

Jurisprudencia administrativa del Impuesto de Derechos reales

LIII

Comprobación de valores. 1.^º *Dictado acuerdo por el Tribunal Provincial sobre inclusión o exclusión de determinadas fincas o comprobación de valores, y siendo ese acuerdo firme, por no ser apelado, a ello ha de estarse.* 2.^º *No obstante, si tal comprobación e inclusión se hizo sólo en una liquidación provisional, puede rectificarse en la definitiva si se pide antes de los cinco años de aquélla.* 3.^º *La tasación pericial, a costa de los interesados, sólo es procedente cuando los bienes no están amillorados; pero puede utilizarse a resultas de lo que se obtenga, o sin decretarlo, desde luego, a efectos del pago de honorarios del perito.*

CASO.—Presentada a liquidación una herencia, se verificó la comprobación de valores, que fué apelada por los interesados, y, dictado fallo por el Tribunal Provincial, fué consentido éste por aquéllos. Hecha nueva comprobación, los interesados reprodujeron las cuestiones planteadas anteriormente, y el Tribunal Central fija la doctrina del epígrafe.

Las cuestiones planteadas son la adición al caudal hereditario de las fincas que figuraban a nombre de la causante en el Catastro y Registros fiscales de arrendamientos, y que no se comprendían en la relación presentada a liquidación provisional del impuesto, así como a la forma de idéntificación de las fincas, con vista de las certificaciones catastrales y de los Registros fiscales, y a la liquidación por adjudicación para pago de deudas fueron resueltas por

el Tribunal Económicoadministrativo Provincial en acuerdo contra el que no se interpuso recurso de apelación ante el Central ; y siendo firme aquel acuerdo, a ello ha de estarse, por ser cosa juzgada ; y como en el segundo expediente de comprobación de valores se siguió por la Oficina liquidadora el mismo criterio que en el primero en cuanto a los extremos aludidos, y la segunda reclamación económicoadministrativa se estableció con las mismas razones que la primera, no es procedente tratar cuestiones ya resueltas y consentidas.

No obsta a ello que los recurrentes hayan aportado documentos que no lo fueron en el expediente primeramente resuelto, porque las copias aportadas carecían, por ser simples, de todo signo de autenticidad, y además porque se trata de documentos conocidos antes de la primera reclamación, y que pudieron ser aportados antes de dictar su fallo el Tribunal Provincial, por lo que no existen razones que exijan la admisión de tal prueba para dejar sin efecto el fallo del Tribunal Provincial, firme y consentido.

No obstante, la comprobación de valores impugnada fué practicada para una liquidación provisional, y comoquiera que, según el artículo 118, párrafo segundo, del Reglamento, esa clase de liquidaciones son revisables de oficio, en cuanto a todos sus elementos integrantes, al practicarse la definitiva en el plazo marcado en el 115 ; y, según doctrina del Tribunal Supremo, de 21 y 22 de Enero de 1904 y 14 de Mayo de 1906, la liquidación provisional nada prejuzga, puesto que puede revisarse de oficio al practicar la definitiva, única que causa efecto, es decir, que, según acuerdo del Tribunal Central de 8 de Marzo de 1932 (núm. 74, de 1931), que el objeto de la liquidación provisional es dar facilidades a los contribuyentes para que puedan declarar el acto sujeto al impuesto y pagar éste ajustándose a los plazos reglamentarios, sin incurrir en penalidad, cuando aún no se ha hecho la partición de la herencia, satisfaciéndose cantidades a cuenta y a reserva de rectificar, si procediera, total o parcialmente la liquidación y la comprobación provisional una vez que se conozca la forma de distribución del caudal hereditario ; debiendo entonces únicamente ir a la definitiva y ajustar a ella la provisional ; y, por lo tanto, cuando se practique la definitiva, si se hace en el plazo de cinco años desde la provisional, conforme al artículo 118, párrafo segundo, del Reglamento,

es posible efectuar, con vista de los datos que se consignan en el documento particional y de las alegaciones y pruebas que se practiquen, las exclusiones que procedan o utilizarse otros medios de comprobación de los primero empleados, contra lo cual se podrá entablar, en su caso, la reclamación económicoadministrativa.

