

Jurisprudencia sobre el impuesto de Derechos reales

Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 7 de diciembre de 1943.

EFFECTOS DE LA DEDUCCIÓN EN CASO DE HERENCIA DE DEUDAS QUE REGLAMENTARIAMENTE NO SON DEDUCIBLES, EN CUANTO A LA LIQUIDACIÓN DEL CONCEPTO DE ADJUDICACIÓN PARA PAGO. LA VALORACIÓN DE OFICIO DEL AJUAR DOMÉSTICO EN LAS HERENCIAS CAUSADAS ANTES DEL 23 DE DICIEMBRE DE 1940 NO ES PROCEDENTE.

Antecedentes.—En una partición, los dos interesados dedujeron la importante cantidad de 175.000 pesetas para pago de impuestos y gastos, y adjudicaron a uno de ellos bienes por ese valor, repartiendo el resto de la herencia a partes iguales.

El liquidador no consideró deducible tal cantidad y, además de computarla como herencia, liquidó a cargo del adjudicatario sobre base de tal cantidad el impuesto, al tipo del 5 por 100.

El Tribunal Central anula la liquidación y dice que una vez que sobre lo adjudicado se había liquidado como herencia, no es procedente exigir nueva tributación, porque ello supone hacer tributar dos veces por los mismos bienes.

Comentarios.—Sobre la expresada apreciación del Tribunal, y salvado el respeto a que es acreedor y que a nosotros nos merece, hemos de decir que no nos parece indiscutible la conclusión.

Estimamos que la teoría sería inatacable si la adjudicación para pago se hubiera hecho en el documento particional por mitad; pero como no se hizo así, sino que se hizo a uno de los dos herederos, es claro que éste recibe de más, en relación con lo que le corresponde

percibir como heredero, el 50 por 100 de las 175.000 pesetas, y, en su consecuencia, es evidente que sobre la base de esa cifra debe tributar por el concepto en que las recibe, que es el de adjudicatario para pago.

En estos casos el concepto de adjudicación para pago nace inexorablemente siempre que, no siendo deducible la deuda, los interesados la deducen y hacen adjudicación de bienes para su pago que exceden del importe del haber que al adjudicatario le corresponda como heredero: sobre la base de ese exceso de tributar como adjudicatario, porque lo adquiere como tal y no como heredero, a expensas, desde el punto de vista fiscal, del otro u otros herederos y sin perjuicio, claro está, de lo que éstos tributen como herederos por ese mismo exceso.

Por esa razón no se puede decir con propiedad que sobre la misma cantidad o los mismos bienes haya doble tributación, porque al no ser deducible la deuda, cada uno adquiere por herencia la mitad de ésta y reglamentariamente nada más puede adquirir; luego si a pesar de todo uno de ellos recibe más cantidad, y la recibe como adjudicatario, como tal debe tributar.

La doble tributación existió en el caso propuesto solamente en cuanto a la mitad de las 175.000 pesetas, esto es, sobre 85.500, puesto que como el liquidador no dedujo aquella cantidad, sobre su mitad tributó como herencia, y no se le debe obligar a volver a tributar. Esa cantidad estaba ya en su patrimonio a título de heredero y no se puede decir que ella o los bienes que la representan los recibe también como adjudicatario.

En el caso a que nos referimos se planteó también la cuestión de la valoración de oficio del ajuar doméstico en el 2 por 100 del total caudal hereditario comprobado, y el Tribunal resuelve que esa valoración no es aplicable a las herencias causadas antes del 23 de diciembre de 1940, porque el precepto fué establecido por la ley de Reforma tributaria, y ésta no entró en vigor hasta dicha fecha.

Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 5 de octubre de 1943.

Vendidos la maquinaria, accesorios, utensilios y objetos instalados por la entidad transmitente en los locales que tenía arrendados para el desarrollo de su negocio, esos bienes tienen la condición de muebles a los efectos del impuesto, porque para calificarlos de inmuebles era

necesario, a tenor del número 5.º del artículo 334 del Código civil, que los locales fueran de la propiedad de la vendedora; y tampoco les es aplicable el artículo 46 del Reglamento, ya que éste se refiere solamente a cobertizos, pabellones y otras construcciones ligeras que se hagan sobre un terreno.

Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 7 de diciembre de 1943.

LA DIVISIÓN MATERIAL DE LAS COSAS POSEÍDAS PROINDIVISO Y ADQUIRIDAS POR HERENCIA NO ES LIQUIDABLE POR EL CONCEPTO DE DISOLUCIÓN DE SOCIEDAD, PERO PARA ELLO ES NECESARIO QUE A CADA PARTICIPE NO SE LE ADJUDIQUEN BIENES POR MAYOR VALOR QUE EL REPRESENTADO POR EL DE LA PARTE ALÍCUOTA QUE LE CORRESPONDE EN LA PROINDIVISIÓN.

