

Jurisprudencia sobre el Impuesto de Derechos reales

*Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 29
de noviembre de 1949.*

LA CONSTANCIA EN EL ACTA DE UNA JUNTA DE ACCIONISTAS DE DETERMINADA SOCIEDAD DE QUE CIERTAS ACCIONES LA TRANSMITE UNO DE LOS SOCIOS CONSEJEROS A TERCERAS PERSONAS, NO ES DOCUMENTO BASTANTE PARA EXCLUIRLAS DE LA HERENCIA DE AQUÉL A LOS EFECTOS DE LA PRESUNCIÓN ESTABLECIDA EN EL ARTÍCULO 75 DEL REGLAMENTO, AUNQUE SU FALLECIMIENTO OCURRA DESPUÉS DE TRANSCURRIDO UN MES DESDE LA CESIÓN.

Antecedentes.—El día 8 de marzo de 1938 se constituyó en escritura pública una Sociedad anónima con 2.024.000 pesetas de capital, representado por 4.048 acciones al portador de 500 pesetas nominales, de las que 2.870 pertenecían al presidente de aquélla, don Julián C.

Según certificación del acta de la sesión que el Consejo celebró en 10 de marzo de 1938, bajo la presidencia de un vocal, por delegación del presidente, que estaba enfermo, en dicha acta consta el siguiente párrafo: «Por el Director Gerente se pone de manifiesto ante el Consejo de Administración que su presidente, don Julián C., les ha transferido setecientas acciones de la ya citada Sociedad y de su propiedad, a cada uno de los señores sobrinos —que cita y que

eran ya socios— en pago de sus deudas a sus difuntos padres y con lo cual queda saldada.» Así dice ; y añade el acta : «El Consejo, y en su nombre el Sr. Vicepresidente, dice que admite dicha transferencia y que nada tiene que objetar a la misma dado el carácter de las acciones de ser las mismas al portador.»

El don Julián C. falleció el 12 de abril siguiente del mismo año, o sea a los treinta y cinco días del otorgamiento de la escritura de constitución de la Sociedad, y a los treinta y tres de la fecha del acta, bajo testamento, del que resultaron herederos los dichos sobrinos cesionarios de las aludidas acciones.

Presentada la herencia a liquidación, el liquidador adicionó al caudal declarado las 2.800 acciones que la escritura social atribuía al causante, siendo recurrido el expediente de comprobación en cuanto a esa adición, en razón a que la cesión de acciones obedecía al pago de deudas contraídas por el causante con los padres de los herederos cesionarios, las que no figuraron en la herencia de sus padres, liquidada en 1932, por ser desconocidas.

El Tribunal provincial sostuvo la procedencia de la adición por tratarse de bienes omitidos y pertenecientes al causante según la escritura aludida, cuya propiedad no se desvirtúa por el hecho de que los títulos estuvieron en poder de los interesados treinta y dos días antes del fallecimiento de aquél, y en todo caso la transmisión no era válida, como hecha privadamente, a tenor del Decreto de 29 de septiembre de 1936 y la Ley de 17 de noviembre de 1938 y de la Sentencia de 20 de noviembre de 1900, que afirma que para demostrar que ciertos valores no son del finado es preciso póliza de Agente de Bolsa.

En Apelación ante el Tribunal Central se alegó que había quedado demostrada la propiedad de las acciones a favor de los recurrentes más de un mes antes del fallecimiento del causante por medio de la certificación del acta reseñada.

El Tribunal Central reafirma la tesis del provincial con apoyo en el artículo 75 del Reglamento, y para ello dice que los títulos cuestionados pertenecían al causante el 8 de marzo, fecha de la escritura de constitución, y que no está demostrado que dejaran de pertenecerle durante el mes previo a su fallecimiento : primero porque no pudo ser válida la transmisión, supuesto el citado Decreto de 1936; y menos en perjuicio de tercero, como lo es en el fisco ;

segundo, porque aunque bastase la mera tradición —artículos 74 y 545 del Código de Comercio— no está acreditada la expedición de los títulos ni su entrega a los cesionarios, ni el contrato que le sirvió de base, según revela la lectura de la cláusula del acta transcrita, y por consiguiente sin prueba de la transmisión es inexcusable deducir que las acciones seguían perteneciendo al causante el 12 de marzo, o sea dentro del mes previo al fallecimiento, máxime careciendo los accionantes del medio de prueba único admitido por el artículo 75 para desvirtuar las presunciones del mismo, esto es, el documento público que acredite que «con anterioridad al expresado período de un mes los bienes de que se trate habían dejado de pertenecer al causante».

