

Jurisprudencia administrativa del Impuesto de Derechos reales

XIII

Procedimiento. Archivo del expediente cuando los interesados desisten de sus pretensiones si el Estado no tiene interés en el asunto.

Tal ocurre si fallado por un Tribunal provincial estimando en parte la reclamación de los interesados que $\frac{7}{8}$ partes de una finca tenían carácter de bienes propios de la mujer, pero sólo $\frac{1}{8}$ podía eximirse del pago del impuesto por haberse adjudicado en pago de la aportación al matrimonio los mismos bienes, mientras que las otras $\frac{6}{8}$ se adjudicaron otros distintos, con cuya decisión se aquietaron los herederos, desistiendo del recurso que tenían en-
tablado. (Acuerdo del Central de 7 de Noviembre 1933.) 94-1933.

XIV

Devolución del caudal hereditario de valores mobiliarios. Si en una Sociedad se exige que las acciones nominativas consten en un registro y que no se enajenen hasta cierta fecha y no se acredita la transmisión sino por documento privado anterior a esa fecha, no es posible admitir la deducción de su importe del caudal relicto.

Según la cláusula 2.^a del contrato de la Compañía Arrendataria

del Monopolio de Petr6leos, aprobado por Real decreto-ley de 10 de Enero de 1928, la totalidad de las acciones de la serie B de la Compa1a ser1n nominativas y se inscribir1n en un Registro especial que llevar1 aqu6lla, en el que constar1 la adjudicaci6n o suscripci6n primitiva y las transferencias posteriores, que no surtir1n efecto alguno, en el supuesto de que sean legales y v1lidas con arreglo al contrato, mientras no est6n autorizadas debidamente por el Consejo de Administraci6n, y que la Compa1a Arrendataria garantiza que hasta 31 de Diciembre de 1933 no podr1n ser enajenadas las acciones de la serie B 120.001 al 228.000, prohibici6n que se consignar1 en un cajet6n estampado en cada una de las acciones inalienables; si6ndo de dicha serie y estando comprendidas en esa numeraci6n las acciones de que en este caso se trata.

Seg6n dichos preceptos y lo dispuesto en el art6culo 4.º del C6digo civil, son nulos los actos ejecutados contra lo dispuesto en la ley, siendo indudable que mientras subsista la expresada prohibici6n de enajenar las acciones no puede reconocerse a las transmisiones de las mismas efectuadas por los interesados otra eficacia legal que la que voluntariamente le reconozcan 6stos, pero sin trascendencia alguna en cuanto a tercero, como lo es el Estado en el caso actual. En cuanto a la deducci6n del caudal hereditario de valores mobiliarios cuya propiedad se atribuye a terceras personas, la Administraci6n ha de atenerse a lo prevenido en las leyes fiscales, cuya interpretaci6n, por tratarse de preceptos de defensa fiscal, ha de ser estricta y rigurosa; y dispuesto en el p1rrafo 15 del art6culo 31 del Reglamento del Impuesto que la manifestaci6n hecha por el testador o los herederos de que ciertos bienes son de tercero no surtir1 efecto para excluir 6stos, a menos de estar corroborada tal manifestaci6n por escritura p6blica o documento fehaciente adecuado a la naturaleza de dichos bienes y de fecha anterior a la apertura de dicha sucesi6n, a ello ha de estarse y, por ello, los documentos privados donde aparece la cesi6n hecha por el causante de las referidas acciones de la Sociedad Arrendataria de Petr6leos no pueden ser estimadas como adecuadas a la naturaleza de los bienes para su deducci6n del caudal relicto, ya que no se cumplen los requisitos del Real decreto de 10 de Enero de 1928 que antes se han enumerado, aunque ello sea debido a la prohibici6n misma de enajenar: aunque la fecha de los docu-

mentos privados surte efecto en cuanto a tercero en los casos previstos en el artículo 1.227 del Código civil, no supone esto que aquéllos hayan de ser admitidos por personas distintas de las que lo han suscrito y sus causahabientes, y con mayor razón cuando, según ocurre en este recurso, la transmisión de esas acciones, en la hipótesis de que fuera válida la enajenación, no se ajusta a la forma de llevar a efecto la cesión o endoso de las acciones de las Sociedades ni se ha revestido de las formalidades legales, a no ser de la que les corresponde a los documentos de carácter privado: además, que en el caso actual concurre la circunstancia especial de que las acciones que se dicen vendidas por el causante figuran en el inventario de la escritura particional, haciéndose la baja de aquéllas y autorizándose a la viuda y heredera para formalizar la oportuna enajenación a favor de la persona que se dice adquirente, todo lo cual constituye una prueba de que, según los mismos interesados, no reconocen a los documentos privados de referencia eficacia bastante para producir la transferencia de dominio de los expresados valores mobiliarios.