Antecedentes.—En una partición se adjudicaron proindiviso a las dos herederas los bienes de la herencia, consistentes en valores mobiliarios, foros e inmuebles, y entre éstos una casa en Madrid, cuyo valor era superior al resto de los bienes, o lo que es lo mismo, que valía más de la mitad de la herencia.

Algún tiempo después los herederos acordaron cesar en la proindivisión y dividieron materialmente los bienes; y para evitar la comunidad en la casa de Madrid, ésta fué adjudicada a una de ellas, y los bienes restantes a la otra, con la correspondiente compensación en metálico por el mayor valor que la casa tenía en relación con los demás bienes.

Estos actos fueron calificados por la oficina liquidadora como disolución de sociedad y como cesión, en cuanto al dicho mayor valor de la casa, y ambas liquidaciones fueron anuladas por el Tribunal Económico-administrativo Provincial; la una por aplicación del apartado 2º del artículo 19 del Reglamento, que no sujeta al impuesto la división material de los bienes adquiridos por herencia, y la otra con apoyo en la exención del número 14 del artículo 6.º del propio Reglamento, referente a los excesos o diferencias que unos herederos abonan a otros cuando algún inmueble desmerece notablemente al dividirse o es indivisible.

La Dirección General de lo Contencioso recurrió el acuerdo, fundada en que para que la mencionada división material no sea liqui-

dable es menester que la división material se realice en la misma escritura de partición o documento particional.

El Tribunal Central estimó que de la letra y del espíritu del citado apartado 27) se deduce claramente que la división material de los bienes adquiridos pro herencia no es acto liquidable, ya se haga la división en el documento particional, ya posteriormente, pero a condición de que a cada partícipe se le adjudiquen bienes cuyo valor sea igual a su participación en el haber hereditario.

Comentarios.—Tal es la doctrina cuya primera parte suscribimos, mas no así la segunda, o sea la relativa a que la no sujeción esté rigurosamente condicionada a que la parte de bienes que a cada partícipe se le adjudique sea exactamente igual a la de su participación en la herencia.

La interpretación de ese texto legal con ese rígido literalismo nos parece que puede conducir a hacer inaplicable su contenido, ya que en contadísimos casos se dará la paridad propugnada, porque lo corriente y natural será que el valor de las fincas o de las porciones de ellas que se adjudiquen no coincida con la porción ideal de cada condómino, sobre todo cuando se trate de fincas urbanas.

Creemos, pues, que es sostenible razonablemente que no es ese el espíritu del precepto y que lo que quiere decir es que la no sujeción sólo alcanzará al valor de los bienes adjudicados, en tanto en cuanto parifique con el valor de la participación indivisa, y que en el exceso nacerá el acto de cesión por analogía con lo que dispone el apartado 9) del artículo 9.º, y más especialmente el apartado 18) del mismo artículo 19.

Por fin, diremos que esta nuestra creencia la reforzamos con el argumento de autoridad que, *a sensu contrario*, se deduce del esgrimido por la Dirección General: ésta se limitó, por todo argumento, a invocar el que más arriba hemos expuesto y no el que invoca el Tribunal; luego podemos deducir lógicamente que la interpretación dada por éste no la comparte la Dirección General.

Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 21 de diciembre de 1943.

EL CONTRATO PRIVADO ENTRE UN ORGANISMO DEL ESTADO Y UNA SOCIEDAD MINERA POR EL QUE ÉSTA SE COMPROMETE A ENTREGAR DETERMINADA CANTIDAD DE MINERAL EN LOTES MÍNIMOS MENSUALES NO ESTÁ COMPRENDIDO EN LA EXENCIÓN DEL NÚMERO 8.º DEL ARTÍCULO 6.º DEL REGLAMENTO, Y DEBE SER SATISFECHO EL IMPUESTO CORRESPONDIENTE POR EL TRANSMITENTE.

Antecedentes.—Una sociedad minera se comprometió en documento privado con el representante del Consejo Ordenador de Minerales Especiales de Interés Militar a la entrega de cierto número de toneladas de mineral en lotes mensuales.

El contrato fué liquidado como suministro a cargo de la Sociedad, y la liquidación fué recurrida por estimar que estaba exento, como comprendido en el número 8.º del artículo 6.º del Reglamento, ya que se trataba de una venta en documento privado de bienes muebles procedentes de finca del vendedor, y sin que la exención pueda reducirse a los productos agrícolas, sino que alcanza a todo lo que sea producto de una finca, como maderas, frutos, grava, arena, minerales, etc., vendidos por quien la explota. Por otra parte—añadía el recurso—, el contrato no es de suministro y sí de compraventa, y por ello el obligado al pago del impuesto es el adquirente.

El Tribunal provincial rechazó la reclamación, diciendo que la exención invocada se refiere a explotaciones agrícolas y no a la minería, y que siendo como es el contrato un suministro, el pago del impuesto es de cargo del transmitente, porque así lo manda el artículo 59 del Reglamento.