Comentarios.—A la vista de la dureza fiscal que la letra del artículo 75 contiene y de la que su aplicación al caso implica, y no obstante la argumentación que hemos resumido, de gran fuerza sin duda, aunque quepa contra ella argumentación no deleznable, nos parece que pudiera pensarse en una solución que, dadas las circunstancias concretas del caso, fuese menos violenta y tan provechosa para el Tesoro como la adoptada. Es esta: Considerar la cesión o transmisión como realizada, calificarla como donación y liquidarla como tal con todas sus consecuencias, o sea, como herencia, que es lo que en definitiva se consiguió con la aplicación, acaso forzada, del mencionado artículo 75.

Resoluciones del Tribunal Central Económico-Administrativo de 6 de diciembre de 1949.

En ambas Resoluciones el Tribunal, confirmando el criterio sentado en otras anteriores, dice que los depósitos constituidos a los efectos de la caución exigida por el artículo 26 bis de la Ley de Utilidades de 1922 para suspender el procedimiento de exacción de liquidaciones producidas por dicha Ley, en tanto se sustancia la correspondiente reclamación, no tienen el concepto de fianzas propiamente dichas y no deben ser objeto de liquidación por el Impuesto de Derechos reales. Citan las Resoluciones dictadas en tal sentido de fechas 18 de enero y 14 de junio de 1949.

Resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Central de 6 de diciembre de 1949.

LA PRESUNCIÓN DE QUE CIERTOS INMUEBLES PERTENECÍAN AL CAUSANTE, CONFORME AL ARTÍCULO 48 DEL REGLAMENTO, NO SE DESTRUYE CON EL DOCUMENTO PRIVADO DE LOS MISMOS AUTORIZADO POR AQUÉL.

Antecedentes.—Presentada una testamentaria a liquidación, la Oficina liquidadora formó el expediente de comprobación y fué aprobado por la Abogacía del Estado, figurando en él varios créditos personales a favor del causante, sin que constase su procedencia

Posteriormente, el mismo liquidador extendió una diligencia haciendo constar que tales créditos eran procedentes de la venta de fincas no inventariadas hecha por el causante a precio aplazado, en documentos privados fechados en enero de 1939 y marzo de 1940, con mucha anterioridad al fallecimiento de aquél, ocurrido en julio de 1945.

Los créditos dichos importaban una cifra muy inferior al valor comprobado de las fincas, y el liquidador invitó a los interesados a justificar su exclusión del inventario, con apercibimiento de girar liquidaciones complementarias adicionando las cifras al caudal relicto.

Los herederos se opusieron y, el liquidador, desestimando la oposición formuló nuevo proyecto de comprobación y de liquidaciones complementarias, remitiéndolo a la aprobación de la Abogacía del Estado; mas ésta, entendiendo que la revisión era de la competencia de la Dirección General, resolvió elevar lo actuado a la misma.

El Centro directivo acordó la revisión y asimismo que las fincas vendidas se incluyesen por su valor comprobado en el expediente de comprobación, en virtud de no ser fehacientes y anteriores al momento de la sucesión los aludidos documentos privados y de ser ineficaces para motivar la exclusión de esas fincas del caudal relicto.

El acuerdo fué recurrido con fundamento en que los documentos de referencia tuvieron virtualidad de fecha por el hecho de fallecer el causante y firmante de los mismos, en que son anteriores al momento de la sucesión y en que fueron liquidados por el impuesto al ser presentados con la escritura particional.

El Tribunal Central desestima el recurso fundándose en lo dispuesto en el apartado 16 del artículo 31 del Reglamento, en relación con el 48, apartado 1.º, que establecen: el 48 que se presumen de la pertenencia del causante los bienes que aparezcan inscritos a su nombre, y el 31 que la manifestación del testador o de los herederos relativa a que determinados bienes no pertenecen al caudal, no surtirá efecto «sino en cuanto se justifique con documento fehaciente y adecuado a la naturaleza de dichos bienes, anterior a la fecha de abrirse la sucesión, la propiedad que se reconozca o declare en favor de terceros»; añadiendo la Resolución que el documento privado no es fehaciente frente a tercero, según el artículo 1.225 del Código civil, ni adecuado a la naturaleza de los bienes conforme al 1.280 del mismo texto.