La tasación pericial, a costa de los interesados, sólo es procedente, conforme al artículo 87 del Reglamento, cuando los bienes no estuviesen amillarados o inscritos en el Registro fiscal o Catastro, y no fuese posible verificar la comprobación de valores por los demás medios del artículo 80, circunstancias de las que en este caso no se da la primera, y por ello la Oficina liquidadora se ha de atener a lo que ya consta en el expediente referente al amillaramiento, o Catastro, o Registro, y aun se puede llegar a la tasación pericial, pero no a costa del interesado, sino en la forma corriente, a las resultas de que se obtenga o no aumento, al efecto de pago de los honorarios del perito, en la forma prevenida en el artículo 98 del Reglamento.

LIV

Restitución de los bienes privativos de la cónyuge viuda aportados al matrimonio, unos como dote estimada y otros como inestimada. 1.º La devolución a la mujer de bienes consistentes en edificaciones hechas con dinero propio de la mujer en solar propio de la misma—según documentos auténticos—no está sujeta, según el artículo 28, número 6, del Reglamento, aunque los bienes estén transformados. 2.º El aumento de valor de los bienes privativos de la mujer, obtenido en la comprobación de valores, no debe ser computado como gananciales o herencia, sino como bienes privativos, y se ha de declarar exento.

La cuestión planteada se refiere concretamente a la restitución de los bienes privativos de la cónyuge viuda, al practicarse la liquidación de la sociedad conyugal por fallecimiento del causante, bienes que fueron aportados al matrimonio, unos como dote estimada, otros como inestimados, quedando los restantes como parafinales; así como la restitución de la dote estimada debe hacerse por el precio que se le hubiese fijado al recibirla el marido, con-

forme a los artículos 1.346, 1.347 y 1.366, del Código civil; y en tal sentido, hay que atenerse, para la restitución, a la cantidad en que fueron valorados los bienes al tiempo de su aportación, salvo deducciones legales; tratándose de dote inestimada, la devolución debe comprender los mismos bienes o aquellos que los hubiesen sustituido, siendo de cuenta de la mujer el incremento o deterioro que tuvieran, a tenor de los artículos 1.346, 1.360 y 1.372 del citado cuerpo legal; y que respecto de los bienes parafernales, o se entrega su administración al marido—y en tal caso tendrá efecto su devolución en la misma forma que la de los dotales inestimados (artículo 1.391 del Código civil)—, o bien no se hace aportación de ellos al matrimonio; y en ese caso, al no hacer cambio alguno de su dominio y administración durante el matrimonio, no requiere una adjudicación expresa al disolverlo, sino que se obtiene por la cónyuge viuda, en la misma situación jurídica, por el valor que tenga en ese momento. Por ello la adjudicación a la viuda debe comprender su importe de 100.000 pesetas; y la devolución de los parafernales e inestimados, el valor que a los mismos corresponda en el momento de la sucesión, o sean las partidas de 200.000 y 1.000.000 por parafernales, más los aumentos que por comprobación se obtengan, los cuales deben adicionarse a la adjudicación, en pago de los bienes privativos de la cónyuge viuda, tanto por los fundamentos de derecho civil expuestos como por decirlo así el artículo 53 del Reglamento del impuesto de 16 de Julio de 1932, según el que si los bienes en que resulte el aumento por comprobación fueron legados específicamente a persona determinada o adjudicados en concepto distinto del de herencia, los aumentos afectarán sólo al adquirente de los bienes.