El Tribunal Central desestima también la reclamación, y dice que no se comprenden las minas en el concepto genérico de fincas, ni tampoco pueden equipararse a las fincas en general, porque aquéllas constituyen una propiedad especial, tanto en la esfera del Derecho civil como del fiscal, y, en su consecuencia, a la enajenación de las sustancias minerales que de ellas se extraigan no puede serle aplicable la exención que se pretende, con tanta más razón cuanto que, si la exención se otorgase, chocaría con el criterio restrictivo con que deben ser interpretadas las

exenciones, y «habría que hacerla extensiva a casi todas las compraventas de sustancias minerales por documento privado, ya que la enajenación se haría, en la inmensa mayoría de los casos, por el dueño o arrendatario de las minas».

En cuanto al problema de la persona obligada al pago del impuesto, dice el Tribunal que, ya se califique el contrato como suministro, ya como venta, ello es indiferente, porque, en uno y otro caso, como el adquirente es el Estado, la obligación del pago recae en el vendedor o contratista, conforme a los apartados 2.º y 3.º del artículo 59 del Reglamento.

Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 9 de mayo de 1944.

ACORDADA ADMINISTRATIVAMENTE LA DEVOLUCIÓN PARCIAL DE UN DEPÓSITO CONSTITUÍDO EN GARANTÍA DE UN CONTRATO DE OBRAS, NO ES LIQUIDABLE EN EL CONCEPTO DE FIANZA LA CANCELACIÓN TOTAL DEL DEPÓSITO, SINO SOLAMENTE POR LA CANTIDAD CANCELADA, AUNQUE SE ANULE EL PRIMITIVO RESGUARDO Y SE EXPIDA OTRA POR EL RESTO DE LA CANTIDAD DEPOSITADA.

Antecedentes.—En la Caja General de Depósitos se siguió expediente por Orden ministerial para reducir en un 20 por 100 el depósito constituido por una Empresa constructora para responder de la ejecución de unas obras, y la Abogacía del Estado en dicha dependencia giró una liquidación por cancelación de fianza sobre el total importe del depósito y otra por constitución sobre la base del 80 por 100 del mismo total, o sea sobre la cantidad a que el depósito había quedado reducido.

Impugnadas las liquidaciones, estima el recurso el Tribunal Central, y dice que la reducción de la fianza mediante la retirada de valores dados en prenda con la constitución inmediata de nuevo depósito en garantía de la misma obligación, reduciendo la obligación garantizada y en la misma proporción los bienes dados en fianza, constituye un acto de cancelación de fianza de carácter pignoraticio, liquidable sobre la base de la cantidad en que ha sido reducida.

No puede estimarse—añade—que existe el acto de cancelación total de fianza y paralelamente el de constitución de otra en la proporción del 80 por 100 de la primera, porque para que el primero de dichos conceptos fuera liquidable era necesario que el fiador hubiera quedado libre

de la obligación accesoria de fianza, cosa no ocurrida en el caso, en el que la liberación afecta solamente al 20 por 100. Y por lo que respecta a la nueva constitución de fianza, tampoco se ha producido, sino que, al contrario, se ha disminuído el importe de la obligación principal.

Tampoco se puede entender—continúa diciendo el Tribunal—que ha existido modificación de fianza, porque ni han variado las condiciones en que se hallaba constituida, ni tampoco es estimable, a tenor del apartado 3.º de los artículos 17 y 68 del Reglamento, ya que éstos presuponen la modificación cuando se amplían las obligaciones garantizadas o cuando se sustituyen total o parcialmente los bienes dados en fianza. lo que no ocurre en el caso.

Ante un caso tan claro huelga el comentario. El liquidador extrémo tanto la aplicación del precepto fiscal, que fué incluso más allá de lo que el Reglamento prescribe en el supuesto análogo del artículo 13 del Reglamento, cuando se trata del acto de modificación de hipoteca, en el que la base liquidable no puede exceder de la total obligación garantizada cuando se libera una o varias fincas de la obligación que sobre ellas pesa y ese mismo gravamen se impone sobre las restantes; aquí, en cambio, se liquidó sobre el total valor de la primitiva fianza y sobre el 80 por 100 de ese mismo valor.

Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 16 de mayo de 1944.

LOS DEPÓSITOS CONSTITUÍDOS PARA EVITAR EL PROCEDIMIENTO DE APREMIO AL RECURRIR CONTRA ACTOS ADMINISTRATIVOS NO TIENE EL CONCEPTO LEGAL DE FIANZA, Y AL SER DEVUELTOS NO ES PROCEDENTE LIQUIDAR EL CONCEPTO CANCELACIÓN DE FIANZA.

Antecedentes.—En la Caja General de Depósitos fué girada una liquidación por Derechos reales, y con el fin de evitar el procedimiento de apremio al ser impugnada, se constituyó un depósito que fué liquidado como constitución de fianza.

Recurrida esa liquidación, fué anulada, y al ser retirado de la Caja General el depósito antes dicho, volvió a ser exigido el impuesto por el concepto de cancelación de fianza.