En cuanto al caudal relicto, habiéndose dejado de liquidar el impuesto sobre el caudal relicto por la base de 235.800 pesetas, correspondiente a la cuota viudal usufructuaria en la herencia causada antes de 14 Marzo 1932, debe darse conocimiento de ello a la Dirección de lo Contencioso del Estado por si se estimase procedente la revisión de la liquidación respectiva.

(Acuerdo del Tribunal Central de 7 Diciembre 1933.) Número 96.

XV

La exención del Impuesto sobre el caudal relicto de las Leyes de 11 de Marzo y 15 de Abril de 1932, en cuanto a los bienes que herede el cónyuge, no es aplicable a las sucesiones anteriores a 14 de Marzo de dicho año.

La Ley de 11 Marzo 1932 dispone en su artículo 38 que quedan exceptuadas del impuesto sobre el caudal relicto los bienes y derechos con que hayan de suceder al causante sus padres, sus descendientes, su cónyuge o los establecimientos de Beneficencia o Ins-

trucción pública y privada y a los comprendidos en los conceptos de asociaciones obreras y cooperativas y corporaciones locales, y que la propia Ley, en la disposición transitoria 1.^a establece, en el párrafo 1.º, que los preceptos de la misma, en cuanto modifican los anteriores, se aplicarán a los actos y contratos causados o celebrados desde el día siguiente de su publicación, preceptuando en el párrafo 3.º de las disposiciones de dicha Ley en cuya virtud hubieran de practicarse liquidaciones de cuantía inferior a la procedente, conforme a la legislación anterior, se aplicarán a los actos y contratos pendientes de liquidación en las Oficinas liquidadoras en la fecha de su publicación, y a las que, habiéndose causado en fecha anterior a ella, se presenten a liquidación en los plazos señalados en el artículo 12 de la Ley de 28 de Febrero de 1927, pero computable desde el día siguiente al de la publicación de la Ley de 11 de Marzo de 1932. Para resolver las dudas originadas por dicha Ley al aplicar la excepción establecida en favor del cónyuge viudo a los actos anteriores a la Ley de 1932 se dictó la Orden de 9 Mayo 1932, de Hacienda, según la que, para resolver tales dudas, habrá que atenerse tan sólo al principio de irretroactividad de las leyes si en ellas no se dispone lo contrario; que la primera disposición transitoria de dicha Ley no contiene declaración contraria a tal principio, sino expresamente se reconoce en el párrafo primero de dicha disposición, al declarar que los preceptos de la Ley, en cuanto modifican los anteriores, se aplicará a los actos y contratos celebrados a partir del siguiente al de su publicación, lo que demuestra de modo evidente que a las sucesiones hereditarias anteriores a 14 Marzo 1932, día siguiente a la publicación de la Ley, no es aplicable la exención del impuesto sobre el caudal relicto, establecido por la Ley misma en favor del cónyuge viudo, y por ello debe entenderse que lo preceptuado en el párrafo tercero de la misma disposición transitoria 1.^a no se refiere a la indicada exención, sino a los conceptos nuevos de la tarifa del impuesto de derechos reales, que establecen un régimen tributario más favorable que el anterior, cuales son las de las asociaciones obreras y cooperativas y corporaciones locales, resolviendo en su virtud, *con carácter general*, que la exención del impuesto sobre el caudal relicto de las Leyes de 11 Marzo y 15 Abril 1932, en cuanto a los bienes que heredare el cónyuge, no es aplicable a las sucesiones anterior-

rés a 14 Marzo 1932, aun cuando pendiesen de liquidación en dicha fecha o se hayan presentado o se presenten en las Oficinas liquidadoras con posterioridad.