Comentarios.—La interpretación literal del precepto o de los preceptos reglamentarios aludidos es indiscutible que es la que se acaba de exponer, pero indiscutible es también que aplicada al caso es de una extremada dureza, porque nos parece que el dicho precepto del párrafo 16 no fué dictado pensando en la modalidad que el caso presenta. Obsérvese que habla de *la manifestación del testador o de los herederos* de que determinados bienes pertenecen a tercero, y aquí no se trata de eso. Una cosa es que el testador diga que tal bien que aparece como suyo no lo es y sí de un tercero, y otra muy distinta que aparezca un tercero exhibiendo un documento de compra firmado por el causante a favor de ese tercero, con cuyo documento éste se podrá enfrentar, supuesta su autenticidad, contra cualquiera que le discuta la propiedad y no presente otro título de más valor jurídico, y por tanto contra quién, como el fisco en este caso, no puede ostentar otra cosa que una mera presunción nacida del artículo 48 citado, la cual, como todas las legales, excepto la de cosa juzgada, puede desvirtuarse a tenor del artículo 1.251 del Código civil por la prueba en contrario. Y en esta trayectoria, ¿por qué no por la del documento privado de fecha indubitada —artículo 1.227— firmado por el causante?

A mayor abundamiento, el mencionado apartado 16 habla de una mera declaración o reconocimiento, como indicando algo gracioso, sin compensación y no de carácter oneroso, como la compraventa en cuestión.

Acertada es, sin duda, la presunción dicha, pero su sentido no puede extremarse si se tiene en cuenta que no es presumible, sobre todo tratándose de inmuebles, que los herederos dejen de incluir en la lista de los mismos aquellos que les conste que pertenecen al causante.

Y por último, no nos parece aventurado decir que atendidas las circunstancias del caso propuesto, más llano era en interés de la hacienda y acaso con más ventaja para ella, sin necesidad de apurar el «ergo» de los textos reglamentarios, liquidar los discutidos contratos de compraventa con las sanciones correspondientes y por la base comprobada, que no llevar ésta a la herencia y aplicarle un tipo inferior al de dicha compraventa.

Resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Central de 6 de diciembre de 1949.

LAS PRIMAS A LA CONSTRUCCIÓN NAVAL, CONCEDIDAS POR EL ESTADO TIENEN EL CARÁCTER DE SUBVENCIONES Y COMO TALES ESTÁN SOMETIDAS AL IMPUESTO.—LOS PARTICULARES NO TIENEN DERECHO A PEDIR A LAS OFICINAS LIQUIDADORAS QUE PROMUEVAN ENTRE ELLAS CUESTIONES DE COMPETENCIA, Y LOS TRIBUNALES PROVINCIALES TAMPOCO TIENEN FACULTAD PARA DECIDIR ESAS MISMAS CUESTIONES, AUNQUE SE LAS PLANTEEN LOS RECLAMANTES.

Antecedentes.—La Abogacía del Estado ofició a varias Empresas exigiendo que remitieran relación de las cantidades percibidas por razón de primas a la construcción de buques, a partir de primero de enero de 1940, indicando fechas de cobro, importe, etc., así como si se satisfizo el Impuesto de Derechos reales, y caso negativo, si estaban dispuestas a efectuarlo o razones en contrario.

Una de esas Empresas presentó la relación, manifestando que no había pagado el impuesto y que no se consideraba obligada a ello por tratarse de un premio o recompensa del Estado por la conveniencia nacional que representa la construcción de buques.

