

# Jurisprudencia administrativa del impuesto de derechos reales

## LVI

*Fianza: el plazo para reclamar es el de quince días, desde que se gira la liquidación y se paga ésta.*

Los artículos 200 y 203 del Reglamento del impuesto determinan que las liquidaciones son actos administrativos contra los cuales pueden reclamar los interesados en el plazo de quince días, estimándose firmes aquéllas si no se hace en tal plazo, siendo asimismo indispensable la impugnación de la liquidación para que pueda ser devuelto lo que el contribuyente estime haya satisfecho de más. Por lo tanto, sosteniendo el reclamante que una liquidación por devolución de fianza era improcedente porque el depósito constituido no llegó a garantizar gestión alguna, y habiéndose notificado la liquidación en 16 de Diciembre de 1933 y no hecha la reclamación hasta el 28 de Febrero de 1934, era firme aquélla, ya que en el primero de los días fué conocida por el interesado, y tal es el criterio del Tribunal Central en los fallos de 13 de Septiembre de 1927, 25 de Junio de 1929 y 15 de Diciembre de 1931, y del Supremo en Sentencia de 4 de Julio de 1923. (Acuerdo del Central de 10 de Abril de 1934.) 76 de 1934.

## LVII

*Cancelación de obligaciones simples. La cancelación de obligaciones simples prescribe, desde luego, en cuanto a las cancelacio-*

*nes anteriores a los quince años desde la fecha de iniciación del expediente. No está sujeta al impuesto la cancelación de obligaciones simples de sociedad domiciliada en territorio exento, aunque las minas, principal objeto de aquélla, estén situadas en territorio sujeto, y aunque el capital de sus obligaciones se dedique a industrializar esas minas.*

*Caso.*—Una sociedad constituida en territorio exento, para explotar minas en territorio sujeto al impuesto, emitió obligaciones simples en 1911 y a virtud de diversos acuerdos fueron amortizadas cierto número de obligaciones desde 1912 a 1922, hasta que en 6 de Mayo de este año se otorgó escritura pública haciendo constar que estaba amortizada totalmente y cancelada la emisión. El Liquidador del impuesto inició en 9 de Diciembre de 1933 expediente de investigación declarando prescrita la emisión de obligaciones y sujeta la cancelación de las mismas, liquidándola al 0,60 número 64 de la tarifa, con multa del 50 por 100 e intereses de demora. La Sociedad recurrió alegando que por ser obligaciones simples emitidas, colocadas y recogidas o cancelas en territorio exento, no estaban sujetas al impuesto del Estado según el Concierto Económico con las Vascongadas, sino sólo al de la Diputación. El Tribunal Provincial desestimó la reclamación basándose en que la amortización o cancelación de obligaciones, sean simples o hipotecarias, está sujeta al impuesto, y que el capital destinado a operar en territorio sujeto aun por sociedad de territorio exento, también lo está, invocando además la Sentencia del Tribunal Supremo de 9 de Diciembre de 1919. El Central revoca el fallo y cita la siguiente doctrina:

Los actos sujetos al impuesto de derechos reales a que se refiere este caso, son las amortizaciones de obligaciones simples efectuadas en diferentes fechas por la Sociedad X, y tales actos se hallan comprendidos en los enumerados en los artículos 5.<sup>º</sup> (apartado 15) y 19 del Reglamento de 20 de Abril de 1911, y 5.<sup>º</sup> (apartado 16) y 20 de los de 1927 y 16 de Julio de 1932, aunque como consecuencia de la amortización total de los títulos se otorgara en 6 de Mayo de 1932 escritura de cancelación total de la emisión; y, por tanto, en cuanto a las amortizaciones anteriores al 9 de Diciembre de 1918, o sea con quince años de antelación a igual día