Contra esa nueva liquidación se entabló recurso, alegando que esa clase de consignaciones no tienen el concepto jurídico de fianza, porque

la fianza es un contrato accesorio que necesariamente exige la existencia de otro principal, que en el supuesto discutido no hay, puesto que el ingreso o consignación de una cantidad en la Caja de Depósitos para evitar el procedimiento de apremio, lejos de ser una fianza, es la misma obligación que tiene que cumplir el contribuyente en el caso de que no se resuelva la reclamación favorablemente, y, por tanto, no existe responsabilidad subsidiaria.

El Tribunal Central aceptó el criterio del contribuyente reclamante por las razones invocadas, y dice que reafirma el criterio por él sentado en varias resoluciones anteriores, que cita.

Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 16 de mayo de 1944.

LOS ESTABLECIMIENTOS DE BENEFICENCIA E INSTRUCCIÓN PÚBLICA NO NECESITAN DECLARACIÓN OFICIAL DE CLASIFICACIÓN, Y, EN SU CONSECUENCIA, LA ADQUISICIÓN POR UNA DIPUTACIÓN PROVINCIAL DE BIENES CON DESTINO A LA CREACIÓN DE UNA GRANJA-ESCUELA DEBE SER LIQUIDADADA POR EL NÚMERO 8.º DE LA TARIFA AL 0,20 POR 100.

Antecedentes.—La Diputación Provincial de X adquirió determinadas fincas con destino a la instalación de una granja-escuela agrícola, con aprobación de la Superioridad, y la escritura de compra fué liquidada como compraventa al 5 por 100.

Recurrida la liquidación con apoyo en que el tipo aplicable era el correspondiente a la Beneficencia general, el Tribunal provincial desestimó el recurso, por entender que el tipo beneficioso requiere requisitos no concurrentes en el caso, cuales son que la adquisición se realice directamente por el Establecimiento benéfico, que éste lo sea realmente y que esté clasificado como tal.

El Tribunal Central revocó el fallo del inferior, diciendo que está clara en el artículo 28 del Reglamento la distinción entre beneficencia pública y privada a los efectos tributarios; es cierto que los privados no gozan del tipo beneficioso cuando la transmisión se realiza a favor de personas, asociaciones o sociedades, y no de los establecimientos mismos; pero esta distinción no es aplicable a la Beneficencia general, porque éstos no gozan, por regla general, de personalidad jurídica independiente, sino que constituyen un servicio de las corporaciones oficia-

les, y, por tanto, la adscripción de los bienes al fin benéfico está garantizada por las normas a que el Estado, la Diputación o el Ayuntamiento han de ajustarse, lo cual significa que el fin de la adquisición está plenamente justificado como de benéfico docente y a favor de un establecimiento de esa clase, que, aunque no exista en el momento de la adquisición, ha de establecerse en su día, y, por fin, tampoco es obstáculo la clasificación, porque los establecimientos de la Beneficencia general gozan del carácter benéfico por ministerio de la Ley.

Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 11 de julio de 1944.

EN LAS COMPROBACIONES PARA LA LIQUIDACIÓN DEL IMPUESTO DE PERSONAS JURÍDICAS CORRESPONDIENTE A LOS AÑOS ANTERIORES A 1942 NO ES APLICABLE COMO MEDIO COMPROBATORIO EL DE LOS PRECIOS MEDIOS FIJADOS POR LAS JEFATURAS AGRONÓMICAS POR CALIDADES DE TERRENO Y CLASES DE CULTIVO.

Antecedentes.—La Oficina liquidadora requirió a un Ayuntamiento para que presentara la pertinente relación de bienes a los efectos de la liquidación del impuesto de personas jurídicas correspondiente a los años transcurridos desde 1929 a 1943, y cumplido el requerimiento, se aportaron los datos del líquido imponible, así como el que a cada hanegada de monte correspondía según el Registro de la Propiedad; pero el Liquidador prescindió de esos datos, y liquidó teniendo en cuenta los precios medios fijados por la Jefatura Agronómica, lo cual dió un aumento considerable en la base liquidable.

Dicha fijación de base fué recurrida y confirmada por el Tribunal provincial, y ante el Central se sostuvo la teoría de que el Liquidador no puede acudir a cualquiera de los medios comprobatorios y desechar los anteriores según el orden a ellos señalados en el artículo 80 del Reglamento, sin motivo racional y fundado, y se razonó tal tesis diciendo que si no se admitiese esa interpretación estaría de sobra la prevención del apartado 4.º de dicho artículo al disponer que se acuda en primer lugar a los amillaramientos, registros fiscales y trabajos catastrales.

El Tribunal Central accede al recurso en parte, y anula las liquidaciones de los años anteriores a 1942, no por el razonamiento del recurrente, claro es, dada su evidente inconsistencia ante el texto literal del

mencionado apartado 4.º, sino fundado en que el medio comprobatorio empleado fué establecido por primera vez en el Reglamento de 1941, y, por lo mismo, no puede ser aplicable, en cuanto a las liquidaciones por el impuesto de personas jurídicas, más que a partir del año 1942.

Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 7 de enero de 1944.

RESUELTO UN CONTRATO POR LA ADMINISTRACIÓN EN VIRTUD DE INCUMPLIMIENTO DE SUS OBLIGACIONES POR EL CONTRATISTA A CAUSA DE MOTIVOS AJENOS A SU VOLUNTAD, ES PROCEDENTE LA DEVOLUCIÓN DEL IMPUESTO CORRESPONDIENTE A LA PARTE DEL PRECIO DE LA OBRA NO EJECUTADA.

Antecedentes.—En determinado concurso fué adjudicada la construcción de ciertos edificios del Estado, y, en virtud de expediente administrativo, se acordó la rescisión del contrato en cuanto a las obras no realizadas oportunamente por haber transcurrido con exceso los plazos señalados en los pliegos de condiciones, y también las prórrogas correspondientes. La rescisión se acordó sin pérdida de fianza ni penalidad alguna, en razón de que el retraso obedeció principalmente a falta de materiales, no servidos oportunamente en trámite oficial, y el contratista percibió todas las cantidades correspondientes a las obras ejecutadas hasta el momento de la rescisión.

A la vista de tal acuerdo de rescisión, el contratista entendió, y así lo pidió al Delegado de Hacienda, que procedía le fuese devuelta la cantidad pagada por el impuesto, correspondiente al importe del precio de la obra no ejecutada, cuyos derechos, claro es, él había pagado por la totalidad del presupuesto.

Tanto el Delegado de Hacienda como el Tribunal provincial juzgaron que era improcedente la devolución solicitada, fundados en que la rescisión se había realizado por mutuo acuerdo de las partes, y, por lo tanto, era de aplicación el apartado 5.º del artículo 58 del Reglamento del impuesto, según el que, cuando el contrato quede sin efecto por mutuo acuerdo de las partes, no ha lugar a la devolución del impuesto, y si bien—añade el Tribunal—el mismo apartado manda que el acto de rescisión sea sometido a nueva tributación, en el caso discutido no es ello procedente, porque ninguna transmisión ni adquisición origina.

El Tribunal Central revocó el acuerdo del Provincial, y acordó que la liquidación primitiva se rectificase sobre la base de lo realmente percibido por el contratista en pago de las obras realizadas, con devolución de las cuotas que se hubieran satisfecho de más.

Llega a esa conclusión diciendo que no son de aplicación los párrafos 4.º y 5.º del artículo 58 del Reglamento: el primero, porque la rescisión no fué motivada por incumplimiento por parte del contratista, y el segundo, porque el contrato no quedó sin efecto por mutuo acuerdo, sino por decisión unilateral de la Administración. En cambio—sigue diciendo—, se dan las circunstancias de los tres primeros apartados del artículo, puesto que hay una resolución administrativa declarando la rescisión del contrato, cuya resolución es firme, y el contrato ha producido efectos lucrativos al contratista, ya que ha percibido el importe de las obras ejecutadas y no tiene obligación de devolverlo; por todo lo cual se está en el caso previsto en la última parte del apartado 3.º del mencionado artículo, cuando dice que se rectificará la liquidación tomando por base el importe del precio percibido, si por la naturaleza del contrato no es posible estimar la existencia de un usufructo.

Comentarios.—Realmente el caso es tan claro que bien pudiera prescindirse de ellos. Es evidente que si el contratista no realizó más que una parte de las obras, y las restantes no las ejecutó debido a causas ajenas a su voluntad, no se le debe exigir el impuesto más que en cuanto a lo que importen las realizadas. Es verdad que no tienen por qué efectuar los contratantes las recíprocas devoluciones que indica el apartado 2.º del repetido artículo 58, en relación con el 1.295 del Código civil, y, por consiguiente, pudiera parecer a primera vista que esta existencia de efectos lucrativos hace que el derecho a la devolución no nazca, según previene el apartado 1.º del citado artículo 58; pero, ello no obstante, no ofrece duda que los efectos lucrativos producidos, concretados en la parte del precio de la contrata equivalente a la obra realizada, están ya exacta y completamente pagados con la parte proporcional del total impuesto satisfecho por el contrato, o, lo que es lo mismo, que el contrato puede dividirse, a los efectos tributarios de que se trata, en dos partes perfectamente separables: una cumplida y con el impuesto pagado, y otra incumplida totalmente y sin ningún efecto lucrativo para uno y otro contratantes, a la que, supuestos todos los requisitos reglamentarios, indudablemente tiene que alcanzar la devolución del impuesto.

En definitiva: lo que el artículo no previó es que puede darse el caso de que la rescisión o la resolución no afecte a la totalidad de las prestaciones, y sí solamente a una parte de ellas, como aquí ocurre, en cuyo supuesto lo lógico es que los efectos de la rescisión no afecten más que a la parte incumplida.

Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 28 de marzo de 1944.

