

Jurisprudencia administrativa del impuesto de Derechos reales

XXXIII

Sustituciones. Vista de los expedientes. Retiros obreros. 1.^º No procede dar vista a los expedientes para formular alegaciones los interesados, si no es recurso de alzada y si no son varios los interesados. 2.^º La sustitución hecha a favor de una persona para cuando muera otra, es condicional, y, de consiguiente, el impuesto se ha de exigir conforme a la legislación vigente cuando la condición se cumpla. 3.^º El impuesto para retiros obreros no es exigible si aunque la condición se cumpla estando ya en vigor dicho impuesto, la herencia se originó por la muerte del causante antes de estar vigente aquél.

Caso.—Una persona, B, muere en 1914 bajo testamento, en que legó a dos sobrinos una casa, la cual se transmitiría, si aquéllos fallecían sin sucesión, a A.; al morir la causante se exigió el impuesto por usufructo, aplazándose el de la nuda propiedad hasta el cumplimiento de la condición; fallecidos los sobrinos legatarios sin sucesión en 15 de Noviembre de 1926 y Julio de 1929, pidió A. se liquidase el impuesto de la casa, que era suya por cumplimiento de la condición; el liquidador giró en 1929 dos liquidaciones: una por herencia, aplicando la tarifa vigente en 1929, y otra por retiros obreros, conforme a la misma tarifa.

Reclamadas estas liquidaciones, el Tribunal Central las confirma:

1.^º El trámite de dar vista de los expedientes para que los in-

teresados formulen alegaciones, sólo está autorizado, según el artículo 89 del Reglamento y Sentencia de 26 de Mayo de 1928, si hay más parte que la apelante; por ello, si no hay más que una sola, no procede.

2.^o Las cuestiones planteadas son dos: si deben aplicarse las tarifas vigentes al morir el causante en 1914, o las que regían al morir los legatarios sin sucesión; si es o no procedente la liquidación por recargos de retiros obreros.

La institución de legado hecho a favor de los sobrinos, y si éstos fallecían sin sucesión, a A., es una institución condicional, porque la adquisición del derecho por este último depende de si los llamados sin sucesión falleciesen en primer término. Es doctrina del Supremo (Sentencias de 25 de Marzo de 1913 y 15 de Noviembre de 1927) la de que la sustitución hecha a favor de una persona para cuando fallezca otra sin sucesión, es condicional, porque su efectividad depende de un acontecimiento posible, futuro e incierto previsto por el testador, esto es, que el instituido no tenga sucesión a su fallecimiento, y, por lo tanto, no nace el derecho del sucesor ni puede ejercitarse conforme a lo ordenado en los artículos 790 y siguientes del Código civil, hasta que esos acontecimientos ocurran; y por ello no adquirió A., al morir B., más que la expectativa de un derecho cuya efectividad no se adquiere hasta que fallecieren los legatarios sin sucesión, cumpliéndose la condición suspensiva de que pendía; por esto, el valor de la casa y la tarifa vigente en este última fecha, y no al morir el causante, es la aplicable, pues si no se aplicaría una tarifa que dejó de existir antes de que A. adquiriera su derecho; el Tribunal Central ha resuelto casos análogos por acuerdos de 16 de Marzo de 1926 y 1.^o de Mayo de 1928, confirmada aquélla por Sentencia de 15 de Noviembre de 1927, las cuales declaran que si bien el artículo 51 del Reglamento de 1911, concordante con el 52 del vigente, mantiene la ficción de que (según el 657 del Código civil) los derechos a la sucesión se transmiten en el momento de la muerte, tal precepto no se opone al principio ratificado en el artículo 6 de la ley de 28 de Febrero de 1927, según el cual es aplicable en cada caso la tarifa que está en vigor cuando tiene plena realidad jurídica el hecho originario de la transmisión; carece de aplicación la disposición transitoria 2.^a de la ley del impuesto, referente a

tarifas anteriores, porque ahora se trata de una adquisición derivada de un acto anterior a 1.^º de Mayo de 1926, pero sujeta a condición que se ha de hacer efectiva después de esa fecha (o sea en 1929), ya que falta el requisito esencial para que tal precepto tenga aplicación, o sea que los preceptos del artículo 6.^º de la ley modificada alterasen la legislación anterior, lo que no ocurre, pues la actual no ha rectificado el principio fundamental anterior, inspirada en el mismo criterio que inspira el citado artículo 6.^º

