

Jurisprudencia administrativa del impuesto de Derechos reales

I (1)

Comprobación. Aun cuando sean vendidas ciertas fincas, minas o concesiones de agua en subasta judicial, puede la Abogacía del Estado, previa autorización de la Dirección de lo Contencioso, comprobar los valores asignados en ella; y hecha tal comprobación por los medios ordinarios, a ello ha de estarse.

Las cuestiones planteadas son : 1.^º Facultad de la oficina liquidadora del impuesto de una capital para realizar la comprobación de valores de los bienes transmitidos en subasta judicial.

2.^º El procedimiento seguido en esa comprobación en cuanto a los medios empleados y en cuanto a la forma y resultado de las operaciones.

1.^º El artículo 61, párrafo 2.^º del Reglamento del Impuesto, dispone que en las transmisiones mediante subasta pública (notarial, judicial o administrativa) la base liquidable será el precio de la adquisición al adquirente, salvo casos justificados en que previa consulta al Centro Directivo podrá ejercitarse el derecho de comprobación; por ello en ese caso la comprobación dimana de un acto discrecional de la Dirección de lo Contencioso que no es reclamable.

2.^º La comprobación se verificó individualmente por cada mina, sin incluir más que las adjudicadas en la subasta judicial; y los valores oficiales obtenidos por la capitalización al 3 por 100 del canon de superficie en las minas coincide con los fijados en la relación de bienes hecha por la Administración que sirvió de base a

(1) Véase el número V de la jurisprudencia que sigue.

la Dirección para su acuerdo y están en desproporción notoria con el valor asignado en la subasta y no acusan inexactitud con aquélla.

3.^o Los medios utilizados para la comprobación por el liquidador a virtud de la autorización que le otorgó la Dirección, fueron: a) para las fincas rústicas y urbanas certificaciones de líquido imponible aportadas al expediente conforme al artículo 8º del Reglamento; b) para las minas la capitalización al 3 por 100 del canon de superficie, según el art. 72; c) para la concesión administrativa de aguas el valor liquidable de la potencia del salto, según la escala del art. 71; d) y para las obras hidráulicas y para el valor de la industria la tasación pericial por los trámites reglamentarios como medio extraordinario; ajustándose la comprobación a los preceptos citados, es notorio que se han aplicado los adecuados a la naturaleza de los bienes y no procede acordar alteración alguna en la comprobación de valores, sin perjuicio de que se solicite por el interesado la tasación pericial de otros bienes no incluidos en esa comprobación. Sin embargo, el Tribunal no acordó directamente con esa propuesta, sino que elevó el expediente a consulta del ministro conforme al número 8.^º del art. 44 del Reglamento de Procedimiento de 29 de Julio de 1924. (Acuerdo del Central de 14 de Diciembre de 1929.) 211-1929.

II

Adjudicación de obras. para que pueda liquidarse un contrato de obras diversificando lo contratado por obras y por materiales es indispensable que conste en la escritura la separación de las cantidades destinadas a uno y otro concepto a todos los efectos y no meramente para fines fiscales: no hecho así y liquidada la escritura sin tener en cuenta los preceptos reglamentarios, es revisable la liquidación a instancia de la Dirección de lo Contencioso.

Según el artículo 141 del Reglamento del Impuesto, el director de lo Contencioso está autorizado para interponer recurso de alzada contra las resoluciones que dicten los Tribunales Provinciales cuando se acceda a las peticiones de los reclamantes del impuesto de Derechos reales, sea cualquiera la cuantía del asun-

to, correspondiendo al Tribunal Central la resolución de esos recursos conforme a los mismos artículos.

