder al requerimiento de la Administración, como podía hacerlo al de cualquier persona, para que indicara el precio a que cedería la sustancia vendida».

Acuerdo de 8 de Enero de 1925.—Girada liquidación a consecuencia del fallecimiento de doña O. B. comprensiva, entre otras de una al 0,25 núm. 67 de la tarifa sobre 93.260 pesetas de aportaciones del cónyuge supérstite, y pretendido por éste que se declarase exenta dicha aportación, que se hicieran baja del caudal 135.000 pesetas adeudadas por la Sociedad conyugal al fallecimiento de la esposa y de 63.000 pesetas adeudadas al Banco Hipotecario de España después del fallecimiento de la misma, la Delegación de Hacienda desestimó la reclamación. Entablado recurso de alzada, resuelve el Tribunal Económico Administrativo: 1.º Desestimar el recurso en cuanto a la exención referente a los bienes que se pretende fueron aportados al matrimonio por el reclamante, y anular el acuerdo en cuanto a la liquidación practicada, declarando en su lugar que no procede la exención ni la aplicación del 0,25, sino que se ha de adicionar el haber de la Sociedad de ganancias con las 93.260 pesetas que sirvieron de base a aquélla, y practicar las liquidaciones complementarias procedentes. 2.º Desestimar el recurso y confirmar el fallo en cuanto a las deudas no garantizadas con hipoteca. 3.º Estimarle en cuanto a las deudas no garantizadas con hipoteca declarando que procede la deducción por el importe a que ascendieran en el momento de causarse la sucesión de la causante.

4.º Que se liquide el impuesto por adjudicación para pago de deudas sobre la base de las deudas hipotecarias.

Fundamentos de derecho.—1.º Que conforme al núm. 67 de la tarifa del impuesto de Derechos reales, en relación al art. 21 y el número 28 del art. 6.º del Reglamento de 20 de Abril de 1911, para la exención de bienes del cónyuge supérstite es preciso: a) justificación de la aportación conforme al art. 1.321 del Código civil o 1.324 del mismo, y b) que se adjudiquen los mismos bienes aportados; y para aplicar el tipo de 0,25 es preciso la justificación de la aportación por el marido de los bienes en pago de los cuales se le adjudiquen otros, de donde se infiere que, si tal justificación no existe, no cabe la exención ni el tipo de 0,25, si no estimar que los bienes forman parte de la Sociedad legal de gananciales; que en el caso presente no se justificó, puesto que sirvió de norma para la deducción la relación de bienes presentada para la liquidación del impuesto al fallecimiento de los padres del cónyuge supérstite, y por ello debía anularse la liquidación practicada al 0,25, negarse la exención pedida y ser aumento de la Sociedad de gananciales las pesetas que sirvieron de base a aquélla. 2.º Que en cuanto a la deducción de las deudas procedentes de préstamos simples, no es de tener en cuenta la interpretación dada al art. 95 del Reglamento del Impuesto por la sentencia del Tribunal Supremo de 1 de Abril de 1918, por haberse acordado su inexecución por Real orden de Hacienda de 24 de Junio de 1918, y el mismo Tribunal Supremo ha aplicado otra doctrina en sentencia de 20 de Noviembre de 1922; y según dicho art. 95 en las herencias las deudas contra el causante sólo serán deducibles, si se acredita su existencia por documento auténtico conforme al art. 1.429 de la ley de Enjuiciamiento civil, sin que, como documento justificativo, puedan aceptarse las escrituras por las que se realiza el pago, pues, aun estimándolas como reconocimiento de deuda por el heredero, tampoco pueden tener eficacia en cuanto al impuesto, conforme al párrafo 3.º del art. 95. 3.º Y que en cuanto a las deudas garantidas con hipoteca, procedía su deducción conforme al art. 94 del Reglamento modificado por Real decreto de 6 de Septiembre de 1917 que previene que, para fijar la base, se deducirá el importe de las cargas que disminuyan el capital o valor de los bienes transmitidos; y si bien el párrafo tercero del mismo artículo dice que no se considerarán cargas las hipotecas, autoriza en las sucesiones la deducción de las.

deudas si se dan las condiciones del párrafo primero del art. 95, como ocurre en este caso ; y que se haga adjudicación para pago de deudas».