y mes de 1933, en que por la oficina liquidadora de Z. se inició la investigación, había prescrito la acción de la Administración para liquidar el impuesto, según disponen los artículos 142 de los Reglamentos de 1927 y 1932 citados. En cuanto a las amortizaciones posteriores al 9 de Diciembre de 1918, la cuestión de la sujeción al impuesto debe resolverse en sentido negativo, atendiendo en primer término al párrafo 6.º del artículo 59 del Reglamento, el cual, como excepción a la regla general, establece que la obligación de pagar el impuesto recae en la persona que deba satisfacer el importe de los títulos amortizados, y en el caso actual lo fué la Compañía X, domiciliada en territorio exento, con facultad de descontarla a los obligacionistas, a quienes afectará sólo la responsabilidad subsidiaria; y habiéndose negado en nombre de la Sociedad recurrente la vecindad foral, que es causa de exención del impuesto, en favor del adquirente en las transmisiones de bienes muebles, según el artículo 2.º, regla 2.º del Reglamento del impuesto, ha de tenerse en cuenta que si bien el adquirente en la amortización de obligaciones simples lo es propiamente la persona o entidad que percibe el importe del título amortizado, la interpretación literal del precepto daría lugar a que resultasen sujetos al impuesto del Estado por un contrato en que se transmiten bienes muebles, personas o entidades de régimen exento, lo que es opuesto al sentido en que se inspira el citado artículo 2.º del Reglamento y al Concierto Económico con las Provincias Vascongadas, uno de cuyos principios fundamentales consiste en aplicar el estatuto personal del contribuyente cuando se trata de contratos relativos a bienes muebles, y esta doctrina es ya la establecida por el Tribunal Central en Acuerdo de 18 de Abril de 1933 (29 de 1933). La regla 6.º del artículo 2.º del Reglamento del Impuesto, de 1927, y la misma del vigente, de acuerdo con lo establecido en el Concierto con las Vascongadas de 24 de Diciembre de 1926, disponen que la emisión para transformación, amortización o cancelación de obligaciones, cédulas o títulos análogos, garantizados con hipoteca, realizadas o que se realicen desde 1.º de Enero de 1927 por Sociedades mercantiles o industriales constituidas en territorio de las Provincias Vascongadas, están sujetas al impuesto del Estado cuando los bienes que los garanticen con hipoteca radiquen en territorio común; y del espíritu y letra de ese precepto, no comprendido en el anterior .

Concierto de 13 de Diciembre de 1906, se infiere claramente que en el caso contrario de obligaciones, cédulas o títulos no garantizados con hipoteca, habrá que estar a la aplicación de los preceptos reglamentarios sobre sujeción al impuesto de esos actos como regla general, con la excepción en su caso establecida en favor del adquirente que tenga derecho al régimen foral por razón de vecindad. Aunque este fundamento legal no sea directamente aplicable a las amortizaciones de obligaciones hechas antes de 1.º de Enero de 1927, y después del 9 de Diciembre de 1918 a las que no alcanza la prescripción del impuesto, ya que no regía el precepto del Concierto Económico sobre tributación de las obligaciones garantizadas con bienes inmuebles radicantes en territorio sujeto, deben, no obstante, hacerse extensivas a ellas las consideraciones expuestas, toda vez que dicho precepto, nuevamente establecido, indica el criterio que debe seguirse en relación con tales casos, a pesar de que, por razón de la fecha en que se realizaron las amortizaciones, no puedan incluirse de un modo expreso en la disposición de que se trata, y que por iguales razones no resulta pertinente al caso actual la Sentencia del Tribunal Supremo de 9 de Diciembre de 1919 que se cita en el fallo recurrido, que es de fecha anterior al Concierto Económico vigente, el cual no pudo ser, por lo tanto, tenido en cuenta en aquélla, y además en el asunto que motivó tal sentencia no se promovió cuestión acerca de la sujeción al impuesto por la emisión de obligaciones simples que fué realizada por una Sociedad extranjera.

El concepto jurídico de obligaciones simples tratándose de Sociedades mercantiles es el de títulos acreditativos de una participación en el capital prestado a ellas, o sea el importe de tales obligaciones, constituye deuda de las Sociedades expresadas y representan una obligación sin garantía de pago especial, a cuyo reembolso está afecto el capital de la Sociedad, sin preferencia alguna en concurrencia con otros de la misma clase, por lo que no puede ser de aplicación a la amortización de tales obligaciones simples el artículo 21 del Reglamento del impuesto, según el cual las Sociedades domiciliadas en territorio donde no rige el Reglamento, pero que hagan operaciones donde el impuesto se exige, están obligadas a contribuir por la parte de capital con que laboren mediante tales operaciones, fijando esa parte del capital antes de su

inscripción en el Registro Mercantil y anualmente mediante copia autorizada del Balance, por cuanto ese precepto se refiere a lo que en la contabilidad tiene carácter de capital social, como lo prueba el que su incumplimiento dé lugar a que se gire la liquidación sobre todo el capital de la Sociedad, según el párrafo 3.<sup>º</sup> del mismo artículo, y tal concepto es bien diferente del de amortización de obligaciones, que representa una liberación de deuda contraída por la entidad emisora de los títulos. (Acuerdo del Tribunal Central de 5 de Noviembre de 1934.) 142 de 1934.