EL CONTRATO POR EL QUE UNA SOCIEDAD PRODUCTORA DE ENERGÍA ELÉCTRICA SE OBLIGA CON UNA JUNTA DE OBRAS DE PUERTO A SUMINISTRAR UNA CANTIDAD MÍNIMA DE ENERGÍA POR DETERMINADO PRECIO, NO ES CALIFICABLE COMO CONTRATO MIXTO, SINO COMO SUMINISTRO, AUNQUE POR CUENTA DE LA JUNTA TENGA QUE CONSTRUIR UNA CENTRAL DISTRIBUIDORA QUE REVERTIRÁ A LA JUNTA AL TERMINAR EL CONTRATO Y TENGA TAMBIÉN QUE ATENDER A GASTOS DE PERSONAL Y DE CONSERVACIÓN Y ENTRETENIMIENTO DE DICHA CENTRAL. AUNQUE EXISTA REQUERIMIENTO DE PRESENTACIÓN DEL DOCUMENTO Y LA LIQUIDACIÓN SE GIRE CON LOS DATOS QUE LA ADMINISTRACIÓN TENGA, LA MULTA APLICABLE ES LA DEL 30 POR 100, PORQUE NO HABIÉNDOSE REITERADO EL REQUERIMIENTO NO PUEDE APRECIARSE RESISTENCIA INFUNDADA DEL CONTRIBUYENTE.

Antecedentes.—La Oficina liquidadora tuvo noticia del contrato a que el epígrafe se refiere, y requirió a la Sociedad para que justificase el pago o presentase copia del contrato. No hizo la requerida ni lo uno ni lo otro, y la Oficina giró liquidación por el concepto de muebles e impuso la multa del 50 por 100.

En el recurso se sostuvo que la multa era improcedente y que la verdadera calificación era la de contrato mixto, liquidable al 1,85 por 100, fundándose en que los gastos de conservación, entretenimiento y personal y construcción de la central hacían que el contrato fuese mixto de suministro con prestación de servicios personales.

La reclamación no fué atendida por el Tribunal Provincial, y el Central resolvió que el concepto muebles no era el reglamentario y sí el de suministro, aunque el tipo de liquidación fuese el mismo, y que la multa procedente era la del 30 por 100.

No considera que existan en el contrato obligaciones calificables de arrendamiento de servicios personales por parte de la sociedad o de

sus agentes, porque ni se consigna cantidad alguna para su pago, ni del hecho de correr de cargo de ella los gastos de conservación y personal de la central se desprende la prestación de tales servicios, ya que esos gastos constituyen una condición expresa del suministro contratado y son consecuencia del contrato, como lo es el trabajo necesario para cumplir esa obligación, al igual que el que presta en sus fábricas y en sus líneas para producir la energía contratada y transportada al sitio de consumo.

Respecto a la multa, entiende que al no constar que se hubiera reiterado el requerimiento para la presentación del documento, no se puede estimar que existiera resistencia infundada del interesado a tal presentación, y, por lo tanto, la multa del 100 por 100 no es la aplicable, puesto que la Administración actuó con los datos por ella conocidos directamente.

Comentarios.—Respecto al criterio que la Resolución sustenta en cuanto a la multa, sólo hemos de resaltar que se reitera la interpretación restrictiva ya conocida en cuanto a la aplicación de las sanciones del artículo 221 del Reglamento.

El otro aspecto de la cuestión planteada en la reclamación, consistente en dilucidar si había o no en el contrato prestación de servicios y ejecución de obras, generadora del concepto de contrato mixto, regulado en el apartado 3) del artículo 25 del Reglamento, no nos parece que sea tan claro como para adherirse sin distinguos al siempre respetable criterio del Tribunal.

El primer argumento que le sirve de apoyo, cual es el de que no se consigna cantidad alguna para su retribución, no lo creemos decisivo e incontrovertible, ni mucho menos, porque ese requisito no es característico ni forzosamente concurrente para que se dé la figura jurídico-fiscal del contrato mixto.

La obligación de atender a esa central distribuidora y el trabajo consiguiente, dice la Resolución, es consecuencia del contrato e igual a la que tiene la empresa de producir y transportar su propia energía; y a ello se puede objetar que así es, pero que aquellas manipulaciones y trabajos son independientes y separables de dicha producción y transporte y ajenas, por lo tanto, al suministro en sí, y por eso bien pueden servir para que éste, de simple suministro pase a ser contrato mixto, puesto que lo que reglamentariamente califica esa figura fiscal es precisamente ese aditamento de ejecución de obras o de prestación de

servicios, con independencia de la mera transmisión de cosas muebles que el simple suministro encierra.

Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 28 de marzo de 1944.