Dicha Orden de 9 Mayo 1932, de Hacienda, en virtud de sus facultades, según el artículo 144 del Reglamento del Impuesto para resolver las consultas de carácter general y para adoptar disposiciones para el cumplimiento del Reglamento, no puede entenderse que sea contraria a la Ley de 11 Marzo 1932, sino aclaratoria e interpretativa de ésta, y, por lo tanto, de estricta y obligada aplicación; por lo tanto, a una sucesión anterior a 14 Marzo 1932 y presentada a liquidar después, aunque dentro del plazo reglamentario, no puede aplicarse la excepción del caudal relicto de la Ley de 11 Marzo 1932, a favor del cónyuge viudo, y, por ello, debe liquidarse conforme hizo el Tribunal provincial.

(Acuerdo del Tribunal Central de 24 Octubre 1933.) 97-1933.

XVI

Verificada la comprobación de valores por el líquido imponible que tienen asignado dos fincas, no es admisible la pretensión de que se tome otra base que la capitalización de aquél, a menos de probarse reclamación anterior a la fecha de la transmisión de que se trata.

Se verificó la comprobación capitalizando el líquido imponible con que figuraban las fincas transmitidas en el Catastro; reclamado por los interesados, que pretendían se tuviese en cuenta el que figuraba en un recibo de contribución, en una certificación de arquitecto y una venta de la finca, posterior al fallecimiento del causante, no prospera la reclamación.

Según el artículo 85, párrafo 7.º, del Reglamento, cuando el valor señalado por la Administración es la capitalización del líquido imponible que figura en el Catastro, no se admite recurso alguno, a menos de justificarse tener interpuesta, con anterioridad a la presentación de los documentos, reclamación contra el referido elemento de comprobación; y no alegados más que otros elementos de comprobación distintos del expresado y no el haber recla-

mado contra la clasificación catastral, no se admite el recurso, tanto menos cuanto que el Tribunal Central pidió al Catastro certificación del líquido imponible, que no concuerda con los que aporta el interesado, según los elementos antes indicados, y no ha sido revisado y la contribución del que se está pagando corresponde con ese líquido.

(Acuerdo del Tribunal Central de 27 Junio 1933.) 67-1933.

XVII

Convenio con acreedores. Para liquidar el impuesto es imprescindible que haya una transmisión expresa o tácita de bienes, y no basta un convenio entre deudor y acreedores en que se fijen las bases para hacer en su día las adjudicaciones de los bienes mismos.

La simple lectura del convenio en que, como consecuencia de un procedimiento judicial de suspensión de pagos celebrado entre el deudor y sus acreedores por el que se estipuló que los bienes del deudor se entenderían en estado de liquidación en beneficio de los acreedores, y la administración, venta y cobros se efectuaría por una Comisión, obligándose el deudor a firmar cuantos documentos notariales o de otro orden fuesen precisos a juicio de la Comisión, para que ésta cumpla su cometido, y la cantidad obtenida se distribuirá entre los acreedores y el suspenso, aun cuando ese convenio se haya aprobado por la autoridad judicial, evidencia que no se pacta en él transmisión o adjudicación de bienes inmuebles o muebles, sino sólo se ponen en liquidación dichos bienes y se nombra la Comisión encargada de hacer las ventas, así como las bases para distribuir los productos; las transmisiones a tercero o a los acreedores las efectuará el propio deudor, según la cláusula 14, ya que se obliga a firmar todos los documentos precisos, con lo que se corrobora el no existir ahora adjudicación para pago de deudas a favor de la Comisión, pues sería ésta, en tal caso, quien otorgase los documentos de transmisión de bienes: para poder girar liquidaciones por el impuesto de derechos reales de adjudicación para pago es imprescindible una adjudicación expresa

o tácita para ese pago, según los artículos 9, 19, 24 y 31 del Reglamento del Impuesto, pues en todos ellos se parte del supuesto de que existe una adjudicación de bienes que, cuando excede de la que corresponde de derecho al adjudicatario, se supone hecha por vía de adjudicación para pago de deudas.

(Acuerdo del Central de 6 Junio 1933.) 58-1933.