Tercer punto.—El recargo de retiros obreros se estableció por el artículo 12 de la ley de 26 de Junio de 1922; el artículo 49 del Real decreto de 21 de Septiembre de 1922 dispuso que las liquidaciones por ese concepto se exigirían en las transmisiones por herencia o legado que se causen después de 1.^º de Agosto de 1922 o en las anteriores que se presenten fuera de plazo, lo cual se reitera en el artículo 237 del vigente Reglamento; y como la herencia del causante se verificó en 1914, o sea antes de primero de Agosto de 1922, siquiera, por efecto de la condición suspensiva, no lo adquiriera hasta 1929, es claro que no procede exigir dicho recargo. (Acuerdo del Central de 8 de Mayo de 1930) 25 de 1930.

XXXIV

Personas jurídicas. La dehesa boyal sólo está exenta del impuesto de personas jurídicas si estuviera sujeta a desamortización, pero no si está arrendada, y lo mismo ocurre con los demás bienes patrimoniales del Municipio, por lo que si son de aprovechamiento gratuito, no deben incluirse en la base liquidable; la línea telefónica que produce renta está sujeta, pero la base es el capital de coste, no la capitalización de la renta; están sujetos los muebles de la casa consistorial; sólo constituyen la base los bienes que en cada año tenga el Ayuntamiento.

Hechos.—Presentado un inventario de los bienes poseídos por un Ayuntamiento, a los efectos del impuesto sobre los de las personas jurídicas, no mereció la aprobación de la Abogacía del Estado por no estar comprobados los valores; y presentada certifi-

cación de líquido imponible de fincas análogas, se aprobó el expediente y se giró la oportuna liquidación. El Ayuntamiento impugnó la liquidación en cuanto a una dehesa boyal, un baldío y un egido y una línea telefónica, por estimar que esos bienes debían quedar exentos; en cuanto al valor de la línea telefónica, porque se tuvo en cuenta la renta y no el valor de coste, y porque el valor fijado no sirve para los atrasos de quince años, ya que algunos de los bienes no existían en esas fechas.

El Tribunal Central revoca el acuerdo apelado y declara que se incluya la dehesa boyal por el valor de comprobación y que no se incluya la «alameda», la «aceña» y el «egido»; que la línea telefónica se incluya por su valor de capital, excluyéndose en cada uno de los quince años aquellos bienes que entonces no formaban parte del patrimonio municipal.

Aunque el artículo 261 del Reglamento exime del impuesto de personas jurídicas las dehesas boyales exceptuadas de la desamortización o que reúnan las condiciones para serlo, la dehesa de que se trata se halla arrendada, habiendo perdido la naturaleza de aprovechamiento común y está invalidada la excepción de desamortizada; por el contrario, las otras tres fincas no dan renta, según la declaración del Ayuntamiento, único documento aportado como base para comprobar el valor, no cabiendo se admitan otros líquidos imponibles tomados por comparación de otras fincas, ya que la razón de sujetarse dichas tres fincas a este impuesto *cae* por su base, y es preciso buscar en la naturaleza de las mismas fincas el motivo de su inclusión o exclusión; si, por el contrario, las fincas son de uso público, según el Registro de la Propiedad o el inventario del Ayuntamiento, están exentas, de acuerdo con el número 2.^º del artículo 211 del Reglamento. No es de uso público la línea telefónica desde el momento que produce renta, y su valor debe incluirse en la base imponible, si bien, por tratarse de un impuesto sobre el capital, o sea sobre el patrimonio municipal, debe tomarse el valor de coste o de tasación y no la capitalización de los productos, pues éste es un medio de comprobación supletorio sólo admisible a falta de otros. Los bienes muebles de la casa consistorial no se hallan exentos, sin que ello sea debido a olvido del legislador, pues el 261 exime otros muebles; finalmente, según el artículo 267, párrafo 7.^º, el impuesto no puede

afectar a los bienes sino desde la adquisición de los mismos, y por ello el valor en los años atrasados es el que tuviesen los bienes en cada año, como lo determina la naturaleza misma del tributo. (Acuerdo del Central de 6 de Mayo de 1931) 36 de 1931.

