

Jurisprudencia administrativa del impuesto de Derechos reales

XXII

Los liquidadores del impuesto carecen de personalidad para impugnar los actos de la Administración al anular liquidaciones practicadas por aquéllos y ordenar devuelvan lo cobrado por honorarios; el único caso en que pueden recurrir es cuando directa y especialmente se vulnere un derecho que especialmente les esté reconocido.

Un Liquidador giró liquidación con multa y demora; por defecto de tramitación fué anulada por el Tribunal Provincial, que ordenó se repusiese el expediente al momento de la infracción reglamentaria y que se devolviese a los interesados lo que habían pagado, sin perjuicio de girar nuevas liquidaciones, como se hizo; requerido el Liquidador para la devolución de los honorarios de las liquidaciones anuladas, recurrió del acuerdo. El recurso no prospera.

Aun cuando el fallo del Tribunal fué de 31 de Enero, y el escrito del Liquidador fué de 22 de Mayo, se admite el recurso porque no se podían aplicar las reglas ordinarias de notificación, que no se hizo, y aquél recurrió en los quince días desde que conoció el fallo.

El artículo 9 del Reglamento de 29 de Julio de 1924, recogiendo lo sancionado por la jurisprudencia en sus Resoluciones de 5 de Septiembre de 1910 y 29 de Abril de 1916 (Dirección de lo Contencioso), y 22 de Enero de 1916 (Tribunal gubernativo), y auto

del Supremo de 3 de Enero de 1915, establece que los Liquidadores son meros agentes de la Administración y carecen de personalidad para impugnar los acuerdos de aquélla, a no ser que se vulnere un derecho que especialmente les esté reconocido; ese caso de excepción no es el que un Tribunal Económicoadministrativo Provincial, por las razones que él estimó procedentes, anula unas liquidaciones y manda reponer un expediente al estado que debía tener cuando debieron practicarse y no se hicieron ciertas notificaciones a los interesados, pues tal decisión no vulnera un derecho especial del Liquidador, sino que es un resultado de la competencia administrativa, y no se resuelve el derecho a participación en una multa, sino que ordena la subsanación de una falta. Así se ha declarado por el Tribunal Central en sus acuerdos de 24 de Noviembre de 1925, 19 de Enero, 16 de Marzo y 23 de Noviembre de 1926, y 13 de Marzo de 1930. (Acuerdo del Central de 11 de Noviembre de 1930.) 78-1930.

XXIII

Bienes de personas jurídicas.

1.º La inclusión de bienes en el Catastro no es prueba bastante para presumir que pertenecen a aquella persona a quien se atribuyen si el interesado demuestra que tiene entablado expediente para rectificar los datos del Catastro.

2.º Según los artículos 263, párrafo segundo, y 279 del Reglamento del Impuesto, en relación al artículo 60 del mismo, el impuesto se exige conforme al verdadero valor de los bienes en el momento en que han de tributar; y tratándose de un impuesto anual, la imposición correspondiente a cada año ha de girarse sobre el valor de los bienes en ese año, por lo que no es admisible que el valor asignado a los bienes del Ayuntamiento en 1928 sirva para girar liquidaciones por los años anteriores a esa fecha, tanto menos cuanto que los Registros fiscales marcaban valor muy diferente para esos años anteriores.

3.º La casa consistorial y la escuela gozan de la exención del impuesto de personas jurídicas; y para disfrutarla los bienes de aprovechamiento común y dehesas boyales es preciso que el Ayun-

tamiento demuestre que se dan en ellos las circunstancias que determina el artículo 261, número 3, del Reglamento del Impuesto, o sea estar exceptuados de la desamortización y no ser montes catalogados.

