

# Jurisprudencia administrativa del impuesto de derechos reales

## VIII

*Personas jurídicas. El Tribunal Central es incompetente para conocer de un recurso sobre exención de personas jurídicas, resuelto por la Dirección de lo Contencioso, por delegación del Ministro de Hacienda.*

Con arreglo al artículo 262 del Reglamento de 16 de Julio de 1932, al Ministerio corresponde declarar la exención del impuesto de personas jurídicas, incumbiendo a la Dirección de lo Contencioso, por delegación del Ministro, hacer tal declaración. El Tribunal Central, según el Real decreto de 21 de Junio de 1924, es una dependencia del expresado Ministerio, subordinado a la autoridad del Ministro, y carece de competencia para resolver las excepciones resueltas por éste o por la Dirección de lo Contencioso en su nombre y por su delegación, y sólo son impugnables tales actos ante la jurisdicción contenciosoadministrativa, según el artículo 1 y el 2 de la ley de 22 de Junio de 1894. (Acuerdo del Tribunal Central de 13 de Noviembre de 1934.) 146 de 1934.

## IX

*Instituidos herederos unos sobrinos de una testadora y legado por ésta, en metálico, ciertas cantidades a otros sobrinos en plena propiedad, en libre disposición y con derecho de representación, no procede el aplazamiento del pago del impuesto de estos últi-*

*mos legados, aun cuando se haya aplazado el pago de los herederos hasta la consolidación del usufructo foral, que correspondía al cónyuge viudo, a tenor del artículo 68 del apéndice foral de Aragón, y por ello aquéllos eran sólo nudopropietarios, y aun cuando se alegue que los legatarios en metálico no posean bienes y que el cónyuge foral tiene derecho al usufructo total de todos esos bienes, por no ser eso cierto.*

La institución de los legados, conforme al último testamento del causante, aparece hecha en plena propiedad con libre disposición y derecho de representación en su caso, y no habiendo metálico en la herencia y no pudiendo, aun en el caso de que lo hubiere, hacerse extensivo el usufructo del cónyuge viudo a los bienes muebles de la herencia, por cuanto en el presente caso no aparece constituido a favor de los cónyuges la llamada viudedad universal que se extiende a los bienes muebles, sino únicamente la viudedad legal comprensiva exclusivamente de los inmuebles, según los artículos 63 y 64 del apéndice foral de Aragón de 7 de Diciembre de 1925, declarado subsistente por Decreto de 31 de Mayo de 1931, es forzoso concluir que no son de aplicación al caso actual los artículos 18 de la ley del Impuesto de 11 de Marzo de 1932 y 136 del Reglamento referentes al aplazamiento de pago de las liquidaciones por herencia o legado en nuda propiedad hasta la consolidación del dominio en que se funda la reclamación deducida. Además, por la misma forma en que se han hecho los legados en favor de persona determinada con facultad de disponer y derecho de representación en su caso, no puede apreciarse la existencia de condiciones a que esté sujeta la efectividad del derecho de los legatarios, y son de aplicación los artículos 858, 859 y 867 del Código civil, según los cuales el testador podrá gravar con mandas y legados a sus herederos, quedando éstos obligados a su cumplimiento, y será válido el legado hecho a un tercero de una cosa propia del heredero, el cual, al aceptar la sucesión, deberá entregar la cosa legada, y, en consecuencia, por no concurrir otra circunstancia que pudiera hacer viable la reclamación que pudiera formularse contra las liquidaciones giradas, no es procedente confirmar el acuerdo de la Dirección de lo Contencioso en cuanto a que deba contarse la fecha de entrada de la solicitud de aplazamiento de pago para la reclamación que legalmente proceda, aun

en el supuesto no admitido de que el derecho de los legatarios estuviera limitado al presente a la nuda propiedad de los bienes legados, tampoco podría accederse al aplazamiento solicitado, por ser necesario, conforme a los artículos citados 18 de la Ley y 136 del Reglamento, que se constituya una garantía especial para responder del pago del impuesto por la nuda propiedad, afectando los bienes a la hipoteca legal del artículo 168 de la ley Hipotecaria, párrafo 5.º, o haciendo constar, si se tratara de valores mobiliarios, la afección de los resguardos de depósitos a los mismos fines, o bien garantizando el impuesto mediante hipoteca especial, y nada de ello se ha hecho, ni por los nudopropietarios se ha consentido que los bienes queden afectos a esa responsabilidad. El expediente debe ser enviado a la Dirección de lo Contencioso para su revisión, por haber estimado la oficina liquidadora que no fueron hechos esos legados en pleno dominio, sino sólo en nuda propiedad. (Acuerdo del Tribunal Central de 16 de Octubre de 1934.) 133 de 1934.

