

Jurisprudencia administrativa del impuesto de derechos reales

LVIII

Devolución de impuesto. La calificación de un documento y la liquidación consiguiente a tal calificación, estimando que un heredero adquiere, desde luego, la nuda propiedad, aunque no fuese cierta, no constituiría error de hecho, sino de derecho, y sólo es reclamable en el plazo de quince días, a contar de la notificación de la liquidación, o desde que el interesado la conozca.

El Reglamento del impuesto de 16 de Julio de 1932, y el de Procedimiento de 29 de Julio de 1924 establecen dos medios para pedir la devolución de las cantidades pagadas indebidamente: uno, la reclamación, en el plazo de quince días, ante el Tribunal Económicoadministrativo, según el artículo 200 de aquél y 62 de éste, y otro, excepcional, según los artículos 201 y 6 de los mismos Reglamentos, y Decreto de 2 de Agosto de 1934, referente a la devolución de cantidades por error de hecho o material, en cuyo caso puede solicitarse, ante el Delegado de Hacienda, en el plazo de cinco años, desde el ingreso de la liquidación.

Si el tutor de una menor no reclama en el plazo de quince días las liquidaciones giradas a nombre de ésta, dos de las cuales ingresó, y, respecto de las otras dos, solicitó el aplazamiento, sin conseguirlo, y posteriormente, la devolución de las cantidades satisfechas, esta petición no puede prosperar, porque aunque hubiera habido error en la calificación del liquidador, en cuanto a la inter-

pretación de las cláusulas testamentarias para saber si en el testamento existe una condición suspensiva, que es lo que dice el reclamante, esto no constituiría error de hecho o material, sino de derecho, y, por lo tanto, al exigir el liquidador el impuesto por la nuda propiedad, desde luego, sin aplazar la exacción, como pretende el recurrente, este error no puede ser calificado de material, sino de derecho o de concepto, y contra él no cabe más que la reclamación en el plazo de quince días. (Acuerdo del Tribunal Central de 23 de Junio de 1935.) 86 de 1935.

LIX

Sociedad. Vista en segunda instancia. Notificación. La manifestación del expediente para alegaciones en segunda instancia sólo procede, según el artículo 89 del Reglamento, cuando hay más partes que la apelante. Conocidas las liquidaciones por el recurrente, aun cuando no fuesen notificadas desde cierta fecha, si con mucha posterioridad formulan la reclamación económico-administrativa, no procede ésta si se halla fuera del plazo de quince días del Reglamento de 29 de Julio de 1924.

Según el artículo 5.º del mismo Reglamento, las rectificaciones de actos administrativos solicitadas antes de verificarse el ingreso de las cantidades liquidadas no tienen en ningún caso el carácter de nuevos actos administrativos, y no afectan, por lo tanto, a los plazos que se hallan en curso para reclamar contra los que hubiesen dado origen a ellas. La modificación de ese precepto por el Decreto de 2 de Agosto de 1934 no afecta a los actos anteriores a su fecha, ya que no se le dió efecto retroactivo. El artículo 200 del Reglamento del impuesto no modifica el precepto general del de 29 de Julio de 1924, antes transcrita. (Acuerdo del Tribunal Central de 8 de Octubre de 1935.) 87 de 1935.

LX

Información posesoria. La fecha de expedición de las certificaciones de un Ayuntamiento para inscribir unos solares en el Registro

es la que rige para el impuesto y no la de los acuerdos del Ayuntamiento en que la adquisición se funde; por ello, si desde la fecha de la expedición de la certificación hasta la presentación no ha pasado el plazo de prescripción del Reglamento, ha de liquidarse, conforme a éste, al 6 por 100.

El objeto de la liquidación impugnada no fué la incorporación al patrimonio del Ayuntamiento de un solar, en virtud de acuerdos de 1872 y 1873, adquisición para la que podría haberse alegado la prescripción fiscal, sino la certificación presentada en la Oficina liquidadora, expedida en 28 de Septiembre de 1932 para inscribir dicho solar, en el Registro de la Propiedad, a nombre del Ayuntamiento, certificación que evidentemente, dada su fecha y la de la presentación en el Registro, no está prescrita.

Según el artículo 36 del Reglamento del impuesto, las informaciones de posesión y las de dominio, cualquiera que sea el título de adquisición que se alegue y la fecha del mismo, satisfarán el 6 por 100 del valor comprobado de los bienes y derechos a que se refieren; las certificaciones expedidas por el Ayuntamiento para hacer constar la posesión o dominio de terrenos tienen el objeto y eficacia registral de informaciones posesorias y deben estímarse, a los efectos del impuesto, como tales. La resolución de la Dirección de Contribucioens de 26 de Abril de 1887 no se refiere a la información o certificación objeto de la liquidación impugnada, sino a los actos adquisitivos que dieron lugar a otras certificaciones, las cuales no se podían referir al solar de que se trata, pues si éste se hubiera inscrito entonces, no era necesaria la nueva certificación. (Acuerdo del Tribunal Central de 8 de Octubre de 1935.) 90 de 1935.