Acuerdo de 8 de Enero de 1925.—D. T. de la G. falleció bajo testamento en que, después de varios legados, dejó «el remanente de sus bienes acciones para las obras de la catedral de Nuestra Señora de la Almudena de esta Corte, dejando a disposición de los albaceas la realización y entrega de todos ellos, los cuales cuidarán de su recta inversión». La oficina liquidadora giró las liquidaciones oportunas, todas ellas con intereses de demora, figurando entre las mismas una por concepto de «Herencias» al 24,50, por un total de 87.783,60, y otra a cargo de la pensionista D. J. S.

D. Luis Bahia, como representante de la Junta de Obras de la Catedral de la Almudena, reclamó ante el delegado de Hacienda de Madrid contra la liquidación de «Herencias», sosteniendo debía aplicarse el tipo de 0,25 de «adquisición de templos» contra la liquidación de la pensionista y contra la exacción de los intereses de demora. La Delegación de Hacienda desestimó la reclamación en 11 de Marzo de 1924, fundándose : a) en que la adquisición por la Catedral había tenido lugar en concepto de herencia y no de legado y comprendía inmuebles, y no sólo metálico, por lo cual no era de aplicación el art. 30, párrafo 18, ni el artículo 37 del Reglamento del impuesto que requieren la forma de legado y que éste sea en metálico ; b) en que el reclamante carecía de personalidad por lo que se refiere a las restantes liquidaciones no giradas a cargo de la Catedral. Contra este acuerdo de la Delegación interpuso el Sr. Bahia recurso ante el Tribunal Gubernativo repitiendo sus alegaciones de primera instancia y añadiendo, que el espíritu del Reglamento es equiparar las adquisiciones de herencia y legado ; que en este caso la excepción es, en definitiva, a favor del mismo Estado que debe sufragar los gastos de construcción de la Catedral ; y que satisfecha por el heredero la liquidación de doña J. S. a aquél incumbe la acción para reclamar contra dicha liquidación.

El Tribunal revoca la resolución recurrida, ordena rectificar la liquidación, deduciendo de la base la cantidad de 140.349,62 pesetas que se liquidará al 3,25 por 100, y declara firme y subsistente el fallo indicado en sus demás extremos.

Fundamentos legales.—El art. 37 del Reglamento de 20 de

Abril de 1911 y el núm. 69 de la tarifa del impuesto aprobada por Real orden de 25 de Mayo de 1920, según el art. 2.º, disposición segunda de la ley de 29 de Abril de 1920, referentes a las adquisiciones para edificación de templos, limitan la aplicación del tipo de excepción a los bienes destinados íntegra y directamente al fin propuesto, como son el terreno donde se ha de edificar y el metálico, con el propósito evidente de excluir aquellos otros que no pudiendo ser empleados, sin su transformación, en la edificación quedarían en cuanto a la nuda propiedad y aun en cuanto al usufructo, en provecho de otras personas o fines distintos de los que se trata de favorecer, una vez terminada la obra; que en cambio las mencionadas disposiciones no pueden entenderse literalmente cuando tratan de restringir su aplicación a las adquisiciones en metálico hechas a título de legado y negársela a las mismas adquisiciones a título de herencia o donación, pues esto ni responde al fin indicado ni al criterio general de la legislación del impuesto, que en ningún momento distingue entre sucesiones a título particular o universal, sin duda porque esa distinción no afecta a la naturaleza jurídica de la transmisión sino únicamente a la cuantía y responsabilidad de lo transmitido, y ni siquiera en este aspecto tiene aplicación cuando se trata, no de la totalidad de la herencia, sino de una parte definida en metálico; que en la herencia en cuestión había, según el expediente de comprobación 208.707,94 pesetas en metálico y 206.357,37 pesetas en otra clase de bienes, y aun suponiendo que todos los legados se hayan satisfecho en metálico y los demás bienes sean para la Catedral, aún queda un excedente de pesetas 140.349,62 hasta completar las 346.706,99 que la oficina liquidadora señala a cargo de la Catedral, excedente que, como adquisición lucrativa, debe tributar al 3,25 por 100 dada la cuantía de la herencia según el núm. 28 de la tarifa. Que en cuanto a la pensión pagada a nombre de J. G., ésta o sus herederos son quienes únicamente pueden reclamar. Y en cuanto a los intereses de demora, como no se ha reproducido en la apelación su impugnación, están consentidos, aparte de ser procedentes conforme al art. 105, párrafo segundo, y 180, párrafo primero del Reglamento que los exigen para toda prórroga concedida y a toda demora en la petición de liquidación.

GABRIEL MAÑUECO.

Abogado del Estado. *Segu* 17.