## LVIII

*Procedimiento. Si la impugnación versa acerca de la devolución de 4.957,68 pesetas (diferencia entre lo ingresado y lo que se debió ingresar a juicio del contribuyente), es incompetente el Tribunal Central, el cual sólo alcanza a conocer los recursos en que la cuota es superior a 5.000 pesetas, y debe notificarse de nuevo el fallo del Provincial expresando que el recurso procedente es el Contencioso administrativo, ya que en la notificación hecha se dijo equivocadamente procedía recurso de alzada ante el Central. (Acuerdo del Central de 19 de Marzo de 1935.) 30 de 1935.*

## LIX

*Usufructo. 1.<sup>º</sup> El constituido por fallecimiento de un causante en 31 de Diciembre de 1895 y extinguido por muerte de la usufructuaria el 13 de Agosto de 1931, debe satisfacer por la consolidación del mismo con la nuda propiedad, a tenor de lo dispuesto en el Reglamento de 1927, tomando por base el tanto por ciento del valor del usufructo al tiempo de su constitución, pero aplicado al valor que los bienes tuviesen al verificarse la extinción, si esta liquidación de consolidación se solicitó en tiempo oportuno. 2.<sup>º</sup> Esta doctrina sólo es aplicable a los usufructos constituidos por testamento, no a los adquiridos por escrituras públicas de compraventa o permuto. 3.<sup>º</sup> El perdón de los recar-*

*gos por la ley de Moratorias sólo cabe si renuncian expresamente a la prórroga y solicitan la condonación los interesados.*

La regla segunda del artículo 67 del Reglamento de 1892 y el 5.<sup>º</sup> de la ley de Presupuestos de 5 de Agosto de 1893, vigente al morir el causante, establecía que los usufructos a título hereditario, bien se constituyeran por voluntad del testador, bien por ministerio de la ley, el usufructuario abonaría el impuesto que le correspondiera sobre el 25 por 100 del valor de los bienes y al mismo tiempo satisfaría el adquirente de la nuda propiedad el que le correspondiese sobre el 75 por 100 de dicho valor, sin perjuicio de satisfacer también por el 25 por 100 restante al extinguirse el usufructo y consolidarse con la nuda propiedad; y este precepto está modificado en el Reglamento de 26 de Marzo de 1927, párrafo 9.<sup>º</sup> del artículo 66, vigente cuando se extinguíó el usufructo al fallecer el usufructuario, ya que éste dispone que al extinguirse los usufructos constituidos por testamento, satisfará el impuesto, por consolidación, el nudopropietario, sirviendo de base liquidable el tanto por ciento correspondiente al valor del usufructo al tiempo de su constitución, pero aplicado al valor que los bienes tuviesen al realizarse la inscripción, y girándose la liquidación conforme a la tarifa vigente en ese momento, según lo establece el párrafo último del artículo 57 del mismo Reglamento y el 6.<sup>º</sup> de la ley del Impuesto, de 28 de Febrero de 1927, según el cual, toda adquisición de bienes cuya efectividad se halle suspendida de derecho por una condición, un término o un fideicomiso u otra limitación cualquiera, se entenderá realiza el día en que la limitación desaparezca, atendiendo a esta fecha tanto para determinar el valor de los bienes como para aplicar los tipos de tributación.

Según la disposición 2.<sup>a</sup> transitoria de la Ley de 28 de Febrero de 1927, en las adquisiciones derivadas de actos o contratos anteriores al 1.<sup>º</sup> de Mayo de 1926, sujetas a condiciones a que se refiere el artículo 6.<sup>º</sup> de la misma Ley, cuya efectividad haya tenido o tenga lugar a partir de la indicada fecha, no serán de aplicación las disposiciones del mencionado artículo, modificativas de disposiciones anteriores, si los documentos se presentasen o hubiesen presentado dentro de los plazos reglamentarios y sus prórrogas. Por lo que causado el acto originario, o sea la muerte del causante

en 1895 y la adquisición del usufructo por los nudopropietarios después de 1.<sup>o</sup> de Mayo de 1926, los artículos citados de 1927 modifican los de 1892, y el documento referente a la extinción del usufructo fué presentado a liquidación el 31 de Mayo de 1932, o sea dentro del plazo reglamentario, con todo lo cual la liquidación debió practicarse conforme al Reglamento y tipos de 1895; y siendo el único fundamento del fallo apelado que el documento liquidable se presentó fuera de plazo y no siendo así por lo que queda indicado, procede revocar el fallo. Lo expuesto referente al usufructo constituido por el causante en su testamento no es aplicable a los bienes adquiridos en nuda propiedad por el reclamante y su madre por escrituras de permuta y compraventa, a los cuales se les ha de aplicar los preceptos legales y tarifas vigentes en la fecha de la adquisición.