LXI

Devolución de documento. Si un interesado pide expresamente se liquiden sólo los derechos que a él le correspondan, aun cuando el documento contenga otros actos y que se le devuelva tal documento, debe hacerse así, tomando nota el liquidador para fijar las demás liquidaciones.

Un interesado solicitó que se examinase el documento que se

presentaba y se devolviera al presentador con nota de no ser él el obligado al pago del impuesto, a fin de que pudiese surtir efecto en los Tribunales de Justicia (el documento era de una venta de motor industrial). El liquidador giró la liquidación como muebles y consignó una nota, diciendo: «Se deniega la petición por no ser de aplicación lo dispuesto en el artículo 125 del Reglamento, ya que se ha presentado fuera de plazo», y, en consecuencia, retuvo en su poder el documento presentado. Recurrido este acuerdo, el Tribunal Central fija la siguiente doctrina:

El artículo 125 del Reglamento del impuesto previene que el liquidador a quien se presente un documento girará todas las liquidaciones referentes al mismo, salvo el caso de que se solicite de un modo expreso que se gire sólo la de los derechos que haya de satisfacer la persona a cuyo nombre estuviese librado el documento, pues entonces aquél tomará nota para girar las demás liquidaciones que procedan, cuando sean exigibles, es decir, una vez transcurrido el plazo legal; y claro es que estas prevenciones del mencionado artículo únicamente pueden cumplirse cuando el documento se ha presentado antes de vencer el plazo reglamentario, pues cuando se presentan después huelga la salvedad hecha, ya que en tal caso deberán girarse todas las liquidaciones, sin que quepa que el presentador solicita lo contrario, ni sea necesario que el liquidador tome notas para girar unas liquidaciones que ya son exigibles.

Pero ello no significa que cuando el documento se presente fuera del plazo, el liquidador deba retenerlo y negarse a su devolución a la persona a cuyo favor está expedido una vez que ésta haya pagado sus derechos, pues entonces es de aplicación el párrafo segundo del mismo citado artículo, según el cual, efectuado el pago por aquél a cuyo favor está expedida la copia, se le devolverá ésta aunque los demás interesados no hayan satisfecho sus liquidaciones. Este precepto lo corrobora el artículo 128 en los casos en que las personas dueñas del documento no están obligadas al pago de ninguna liquidación y sólo deban satisfacer los honorarios de la nota mediante la que se devuelve aquél; por lo cual procede que se devuelva el documento aludido con nota de que la persona a cuyo nombre está expedido no es la obligada a satisfacer el impuesto, previo el pago de los derechos correspon-

dientes, sin perjuicio de dirigir la acción administrativa contra la persona a cuyo nombre se giró la liquidación. (Acuerdo del Tribunal Central de 19 de Octubre de 1935.) 93 de 1935.

LXII

Valoración de acciones. En los valores industriales se fija la base para liquidar por el valor efectivo, salvo el caso de que éste no se acredite por los documentos oportunos, en cuyo caso se toma el nominal; por ello el valor de unas acciones no cotizadas en Bolsa es el que señala la certificación del Secretario de la Sociedad como valor efectivo y no el nominal de las acciones que figura en el balance de la Sociedad.

El artículo 64 del Reglamento del impuesto así lo dispone terminantemente, y si no se acredita ese valor con los documentos indicados, es cuando se atenderá al nominal, sin perjuicio de la comprobación administrativa. Uno de los documentos enumerados en dicho artículo para acreditar el valor de las acciones no cotizables en Bolsa es la certificación del Secretario de la entidad emisora; presentado ese documento, así como la certificación de la Junta Sindical de la Bolsa de que las acciones no se cotizaban, a aquél es preciso atenerse. El artículo 64 no establece métodos de comprobación, los cuales se enumeran únicamente en los artículos 87 y 81 del Reglamento, y lo que hace, como otros artículos del capítulo V, en que está comprendido, es dictar reglas para la fijación de la base liquidable; y por ello el artículo 61 del Reglamento ha de entenderse en el sentido de que el valor declarado que debe prevalecer sobre el comprobado, cuando es mayor que éste, es siempre, en los casos de acciones industriales, *el declarado como valor efectivo y no como nominal*; del mismo modo que el valor comprobado en estos casos es *el comprobado como valor efectivo*. El valor de las acciones declarado por los interesados, en este caso, es el que se consigna en el inventario de la herencia de cuya liquidación se trata y en la certificación del Secretario de la Sociedad, mientras que el valor consignado en el balance de ésta, tomado por la Oficina liquidadora de la Administración de Rentas, es el valor nominal, ya que en la contabilidad de las Sociedades el capital que se consigna en su importe originario o reducido posteriormente

por acuerdo expreso no es el efectivo, sino el nominal, es decir, el crédito que se reconoce a los socios por sus aportaciones, y por ello figura en el pasivo, crédito que debe satisfacerse, conforme al artículo 235 del Código de comercio, después de haber pagado todas las obligaciones de la Sociedad, y con lo que reste del activo, sea más o menos que lo figurado como capital nominal, es con lo que se abona ese crédito de los socios.