## X

*Herencias. 1.º No afecta al fondo de la reclamación el que las liquidaciones reclamadas sean provisionales o definitivas, ni esto impide proseguir aquélla. 2.º La institución de herederos por dos causantes a favor de los hijos legítimos de cinco sobrinos comunes, por estirpes, pero dejando el usufructo vitalicio de la herencia a esos cinco sobrinos por partes iguales, aun cuando uno de los dos testadores diga que si algún sobrino muere sin descendencia legítima su parte pasa a los hijos legítimos de los sobrinos supervivientes, y el otro testador, en caso análogo, diga que pasa la cuota usufructuaria del sobrino muerto sin descendencia a los sobrinos supervivientes que tengan hijos, es pura y no condicionada. 3.º La nuda propiedad aplazada debe liquidarse por las tarifas vigentes cuando se aplazó, y la consolidación del usufructo por las actuales.*

El hecho de que las liquidaciones sean provisionales, no afecta a la pertinencia de la reclamación, pues las liquidaciones de esa clase constituyen actos administrativos y como tales son reclama-

bles, según el artículo 200 del Reglamento de 16 de Julio de 1932 del impuesto y el de 29 de Julio de 1924. Tampoco pueden entenderse consentidas las liquidaciones por haberse solicitado el aplazamiento de su pago, porque ni aun el pago implica aceptación de las liquidaciones, por ser principio esencial del procedimiento que, ni la falta de pago impide la reclamación, ni ésta detiene el procedimiento para el cobro de la cantidad de la liquidación impugnada. En cuanto al fondo del asunto, la cuestión se reduce a determinar el momento en que tuvo lugar la transmisión de la propiedad dejada por los causantes a los hijos legítimos de sus sobrinos, con objeto de saber a qué momento debe referirse el valor de los bienes que sirva de base al supuesto y cuál era entonces la tarifa vigente que debe aplicarse; la transmisión no puede estimarse con arreglo a los artículos 791, 1.113 y 1.114 del Código civil, sujeta a condición, pues no se la supedita a ningún hecho futuro incierto e ignorado por los testadores, sino que, dados los términos de la institución, se trata de la transmisión pura y simple a favor de *los hijos legítimos de los sobrinos*, la cual se verificó a favor de los hijos legítimos de los sobrinos que existían al morir los testadores en el momento de la muerte de éstos, y, respecto de los que no existían, a medida que fuesen naciendo o que nazcan. La forma genérica de la institución engendra una indeterminación en cuanto al número total de herederos, y, por lo tanto, en cuanto a la cuantía de la porción de la cantidad correspondiente a cada uno, indeterminación que no desaparece sino cuando, por la muerte de cada uno de los sobrinos con hijos, no sea posible que nazcan nuevos hijos legítimos del fallecido y quepa fijar el número de los partícipes en la nuda propiedad de los bienes que el fallecido usufructuaba. Esta indeterminación respecto de la cuantía de lo heredado, hacía obligado el aplazamiento del impuesto decretado por la oficina liquidadora, aplazamiento que nada prejuzga respecto del momento de realizarse la transmisión y que, además, está autorizado por el Reglamento vigente entonces, sin que el tiempo transcurrido pueda computarse en modo alguno para alegar la prescripción de la acción fiscal, ya que se trata de un plazo previsto y fijado en la calificación fiscal del acto y esta calificación se verificó en el momento oportuno. Al morir el sobrino de los testadores y conocerse ya el número total de sus hijos legítimos llamados a heredar la nuda pro-

piedad de los bienes que le correspondieron en usufructo, lo procedente es girar la liquidación del impuesto referente a la nuda propiedad que se aplazó sobre el valor que los bienes tenían, aplicando las tarifas entonces vigentes y girar la liquidación pertinente por la adquisición del usufructo según los valores y tarifas vigentes en 1931, teniendo en cuenta la disposición transitoria de la Ley de 26 de Febrero de 1927 si se presentó a liquidar fuera de plazo. (Acuerdo del Tribunal Central de 27 de Noviembre de 1934.) 85 de 1934.