Según el número XV del artículo 2.º de la ley del Impuesto, en los contratos de ejecución de obras del Estado, Provincia, Municipio o particulares, si el arrendador se compromete a poner una parte o todos los materiales de la obra, se apreciará la existencia concurrente de una compraventa o de un suministro, cuyo valor, cuando no se especifique, se presumirá igual a los dos tercios del precio total convenido; y según el párrafo cuarto del artículo 18 del Reglamento del mismo impuesto, que cuando no se haga dicha especificación se liquidarán dos tercios como transmisión de muebles y un tercio como contrato de obras; para que la especificación aludida pueda prevalecer sobre la presunción legal indicada es preciso que aquélla conste en el mismo contrato o en documentos integrantes del mismo a todos los efectos y no solamente a los del pago del impuesto, pues de otro modo la determinación de la base tributaria quedaría por completo al arbitrio de los contratistas; y así se previene en el párrafo tercero del artículo 25 del mismo Reglamento en cuanto a los contratos de suministro, artículo de indudable analogía con el actual, y mucho más habida cuenta de que en el Reglamento se incluían en un mismo artículo (el 24) las reglas de liquidación de arriendo de servicios y de ejecución de obras en que concurra transmisión de bienes, y la división hecha en los artículos 18 y 25 del actual sólo responde a razón de método: por especificación ha de entenderse, según su significado gramatical, que se declare lo destinado a la ejecución de la obra y a los materiales, consignándose detalladamente partida por partida lo que es de uno y otro concepto en el contrato o en los documentos que lo integren, sin que pueda sustituirse por una mera declaración hecha por la persona obligada al pago del impuesto, en la que en globo se indiquen los tantos por ciento de obras o de materiales, aunque se aduzca como fundamento la apreciación de un técnico, y mucho menos por documentos posteriores al contrato, porque lo requerido por la ley es la expresión detallada de las partidas para que la base liquidable responda a la realidad y no al arbitrio de los contratantes. Si, pues, se aporta como prueba la declaración de los contratantes a efectos fiscales con referencia a una certificación peri-

cial en que se fijan en globo las cifras de los dos conceptos con una relación de precios aneja a aquélla unida a la reclamación económicoadministrativa, no puede surtir efecto alguno, ya que se toma como base, no los datos que sirvieron al contrato, sino otros posteriores libremente apreciados por el ingeniero encargado de la inspección de las obras.

El Tribunal Supremo, en Sentencias de 17 de Febrero de 1922 y 28 de Marzo de 1923, establece idéntica doctrina, así como en acuerdos del Tribunal Económico Central de 26 de Noviembre de 1929 y 25 de Marzo de 1930. (Acuerdo del Tribunal Central de 8 de Abril de 1930.) 196-1929.

III

1.º *La transmisión a título oneroso del usufructo y nuda propiedad de una finca a misma persona produce la extinción del usufructo, y debe liquidarse por herencia en razón al parentesco de los nudo propietarios con el causante que tuvo el dominio pleno.* 2.º *La obligación de abonar al usufructuario durante su vida el interés de 6 por 100 del precio aplazado por la transmisión de la nuda propiedad y usufructo aludidos en equivalencia del usufructo no es constitución de pensión ni devenga impuesto como tal, sino que es precio aplazado garantizado con hipoteca, y sólo devenga impuesto por la hipoteca que lo asegura.*

Caso : Dos señores a quienes corresponde la nuda propiedad y otro a quien pertenece el usufructo de una finca, venden sus derechos hereditarios sobre la misma a otra persona, pagándose parte del precio de presente y aplazándose el resto, que se ha de satisfacer por mitad a los dos nudo propietarios dentro del año de la muerte del usufructuario, obligándose el comprador a abonar a éste último, durante el tiempo que el precio permanezca en su poder, el 6 por 100 de interés del precio aplazado, quedando subrogado el usufructuario en todos los derechos que correspondan a los vendedores por falta de pago de intereses; y constituyéndose hipoteca sobre el derecho hereditario en garantía del pago de intereses.

Presentado el documento a liquidación, se giró, entre otras, una por herencia, número 34 c. de la tarifa al 20 por 100, por extinción de usufructo.

El Tribunal Provincial confirmó la liquidación girada y ordenó otra por pensión por el importe de los intereses que se habían de abonar a los usufructuarios. El Central confirma la primera liquidación de consolidación o extinción de usufructo y revoca la de constitución de pensión.