4.º Según el artículo 29 de la ley de Contabilidad, prescriben a los cinco años los intereses a favor del Estado y no puede liquidarse intereses de demora anteriores a los cinco años de la fecha de incoación del expediente de investigación; y en la apreciación a esos cinco años posteriores han de computarse esos intereses en relación con la liquidación anual en proporción al tiempo transcurrido y no cinco años para todos y para cada uno. (Acuerdo del Tribunal Central de 19 de Mayo de 1931.) 79-1930.

XXIV

Libretas de la Caja Postal de Ahorros. 1.º La exención reglamentaria sólo alcanza al importe de 5.000 pesetas de la primera de las libretas, cuando un causante tiene varias. 2.º Las demás libretas no deben estimarse como legado a favor del cónyuge superviviente, sino como gananciales.

Las cuestiones son dos: 1.ª Cuantía de las libretas de la Caja Postal a la que alcanza la exención del impuesto de Derechos reales. 2.ª Calificación jurídicofiscal del importe de las libretas de que era titular la viuda.

Según el apartado m), base 10 de la Ley de 14 de Julio de 1909 y 45 del Reglamento de la Caja Postal de Ahorros de 13 de Enero de 1916, y artículo 6.º, número 32 del Reglamento del Impuesto, gozan de exención de éste las transmisiones por herencia de las sumas de las libretas de la Caja Postal de Ahorros si no exceden, en cuanto a cada titular, de la cantidad por la que se abonan intereses, las cuales, según el acuerdo del Consejo de Ministros de 28 de Diciembre de 1916, adoptado según la letra f) de la base 10, tienen un límite de 5.000 pesetas para los titulares en general y de 10.000 pesetas para las Entidades a que alude el artículo 20 del Reglamento de la Caja; según el artículo 3.º del mismo, nadie puede poseer más de una libreta a su nombre, no debiendo abonarse intereses a las se-

gundas o ulteriores libretas que inadvertidamente se expidan, lo cual demuestra que la exención no alcanza más que a una de ellas; y si bien se exceptúan las libretas a favor de tercero, con limitaciones para el reintegro, es lo cierto que no se ha establecido expresamente la exención del impuesto para esos casos excepcionales. La Real orden de carácter general, de acuerdo con la Dirección de lo Contencioso, de 11 de Diciembre de 1918, dispuso que las sumas representadas por las libretas de la Caja Postal de Ahorros, están exentas del impuesto por herencias si no exceden de 5.000 pesetas, sin que se haga extensiva la exención al caso especial antes expuesto; y si exceden de dicha suma, está sujeta al impuesto la cantidad en que sobrepasen; y si el Consejo de Administración de la Caja Postal elevase o suprimiese el límite aludido, el Abogado del Estado, vocal en el Consejo, lo comunicará a la Dirección de lo Contencioso para que ésta adopte las medidas oportunas; expresándose en dicha Real orden que si bien la facultad del Consejo de señalar el límite de interés es justa en cuanto a la Caja misma, es exorbitante desde el punto de vista fiscal, dada la posibilidad de que un cambio de orientación en el funcionamiento de la Caja suprima o eleve el límite en forma que repercuta desfavorablemente en el rendimiento del impuesto de Derechos reales; y por ello deben adoptarse precauciones para defender al Estado; ese mismo efecto perjudicial se produciría si se declarasen exentas las libretas cuya cuantía no excediera de 5.000 pesetas expedidas a favor del causante de una sucesión por terceros, dada la facilidad con que se podrían imponer cantidades en esa forma, debiendo tenerse en cuenta, además, que las exenciones tributarias, según Real orden de 22 de Noviembre de 1913 (*Gaceta* de 17 de Diciembre de 1913), son de interpretación restrictiva.