XVIII

Permuta. Comprobación de valores. El valor asignado a los bienes en una póliza de seguros es reglamentario, pero sólo ha de estarse al señalado en ésta si el interesado lo consiente, pues si lo impugna y pide la tasación pericial, ha de realizarse ésta: el momento para ello es cuando le notifiquen la comprobación hecha que él no acepta, y puede pedirla, no ante la Oficina liquidadora, sino ante el Tribunal provincial económicoadministrativo, aunque aquélla sea la competente para efectuar la práctica de la tasación. Los bienes comprobados por el líquido imponible no pueden ser objeto de tasación pericial.

El Liquidador tomó como base para comprobar el valor de unos bienes dados en permuta el señalado en una póliza de seguros de esos bienes: el interesado reclamó contra el resultado de la comprobación, alegando: que en la póliza se inflaron extraordinariamente los valores; que se trata de una valoración hecha con anterioridad al contrato de que ahora se ocupa; que una tejería dada en permuta ha sido valorada por el Liquidador en 140.000 pesetas, y ha sido arrendada, después de la permuta, en 2.000 pesetas, lo que daría un 2 por 100, cosa absurda tratándose de un bien industrial, y que se aseguraron en mucho menos valor en 1926. Solicitó en el escrito de alegaciones la tasación pericial.

El Tribunal Central fija esta doctrina:

Si bien es cierto que el capital asignado a los bienes en los contratos de seguros es uno de los medios ordinarios de comprobación autorizados en el Reglamento del Impuesto, por el artículo 80 del mismo, del cual tiene derecho a usar la Oficina liquidadora, aplicándolo a los bienes transmitidos sin valerse

de otros medios, no es menos cierto que el artículo 81. de dicho Reglamento concede a los contribuyentes el derecho de no aceptar el valor que señala la Administración como resultado de la comprobación y solicitar la tasación pericial, ordenando en tal caso que «deberá accederse a ello». El momento en que el contribuyente puede utilizar el mencionado derecho es, precisamente, aquel en que se le notifica, conforme al artículo 85, la comprobación realizada y aprobada, para que pueda, si no está conforme, entablar reclamación económicoadministrativa; y como esto es ante el Tribunal económicoadministrativo, ante éste y no ante la Oficina liquidadora es ante quien debe formularla, según dicho artículo: a tenor de éste, si el valor es el obtenido por capitalización del líquido imponible, no se admite recurso, por lo que la tasación pericial sólo es admisible respecto de los bienes que no fueron comprobados mediante los datos de la contribución territorial: por lo cual se ordena la tasación pericial para todos los bienes menos los comprobados por el valor señalado en el Catastro.

(Acuerdo del Tribunal Central de 11 Julio 1933.) 79-1933.

XIX

Procedimiento. Desistido por un Liquidador del impuesto del recurso entablado por él en cuanto a la participación en las multas que le correspondía, procede dar por terminada la instancia y archivar el asunto, si no se demuestra que el Estado tuviera interés en continuar el asunto, a tenor del artículo 26 del Reglamento de Procedimiento de 29 Junio 1924. (Acuerdo del Tribunal Central de 1.º Agosto 1933.) 80-1933.

XX

Procedimiento. Exención de bienes de personas jurídicas. Las resoluciones que dicta la Dirección General de lo Contencioso del Estado por delegación del Ministro de Hacienda causan estado, y contra ellas sólo cabe recurso contenciosoadministrativo.

El Patrono de una fundación benéfica, declarada de Beneficen-

cia particular por Real orden del Ministerio de la Gobernación, solicitó la exención del impuesto de personas jurídicas y sólo le fué reconocida en parte de los bienes la exención, por acuerdo de la Dirección General de lo Contencioso, que declaró que en cuanto a la otra parte de los bienes, consistentes en valores de la Deuda francesa, no existía la adscripción inmediata que exige el artículo 44, apartado F, de la Ley y 261, número 8 del Reglamento del Impuesto de Derechos Reales. Contra el acuerdo referido interpuso el Patrono recurso ante el Tribunal económicoadministrativo Central; y éste se declara incompetente para resolver.