El usufructo cesa, conforme al artículo 513 del Código civil, número 3, por la reunión del mismo y de la nuda propiedad en una persona; comprados por ésta el usufructo y propiedad de una finca mediante escritura pública, se ha verificado la reunión y, por tanto, la consolidación o extinción aludida. El percibo de intereses del precio aplazado de la venta por el usufructuario no implica persistencia del usufructo, toda vez que el nudo propietario y usufructuario, al transmitir los derechos al comprador, no establecen limitación alguna referente al dominio pleno, cesando totalmente el usufructuario en el disfrute y adquiriendo solamente el derecho a percibir los intereses anuales del precio aplazado..

Conforme al párrafo 11 del artículo 66 del Reglamento, la extinción del usufructo devenga impuesto, aunque sea por muerte del usufructuario, según la naturaleza de los bienes, cuando el nudo propietario haya adquirido su derecho a título oneroso directamente de la persona en cuyo poder se dividió el dominio o derive su derecho de quien lo hubiese también adquirido directamente en las mismas condiciones; en otro caso, el impuesto se pagará en concepto de herencia por el parentesco entre el titular último del dominio pleno y la persona que de él adquirió la nuda propiedad a título lucrativo, aunque no sea esta persona sino un derechohabiente suyo, quien consolide el dominio; la segunda parte de ese precepto es la aplicable al caso expuesto, ya que aquél se contrae al nudo propietario segundo o posterior, pues de otro modo se hubiera consignado que la transmisión de la nuda propiedad no releva al transmitente del pago del impuesto, sin añadir que se pagará por el parentesco entre el último titular del dominio pleno y la persona que de él adquirió a título lucrativo; tal precepto subroga para con la Hacienda a la persona en quien

se efectúa la consolidación en las obligaciones del primer nudo propietario, debiendo satisfacer en el momento de la extinción del usufructo lo que, de no haber habido transmisión, hubiera pagado aquél.

Del artículo 66 del Reglamento, especialmente en su párrafo 11, se infiere que a la muerte del causante el nudo propietario sólo ha de satisfacer el impuesto por el valor atribuido a la nuda propiedad, quedando obligado el titular de este derecho o sus causahabientes a abonar el impuesto por el valor del usufructo al consolidarse el dominio pleno por extinción de aquél, y tal obligación no puede cancelarse porque el primer nudo propietario o cualquiera de sus causahabientes haya dispuesto de los bienes a título oneroso o gratuito en favor de tercero; y por ello procede liquidar por herencia por el parentesco de los nudo propietarios con el causante—que aquí es colateral de tercer grado.

En cuanto a la constitución de la pensión, si bien el precio aplazado y el consiguiente abono de intereses por el comprador están sujetos a la vida del transmitente del usufructo, y que al mismo han de ser satisfechos esos intereses, es lo cierto que de lo que se trata es del abono de intereses del precio aplazado en favor de la usufructuaria durante su vida, porque precisamente su muerte determina el vencimiento de la obligación de abonar el precio aplazado garantizado con hipoteca y debidamente liquidado como derecho real. No hay, pues, pensión. El Tribunal Central ha resuelto un caso análogo en ese sentido, por acuerdo de 25 de Marzo de 1930. (Acuerdo de 28 de Mayo de 1930.) 172-1920.

IV

Multa e intereses de demora. Son exigibles ambos conceptos por ocultación maliciosa de valores, en el caso de descubrirse por gestiones de investigación de la Abogacía del Estado y comprobación subsiguiente a las mismas la diferencia entre las 20.000 pesetas consignadas como precio de la venta de una finca y las 330.000 por capitalización del líquido imponible, aun cuando el contribuyente presentase la certificación del Catastro que sirvió para la comprobación, si aparece que la finca era de una capital y la escritura se otorgó en un partido para

buscar la competencia de éste, y además que se liquidó sin presentar oficialmente el documento—por lo que se sigue causa criminal—, por no ser aplicable en tal caso el párrafo tercero del artículo 216 del Reglamento.