Segunda cuestión: En cuanto a ésta, es de notar que las libretas están a instancia del causante sin que pueda precisarse a cuál de los dos cónyuges pertenecía el dinero de esas imposiciones, y por ello deben reputarse gananciales, según el artículo 1.407 del Código civil, según se hizo en la partición; y asimismo debe serlo otra expedida a favor de la viuda, sin que lo fuera a instancia del causante, y en tal concepto deben liquidarse; no conteniendo el testamento legado del marido a favor de su mujer, sería preciso para que se liquidase por tal concepto que existiese una disposición es-

pecial, por virtud de la que las libretas de que sea titular la viuda pasasen a la misma como legado; y como no existe precepto que lo disponga, no es asimilable por analogía ese caso al párrafo décimo del artículo 31 del Reglamento del impuesto, dada la diferente naturaleza jurídica de las pólizas de seguros y de las libretas de la Caja Postal de Ahorros, y especialmente los efectos dados a las libretas en la escritura de partición, debe estarse a las reglas generales de Derecho civil, según previene la Real orden de 11 de Diciembre de 1918, al decir que estas libretas están sujetas a las reglas o condiciones ordinarias y estimarlas como gananciales. (Acuerdo del Tribunal Central de 9 de Diciembre de 1930.) 80-1930.

XXV

Subvención. No tiene el carácter de subvención la cantidad alzada que se da a una persona para asistir a un Congreso Internacional en nombre de España, sino que constituye un gasto propio del Estado mismo; y en todo caso el libramiento expedido está exento del impuesto, por recaer la obligación de abonarle en el Estado.

Nombrado un Comisario Regio para asistir a una Exposición Internacional, acordada la designación del Comité correspondiente y aprobado por la Dirección de Agricultura el crédito formado por el Comité, al efecto de atender los gastos que originase la concurrencia de España a un Congreso, se expidió el libramiento, que fué liquidado, estimando su importe como subvención, al 2,40; el Central anula la liquidación y declara exento el acto; no puede calificarse como subvención, ya que no se concede a la Comisión para sí, ni constituye una ayuda o auxilio económico que tenga por objeto estimular o fomentar el desarrollo de alguna industria, obra o servicio, que es lo característico de la subvención; además tal acto estaría exento en todo caso, según el número 2 del artículo 6 del Reglamento de 1927, por recaer en el Estado la obligación de abonar el impuesto, ya que es un gasto de éste y redundando en beneficio del mismo. (Acuerdo del Central de 25 de Noviembre de 1930.) 81-1930.

XXVI

Dispuesto por el testador que el tercio de todos sus bienes, derechos y acciones, que es de libre disposición, se destine a entierro, funerales y demás fines para el bien de su alma, de la de su esposo e hijo, a fin de que los albaceas lo apliquen según voluntad, y, hecha la distribución del tercio por éstos, cualquier aumento que se note en la comprobación de valores se ha de distribuir en la proporción de un tercio para los fines piamadosos aludidos y dos tercios para los herederos, y no puede aplicarse el aumento total a éstos.

Esta es la principal cuestión debatida. Según el artículo 53 del Reglamento, cualquier aumento que resulte en la comprobación de valores se prorrateará entre los distintos adquirentes, y siendo llamados a una herencia un hijo en dos tercios, y el alma de la causante, de su marido y padres en el otro tercio, lo lógico y lo procedente, según ese precepto, es distribuir el exceso de valor comprobado en la misma proporción en que lo está la herencia; dados los términos del testamento, transcrito en el epígrafe, no es posible entender que los legados del alma sean de cantidad (caso en que no sería aplicable lo antes dicho), sino que la fijación de cantidades ha sido objeto de determinación por la heredera y testamentarios para distribuir el tercio de la herencia en limosnas y sufragios, como ordena la testadora. Otras cuestiones debatidas son que la heredera carece de personalidad para recurrir en nombre de los legatarios; que la liquidación a favor de los pobres debe dividirse en dos: una a favor de los pobres y otra a favor del alma; y un legado para reparar una sacristía debe liquidarse en concepto de legado para reparación de templos y no como herencia de extraños. (Acuerdo del Central de 28 de Octubre de 1931.) Número 82, de 1930.

GABRIEL MAÑUECO,

Abogado del Estado.