

Jurisprudencia administrativa del impuesto de Derechos reales

XVII

Permuta de fincas. Trámite de vista en segunda instancia. Bonificación en el ensanche de Madrid. Comprobación de valores.

1.º La vista sólo se da en segunda instancia cuando hay más partes que el apelante.

2.º La bonificación del 50 por 100 sólo es para edificios terminados y no en construcción.

3.º La comprobación de valores capitalizando las cargas no es admisible, debiendo hacerse, o por uno de los medios reglamentarios ordinarios, o por tasación.

4.º La resolución del recurso ha de comprender todas las cuestiones, aunque no las planteen los interesados.

1. El trámite de vista para formular alegaciones en segunda instancia sólo procede cuando haya más partes que la apelante, según el artículo 89 del Reglamento de procedimiento económico-administrativo, y conforme lo ha declarado la Sentencia de 26 de Mayo de 1928.

2. La bonificación del 50 por 100 de los edificios de Madrid y Barcelona sólo es para los totalmente construídos y no para los que se hallen aun en construcción, según Sentencia del Supremo de 27 de Mayo de 1925, debiendo acreditarse plenamente tal circunstancia y sin contradicción alguna entre la escritura de venta y la certificación del arquitecto, y no siendo admisible tal prueba sin nuevo esclarecimiento si se da tal contradicción.

3. La Oficina liquidadora, como para la comprobación no se presentasen datos oficiales, capitalizó el canon de arriendo en unas fincas y en otras lo dedujo de las cargas que gravaban sobre ellas. El Tribunal revoca esa comprobación: los artículos 80 y 81 del Reglamento del impuesto no admiten que se fije el valor de las fincas por el de sus cargas hipotecarias, que normalmente es distinto, con objeto de que en el margen diferencial puedan desenvolverse las fluctuaciones en el valor de la realización de la garantía.

4. Según el artículo 20 del Reglamento procesal, toda reclamación económicoadministrativa somete a resolución todas las cuestiones que ofrezca el expediente aunque no las planteen los interesados, y por ello debe señalarse como defecto el no deducir de la base de la liquidación 50.000 pesetas que fueron objeto de liquidación por la plus valía de los bienes adquiridos en la permuta, es decir, por el mismo concepto de la liquidación que se impugna. (Acuerdo del Central de 4 de Octubre de 1932.) 107 de 1932.

XVIII

Compraventa de muebles. Está sujeta al impuesto la de los enseres o máquinas de una fábrica de licores aunque no conste sino en un recibo que fué aportado a los autos de un pleito por la entidad compradora, sin que goce de exención ni como contrato verbal ni como venta de mercancías producidas en finca propia ni como mercancías vendidas en comercio o tienda.

El recibo de la cantidad decía así: «X. ha recibido de Z. la cantidad de ..., en pago de las mercancías, muebles, envases, créditos y demás correspondientes al negocio de aguardientes, licores y similares que con fecha de hoy vendo perpetuamente a Z., con la obligación de pago por parte de la misma de los débitos pendientes en dicho negocio en el día de la fecha, según el balance practicado.—1 de Agosto de 1925.»

La entidad compradora alegó que parte del precio se aplicó a mercancías, parte a pago de créditos y parte a mobiliario y envases, pero que el contrato fué verbal y, además, versó sobre mue-

bles que procedían de finca de que era dueño el que los enajenaba, y por ello está exento del impuesto el contrato en todo o, si no, en parte.

El Tribunal lo declara sujeto al impuesto. La exención del artículo 6.º, número 8, del Reglamento del impuesto para los contratos que se realicen por documento privado, cuando el que enajena sea dueño de las fincas de que proceden los bienes vendidos, no es aplicable al caso expresado, porque los bienes cedidos no proceden de finca donde se produzcan, sino de una fábrica, y no consta que fueran elaborados en la misma, o si constituyen primeras materias para la industria allí desarrollada; tampoco puede incluirse entre los verbales, exentos según el artículo 6.º, número 5, del Reglamento, porque en el documento transcrito no sólo se da recibo del precio de la venta, sino que se hace constar la enajenación de los géneros, enseres y créditos, con la obligación del comprador de abonar estos últimos pendientes el día de la venta, y además se hace referencia expresa al balance social, no obstante que en el documento privado no consta la firma del comprador, pues el documento se hallaba en su poder y lo presentó en autos de mayor cuantía sobre reivindicación del negocio de fabricación de aguardiente para justificar la compra y el pago, y además el documento está otorgado en armonía con el balance y por el valor que en éste se daba a los bienes sociales, evidenciando todo ello la existencia de una compraventa de muebles sujeta al impuesto, ya que tampoco es aplicable la exención de ventas en establecimiento mercantil, pues ese concepto sólo lo es a los contratos privados hechos en establecimientos mercantiles, en que constantemente se verifican transacciones para adquirir mercancías necesarias para los distintos usos de la vida, concepto no adaptable a la compra de una fábrica en globo. (Acuerdo del Central de 6 de Diciembre de 1932.) III de 1932.