PRUEBA ADECUADAMENTE LA OCULTACIÓN DEL VALOR EN UNA ESCRITURA DE COMPRAVENTA DE PARTES INDIVISAS DE UNA FINCA EL DOCUMENTO PRIVADO DE FECHA ANTERIOR EN EL QUE EL MISMO COMPRADOR ADQUIERE OTRA PARTE IGUAL A CADA UNA DE AQUÉLLAS EN PRECIO SUPERIOR AL CONSIGNADO EN DICHA ESCRITURA. SI LA COMPROBACIÓN SE EFECTÚA VALIÉNDOSE DEL MEDIO REGLAMENTARIO FACILITADO POR EL CONTRIBUYENTE, NO SE PUEDE CONSIDERAR QUE EXISTE OCULTACIÓN MALICIOSA, AUNQUE COMO CONSECUENCIA DE EXPEDIENTE DE DENUNCIA SE OBTENGA AUMENTO DE VALOR POR OTRO MEDIO REGLAMENTARIO.

Antecedentes.—Ante la Abogacía del Estado se presentó denuncia por D. J. de la C. haciendo constar que en unión de sus tres hermanas, como dueños proindiviso de una finca, habían hecho la división material de la misma por partes iguales, y que él había vendido su cuarta parte a D. M. S., por medio de documento privado, en 700.000 pesetas, y sus hermanas habían vendido en escritura pública sus respectivas partes al mismo comprador, con fecha posterior, en precio de 52.000, 153.000 y 156.000 pesetas, existiendo, por lo tanto, una ocultación de más de un millón de pesetas.

La denuncia fué admitida, y la Oficina liquidadora informó que la mencionada escritura de compra había sido liquidada, y comprobado el valor de los bienes capitalizando la renta líquida que resultó de las certificaciones aportadas por el contribuyente, de lo que resultó un aumento muy inferior al denunciado. Hacía constar también el liquidador que había tenido noticia de que el comprador había otorgado el mismo día de la compra otra escritura de hipoteca de las porciones de finca adquiridas, en garantía de un préstamo de 600.000 pesetas, por lo cual había iniciado expediente de comprobación ampliatorio del anterior, que estaba pendiente de que se presentase a liquidación dicha escritura de hipoteca.

Presentada esa escritura, el liquidador, visto que la hipoteca se

constituía en cantidad muy superior al precio de adquisición, liquidó por la diferencia e impuso la multa del 100 por 100.

La Abogacía del Estado, previa audiencia de los interesados, resolvió que la Oficina liquidadora carecía, según el artículo 141 del Reglamento, de facultades para revisar la liquidación por ella girada; que el documento privado de venta, base de la denuncia, era adecuado, conforme al artículo 80, para comprobar, porque acreditaba el precio en que, según la última enajenación, habían sido vendidos los bienes, y, por consiguiente, que el valor de cada una de las partes era el de 700.000 pesetas y era procedente liquidar las diferencias; que no podía estimarse que existía ocultación punible, a tenor del artículo 223 del Reglamento, puesto que el comprador había facilitado uno de los medios de comprobación del artículo 80 del Reglamento, pero sí había ocultación en el precio, sancionable con penalidad igual a la cuota, como en caso análogo había resuelto el Tribunal Central en 30 de octubre de 1934, y que el expediente de ocultación de valores instruido por la Oficina liquidadora debía quedar sin efecto.

El Tribunal Central acordó que era de estimar la denuncia y el aumento de valor de la base liquidable, pero declaró la improcedencia de la multa por ocultación.

En cuanto a lo primero, razonó en la misma forma que la Abogacía del Estado y estimó que el documento privado mencionado acreditaba reglamentariamente que el valor de los bienes en la última enajenación anterior a la discutida era muy superior al de ésta y que con arreglo a aquél se debía liquidar.

Por lo que hace a la procedencia de la multa, la rechaza, y dice que es inadmisibles la distinción hecha por el instructor del expediente entre ocultación o disminución del valor de los bienes y ocultación del precio, para deducir que aunque aquélla no es sancionable, debe serlo la ocultación del precio; y debe rechazarse tal criterio, dice, porque no cabe hablar de disminución del precio como distinta de disminución de valor en los bienes, puesto que se trata de la misma cosa.

En cuanto a la cita de la Resolución de 30 de octubre de 1934, que el instructor alegó en apoyo de su tesis, dice el Tribunal que el caso era distinto, ya que se refería a una denuncia en la que se probó que las fincas vendidas estaban hipotecadas, ocultándose esta circunstancia en la escritura de compraventa, y como esas cargas en las transmisiones a título oneroso hay que adicionarlas para fijar la base liquidable,

se acordó esa adición, o lo que es lo mismo, que se trataba de un caso de fijación de base y no de comprobación de valores, y que lo que en aquel expediente se sancionó no fué la disminución de valores, sino la ocultación de cargas.

En definitiva declara improcedente la imposición de la multa por la razón antedicha e improcedente la multa como no comprendida en el último apartado del artículo 223 del Reglamento.