XXXV

1.^º *La disolución parcial de Sociedad por separación de un socio, continuando los demás, está sujeta al impuesto por la cantidad adjudicada, aunque sea mayor que el capital aportado y apareza aquélla formada de dividendos activos no satisfechos, y, por el contrario, acumulados para formar capital social, según la escritura.* 2.^º *De esa cantidad debe detraerse lo asignado a fallidos y un dividendo activo repartido después del balance y antes de la adjudicación.* 3.^º *No constituye donación la entrega de una cantidad para gastos de la escritura del socio separado, sino un pacto o modalidad no sujeta al impuesto, ni aun como adjudicación para pago de deudas.*

Las cuestiones planteadas son tres : 1.^º Si para liquidar el impuesto por disolución de Sociedad parcial, motivada por separación de un socio, procede adicionar al capital social que se le adjudicó dos partidas procedentes de dividendos acumulados de años anteriores y de dividendos repartidos en el último balance. 2.^º Si de la suma de estas dos últimas partidas se puede detraer una cantidad por beneficios sociales correspondientes al socio separado durante un mes inmediato a la separación, y otra por partidas fallidas. 3.^º Cuál sea la calificación jurídico-fiscal de una cantidad señalada por los socios que continuarán en la Sociedad al socio separado, para gastos de escritura.

Como dato esencial para resolver la primera, ha de tenerse en cuenta que la Sociedad se constituyó por tres socios con 12.000 pesetas cada uno, siendo condiciones del pacto social que los beneficios líquidos se acumularían cada año al capital social para su distribución entre los socios al disolverse la Sociedad ; que dos de los socios sólo tenían derecho al capital social en caso de disolución, y, finalmente, que por escritura pública se separó uno de

estos dos socios, al cual se le adjudicaron 500.000 pesetas por su parte de capital social, 393.000 por beneficios repartidos y acumulados, de cuya suma se detraen 43.000 por beneficios desde el acuerdo de disolución y fallidos; y, finalmente, los socios le entregan una cantidad alzada para gastos de escritura.

De los pactos sociales se infiere que el importe de los beneficios acumulados constituye capital que forma parte del haber del socio separado, lo cual es la base de liquidación, según el párrafo 6.^o del artículo 19 del Reglamento del impuesto; la suma de 393.000 pesetas son los beneficios del socio separado por años anteriores al de disolución y por los de éste. Se invoca en contrario la Sentencia de 25 de Enero de 1907, del Supremo, en cuanto declara que las cantidades que al disolverse una Sociedad se entregan a los socios como importe de los dividendos activos oportunamente acordados incluidos en balance, y por lo que se pagó la contribución de utilidades, no están sujetos al impuesto de derechos reales ni como adjudicación de bienes sociales, ni por el impuesto de derechos reales; pero ésta no es aplicable; se trataba de dividendos activos repartidos antes de la disolución, y aquí se refiere a entregas a consecuencia de la disolución misma, según pacto social, y sin que a ello se oponga el pago por utilidades, pues ambos impuestos son diferentes, y en cuanto se da lo que excede del capital, es un beneficio sujeto al impuesto de utilidades.

Segunda cuestión.—El Perito mercantil informó que no debían detraerle las dos partidas indicadas en ésta, porque ni hay fallidos en el balance, ni cabe rebajar los beneficios no computables, ya que si otra cosa se hubiera convenido, se hubiese incluido en el balance; pero, a pesar de ambas razones, es lo cierto que ambas partidas se han deducido de lo que ha percibido el socio retirado, y esto supuesto, debe tenerse presente que el número 59 de la tarifa, y el 19, párrafo 3.^o, del Reglamento, sujetan al impuesto la entrega de bienes; luego si no hay entrega de bienes a un socio, no hay base para el impuesto.