En consecuencia, las adjudicaciones en pago de los bienes pertenecientes a la viuda y demás correspondientes a la sucesión deberán comprender: 1.^º La exención de aquellos que se conservaban al causarse la herencia, y que son los enumerados en la escritura particional al hacerse la adjudicación de los dotales y parafernales, a cuyo valor deberá agregarse, para la exención, el aumento por comprobación en los títulos de la Deuda y el de las acciones del Banco de España, que no fueron tenidos en cuenta por la Oficina liquidadora, así como el aumento del valor de un solar de Madrid. 2.^º La sujeción al impuesto, por adjudicación, en

pago de aportaciones matrimoniales, hechas con distintos bienes de los aportados por todos los demás, adjudicados a la viuda en la escritura particional, en concepto de bienes, cuya propiedad tiene ya reconocida, en equivalencia de otros suyos privativos (sin que sea preciso acreditar la sustitución mediata o inmediata de los bienes, a tenor del párrafo segundo del artículo 22 del citado Reglamento); más el valor de los bienes que se entregan para compensar el resto de los dotales y parafernales, debiendo añadirse a las cantidades expresadas en este apartado las que resulten por aumento comprobatorio; y 3.º Deben modificarse las liquidaciones por consecuencia de la alteración que supone la reducción de base, que para unas y otras lleva consigo la adición de las partidas de adjudicación, en pago de aportaciones matrimoniales, incluyendo la porción exenta de la diferencia en más, resultante de la comprobación oficial; todo lo cual lleva consigo la devolución de las cantidades abonadas de más.

Debiendo subsistir las liquidaciones con pequeñas modificaciones de las bases liquidables, debe tenerse en cuenta, en el caso actual, según Acuerdo del Tribunal Central de 22 de Diciembre de 1925 (número 35 de ese año), que, si bien en el Real decreto de 25 de Febrero de 1890, Circular de la Intervención general de la Administración del Estado de 29 de Marzo del mismo año, y reglas primera y segunda de la Real orden de 14 de Julio de 1916 sobre devolución de ingresos indebidos, aplicables, según el artículo 30 del Reglamento de 29 de Julio de 1924, no se establece la compensación de créditos y débitos, procede llevar a efecto la devolución correspondiente, ingresándose por formalización las liquidaciones que se giren nuevamente y entregándose la diferencia en metálico a los interesados mediante los trámites reglamentarios, ya que ese procedimiento evita que se les causen perjuicios innecesarios, obligándoles al pago de liquidaciones cuyo importe está ya satisfecho en cantidad mayor, y porque, si se tramitasen con independencia los expedientes de nuevas liquidaciones y el de devolución de ingresos, podrían resultar perjudicados los intereses del Tesoro si los contribuyentes obligados al pago fuesen insolventes.

El Tribunal acuerda reducir la base por tener derecho el contribuyente a mayor porción exenta como consecuencia de la parte de aumento por comprobación de los bienes dados en pago de los

bienes adjudicados en el de aportaciones matrimoniales *con los mismos bienes* adjudicados; e igualmente que se reduzca la base de las liquidaciones por adjudicación en pago de gananciales y herencia en virtud del mayor capital imponible que ha de atribuirse a la liquidación por adjudicación en pago de aportaciones matrimoniales, por sumarse a dicho capital el aumento por comprobación de valores, según se ha dicho antes, y devolver las diferencias.

(Acuerdo del Central de 12 de Junio de 1934.) 23 de 1934.

LV

Compañías de Seguros. Depósito de garantía. Constituido un depósito por una Compañía de Seguros, con el carácter de necesario, para que—según el epígrafe del resguardo—sirva de garantía a la Compañía para las operaciones que efectúa en España, de conformidad con la ley y reglamento de Seguros, está sujeto al impuesto, como constitución de Fianza, al 0,60.

La Compañía alegó que el depósito se había constituido en concepto de reservas matemáticas y para que sirviese de garantía a la misma por las operaciones efectuadas en España, conforme a la ley de 14 de Marzo de 1908, y por ello se hallaba exento ese acto, conforme al número 3.^º del artículo 24 de la ley del impuesto. La reclamación es rechazada. Si bien dicho número exceptúa del impuesto la constitución y devolución de las reservas matemáticas, a que se refiere la ley de 14 de Marzo de 1908 sobre inspección de las Compañías de seguros, el artículo 2.^º de la ley Tributaria declara sujetas al impuesto, en su número 10, la constitución, modificación y cancelación de las fianzas de todas clases, cualquiera que sea la obligación que garanticen y el documento en que conste; y como el resguardo del depósito sólo consigna que se constituye para que sirva de garantía por las operaciones en España, sin hacer constar que se trate de reservas matemáticas de la ley de 14 de Mayo de 1908, como exige la ley Tributaria para la exención, como garantía especial y distinta del depósito previo, establecido en el artículo 2.^º de la ley del impuesto, con el concepto genérico de fianza, como así lo determina el artículo 20 del