XIX

Parafernales. Deudas. Errores de fijación de conceptos liquidables.

1.º *Para disfrutar del concepto de parafernales basta que se adjudiquen, si lo aportado fueron cédulas hipotecarias del Banco*

Hipotecario, cédulas de la misma clase, sin que sea preciso que sean las señaladas con los mismos números. 2.º Si no hay metálico en la herencia y existen deudas, es preciso girar liquidación para pago de deudas con los bienes de que se trate. 3.º Es preciso probar los errores de fijación de cifras en cada concepto si se alegan esos errores.

1.º Justificada la aportación de las cédulas por la esposa al matrimonio, con la escritura de partición de los bienes de su padre, aunque no figuren allí los números de las mismas, debe tenerse por probada esa aportación al liquidar la sociedad conyugal de dicha señora por muerte de su marido; el número 28 del artículo 3.º de la ley del Impuesto exceptúa las adjudicaciones en pago de parafernales que se hagan a la viuda cuando se adjudican los mismos bienes aportados, y el artículo 22 del Reglamento de 16 de Julio de 1932, que desarrolla tal precepto, no exige ulteriores requisitos para estimar probada la igualdad entre los bienes aportados y los adjudicados: la razón fiscal del impuesto por este concepto es exigirlo cuando hay cambio de bienes entre los que el cónyuge aportó y los que se le dan, porque hay entonces una verdadera permuta, y eximirle si se trata de los mismos bienes, porque entonces da y recibe exactamente lo mismo: aportadas, pues, cédulas hipotecarias mediante escritura pública, y adjudicadas a la esposa sobreviviente cédulas hipotecarias del mismo valor, aunque no conste su numeración, se han adjudicado los mismos bienes aportados y no procede exigir el impuesto, ya que está probada la identidad de clase y especie de los bienes adjudicados.

2.º Según el párrafo séptimo del artículo 101 del Reglamento, en el caso de que proceda la deducción o rebaja de deudas del capital o bienes transmitidos por herencia, y no haya metálico para satisfacerlas, si se hace adjudicación de otra clase de bienes para su pago, se abonará el impuesto por el adjudicatario, y en caso contrario lo hará el heredero por el concepto de adjudicación para pago de deudas; por lo tanto, admitida por la Oficina liquidadora la existencia de una deuda hipotecaria y otras pignoraticias como acreditadas debidamente, y no existiendo metálico suficiente (sólo había 1.350 pesetas) para su pago, y no haciéndose adjudicación expresa para pago deudas, procede se liquide por adjudicación para pago al 4,80 por 100, si se trata de inmuebles, aunque mino-

rándose la base en las 1.350 pesetas que existían en metálico: la liquidación se ha de hacer a nombre de todos los herederos y no sólo de la viuda; el no hacerse adjudicación expresa para deudas es lo que origina esta liquidación.

Los gastos de entierro y enfermedad, al deducirlos de la herencia por estimarlos cargas de la herencia, están en el mismo caso que las demás deudas.

3.º La imputación de inexactitud en el cómputo del tercio de libre disposición o de cualquier otro concepto que sirva de base a la liquidación debe probarse y si no se hace así no es admisible el supuesto error. (Acuerdo del Tribunal Central de 11 de Octubre de 1932.) 114 de 1932.

XX

Personas jurídicas. Moratoria. Los beneficios de la moratoria otorgada por el artículo 40 de la Ley de 31 de Marzo de 1932 alcanzan sólo a las declaraciones posteriores a su fecha, y no a las anteriores, hechas a virtud de requerimiento de la Administración.

Requerida una entidad sujeta al pago de bienes de personas jurídicas, presentó la declaración de bienes en 15 de Febrero de 1932, girándose la liquidación en 17 del mismo mes, ingresándose las cuotas liquidadas en 18 de Marzo siguiente. Presentado escrito pidiendo que se le eximiese de multas y recargos, dada su buena fe y su ignorancia, e invocando el artículo 40 de la ley de Presupuestos de 1932, es desestimada su petición.