Por lo tanto, no puede girarse la liquidación sobre el resultado del expediente de comprobación, hecho por la Abogacía, dando a cada acción su valor nominal, según el último balance presentado por la Sociedad en la Administración de Rentas, sino por el efectivo declarado por los interesados y corroborado por certificación del Secretario de la Sociedad y de la Junta Sindical de la Bolsa, referentes a que no se cotizaban dichas acciones, y que el valor efectivo era el que señalaba. (Acuerdo del Tribunal Central de 15 de Octubre de 1935.) 95 de 1935.

LXIII

Herencia. Si una madre y una hija fallecen a consecuencia de accidente, y en el auto de declaración de herederos consta que la muerte fué simultánea, ha de entenderse, conforme al artículo 33 del Código civil, que no hubo sucesión de una a otra, y el heredero—hermano y tío, respectivamente—adquiere la herencia como derivada de la sobrina; es ineficaz, para demostrar la primogenitura de la hija, un acta notarial con declaración de un testigo.

CASO. Se pidió pagar el impuesto de derechos reales alegando que A. falleció soltera, sin testamento; que B., madre de aquélla, murió el mismo día, pero horas después, sin disponer en forma alguna de sus bienes, y que C. (tío y hermano, respectivamente, de aquéllas) solicitó la declaración de heredero *ab intestado*, pidiendo se declarase heredera de A. a su madre, B., y de ésta, a C., sin presentar el auto de declaración de herederos, por afirmar se estaba tramitando al pedir la liquidación. La Oficina liquidadora, habida cuenta que A. y B. fallecieron el mismo día, a la misma hora, a consecuencia de accidente, y que, con arreglo al artículo 33 del Código civil, cuando mueran dos personas llamadas a sucederse, y se ignora cuál es la primera fallecida, el que sostenga la muerte

anterior de una ha de probarlo, y si no lo hace, se presume que ambas han muerto al mismo tiempo, y no tiene lugar la transmisión de una a otra, estimó que se trataba de dos herencias distintas, y que C. las adquiría, en cuanto a la de A., su sobrina carnal, por ser el pariente más próximo de ésta, y en cuanto a B., por igual razón, como hermano, y en consecuencia giró las oportunas liquidaciones, que fueron reclamadas, alegando que B., el marido de ésta y la hija de ambos, A., y una sirvienta sufrieron un accidente de automóvil, a consecuencia del cual murieron los tres primeros, salvándose la sirvienta, la cual, ante Notario, declaró que la hija falleció antes que la madre; y por ello se pedía que, probado que la hija premurió a su madre, ésta heredó a aquélla, y en tal forma ha de liquidarse el impuesto, heredando C. a su hermana B., y debían rectificarse, en consecuencia, las liquidaciones.

El interesado presentó el auto de declaración de herederos, en que consta que el recurrente, por medio de su Procurador, dijo al Juzgado que primero falleció el padre, después la hija y posteriormente la madre, aun cuando tal diferencia no alteraba nada la situación jurídica, en el momento de ocurrir el fallecimiento, por no transmitirse entre ellos derecho sucesorio alguno; que del padre fueron declarados herederos *ab intestato* dos señores, que la hija falleció soltera, y si se consideraba simultáneo el fallecimiento de las tres personas, el pariente más próximo era su tío carnal C., que debía ser declarado heredero, y, habiendo muerto los respectivos ascendientes, resultaba éste también el más próximo heredero de su sobrina; que el fallecimiento de la madre y la hija debía considerarse simultáneo, y, por lo tanto, no había tenido lugar la transmisión de derechos de una a otra.