Reglamento de 2 de Febrero de 1912, a ello ha de estarse, y procede desestimar la reclamación. (Acuerdo del Tribunal Central de 17 de Abril de 1934.) 14 de 1934.

LVI

La compra de materiales para construcción de una panadería por un establecimiento del Estado, mediante oferta escrita del proveedor y aceptación y aprobación, también escrita, de la Administración, está sujeta al impuesto, como muebles, y no exenta.

La circunstancia de que el contrato se haya hecho por gestión directa o por administración no exime del impuesto; por no hallarse incluida entre los motivos de excepción señalados en el número 3.^º de la ley del impuesto, que, por el contrario, sujeta, en general, la transmisión de muebles, según el artículo 2.^º, número 7.^º; tampoco se halla comprendido en la excepción de contrato verbal (número 5.^º, artículo 3.^º, de la ley); pues tanto la oferta como la aceptación de cosas y precios ha de hacerse por escrito, según el Reglamento de contratación del ramo de Guerra de 10 de Enero de 1931; y tampoco es un contrato por correspondencia, al que le alcance la exención del número 8.^º del artículo 3.^º de la ley del impuesto. (Acuerdo del Central de 10 de Abril de 1934.) 11-1934.

LVII

Sociedad. 1.^º No procede hacer comprobación de valores en los bienes aportados a una Sociedad, pues no está admitido por el Reglamento. 2.^º No importa que no se haya recurrido ese llamado expediente de comprobación de valores, ya que, por no ser procedente el mismo, el único acto de reclamación es la liquidación girada por la constitución de la Sociedad, y si está hecha en tiempo, no puede rechazarse. 3.^º No procede girar liquidación sobre el capital social consignado en la escritura, aunque se hubiera suscrito en todo o en parte, sino sólo por el realmente desembolsado, a virtud de los dividendos pasivos gira-

dos a los socios y percibidos por la Sociedad; y 4.º Una vez que conste por los periódicos los anuncios de repartos de dividendos pasivos, o por otro medio lo conozca la Administración, procede requerir a la Sociedad para que presente los documentos a la liquidación.

CASO.—Se constituyó por escritura pública una Sociedad anónima con 5.000.000 de pesetas de capital, dividido en acciones que no aparecen suscritas y ninguna desembolsada; sino sólo se dijo que el Consejo de Administración fijaría los plazos para abono de los dividendos pasivos. El liquidador, presentada la escritura a liquidar en plazo, formó un expediente de comprobación, en que se fijó como valor del capital los 5.000.000 de pesetas, y lo notificó a la Sociedad, que no recurrió contra ese expediente. En consecuencia, giró la liquidación sobre los 5.000.000, con multa y demora, que fué recurrida por la Sociedad, y es revocada por el Central.

No puede negarse al interesado el derecho a reclamar contra la base de la liquidación, por no haberse reclamado dentro del plazo reglamentario el resultado de la comprobación de valores en que se fijó dicha base, porque el llamado expediente de comprobación de valores por el liquidador y Tribunal Provincial no puede considerarse como tal, ya que no se trata de bienes que pudieran ser objeto de comprobación por los medios del capítulo VI del Reglamento vigente; y por ello no procedería instruirle, y porque tampoco se trataba de ninguno de los casos de determinación de la base liquidable comprendidos en el capítulo V del mismo Reglamento; por todo lo cual el contribuyente no tenía por qué impugnar el resultado de un expediente que no era necesario ni procedente, ni el no haberlo hecho podía, por tanto, privarle de su derecho a reclamar contra la liquidación girada y contra todos sus elementos integrantes.