No exigido el pago de intereses de demora ni el recargo del 3 por 100 que toda prórroga lleva consigo, según el artículo 112 del Reglamento, por entender estaba el caso comprendido en la ley de Presupuestos de 31 de Marzo de 1932, no puede mantenerse este criterio a tenor de la Orden del Ministerio de Hacienda de 9 de Mayo de 1932, según la cual en las sucesiones hereditarias que hubiesen obtenido prórroga del plazo de presentación, sólo es aplicable el perdón de los recargos si los interesados renuncian expresamente a la prórroga y solicitan la condonación de dichas responsabilidades, requisitos que no se han cumplido en el caso actual. (Acuerdo del Tribunal Central de 14 de Mayo de 1935.) 7 de 1935.

## LX

*Comprobación de valores. Vista en segunda instancia. 1.<sup>o</sup> La vista en segunda instancia sólo es procedente si hay más partes que los recurrentes. 2.<sup>o</sup> Los acuerdos referentes a comprobación de valores son actos administrativos reclamables en el plazo de quince días.*

1.<sup>o</sup> El artículo 89 del Reglamento de procedimiento de 29 de Julio de 1924 y la sentencia del Tribunal Supremo de 26 de Mayo de 1928, declaran expresamente que el trámite de vista en segunda

instancia para formular reclamaciones sólo es procedente si hay más partes que el que recurre, en cuyo caso ordena aquél que se pondrán de manifiesto las actuaciones con el escrito de apelación por diez días para que se alegue lo que se crea oportuno.

2.º Los acuerdos relativos a la comprobación de valores, según los artículos 85 y 200 del Reglamento del impuesto de derechos reales de 16 de Julio de 1932, son actos administrativos reclamables ante el Tribunal provincial en el plazo de quince días hábiles, a contar desde el siguiente de aquél en que hayan sido debidamente notificados, según el artículo 62 de dicho Reglamento de procedimiento, agregando el 85 del de derechos reales que, aprobada la comprobación, se ha de notificar al interesado para que exprese su conformidad o formule reclamación económicoadministrativa, por lo cual, constando la notificación en día cierto y determinado, si la reclamación se presenta dentro de los quince días hábiles, está en tiempo oportuno; la tesis del Tribunal provincial, de que la reclamación es extemporánea porque el interesado se dió por notificado de la comprobación al presentar su instancia dirigida al Liquidador del partido pidiendo se instruyese el oportuno expediente y se rectificase el error material padecido a juicio de aquél al comprobar el valor de las fincas rústicas por la renta íntegra, en vez de hacerlo por la renta líquida, y que desde la fecha de dicha instancia debía computarse el plazo de los quince días para interponer la reclamación, no puede aceptarse, pues si se admite la notificación en la fecha de la instancia al Liquidador, debe admitirse para todos los efectos, y por consiguiente hay que admitir, por ser lógico, que la reclamación contra la comprobación quedó formulada en día hábil, puesto que en esa fecha el interesado impugnó por las mismas razones que expuso en su escrito de alegaciones, haciendo idéntica petición, y, por lo tanto, considerar la segunda reclamación como reproducción de la primera, pues si bien es cierto que ésta no se interpuso ante el Tribunal provincial directamente, sino utilizando el procedimiento del artículo 200, como si se tratase de un error material, ello no puede ser obstáculo para estimar interpuesta la reclamación económicoadministrativa, ya que a la Administración le corresponde encauzar el procedimiento y dar a las reclamaciones la tramitación adecuada a su finalidad, que en el presente caso era la rectificación de la comprobación de valores; y por ello no puede

prevalecer que la Administración, que no consta haya dado curso ni resuelto la reclamación, acertada o desacertada, de la primera instancia, rechace ahora la segunda por extemporánea, pues ello supondría privar al contribuyente de toda defensa. (Acuerdo del Tribunal de 16 de Abril de 1935.) 143 de 1934.

GABRIEL MAÑUECO,

Abogado del Estado.