En la escritura se declaró un valor de 20.000 pesetas, y por la capitalización del líquido imponible se descubrió valía 330.000, descubrimiento hecho después de la liquidación girada sobre las 20.000 pesetas, a consecuencia de gestiones de investigación de la Abogacía del Estado, por lo cual la ocultación está comprendida en el párrafo segundo del artículo 216 y ha de examinarse sólo si la ocultación es punible, según el último párrafo del mismo: según éste no se estimará que hay ocultación punible cuando el interesado facilite los elementos necesarios para la comprobación o los presente al primer requerimiento de la Administración, precepto equitativo que ampara al contribuyente de buena fe, que no obstante haber declarado el verdadero valor a su juicio, o acomodado su declaración a los medios reglamentarios, se ve sorprendido, dados los diversos medios comprobatorios de la Administración, con un aumento de valor que, dados los preceptos del párrafo segundo del artículo 216 citado, si excedía del 25 por 100 en las del primero, implicaría la imposición de multa; el caso actual no puede estimarse comprendido en el párrafo tercero del artículo 216 sin desvirtuar el espíritu que informa ese precepto, dada la diferencia entre las 20.000 pesetas declaradas y las 330.000, valor comprobado de la casa vendida, ni atribuirla a un error de cálculo o apreciación, mucho más habida cuenta que la casa vendida era de Madrid y en ella vivían el comprador y vendedor, donde se anunció su subasta, no obstante lo que otorgaron escritura de venta en un partido judicial distante para buscar la competencia legal del liquidador que con abierta infracción del deber de comprobar la transmisión (Circular de la Dirección de lo Contencioso de 26 de Mayo de 1911) practicó la primera liquidación sobre 20.000 pesetas, que hubiera prevalecido sin el celo investigatorio del abogado del Estado. En cuanto a los intereses de demora son procedentes, porque la disminución de valor equivale a la falta de presentación de tiempo oportuno los valores disminuidos, y es aplicable el artículo 205 del Re-

glamento del Impuesto. (Acuerdo del Tribunal Central de 12 de Julio de 1929.) 181-1929.

V

La cuestión de abono de los derechos de perito en una tasación pericial ha de plantearse, en primer lugar, ante la administración activa, y después se ha de promover reclamación ante los Tribunales Económicos administrativos, no pudiendo ser resuelta directamente por éstos.

Acordada por la Abogacía del Estado, en uso de la autorización de la Dirección de lo Contencioso, la tasación pericial como medio de comprobar la transmisión de una concesión de energía eléctrica y otros bienes, a consecuencia de venta en pública subasta (véase el expediente 211, de 1929, número 1.º del año actual de esta Revista), el Ministerio de Hacienda, al que se elevó consulta a propuesta del Tribunal Central acerca del recurso de apelación de los interesados, como caso comprendido en el número 8 del artículo 44 del Reglamento de Procedimiento, pidió informe al Consejo de Estado, y previo dictamen de su Comisión permanente, se dictó Real orden en 17 de Julio de 1930, DECLARANDO que procedía ESTIMAR el recurso de alzada y REVOCAR el acuerdo recurrido DECLARANDO improcedente la comprobación de valores ordenada por la Dirección de lo Contencioso, DEBIENDO LIQUIDARSE LA ESCRITURA DE VENTA DE FINCAS y DERECHOS mediante SUBASTA PÚBLICA JUDICIAL, POR EL PRECIO de adjudicación de la subasta.

Presentada minuta de honorarios por el ingeniero que verificó la tasación, fué remitida, a virtud de la citada Real orden, al ministro, y con éste lo envía al Tribunal Central, el cual falla en el sentido expuesto.

Según los párrafos 3.º y 4.º del Reglamento de 29 de Julio de 1924, las funciones de gestión y las de resolución de las reclamaciones económicoadministrativas se siguen separadamente, ajustándose aquéllas a lo prevenido en los Reglamentos de cada ramo o materia de la Hacienda, y éstas, al Reglamento mismo de procedimiento desde que hay una reclamación económicoadministrativa; las operaciones de gestión se ejercen por los diversos

organismos, y comprenden todas las operaciones para liquidar los derechos o satisfacer las obligaciones del Tesoro Público hasta que exista un acto administrativo que conceda o niegue un derecho. Por lo tanto, el delegado de Hacienda debe dar a la reclamación indicada referente al pago de honorarios del perito la tramitación procedente, según el Reglamento. (Acuerdo del Central, de 25 de Noviembre de 1930.) 211-1929.