## XI

*Moratoria. La Orden de 9 de Mayo de 1932 no puede interpretarse en el sentido de que, ingresadas las liquidaciones de una herencia en que se había pedido prórroga ordinaria, no hay derecho a la moratoria, sino que ésta puede pedirse renunciando a la prórroga hasta el fin del plazo señalado en la ley de Moratoria.*

El artículo 40 de la ley de Presupuestos de 31 de Marzo de 1932 concedió a los que tuviesen débitos de contribuciones y los declarasen antes de 1.º de Julio de este año, el perdón de los recargos, multas e interés de demora; y la Orden de 9 de Mayo de 1932 (*Gaceta* del 11 del mismo), estableció que la disposición citada sería aplicable a las herencias que hubiesen tenido prórroga para liquidar si renunciaban expresamente a ella y solicitaban la condonación de las responsabilidades, siendo la finalidad de esta Orden evitar la desigualdad de no aplicar dicha moratoria a los que hubiesen solicitado prórroga; en buena interpretación legal, no puede dejar de aplicarse la condonación a quien, habiendo obtenido prórroga ordinaria para presentar los documentos, los presenta antes de vencer esa prórroga y antes del 1.º de Julio de 1932, aun cuando sólo después de esa presentación, y de liquidar, renunciase a la prórroga y solicitase la condonación, pues, de no hacerlo así, se incidiría en la desigualdad injusta, que precisamente quiso evitar la Orden aludida; el fundamento de ésta fué evitar que resultasen de peor condición quien cumplió los deberes fiscales pidiendo prórroga, que los morosos, que nada hicieron; y es evidente que, si se interpreta la Orden en el sentido de que no

puede renunciarse a la prórroga y pedirse la condonación después de giradas las liquidaciones, resultaría bien manifiesta la desigualdad aludida; por otra parte, la Orden no expresa cuándo ha de hacerse la renuncia, y el artículo 40 de la ley de Presupuestos señala como límite para acogerse a la moratoria, el 1.º de Julio; luego hasta esa fecha podía hacerse la renuncia de la prórroga y petición de condonación, pues de lo contrario el contribuyente moroso disfrutaría de ese plazo total, y el diligente que pidió prórroga sólo tendría hasta que se practicasen las liquidaciones, lo cual ni es justo ni legal. (Acuerdo del Tribunal Central de 25 de Septiembre de 1934.) 88 de 1934.

## XII

*Revisión y comprobación. 1.º La Dirección de lo Contencioso tiene derecho a revisar las liquidaciones si no han pasado quince años desde que se hicieron e ingresaron. 2.º Verificada comprobación por dicho Centro revisando la liquidación, mediante la aplicación del valor fijado por los interesados en escritura de hipoteca por la celebración, en caso de ejecución, de subasta, no cabe contra ello recurso alguno.*

1.º Según el artículo 140 del Reglamento del Impuesto, la Dirección de lo Contencioso tiene el derecho de revisar las liquidaciones giradas por los Abogados del Estado, y hecha una en 1932, y siendo el plazo de prescripción de la acción administrativa, según el artículo 142 del Reglamento, el de quince años, es visto que el acuerdo de revisión adoptado en 1932 está en plazo oportuno.

2.º Según el artículo 80 del mismo Reglamento, la Administración tiene derecho a comprobar, dentro del plazo de dos años, que marca el 82 (que en el caso actual se hallaba vivo por ser la liquidación de 1932 y la revisión de 1933), el valor de los bienes transmitidos sobre el cual se giraron las liquidaciones del impuesto; y como uno de los medios que a tal fin pueden utilizarse, según el párrafo 3.º del artículo 80 del Reglamento, es el valor asignado a las fincas hipotecadas para el caso de subasta, al efectuar la Dirección de lo Contencioso la liquidación de la base liquidable en

una liquidación que no había sido comprobada, y al utilizar como medio comprobatorio el valor fijado en la escritura de hipoteca otorgada entre el causante de los adjudicatarios y los adjudicatarios en la transmisión de la finca de que se trata, se atuvo a los preceptos reglamentarios; según el artículo 85, párrafo 7.º del Reglamento, cuando el valor señalado por la Administración, en virtud de la comprobación, fuese el asignado por los mismos interesados para caso de subasta de fincas hipotecadas, no se admitirá al contribuyente recurso alguno contra el mismo. No es atendible la alegación de que, con arreglo a la sentencia del Tribunal Supremo que invocan los interesados (cuya fecha no se dice), que se refiere a transmisión hecha a quien no intervino en la hipoteca, y por ello no puede perjudicarlo una fijación de valor hecha por tercero, porque es indudable que ellos mismos, y no sólo el tercero a que aluden, otorgaron y firmaron la escritura de hipoteca a que aquel valor se consigna. (Acuerdo del Tribunal Central de 19 de Junio de 1934.) 89 de 1934.