Comentarios.—Los puntos discutidos están lo suficientemente claros para excusar el comentario. Solamente diremos que los fundamentos de la multa legitimada en la Resolución antes citada de 1934 no nos parecen tan convincentes como a primera vista pudiera parecer, porque no nos parece incontrovertible que una cosa sea la fijación de base y otra la comprobación de valores, puesto que una y otra cosa se identifican y tienen la misma y exclusiva finalidad, y, por lo mismo, tan acreedor se hace a la sanción fiscal el que deliberadamente disminuye el valor que en sí tienen los bienes como el que ocultando una carga no deducible, como una hipoteca, hace que la base liquidable sea menor que la que reglamentariamente corresponde. Por uno y otro camino se llega a la misma finalidad de burlar el impuesto.

Esto no quiere decir que no nos parezca completamente correcta, con arreglo al Reglamento, la sanción de multa del 100 por 100 de la cuota, impuesta en la antedicha Resolución, aplicando lo dispuesto en el artículo 223, también citado.

Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 25 de abril de 1944.

NI LA PREVENCIÓN DEL ABINTESTATO NI LAS DILIGENCIAS DE DECLARACIÓN DE HEREDEROS, AUN CUANDO SEAN DESCONOCIDOS, SUSPENDE EL PLAZO DE PRESENTACIÓN DE DOCUMENTOS. EL PLAZO DE TRES MESES QUE PARA GOZAR DE LA BONIFICACIÓN DEL ARTÍCULO 112 DEL REGLAMENTO SE CONCEDE SE CUENTA DESDE LA FECHA DEL FALLECIMIENTO DEL CAUSANTE, NO DESDE LA DE LA DECLARACIÓN DE HEREDEROS.

Antecedentes.—Fallecido en 10 de junio de 1941 un súbdito francés, se previno el abintestato, y acreditada la no existencia de parientes con derecho a suceder, el cónsul francés solicitó la declaración de heredero

a favor del Estado francés, a lo que accedió el Juzgado en 10 de noviembre de 1942.

Presentada la relación de los bienes relictos, se giró la correspondiente liquidación a nombre del Estado francés con la multa reglamentaria, y fué recurrida, alegando que el plazo de presentación no debía correr sino desde que el Gobierno francés tuvo conocimiento de que el Estado era el heredero. Entre otros argumentos menos destacados, los principales fueron éstos: que el artículo 57, apartado 5), manda que hasta que no sea conocido el adquirente se aplaze la liquidación; que el espíritu del artículo 113 es que los plazos se suspendan mientras está indecisa la virtualidad del derecho, y que aunque el artículo 116 dispone que los representantes del caudal hagan la declaración provisional de los bienes, el precepto no podía ser aplicable al representante del Estado francés mientras no tuvo conocimiento de su condición de heredero.

El Tribunal Provincial, y enalzada el Central, argumentaron diciendo que lo establecido en los artículos 48 y 52 del Reglamento es terminante en cuanto a que para la exacción del impuesto basta que se dé el hecho de la muerte del causante y a que la adquisición se entienda realizada en tal momento, cuya doctrina la refuerza el artículo 116 al obligar a los administradores o poseedores de los bienes a declararlos antes de la declaración de herederos.

Ante estos preceptos nada vale la alegación del artículo 57 citado, porque, según esos artículos 52 y 116, no es necesaria la declaración de herederos ni importa que éstos no sean conocidos para que se entienda realizada la adquisición desde el fallecimiento del causante y deba pedirse la liquidación provisional. Por fin, también es ineficaz la cita del artículo 113, porque expresamente excluye como causa de suspensión la prevención del abintestato y la declaración de herederos sin oposición.

Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 9 de mayo de 1944.

Esta Resolución reafirma la doctrina de que si al constituirse una sociedad se incorpora a ella otra ya existente, que se disuelve, y esa incorporación se hace aportando el activo y el pasivo, compensando el activo con acciones de la subsistente, que se entregan a los titulares

de la disuelta, se produce el acto de constitución o aportación, liquidable al 0,60, e independientemente el de adjudicación para pago sobre la base de los bienes equivalentes al pasivo, los cuales pasan a la nueva sociedad no como aportación social propiamente dicha, sino con obligación de pagar ese pasivo y en equivalencia del mismo.

En el caso a que esta Resolución se refiere, la Oficina liquidadora giró esas dos liquidaciones, y la de adjudicación para pago la subdividió, girando una liquidación por muebles y otra por inmuebles, en consonancia con la cifra que de cada clase de ellos existía en el inventario, y esas dos liquidaciones fueron anuladas por el Tribunal Central, no porque no fuera procedente la liquidación por el concepto de adjudicación para pago, sino porque no existiendo adjudicación expresa de determinados bienes, debía estimarse como realizada la de inmuebles, en virtud del precepto genérico del artículo 47, que dispone que en las transmisiones de bienes muebles o inmuebles conjuntamente y sin especificación se aplicará el tipo correspondiente a inmuebles. Con ello el Tribunal ratifica un criterio de interpretación de ese artículo 47, reiteradamente mantenido por la jurisprudencia de ese Tribunal y del Supremo.

JOSÉ M.^a RODRÍGUEZ-VILLAMIL.

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