El único acto administrativo reclamable lo constituye, en este caso, la liquidación referente a la constitución de la Sociedad, por ser donde, al hacerse la calificación del documento, se fijó, efectiva y reglamentariamente, la base de la liquidación y la que, al practicarla, determinó la obligación de la Sociedad de satisfacer el impuesto liquidado; y por ello esa liquidación era contra la que cabía reclamar si el contribuyente la estimaba perjudicial para sus

intereses ; y como la reclamación presentada por la Sociedad contra la liquidación lo fué en plazo, no cabe rechazarla por extemporánea ni en cuanto a su base ni en cuanto a sus demás elementos.

Con arreglo al artículo 19, párrafo 1.^o, del Reglamento, en la constitución de las Sociedades se paga el impuesto por el 0,60 por 100 del valor de los bienes aportados o metálico desembolsado por los socios o que se desembolse o aporte en lo sucesivo ; es decir, que el impuesto no puede estimarse exigible hasta tanto que la aportación de bienes esté realizada o el metálico desembolsado (criterio aplicado por el Tribunal Central en acuerdo de 1.^o de Febrero de 1927), y confirmado por el Supremo en sentencia de 29 de Septiembre de 1928, en la que se declara que no puede admitirse como aportación de capital, ni menos como metálico desembolsado, unas acciones emitidas, en tanto no se hagan efectivas, en todo o en parte, y que, a medida que se vayan cobrando los dividendos pasivos que representen las cantidades, que la Sociedad ha de ir percibiendo por el valor de las acciones, la Hacienda tendrá derecho a percibir el impuesto por las sumas ingresadas, no pudiendo obligarse a la Sociedad a contribuir por cantidades que no ha percibido.

En la escritura de constitución social no consta que se hubiera desembolsado metálico alguno por los suscriptores de acciones de la Sociedad, y por el contrario, en la propia escritura se expresa que el Consejo de Administración señalará los plazos en que habrán de realizarse los pagos de los dividendos pasivos y su cuantía, lo que demuestra que el capital no estaba desembolsado, confirmándolo también la prueba aportada con la reclamación, consistente en certificación del libro de actas del Consejo de Administración, según la que los consejeros habían convenido, en fecha posterior a la constitución social, en hacer un anticipo del 10 por 100 del importe de sus acciones para gastos de instalación y señalar plazo para el abono del 20 por 100 del primer dividendo pasivo y periódicos en que se contiene el anuncio para hacer efectivo dicho primer plazo ; de todo lo cual resulta que el pago del primer dividendo pasivo se solicitó de los accionistas después del otorgamiento de la escritura ; por lo que hay que reconocer que, conforme a la misma, no procedía girar liquidación alguna por

constitución de Sociedad, y, por lo tanto, que la practicada sobre el capital de 5.000.000 de pesetas, como si ese capital hubiese estado ya desembolsado, debe ser anulada ; apareciendo de los mencionados documentos que se ha repartido un dividendo pasivo de 20 por 100, debe requerirse a la Sociedad por el liquidador, a fin de que presente los documentos necesarios para liquidar por el capital desembolsado si aquélla no los hubiera ya presentado. (Acuerdo del Tribunal Central de 13 de Mayo de 1934.) 13-1934.

LVIII

Procedimiento. Formulada una reclamación referente al impuesto, y desestimada sin que se haya cumplido por el Tribunal Provincial lo prevenido en el artículo 16 del Reglamento de Procedimiento de 29 de Julio de 1924, procede la anulación del fallo.

Dicho artículo dispone que los representantes de los interesados deben presentar el poder que les acredice como tales con su primer escrito, y si no lo hacen, no impedirá que el escrito surta efectos si es para plazos perentorios ; pero el Tribunal deberá otorgarles un plazo de quince días para subsanar ese defecto ; no cumplido ese precepto por el Tribunal Provincial para que el reclamante justificase su representación, procede anular el fallo del mismo para subsanar ese defecto. (Acuerdo del Central de 13 de Marzo de 1934.) 33 de 1934.