A consecuencia de estos hechos, el Tribunal Central fija la siguiente doctrina: No hay cuestión respecto de la herencia de B., y únicamente ha de examinarse la de A., para determinar si la transmitió a su madre, y C. la adquiere de ésta, o, si por no haber habido tal transmisión, C. la adquiere de su sobrina A. Existe patente contradicción entre lo que se dice en el escrito pidiendo la liquidación y en el en que solicitó la declaración de herederos, contenido de ese parentesco, y conforme a la tarifa correspondiente al mismo, nido en el auto referido; es preciso atenerse al contenido de este auto, en el que se reconoce, conforme al artículo 33 del Código ci-

vil, que, por no haber prueba en contrario, el fallecimiento de la madre y de la hija fué simultáneo, sin haber, por lo tanto, transmisión de derechos de una a otra, y, en consecuencia, se declaró heredero *ab intestato* de ambas al hermano y tío, respectivamente, y por ello no cabe duda que la herencia la adquirió el heredero directamente de su sobrina; y, exigido el impuesto, habida cuenta de ese parentesco, y conforme a la tarifa correspondiente al mismo, las liquidaciones deben ser confirmadas.

Las manifestaciones de la sirviente en el acta notarial carecen de eficacia en el orden civil y fiscal, ya que sólo una declaración de los Tribunales de justicia en juicio declarativo podría dejar sin efecto las declaraciones contenidas en el auto de declaración de herederos. (Acuerdo del Tribunal Central de 10 de Marzo de 1936.) 91 de 1935.

LXIV

Herencia. La transmisión de una herencia a favor de la viuda hecha en territorio foral, con la condición de que tendría ésta la obligación de distribuirla entre los hijos, es una sustitución fideicomisaria que ha de liquidarse como usufructo; en cuanto a la nuda propiedad a favor de los hijos, ha de aplazarse la liquidación hasta que muera la madre y ésta disponga quiénes son los hijos que hayan de heredar.

Un causante dispuso de sus bienes, estableciendo que instituía por sus herederos universales (el causante falleció en Cataluña), en cuanto a una cuarta parte, a sus cuatro hijos y a todos los demás nacidos o póstumos que dejase a su fallecimiento de su actual matrimonio, por partes iguales entre ellos y a sus libres voluntades, y de las tres cuartas partes restantes instituyó heredera a su esposa, con obligación de disponer de los bienes que heredase del causante, entre sus comunes hijos, a partes iguales o desiguales, a su voluntad y discreción, según las circunstancias.

La recta interpretación de esta cláusula pone de manifiesto que en ella instituye heredera de tres cuartas partes de los bienes a la esposa para que los disfrute durante su vida, pero imponiéndole la obligación de dejarlos a los hijos del matrimonio, y el cumplimiento de esa condición, impuesta por el testador y aceptada por la heredera en la escritura de inventario, implica la prohibición

de enajenarlos y la obligación de conservarlos para los hijos, ya que, de lo contrario, no podría quedar cumplida la voluntad del testador, completamente clara, en cuanto a que los bienes pasasen a los hijos en partes iguales o desiguales, pudiendo únicamente la madre distribuirlos entre ellos conforme autorizó el testador, que lo sometió a la discreción de su esposa, circunstancia que no afecta a la esencia de la institución.

La institución de herederos así establecida constituye una sustitución fideicomisaria, y por ello la liquidación del impuesto exigible a la esposa debió practicarse considerando a la misma como heredera usufructuaria, con arreglo a los artículos 32 y 33 del Reglamento del impuesto, ya que el primero dispone—párrafo segundo—que en las sustituciones, si los herederos instituidos en primer término no tuviesen derecho a disponer de la herencia *intervivos* o *mortis causa*, se reputarán como usufructuarios; y el segundo, en su párrafo cuarto, declara que si el fiduciario o persona encargada de transmitir la herencia pudiera disfrutarla en todo o en parte, temporal o vitaliciamente, o tiene la facultad de disponer de las rentas hasta su entrega al fideicomisario, pagará el impuesto en concepto de usufructuario, debiendo tenerse en cuenta para la liquidación, conforme al párrafo séptimo, el artículo 57 del Reglamento, o sea que se aplicarán los tipos y valor de los bienes en la fecha en que se practique la liquidación.

Girada, por lo tanto, la liquidación por la plena propiedad de los bienes adjudicados a la viuda, debe ser anulada, exigiéndole sólo lo correspondiente al usufructo.

Respecto a la de la nuda propiedad, quedando a voluntad de la viuda la determinación de la parte que corresponderá a cada uno de los hijos, y siendo esta circunstancia necesaria para determinar el tipo aplicable a cada heredero, y no sabiéndose ahora tampoco el valor de los bienes cuando tal sucesión ocurra, ni el tipo que entonces regirá, pues todo ello no se concretará hasta que tales bienes pasen a poder de cada uno, ha de aplazarse la liquidación, consignando nota en el documento hasta que tal transmisión se verifique, conforme al artículo 57 del Reglamento. (Acuerdo del Tribunal Central de 18 de Febrero de 1936.) 96 de 1935.

GABRIEL MAÑUECO,
Abogado del Estado.