No constando notificado el fallo apelado en forma legal, debe entenderse el recurso entablado en tiempo oportuno. El artículo 40 citado releva a los contribuyentes de recargos, multas e intereses de demora si declaran los bienes antes de 1 de Julio de 1932 y los satisfacen dentro de los plazos reglamentarios, pero no puede referirse a declaraciones hechas antes de su vigencia y ya liquidadas e ingresadas; y por ello no es aplicable la moratoria legal al caso expresado. (Acuerdo del Central de 15 de Noviembre de 1932.) 132 de 1932.

XXI

Legados. Instituido un legado en un testamento gravando, con la obligación de abonarlo, unas obligaciones hipotecarias depositadas en el Banco de España, si el testador saca dichas obligaciones del Banco y las cede en plena propiedad a una fundación, y al hacerse la partición los herederos declaran la inexistencia del legado por haber desaparecido de la herencia los bienes con cuyo importe había de satisfacerse aquél, ni es posible ni legal girar liquidaciones por la adquisición del legado; sin perjuicio de que se aplique el artículo 41 del Reglamento.

Una señora instituyó por escritura una fundación benéfico-docente; y otorgó testamento en que dispuso tres legados de pensión vitalicia, expresando que 365 cédulas hipotecarias del Banco Hipotecario pasasen a formar parte del capital de la fundación y que los tres legados de pensión vitalicia se pagasen con cargo a las cédulas referidas; fallecido dicha señora, puso el albacea una declaración en la Oficina liquidadora, haciendo constar que en el momento de hacer el inventario no existían en el caudal relicto las cédulas hipotecarias referidas, era vista que tácitamente habían quedado revocados los legados por no existir las obligaciones que determinadamente estaban gravadas con tales obligaciones; y en escrito posterior alegó que las cédulas habían sido entregadas a la fundación un año antes de su muerte, por lo que al morir la causante ya no le pertenecían las cédulas y el legado quedó tácitamente revocado, conforme al artículo 869 del Código civil, ya que al disponer en vida de dichas cédulas era innegable el cambio de voluntad de la testadora, que no quería se cumpliera el legado, siendo tal voluntad perfectamente alterable hasta la muerte. Se presentó un certificado del Banco haciendo constar que la testadora personalmente había retirado en vida los valores, sin que al morir conservara allí depósito, y una declaración del Patrono de la fundación, haciendo constar que la testadora le entregó las cédulas sin mediar documento alguno.

El Tribunal revoca el fallo del inferior, anulando las liquidaciones de los legados, cualquiera que sea la interpretación que se dé

al testamento en cuanto a los legados, es lo cierto que en la relación de bienes presentada a liquidar se hace constar expresamente que los legados han quedado sin efecto, y consiguientemente no se hace adjudicación alguna a las legatarias; y en los escritos de alegaciones y apelación no se hace manifestación de haber resultado favorecidas las legatarias con el legado y, al contrario, se pide se tengan los legados como sin efecto por haber dispuesto en vida la testadora de los bienes gravados con aquéllos, por lo cual no pueden entenderse aceptados los legados de pensión y deben anularse las liquidaciones giradas. Son iguales, a tenor de los artículos 888, 889, 890 y 988 del Código civil, los efectos jurídicos de la no aceptación y repudiación, no cabiendo, en relación a los legados, más que la situación de aceptación o de repudiación o no aceptación; y estando presentada a liquidación provisional en que se hace constar lo antes expresado, ha de entenderse como no aceptados, sin perjuicio de lo que aparezca en la escritura definitiva; la cuestión que pudiera derivarse de la aplicación del artículo 41 del Reglamento del impuesto (referente a que éste se exigirá conforme verdadera naturaleza jurídica del acto o contrato liquidable), en relación a lo prevenido en el 31, párrafo 18, referente a la renuncia de legados gratuitamente a favor de los herederos, en cuyo caso deben tributar éstos por la escala de herencias, y, por lo tanto, de si ha lugar a exigir esa liquidación, compete apreciarlo a la Oficina liquidadora. (Acuerdo del Tribunal Económico-administrativo Central de 22 de Noviembre de 1932.) 133 de 1932.

XXII

Moratoria. La declarada por la ley de Presupuestos de 1932 abarca a todos los actos o contratos, aunque estén sujetos ya a expedientes de investigación, y durante el periodo de la moratoria no participan, aun por los anteriores a su fecha, los denunciantes si los contribuyentes declaran sus bienes.