LIX

Caducidad. Procede declarar la caducidad de la instancia si un interesado deja pasar cuatro años sin reinstar un expediente de devolución de ingresos, en el cual no se hubiese aún dictado resolución reconociendo derecho a tal devolución, no procediendo que se haga tal devolución de oficio.

Un Ayuntamiento transigió un pleito con un contratista, pactando que él se hacía cargo del impuesto ; la Oficina liquidadora, que había girado la liquidación al contratista con multa, se la cobró

al Ayuntamiento. El Tribunal Provincial anuló ese cobro y el Ayuntamiento instó entonces la devolución del importe de la liquidación que por la Delegación de Hacienda se le había descontado de las contribuciones, no reinstó el expediente, y pasados cuatro años la Abogacía puso una minuta reclamando el expediente dentro de los cuatro años.

Está demostrado que desde la presentación de la instancia del Ayuntamiento pidiendo las pesetas a cuya devolución se creía con derecho hasta el acuerdo del Delegado de Hacienda declarando la caducidad, dicho Ayuntamiento no reinstó el curso del expediente, y desde una a otra fecha transcurrieron más de cuatro años, por lo que procede la declaración de caducidad del expediente adoptada por el Delegado, en virtud del artículo 25, núm. 2.^º, del Reglamento de 29 de Julio de 1924 de Procedimiento administrativo, que establece que caducará la instancia, siempre que el interesado no haya reinstado el curso del expediente, en el plazo de cuatro años desde la última gestión que hubiera practicado o desde la última diligencia en que hubiera intervenido, cuando se trate de expedientes de única o primera instancia; la alegación de que no era el Ayuntamiento quien tenía que reinstar el expediente, por ser la Administración la que de oficio, según el artículo 3.^º del mencionado Reglamento, debía acordar la devolución solicitada no puede aceptarse, porque la devolución de oficio a que dicho artículo se contrae es sólo aplicable a los expedientes en que ya está acordada la devolución por quien proceda en resolución firme, como lo expresa dicho artículo y lo corrobora el 201 del Reglamento de derechos reales de 16 de Julio de 1932; y en el caso discutido no había tal acuerdo, toda vez que la reclamación presentada por el Ayuntamiento en 1927 tenía por objeto que el Delegado de Hacienda acordase la devolución, a la que aquél se creía con derecho, por creer el ingreso indebido, a lo cual el Delegado podía acceder o no (como asunto de su competencia), según lo estimase justo; no siendo de aplicación la sentencia de 11 de Febrero de 1931, por tratarse en ella de un caso en que se había declarado previamente el ingreso indebido; así como tampoco la de 27 de Abril de 1928, por referirse a un caso de caducidad de instancia, por haber dejado transcurrir los interesados cuatro meses sin presentar los documentos que les fueron reclamados como necesarios para resolver aquél, conforme al párra-

fo 2.^o del artículo 25 del Reglamento de Procedimiento, caso que difiere del actual, en el que se trata de la caducidad en el plazo de cuatro años, para lo cual basta que se pase ese tiempo sin reinsertar el expediente, o desde la última diligencia en que hubiera intervenido; tampoco es admisible que los cuatro años se cuenten desde la fecha de minuta del acuerdo del Abogado del Estado pidiendo el expediente al Delegado, por oponerse a ese criterio el precepto terminante, antes indicado, del Reglamento de Procedimiento. (Acuerdo del Tribunal Central, Abril de 1934.) 34-1934.

LX

Vista en segunda instancia. Plazo de bonificación.

Las alegaciones en segunda instancia no proceden más que si hay más partes que la apelante, según el artículo 89 del Reglamento de Procedimiento de 29 de Julio de 1924 y sentencia del Supremo de 26 de Mayo de 1928; por lo que no habiendo más que un apelante, no procede tal trámite.

El plazo de presentación de los documentos a liquidar, con bonificación de 3 por 100, es de tres meses desde el fallecimiento del causante, según el artículo 112 del Reglamento; y no habiendo transcurrido tal plazo, es procedente acceder a ello. (Acuerdo del Central de 8 de Mayo de 1934.) 50-1934.

GABRIEL MAÑUECO,

Abogado del Estado