### XIII

*Procedimiento. El artículo 16 del Reglamento de Procedimiento dispone que, si el interesado se vale de apoderado, debe presentar el poder con el primer escrito que aduzca; no obstante, si el plazo es perentorio, puede concederse el plazo de quince días para que se presente ese poder; no hecha tal presentación, procede dejar sin curso la reclamación.*

### XIV

#### *Devolución de ingresos.*

Según el artículo 201 del Reglamento del Impuesto de 16 de Julio de 1932, los contribuyentes que se consideren con derecho a devolución de cantidades satisfechas por el impuesto de derechos reales, bien por error de hecho, bien por duplicación de pago, etcétera, pueden solicitarlo de la Delegación de Hacienda en el plazo de cinco años, constituyendo los acuerdos de los Delegados ac-

tos reclamables ante el Tribunal Provincial correspondiente; no existiendo acuerdo del Delegado, no hay acto reclamable que pueda plantearse ante el Tribunal Central, conforme se desprende del artículo 42 del Reglamento de 29 de Julio de 1924, y por ello este Tribunal carece de competencia. (Acuerdo del Tribunal Central de 8 de Mayo de 1934.) 94 de 1934.

## XV

*Sociedades. Revisión. 1.º Consentida una liquidación de una escritura de emisión de obligaciones, no se puede compensar el importe de lo liquidado con la liquidación del impuesto de otra escritura de liquidación con que se pretende anular la primera. 2.º El liquidador puede revisar de oficio un aplazamiento de liquidación sin acudir a la Abogacía del Estado, por no referirse a los únicos casos del artículo 140 del Reglamento. 3.º No procede multa por la liquidación sino en los casos de los artículos 213, 214, 216 y 218 del Reglamento, pero pueden imponerse, según el 215, por no presentar los documentos que pide el liquidador.*

CASO.—Dos Sociedades Anónimas, A. y B., dueñas de sendas concesiones administrativas, acordaron, según lo autorizado por el Consejo de Administración de cada una de ellas, emitir 3.000.000 de obligaciones hipotecarias, de las que correspondían 1.800.000 a la primera Sociedad, y 1.200.000 a la segunda, garantizando la primera de estas cantidades la primera Sociedad, y la segunda, la última; presentada a liquidación del impuesto la escritura de emisión de 1.º de Mayo de 1931, fué pagado éste por no haber accedido el liquidador a la exención pedida, invocando la ley de Protección a la Industria Nacional; por otra escritura de 26 de Octubre de 1931, ambas Sociedades hicieron constar que los respectivos Consejos de Administración habían acordado reducir el importe de la emisión de obligaciones aludida a 1.500.000, de las que 900.000 eran de la primera Sociedad y 600.000 para la segunda, haciéndose constar en aquella escritura que las obligaciones de Mayo de 1931 no llegaron a ponerse en circulación, ni se emitieron los títulos, ni

se inscribió la escritura en el Registro de la Propiedad, y las Juntas acordaron las condiciones de la emisión de obligaciones, que se efectuó por la mencionada de 27 de Octubre de 1931, en que se fijaron las condiciones de la emisión y el cuadro de amortización, declarando sin ningún valor ni efecto la de 1.º de Mayo de 1931 en cuanto se opusiera a la de 27 de Octubre siguiente; por la Oficina liquidadora se puso en esta última nota de aplazamiento de pago del impuesto, pero al observar que la exención se refería, no a la escritura de 26 de Octubre de 1931, sino a la de Mayo de 1931, y que la Orden de 5 de Agosto del mismo año declaró en suspenso la admisión de expedientes de auxilio a las industrias, requirió a la Sociedad para que presentara la escritura de 26 de Octubre de 1931 de nuevo, y no haciéndolo ésta, la pidió de oficio al Notario y giró la liquidación correspondiente a esa escritura; la Sociedad promovió reclamación económicoadministrativa impugnando esa liquidación, y el Tribunal Central fija en definitiva la doctrina del epígrafe.