VI

1.º *La herencia de un español, consistente en bienes muebles situados en España a favor del Ayuntamiento de una capital extranjera, está sujeta al impuesto.* 2.º *El plazo para hacer la oportuna declaración empieza desde el fallecimiento del causante, sin que sea admisible la alegación del Ayuntamiento de que desconocía la institución.* 3.º *Es improcedente la exculpación de incumplimiento de esa obligación, basada en el articulo 178 del Reglamento, toda vez que se limita al caso en que haya un fallo que produzca entrega de bienes o metálico, caso distinto del de protocolización de un testamento cerrado.* 4.º *El beneficio de pobreza no implica cuestión litigiosa, que, a tenor del Reglamento, suspenda los plazos de presentación.* 5.º *A falta de disposición concreta reglamentaria, las notificaciones de actos administrativos en el extranjero pueden hacerse por medio del cónsul de España, no siendo preciso acudir a la vía diplomática total, porque esto sólo es peculiar de los pleitos, según la ley de Enjuiciamiento civil.* 6.º *Cualesquiera que sean los demás motivos de nulidad alegados, son improcedentes, ya que ha transcurrido más del año desde la muerte del causante, y el Ayuntamiento debe pagar el impuesto inexcusablemente.*

Este caso, muy curioso, es el siguiente: Un súbdito español, cuyos bienes consistían en valores y efectos depositados en diversos Bancos de la Península, instituye heredero al Ayuntamiento de Berlín, para que, deducidos los gastos de sepultura, los dis-

tribuya en obras de caridad. Instruido el expediente de investigación, y pedidos datos de los bienes al notario, Bancos, Delegación de Hacienda, se instruyó el expediente de comprobación, notificándose la iniciación de aquél y requerimiento de presentación de documentos y la aprobación de éste por la Abogacía del Estado, así como el proyecto de liquidación al Ayuntamiento heredero por medio del cónsul de España en la capital citada; además, se publicó en la *Gaceta de Madrid* y en el *Boletín Oficial* de la provincia.

El Ayuntamiento no hizo la declaración pedida, y al contrario, formuló reclamación económicoadministrativa contra la fijación de la base y práctica de la liquidación, alegando que un tercero había promovido demanda de pobreza para litigar acerca de la validez del testamento, y, por ello, estaba en suspenso el plazo de presentación; que conforme al artículo 178 del Reglamento, en tanto no cumpla el secretario judicial la obligación que ahí se le impone, y conste notificado el Ayuntamiento en la forma que determina la ley de Enjuiciamiento, no está obligado al pago; ni empieza a correr el plazo para presentar a liquidar; que el expediente se dirige contra el Ayuntamiento, y no es éste el obligado, sino los administradores de los bienes hereditarios, según el artículo 116 del Reglamento; y, finalmente, que el Ayuntamiento es una persona jurídica, según el Tratado Internacional con Alemania, de 1814, y al artículo 35 del Código civil, y, por ello, no es procedente la cantidad liquidada ni la forma, y que se han infringido los artículos 85, 147 y regla 11 del 148 del Reglamento del impuesto en cuanto a la aprobación del expediente de comprobación. La reclamación no prospera.

1.º La sujeción al impuesto de la herencia causada a favor del Ayuntamiento de Berlín se infiere de los artículos 1.º y 4.º del Reglamento ya que lo devengan los bienes muebles situados en territorio español, sea cualquiera la nacionalidad de los causantes adquirentes o contratantes, considerándose situados en territorio nacional los muebles materialmente existentes en él, aunque pertenezcan a extranjeros, exigiéndose el impuesto en tales casos siempre que expresamente no esté pactada la exención con la nación respectiva, circunstancia que aquí no concurre ni se ha alegado.

2.º A tenor de los artículos 657 del Código civil, y 48 y 52

del Reglamento de los derechos a la sucesión de una persona, se transmiten desde el momento de su muerte, momento en el cual se estima hecha la adquisición de los bienes para efectos del impuesto, cualquiera que sea la fecha de la declaración de herederos o la de formalizarse el documento, bastando, para exigir aquél, que conste el fallecimiento del causante y la existencia de bienes a su nombre—si son muebles, que estén a nombre del mismo, y por ello, desde el día del fallecimiento del causante, comenzó a correr el plazo para hacer la declaración, sin que el Ayuntamiento esté disculpado por no conocer la disposición testamentaria, pues no hay precepto que tal cosa autorice.