Tercera cuestión.—En cuanto a la cantidad reconocida al socio separada para escritura, no es una donación, sino una mera modalidad del contrato, ya que el abono de tales gastos puede pactarse por las partes en todo contrato, sin que por ello se deduzca

la existencia de una libertad, base de la calificación de la donación, y menos dada la pequeña cuantía de lo reconocido; es sólo una adjudicación para pago de deudas, que, por consistir en metálico, no está sujeta. (Acuerdo del Tribunal Central de 1.^o de Febrero de 1931) 38 de 1930.

XXXVI

Denuncia. La fundada en un contrato meramente verbal es inadmisible, tanto porque éstos se hallan exentos, cuanto porque es necesario contrato para que se liquide la venta.

La denuncia consistió en afirmar que una persona había adquirido ciertos bienes mediante documento privado (no aducido en la denuncia ni aun indicada fecha), figurando sólo como prueba una declaración de un testigo; según la doctrina de la sana crítica, esto no es suficiente para prueba de la existencia del documento privado, por impreciso y no justificado y por hecho por personas ajena al contrato mismo y porque, dada la cuantía del contrato, interviene generalmente documento en él, y por ello, conforme a los artículos 1.248 y 1.280 del Código civil, debe evitarse admitir declaraciones cuando se requieren documentos; según el artículo 48 del Reglamento del impuesto, se exige éste cualquiera que sea la naturaleza del documento; luego es preciso documento para que sea exigible el impuesto; por eso mismo, el número 5.^o del artículo 6.^o exime de tributo los contratos verbales; no habiéndose demostrado contrato escrito, no es admisible la denuncia. Así lo declaró el Tribunal Central en 26 de Octubre de 1926, e igualmente en 30 de Marzo de 1926 y 14 de Enero de 1929 (números 122, 76 de 1925-26 y 145 de 1928). (Acuerdo del Central de 1.^o de Julio de 1930) 40 de 1930.

XXXVII

Los documentos en que se contiene un acto o contrato referente al impuesto de derechos reales, se entienden presentados a los efectos del impuesto sólo cuando se presentan realmente en una

oficina liquidadora, y no equivale a tal presentación una consulta acerca de las obligaciones del contribuyente, para evitarse multas con ocasión de una moratoria legal.

Los términos de la consulta formulada evidenciaban se refería no al impuesto de derechos reales, sino al de utilidades; pero, aparte de ello, el pedir se aclare si existe una omisión para subsanarla en el plazo de la moratoria, es evidente que no estaba subsanada la omisión por la mera consulta, sino que era preciso acto posterior; y existiendo actas o documentos donde constaba el contrato liquidable, era necesaria no sólo su declaración, sino su presentación; y no cumplidos los deberes que al contribuyente imponen los artículos 12 de la ley y 101 del Reglamento, y 98 y 100 de éste, es evidente que debía incoarse expediente de investigación, según el 162, e imponerse las sanciones del 214, aplicándose la tarifa vigente al terminarse aquél, según la primera disposición transitoria del mismo Reglamento. (Acuerdo del Tribunal Central de 9 de Mayo de 1930) 41 de 1930.

XXXVIII

Personas jurídicas. Los bienes de éstas deben tributar desde la fecha en que las respectivas corporaciones los adquirieron, y no es suficiente para estimarlos adquiridos una promesa de venta.

La única cuestión planteada es la enunciada en el epígrafe. Según certificación del libro de inventarios del archivo del Ayuntamiento, éste adquirió las fincas en 21 de Mayo de 1927, inventariadas en 30 de Abril de 1928 y en 18 de Marzo de 1930; de dicha certificación, aparece poseía fincas, láminas, casa Ayuntamiento y el cementerio; y como la certificación aportada al expediente de comprobación comprende los mismos bienes, aunque con diferentes nombres, debe prescindirse de esas diferencias de denominación y cabida y estimar que una y otra certificación son idénticas en el fondo. Del acta de la sesión del Ayuntamiento no se infiere que las fincas fuesen vendidas en 1924 por el vendedor mediante