La Abogacía del Estado declaró sujetas a investigación las cantidades declaradas y dió cuenta del acuerdo a la Oficina liquidadora y al contribuyente, estimando que se trataba de subvenciones su-

jetas al Impuesto por ser recompensa o remuneración de un servicio y constituir un auxilio económico que no se concede por mera liberalidad, sino con intención de obtener compensación, siquiera sea dirigida a beneficiar fines públicos; de donde el concepto es el de subvención sometida expresamente a tributación en el artículo 2.º, número XII de la Ley del Impuesto, como lo confirma la Resolución del Tribunal Central de 11 de abril de 1933, en relación con la R. O. de 22 de noviembre de 1913; y que la multa exigible es la del 50 por 100 de la cuota, toda vez que ha precedido requerimiento de la Administración y ha facilitado el interesado los elementos de juicio.

La Empresa recurrió contra el acuerdo de la Abogacía del Estado, alegando al serle puesto de manifiesto el expediente que dichas primas se conceden y abonan a virtud de disposiciones ministeriales, y por lo mismo si se las considera sometidas al tributo no es competente para liquidarlo la Oficina requirente, sino la de Madrid.

Respecto al fondo, alegó que los términos «primas» y subvención no son equivalentes, puesto que el primero es recompensa, premio, acto de liberalidad, inspirado en el interés público, y la subvención es ayuda, participación en los gastos, con independencia de aquel interés; que la R. O. invocada no era aplicable por no hallarse incorporada al Reglamento del Impuesto, y que en todo caso no procedía la imposición de multa porque ésta sólo es aplicable al que con mala fe deja de tributar, de tal manera, que al no estar contenido el acto de modo expreso en la tarifa el plazo del artículo 107 ha de computarse desde que se declare liquidable el acto en cuestión, y por fin que no puede incurrir en responsabilidad quien no oculta el acto, como no se ocultó en el caso, desde el momento en que la Administración lo conoció al exigir el impuesto de pagos del Estado.

El Tribunal provincial desestimó el recurso y el Central anuló el acuerdo porque el de la Abogacía del Estado no había causado estado, y concedió plazo para recurrir contra las liquidaciones. Así lo hizo, efectivamente, la accionante, insistiendo en sus puntos de vista y reforzándolos con la consideración de que el Reglamento de la Ley de Protección a la Construcción de 24 de julio de 1942 no exige el pago del Impuesto, cuyo silencio implica la no sujeción del

acto a tributación, y además que la propia Administración incumplió el artículo 178 del Reglamento del Impuesto al no dar cuenta del acto a la Oficina liquidadora.

Ese segundo recurso lo desestimó también el Tribunal provincial, negando, en primer lugar, con apoyo en el artículo 105 del Reglamento, el derecho del contribuyente a promover cuestión de competencia, insistiendo después en los razonamientos de la Abogacía del Estado y rechazando la tesis de que la multa suponga la mala fe en el contribuyente, destacando que la obligación de presentar los documentos pesa sobre el contribuyente, aunque no se le advierta.

El Tribunal Central confirma la desestimación del inferior, incluso en cuanto a la incompetencia mencionada, y añade que la sujeción del acto y su carácter de subvención están expresamente reconocidos en la aludida R. O. de 22 de noviembre de 1913; con toda razón, sigue diciendo, porque llámese prima o subvención a las cantidades satisfechas, son un auxilio económico, que es lo característico de la subvención, para fomentar el desarrollo de las industrias marítimas; y, en fin, porque al sujetar al pago del Impuesto tales primas o subvenciones no se lesiona ningún derecho adquirido, desde el momento en que la concesión de ellas no nace de ninguna convención, sino de la voluntad unilateral del legislador.

Invoca después el precedente, en cuanto al caso, de las Resoluciones de 7 de abril de 1942 y 22 de febrero de 1944, y termina diciendo que el silencio de la Ley de Protección a la Construcción Naval sobre el Impuesto de Derechos reales, nada supone ni prejuzga respecto a la exención, cuando ésta no está declarada en la Ley especial del Impuesto que nos ocupa, así como tampoco influye la buena o mala fe respecto a la multa, ya que ésta a tenor del artículo 214 del Reglamento se considera impuesta de derecho, cuando está regulada en función de un tanto por ciento de la cuota.

Tal es la Resolución de cuyo comentario nos creemos excusados, dados los términos poco concluyentes, por no decir artificiosos, de los argumentos de la Entidad reclamante.

JOSÉ M.^a RODRIGUEZ-VILLAMIL

Abogado del Estado y del I. C. de Madrid.