3.º El artículo 178 del Reglamento carece de aplicación, pues se limita al caso en que un fallo deba producir entrega de bienes o cantidades en metálico, lo cual es diferente de las diligencias de protocolización de un testamento cerrado, y se halla aquél establecido para investigación y en beneficio del contribuyente, no suponiendo la no advertencia del Secretario judicial, el que no nazca la obligación de declarar los bienes o pagar el impuesto por el contribuyente, o que se amplíe el plazo para ello o las prórrogas que pudieron conseguirse.

4.º El artículo 113 del Reglamento, referente a suspensión de plazos en caso de litigio, no puede aplicarse al caso actual, en que no había pleito promovido, sino un mero incidente de pobreza, lo cual no es suficiente para interrumpir los plazos, según acuerdo del Tribunal Central de 24 de Enero de 1925, y no hay disposición alguna reglamentaria que equipare este incidente al pleito propiamente dicho.

5.º A falta de precepto reglamentario que regule la forma de la notificación a entidades extranjeras que carecen de domicilio en territorio español, y dadas la cortesía y eficacia que deben presidir, es lo más procedente se busque el medio de garantizar su finalidad, dando a conocer las resoluciones de un modo directo, y por ello las notificaciones directas, por medio del cónsul de España en Berlín al Ayuntamiento de esa capital del requerimiento del liquidador para presentar documentos y de la base para liquidar están bien hechos, y mucho más habiéndose publicado en la *Gaceta de Madrid*, según el artículo 152 del Estatuto de Recaudación; no es necesario utilizar la vía diplomática a que se re-

fiere el artículo 300 de la ley de Enjuiciamiento civil, pues ello sólo es preciso para las diligencias judiciales en el extranjero en negocios civiles.

6.º Aunque no fuese legal ese medio, desde que el Ayuntamiento tuvo noticia oficial de la herencia, estaba obligado a declararla, y, al no hacerlo dentro del año, incurrió en multa y demora, mucho más no habiendo impugnado la cualidad de heredero, ni la existencia de los bienes como propios del causante. No es pertinente la alegación del artículo 116 del Reglamento, que sólo impone obligación a los administradores cuando sean desconocidos los herederos; la investigación y comprobación fueron aprobados por el abogado del Estado, y dirigidos contra el heredero conocido, por lo que no son admisibles los motivos de nulidad alegados, y, por último, tampoco es aplicable la excepción referente a las personas jurídicas. Sin perjuicio de la devolución si se anulase judicialmente el testamento, según el artículo 58 del Reglamento. (Acuerdo de 25 de Marzo de 1930.) 255-1929.

VII

Los acuerdos del Tribunal Central terminan la vía administrativa, y contra ellos no se da más que el recurso contenciosoadministrativo, salvo los casos de recurso de nulidad, conforme a los artículos 48 y 105 del Reglamento de 29 de Julio de 1924; por lo que dictado acuerdo en recurso de alzada referente a contrato de suministro conforme al artículo 18, párrafo cuarto, del Reglamento del impuesto, no es admisible nuevo recurso ante el mismo Tribunal. (Acuerdo de 15 de Julio de 1930.) 256-1929.

VIII

Sociedades. Las partes de fundador, creadas al constituirse una Sociedad, entregadas a los socios y que no representan capital alguno social, han de tributar al 2,40 por 100 como transmisión de muebles y valorarse como acciones liberadas de la misma sociedad.

En la escritura social se crearon 4.000 acciones de 500 pesetas, destinándose setecientas de ellas para pago de aportaciones

mineras y reembolso de gastos; 2.100, para suscripción en metálico, y quedando las restantes en cartera para ponerlas en circulación cuando se acordare; y, además, se crearon 4.000 partes de fundador sin representación de capital alguno, las que serían entregadas en pago de aportaciones y desembolsos; se especifica en la escritura las aportaciones de cada socio en pago de las que se les dieron acciones liberadas y metálico y la parte proporcional de los valores en cartera, y las acciones de fundador se distribuirán en la misma proporción que las acciones liberadas; la distribución del capital, al liquidar la Sociedad, se hará dando 75 por 100 a los accionistas y 25 por 100 a las partes de fundador.