acto público y privado, ni ratificada por sus herederos esa venta anterior a la declaración para el impuesto, sino, a lo sumo, una mera promesa de venta, que, según el artículo 1.451 del Código civil, da derecho a exigir que se cumpla lo estipulado, pero no transmite la propiedad de los bienes a los efectos del impuesto de las personas jurídicas, a tenor del artículo 259 del Reglamento de 26 de Marzo de 1927; la certificación del Catastro es idéntica a la del expediente de comprobación, lo cual prueba que no hubo transmisión de las fincas hasta 1927, y sólo desde entonces procede el pago del impuesto de personas jurídicas, esto es, por los años 1928 y siguientes. (Acuerdo del Tribunal Central de 11 de Febrero de 1931) 42 de 1930.

XXXIX

Multas y demora. No procede imponer multa por la no presentación de una escritura de renuncia de una herencia y por la no presentación de una declaración de «ab intestato» no hecha, siendo los únicos documentos indispensables la partida de defunción, relación de bienes y relación de presuntos herederos, al efecto de evitar sanciones por omisión de declaraciones. Los intereses de demora son sólo exigibles desde que termina el plazo ordinario hasta que se presenta la declaración de bienes.

Renunciada una herencia de confianza mediante escritura pública, los presuntos herederos *ab intestato* obtuvieron prórroga, acompañando la partida de defunción, y dentro del plazo de aquélla presentaron relación de bienes y de presuntos herederos, alegando que no estaba aún dictado el auto de declaración de éstos. La oficina liquidadora reclamó el testamento del causante, su partida de defunción, la escritura de renuncia y las escrituras de hipoteca de las fincas y los títulos de adquisición de éstas y los líquidos imponibles; y no presentados los documentos, se aplicó el artículo 124 del Reglamento y se declaró que los documentos presentados no surtían efecto y los contribuyentes estaban en descubierto, y, en consecuencia, se liquidó con multa y demora.

Recurrido ese acuerdo y las liquidaciones giradas, el Tribunal Central lo revoca en cuanto a este extremo:

Para que fueran procedentes las exacciones de multa y demora, sería preciso que la presentación de bienes, hecha dentro del plazo de prórroga, hubiese caducado, según el párrafo 2.^o del artículo 124 del Reglamento; pero éste sólo prescribe la caducidad por la falta de presentación de los documentos que el contribuyente está obligado a presentar, según los artículos 103 y 115 del Reglamento; y tratándose de liquidaciones provisionales, como forzosamente son las de una herencia *ab intestato* en tramitación, los únicos documentos indispensables, según el párrafo 4.^o del artículo 115 de este último, son la relación de bienes, la de los herederos presuntos, con expresión del parentesco con el causante, y la partida de defunción (y esta última se presenta al pedir la prórroga), es visto que esos requisitos se cumplieron y no era reglamentario pedir el testamento del causante, la renuncia de la herencia, las escrituras de hipoteca, los títulos de adquisición y los líquidos imponibles, ninguno de los cuales se comprende en los artículos 103 y 105 del Reglamento. El razonamiento de la oficina liquidadora de no poderse liquidar sin estos documentos, no se ajusta al Reglamento, porque, según el artículo 41, se ha de liquidar prescindiendo de los defectos de forma e intrínsecos del acto liquidable, no siendo el liquidador el llamado a dilucidar quiénes fuesen los herederos o determinar si la herencia era o no intestada, pues ello está reservado al Juez, y aquél sólo tenía que ajustarse a lo que manifestaban los interesados en su declaración provisional, ni tenía por qué cerciorarse para liquidar de quiénes fuesen los verdaderos herederos; es, pues, improcedente la multa basada en no presentación de unos documentos que no tenía obligación de presentar el contribuyente, pues éste lo hizo de los documentos exigibles en tiempo oportuno.

En cuanto a los intereses de demora, sólo son exigibles los devengados desde que terminó el plazo ordinario de presentación hasta que se presentó la declaración provisional de bienes, según determina el artículo 111 del Reglamento. (Acuerdo del Tribunal Central de 28 de Mayo de 1930) 45 de 1930.

GABRIEL MAÑUECO,
Abogado del Estado.