El Tribunal se funda en las razones siguientes:

Las liquidaciones giradas por la escritura de 1.º de Mayo de 1931 no fueron reclamadas en el plazo de quince días que fijan los artículos 200 del Reglamento del Impuesto de 26 de Marzo de 1927, 16 de Julio de 1932 y 62 del de 29 de Julio de 1924, por lo que el transcurso del plazo sin utilizar el derecho aludido hizo firmes y consentidas las liquidaciones. Por esto mismo no puede imputarse lo liquidado y pagado consentido por el contribuyente a otro acto posterior, como es la escritura de Octubre de 1931, perfectamente liquidada por tratarse de una emisión de obligaciones hipotecarias comprendida en la Ley tarifa y Reglamento del impuesto y cuya liquidación no ha sido impugnada de sí misma por sus peculiares fundamentos, sino por las circunstancias que la motivaron y por la compensación de pagos que se pretende. El liquidador tuvo competencia para girar esa liquidación, dejando sin efecto el aplazamiento anterior consignado en el documento, porque tal acto tuvo lugar en virtud de las facultades privativas para calificar el documento, de lo cual era consecuencia inmediata la rectificación del error de hecho padecido al aplazar la liquidación, y por ello no era necesario acuerdo de la Abogacía; y, además, no se trataba de modificar una comprobación de valores, una liquidación gi-

rada o una exención, únicos casos en los cuales, conforme al artículo 140 del Reglamento, se exige que la revisión se verifique por la Abogacía del Estado, sino de un aplazamiento de liquidación al que no alcanza el rigor del precepto reglamentario.

Las multas en que incurren los contribuyentes sólo pueden imponerse en los casos señalados en el Reglamento de 16 de Julio de 1932, artículos 213, 214, 216 a 218, y examinados éstos se ve se refieren a la sanción de la no presentación de los documentos a liquidar en el plazo reglamentario, a la disminución de valores, ocultación de bienes o demora en el pago del impuesto, y como en el caso aludido no se incidió en ninguna de esas causas, es improcedente la multa; pero puede imponerse, no la indicada, sino la de 25 a 100 pesetas por no haber presentado los documentos que el liquidador exigió para liquidar (artículo 215 del Reglamento). (Acuerdo del Tribunal Central de 17 de Mayo de 1934.) 93 de 1934.

## XVI

*Aplazamiento en caso de litigio. Este aplazamiento sólo vive mientras continúa el litigio y se interrumpe si pasan más de seis meses sin que se actúe en él; no son providencias adecuadas para demostrar la continuidad del litigio, ni la providencia emplazando a las partes a una apelación, ni la tasación de costas en incidente de pobreza.*

Si bien el artículo 113 del Reglamento prescribe que se interrumpan los plazos de presentación de los documentos a liquidar, no es menos cierto que, según el párrafo séptimo del mismo artículo, se levanta tal interrupción si pasan seis meses sin que las partes interesadas insten la continuación del litigio; por lo que, habiéndose promovido juicio de testamentaría antes de vencer el plazo para presentar los documentos en la Oficina liquidadora, y dejados transcurrir más de seis meses desde una providencia del juicio hasta que la Oficina liquidadora abrió el expediente de investigación sin que las partes litigantes instaran la continuación del litigio, es visto que había cesado la interrupción del plazo de liquidar derivada del planteamiento del litigio para presentar a la liqui-

dación del impuesto la testamentaría, y, vencido dicho plazo, el liquidador estaba en el derecho y en el deber de iniciar el expediente de investigación, conforme a los artículos 162 y 164 del Reglamento y pedir a los interesados los documentos para liquidar. Ni la providencia emplazando a las partes para comparecer en apelación contra auto del Juzgado, ni la de tasación de costas del incidente de pobreza, pueden tomarse como prueba de que las partes instaron la continuación del litigio, pues el emplazamiento no sólo no es iniciativa de las partes, sino que ni aún constan que efectivamente comparecieran, y la tasación de costas fué acordada en pieza separada en reclamación de honorarios de esa pobreza, que nada tiene que ver con la continuación del litigio, aparte de que la suspensión del litigio está corroborada por la voluntad de las partes, manifestada expresamente cuando solicitaron dicha suspensión en los escritos que dieron lugar a la última providencia. (Acuerdo del Tribunal Central de 22 de Mayo de 1934.) 99 de 1934.

GABRIEL MAÑUECO,

Abogado del Estado