Según el artículo 45, párrafo segundo, en relación al 44, párrafo f), de la Ley del impuesto de 11 Marzo 1932, la exención del que grava los bienes de las personas jurídicas se declarará, a solicitud de parte, por el Ministro de Hacienda, con arreglo a las disposiciones reglamentarias; y el artículo 262 del Reglamento de 16 de Julio 1932 dispone que *el Director general de lo Contencioso del Estado, por delegación del Ministro de Hacienda*, resolverá los expedientes de exención, salvo en los casos de excepcional importancia, complejidad o trascendencia de la resolución que en ellos haya de dictarse; y, por lo tanto, atribuída al *Ministro de Hacienda la competencia para dictar resolución en los expedientes de exención del impuesto de las personas jurídicas en casos como el actual*, y solamente por delegación del Ministro al Director de lo Contencioso, es indudable que los acuerdos que por este último se dicten en virtud de esa delegación de atribuciones causan estado, por no ser susceptibles de recurso en vía gubernativa, y que contra ellos sólo procede el contenciosoadministrativo ante el Tribunal Supremo, conforme a la Ley de dicha Jurisdicción de 22 Junio 1894 y artículo 110 del Reglamento de 29 Julio 1924, y así lo demuestran las sentencias del Tribunal Supremo resolviendo, en cuanto al fondo, los recursos entablados contra acuerdos de la Dirección de lo Contencioso sobre exención de bienes de personas jurídicas.

(Acuerdo 3 de Octubre 1933.) 85-1933.

XXI

Fraccionamiento del pago. Contradicción de los artículos 18 de la Ley y 135 del Reglamento del Impuesto. Debe prevalecer aquél, y, por lo tanto, solicitado el fraccionamiento dentro del plazo que señala el primero, el Liquidador debe resolver en cuanto al fondo del asunto; esto es, en cuanto al fraccionamiento, sin que en él sea discrecional la admisión ni pueda desestimar la petición por extemporánea.

El artículo 18 de la Ley de 28 Febrero 1927—que era la vigente—disponía que el fraccionamiento del pago de las liquidaciones podía autorizarse por las Oficinas liquidadoras cuando concurren las circunstancias que se enumeran «y siempre que los interesados lo soliciten antes de expirar el plazo reglamentario de pago»; y como los albaceas pidieron el fraccionamiento de pago dentro de los quince días siguientes al de la notificación de aquéllas, que es el señalado en el artículo 16 de la Ley para efectuar dicho pago, es visto que la solicitud se formuló en tiempo debido. Contra ese precepto claro y terminante de la Ley no puede prevalecer el contenido del artículo 135 del Reglamento de 26 de Marzo 1927, que era el vigente, a cuyo tenor, el acuerdo concediendo el fraccionamiento se adoptará por la Oficina liquidadora en la misma fecha en que termine el expediente de comprobación, y, en consecuencia, la solicitud de fraccionamiento formulada después de terminado aquel expediente sería extemporánea, pues los preceptos de un Reglamento no pueden derogar la Ley para cuya aplicación se dictan. Pedido ante la Oficina liquidadora el fraccionamiento, fundado en que el tipo excedía de 5 por 100 y no había muebles ni valores de fácil realización, estando los inmuebles inscritos a nombre del causante en el Registro y cubriendo el doble del valor de las cantidades cuyo fraccionamiento se pedía, aun deducidas ciertas cargas, y una finca no inscrita la denegó el Liquidador por entender debía prevalecer el Reglamento y sin prejuzgar la suficiencia de la garantía ofrecida; el Tribunal provincial mantuvo la negativa, aunque afirmando que la contradicción entre el Reglamento y la Ley debe resolverse a favor de la Ley, pues los Re-

glamentos no pueden hacer otra cosa que desarrollar ésta, pero estimando que debían atenderse las indicaciones del Liquidador, ya que es potestativo y discrecional en él la concesión en el ejercicio de sus atribuciones.

El Central revoca el fallo por las razones indicadas al principio y agregando que, fundada la denegación en lo extemporáneo de la petición y declarado que se hizo en el plazo marcado por la Ley, lo lógico era que la Oficina liquidadora fallara en cuanto a los hechos alegados como base de la petición, y que no es discrecional en el Liquidador la concesión del fraccionamiento, pues aparte de que la negativa se funda en una interpretación legal que el propio fallo provincial declara errónea, el artículo 135 del Reglamento dice que el acuerdo del Liquidador concediendo o negando el fraccionamiento constituye un acto administrativo reclamable, conforme al Reglamento de Procedimiento; luego si es reclamable puede ser revocado y no es discrecional.