La única cuestión que en este expediente se ventila es la interpretación del artículo 40 de la Ley de 31 de Marzo de 1932, según el que las Corporaciones y particulares que tengan débitos directos

con el Estado por contribuciones directas, indirectas, impuestos o rentas o derechos del Estado y los declaren antes de 1 de Julio de ese año, quedaban relevados del pago de recargos, multas e intereses de demora, excepto lo que corresponda a los arrendatarios o agentes ejecutivos, *no participando de dichas multas en ese período los investigadores ni los denunciadores privados*. La Orden ministerial de 11 de Junio de 1932 (*Gaceta* de 7 de Julio) interpreta el precepto aludido en el sentido de que la última frase subrayada carecería de razón si únicamente se dejaran sin eficacia las investigaciones y denuncias iniciadas en el período de moratoria, pues si los contribuyentes cumplen sus obligaciones fiscales en él, aquéllas resultan ineficaces por la propia naturaleza de la moratoria, sin necesidad de unas explícitas afirmaciones del texto legal, que resultaría redundante; que el artículo 40 citado rompe el fondo tradicional de los artículos de moratoria contenidos en otras leyes de Presupuestos, y tales variaciones implican la variación de la doctrina tradicional de las moratorias en relación con el derecho de los denunciantes, debiendo interpretarse tal artículo en el sentido de reputar ineficaces las denuncias preexistentes, siempre que dentro del término del perdón cumplan los contribuyentes sus deberes fiscales; la doctrina expuesta es aplicable lo mismo a las denuncias que a las investigaciones del impuesto de Derechos reales, y así lo corrobora un informe de la Dirección de lo Contencioso, contestando consulta de una Abogacía del Estado, en que se dice que la finalidad de toda moratoria impide la práctica de diligencias de investigación con efectos penales durante el período de aquélla, ya que el derecho de los contribuyentes quedaría anulado si la Administración pudiese obligarles durante ese período a cumplir sus deberes fiscales, imponiéndoles responsabilidades, pues esos deberes pueden realizarlos según el artículo 40 citado, aunque estén incurso en expediente de investigación, pues el precepto no exceptúa del beneficio a los que estén en tal caso, previéndose además que los denunciadores no participarán de las multas, sin perjuicio de que renazca el derecho de investigación si no se cumplen esos deberes. Debe tenerse en cuenta únicamente que según Orden de 7 de Abril de 1932 (*Gaceta* del 8), los actos causados antes de 1 de Marzo de 1932, cuyo plazo de presentación estuviera vencido, se rigen por las disposiciones en vigor cuando se causó el acto.

Por lo que una herencia de 1918 declarada antes de 1 de Julio de 1932 se ha de liquidar sin multa ni demora, con sujeción a los tipos en vigor cuando se causó el acto. (Acuerdo del Central de 6 de Diciembre de 1932.) 127 de 1932.

XXIII

Personas jurídicas. Personalidad del liquidador para reclamar. Los liquidadores del impuesto obran como delegados de la Administración y no pueden entablar recursos en asuntos que no les sean personalmente peculiares, y entre éstos no se hallan la comprobación de valores de los bienes de personas jurídicas ni la liquidación de las mismas.

Un liquidador instruyó expediente sobre comprobación de valores de los bienes de un Ayuntamiento para el pago del impuesto de personas jurídicas, notificándose el fallo al Ayuntamiento, que interpuso reclamación contenciosoadministrativa contra aquél; el liquidador, fundado en que según el artículo 99 del Reglamento del impuesto debió justificar ante él por el Ayuntamiento haber reclamado dicha comprobación, cosa que no hizo, giró las correspondientes liquidaciones, que el Tribunal Provincial Económico-administrativo anula, fundado en que la reclamación contra las liquidaciones debió interpretarse como una incidencia del recurso interpuesto contra la comprobación, y habida cuenta que conforme al artículo 99 citado en relación al 85 del mismo, cuando se justifique haberse interpuesto recurso de alzada contra la comprobación de valores, como se hizo en este caso, el liquidador girará una liquidación provisional sobre el valor declarado, y no habiéndolo hecho así el liquidador, las liquidaciones son nulas. El liquidador apeló contra ese fallo, y el recurso es desestimado. Según el artículo 9 del Reglamento de procedimiento, los funcionarios carecen de personalidad para impugnar los acuerdos de la Administración, salvo en los casos que personal y directamente les afectan por vulnerarse en ellos un derecho que particularmente les esté reconocido, y siendo los liquidadores en los partidos agentes de la Administración, según los artículos 33 de la Ley, 156 del Regla-

mento del impuesto de 11 de Marzo y 16 de Julio de 1932, acuerdos de la Dirección de lo Contencioso de 5 y 29 de Abril de 1916, y Tribunal Supremo en 9 de Marzo de 1917 y 15 de Abril de 1919, y auto de 3 de Abril de 1915, es claro que dichos funcionarios no pueden impugnar las resoluciones de la Administración sobre comprobación de valores o liquidación del impuesto, toda vez que correspondiendo a dichos liquidadores emitir informes en todos los expedientes de reclamaciones promovidas contra actos administrativos de la oficina a su cargo, es evidente que tales obligaciones no constituyen un derecho particular a su favor, y por ello, al dictar el Tribunal Provincial el acuerdo apelado no ha vulnerado ningún derecho establecido de un modo particular a favor del liquidador reclamante, careciendo por todo ello éste de personalidad para reclamar. (Acuerdo del Tribunal Económico-administrativo Central de 8 de Noviembre de 1932.) 131 de 1932.

XXIV

El contrato por el cual un industrial vende al Estado muebles para una dependencia oficial, previo carta del Centro respectivo, es una compraventa de muebles sujeta al impuesto, y no se halla exenta.

El particular sostenía que por habersele hecho saber por carta oficial que se trataba de comprar muebles para un Centro oficial por gestión directa y haber hecho él una oferta con presupuesto detallado, que fué aceptada, era notorio que se trataba de una venta de muebles análoga a la que realizaba en su establecimiento para particulares, no representando el libramiento con que se le pagó otra cosa que el precio de los muebles, satisfecho conforme a formalidades administrativas por ser su cliente el Estado, no tratándose de suministro por no haberse hecho por subasta o concurso, ya que no concurren en él las condiciones del artículo 25 del Impuesto, estando exento ese contrato, según el número 6 del artículo 6.º del Reglamento. El recurso no prospera.

Según el número XV y XVIII del artículo 2.º de la ley del Impuesto, y el 18 del Reglamento, están sujetos al impuesto los con-

tratos de ejecución de obras puros y los mixtos de ejecución con suministro de materiales, celebrados por el Estado, Corporaciones o particulares estén o no en escritura pública, aun cuando haya prestación de servicios, liquidándose por el tipo de compraventa si el contratista o arrendador pone la totalidad de los materiales y se dedica habitualmente a trabajos análogos, que son precisamente las circunstancias del caso indicado en el epígrafe; y exceptuándose únicamente aquel otro en que la obra ha de ejecutarse en materia o cosa que no sea propiedad del contratista, excepción que no encaja en este caso, toda vez que el contratista se comprometió a construir los muebles y entregarlos terminados, poniendo él la totalidad de los materiales, y además se dedica habitualmente a este género de trabajos, y por ello debe pagar al tipo de liquidación de muebles y satisfacer él el impuesto según el artículo 11 de la Ley, que le obliga a ello cuando realiza ventas al Estado; no tiene dicho contrato el carácter de suministro por no realizarse la entrega en plazos sucesivos, que es su nota característica, y, por el contrario, es de ejecución de obras, tanto según el artículo 1,588 del Código civil (el cual declara que puede contratarse la ejecución de una obra conviniendo que el que la ejecute ponga solamente su industria o su trabajo, o también los materiales), como con la definición del mismo contenida en el artículo 2.º, párrafo XV de la ley del Impuesto, y en el artículo 18 del Reglamento, que declararon era contrato de obras aquél en que el trabajo contratado queda incorporado a una cosa, sea quien sea su propietario, creándola, modificándola o reparándola, requisitos que concurren en el caso expresado, puesto que el contratista comenzó la construcción de los muebles conforme al presupuesto aprobado, poniendo él los materiales por precio y con características detalladas en los presupuestos; y como quiera que según el Reglamento vigente aplicable los contratos de ejecución de obras o mixtos de obras y suministros se han de liquidar como compraventas, es inevitable aplicar ese precepto y liquidarlo así: esa doctrina es la misma aplicada para vestuario y utensilio del ejército, calificados como contratos de ejecución de obras con suministro de materiales, según acuerdos del Tribunal Central Económico-administrativo de 22 de Enero y 19 de Febrero de 1929 y sentencia del Tribunal Supremo de 22 de Octubre de 1930. No puede estimarse exento como con-

trato verbal según los números 5 y 8 del artículo 3.º de la Ley, porque según Sentencia del Tribunal Supremo de 20 de Noviembre de 1930, no lo son aquéllos en que entra una proposición por escrito aprobada en documento oficial, como es una Orden ministerial; y tampoco está comprendido en la exención del número 6 del artículo 3.º de la Ley referente a la de la entrega de metálico por precio de bienes o servicios personales, porque no se trata simplemente de tal entrega, sino de un verdadero contrato entre el industrial y el Estado, para que aquél vendiera a éste los muebles por precio cierto y previamente concertado, con todos los requisitos inherentes a las compraventas. (Acuerdo del Tribunal Central de 22 de Noviembre de 1932.) 123 de 1932.

GABRIEL MAÑUECO,

Abogado del Estado.