(Acuerdo del Tribunal Central de 1.º Agosto 1933.) 86-1933.

XXII

Comprobación de valores. La comprobación ha de hacerse por fincas individuales sin que la dificultad de identificarlas pueda justificar el englobamiento de todas en una sola cuando no lo están en el Catastro: debe distinguirse según sean rústicas o urbanas y según estén amillaradas o catastradas, utilizándose la capitalización de los líquidos imponibles y después cualquier medio reglamentario.

El trámite de dar vista en el expediente para alegaciones sólo está autorizado, según el Reglamento de 29 Julio 1924 y Sentencia del Tribunal Supremo de 26 Mayo 1928, cuando haya más partes que el reclamante, en cuyo caso ordena se pondrán de manifiesto las actuaciones para presentar el escrito en el término de diez días.

El artículo 80 del Reglamento del Impuesto de 1927, y en el análogo del actual de 1932, establece que los medios ordinarios de comprobación son el padrón o amillaramiento de la riqueza territorial, debidamente aprobados; los precios medios de venta según

los datos del Registro de la Propiedad o publicaciones oficiales; la utilidad señalada en las cartillas evaluatorias; el precio de la última enajenación de los bienes de que se trate o de otros análogos, y el valor de la última inscripción del inmueble, acudiéndose primero a los datos del amillaramiento o Catastro y después, indistintamente, a los demás, sin que sea preciso valerse de todos cuando el resultado obtenido por uno se conceptúe el verdadero valor, ni el haber utilizado uno cualquiera, incluso el primero, excluya acudir a los demás, debiendo, según el artículo 82, los interesados presentar, con los documentos, los recibos del primer trimestre del año en que falleció el causante, donde figure el líquido imponible o la renta líquida de los bienes transmitidos, o certificaciones, y si no los presentasen, el plazo para terminar la comprobación será de cuatro meses, haciéndose la comprobación capitalizándose al 5 por 100 el líquido imponible que en los amillaramientos aparezca, o la renta líquida o líquido cuando se trate de fincas rústicas o urbanas si se utilizan datos del Registro fiscal o trabajos catastrales, y haciéndose la comprobación por cada finca, a no ser que figuren en el líquido o Catastro; y si no están amillaradas o catastradas, se acudirá a la tasación pericial, a costa del interesado.

Conforme a estos preceptos, es improcedente la comprobación de unas fincas conjuntamente si no están englobadas en el Catastro, donde cada una tiene su riqueza imponible, sin que la dificultad de identificar unas fincas justifique ese modo de comprobar, dándose lugar con ello a estimar propias del causante parcelas que no lo son, tomándose además como base la riqueza imponible —que no es tampoco el líquido imponible— en vez de la renta líquida, según previene el artículo 87 del Reglamento para fincas rústicas; y estando la Administración conforme con el particular en la riqueza imponible, y por ello la renta líquida de dos fincas es la que corresponde, debió comprobarse individualmente, capitalizando al 5 por 100 esa renta líquida, y si era menor el valor que el declarado por el interesado, aceptarse éste como base o acudirse a otro medio ordinario; y en cuanto a las dos fincas que sólo en parte son del causante, deben comprobarse individualmente, y si por la dificultad de su identificación con las comprendidas en el Catastro no podía precisarse cuál era la renta líquida, debió acu-

dirse a los otros medios ordinarios de comprobación, ya que todas están inscritas en el Registro de la Propiedad; en cuanto a las urbanas, debe aprobarse la comprobación hecha por el líquido imponible que figuraba en el recibo del primer trimestre en la parte proporcional que al causante correspondía en tales fincas, y el precio de la última enajenación según el Registro de la Propiedad; y en cuanto a otras tres fincas urbanas que son participaciones de una, de la que no se presenta recibo de contribución ni certificado, debió procurarse el Liquidador ese recibo o acudir a otro medio ordinario, pero no tomar como base el valor de otra finca distinta, a no demostrarse que el recibo de esa otra finca correspondía a aquélla, debiendo ser hecha la comprobación conforme al Reglamento, utilizando los medios más adecuados para obtener el verdadero valor individual.

(Acuerdo del Central de 4 Julio 1933.) 51-1933.

GABRIEL MAÑUECO,

Abogado del Estado.