El liquidador giró una liquidación sobre el importe total de las partes de fundador al 2,40, que fué impugnada ante el Tribunal Provincial, y revocada por él; recurrido el acuerdo por la Dirección de lo Contencioso, el Central revoca el fallo del inferior.

La cuestión discutida es la de si «las partes de fundador» creadas en la escritura, y que no representan capital alguno, recibidas por los socios fundadores en la proporción señalada en la escritura social, deben tributar al 2,40 por 100 como cesión de muebles, computándolas como acciones totalmente liberadas, o deben pagar el 0,50 por 100 de su valor, como aportación social, computándolas a 100 por cada una.

Según el artículo 19, párrafo 3.^o del Reglamento del impuesto, las acciones, cédulas o títulos que concedan participación en el capital o en las utilidades, y que no representan aportaciones de bienes o derechos conocidos con el nombre de cédulas o partes de fundador, tributarán como transmisión de muebles a favor del titular sobre la base reconocida en el capital, y cuando no exista o no sea conocido, se estimará el valor de cada parte igual de las acciones de mayor nominal enteramente liberadas de la Sociedad. Las descritas en la escritura se ajustan a estos conceptos, ya que se trata de títulos que conceden a sus poseedores determinados derechos y no representación, aportación de capital alguno, y así lo confirma la diferencia entre acción y parte de fundador y los distintos derechos que se conceden, tanto en la participación de beneficios como en cuanto a la disolución, y las estipulaciones referentes al capital social distribuido en acciones, de las cuales 700 son liberadas y destinadas al pago de aportaciones, creando,

separadamente las partes de fundador; y lo confirma que sólo uno de los socios aporta bienes, aunque todos reciben partes de fundador y aquél fué pagado con acciones liberadas. De todo ello se deduce que deben tributar al 2,40 por 100, pero liquidándose a nombre de los socios que los reciben y no de la Sociedad, según el artículo 59 del Reglamento, que declara que a los socios nominalmente les alcanza la obligación tributaria por haber de satisfacerse el impuesto por el que adquiere los bienes gravados.

Finalmente, la base ha de ser el valor de las cédulas computadas, como las acciones liberadas, conforme al párrafo 3.^o del artículo 19 del Reglamento, ya que no representan capital alguno ni participación determinada en él, sin que pueda admitirse que representen esa participación, basado en que en la escritura se estípule que, al disolverse la Sociedad, se dé una parte del sobrante, después de pagadas todas las atenciones, a las partes de fundador, porque en la misma escritura social se dice que no representan capital social, y, además, porque tal parte no es en el verdadero capital social, por haber de ser éste reintegrado a los accionistas, sino una especie de utilidad o beneficio. (Acuerdo del Central, de 23 de Junio de 1930.) 258-1929.

IX

Sociedades. Territorio foral. Concepto de la participación de una sociedad. 1.^o La modificación de sociedad consistente en el cambio de nombre social, si no hay adjudicación de bienes por disolución de aquélla, no es acto sujeto al impuesto. 2.^o La herencia de una participación social de una sociedad, que según la escritura funcional había de continuar con los socios supervivientes, sin que haya bienes adjudicados especialmente, y que se halla domiciliada en las provincias vascongadas, está exenta, porque esa participación merece el concepto de bienes muebles.

Una señora domiciliada en Vizcaya formó con sus hijos sociedad domiciliada en la misma provincia: la Sociedad, según la escritura social, no se extingue por muerte de sus socios, sino que

continúa con los herederos ; muerta aquélla, se modificó el nombre social, dejándolo reducido a Hijos de ... y continuó funcionando la entidad. La Sociedad poseía inmuebles en territorio sujeto al impuesto y se pretendió exigirle por las siguientes razones: aunque la participación en el patrimonio social que se reconoce a los asociados consignada en títulos negociables no representa un condominio de los socios en los bienes, sino un derecho a intervenir en la administración y a participar de los beneficios sociales, y tal derecho, no comprendido en el artículo 334 del Código civil, no merece el concepto de inmueble, sino de mueble, según el 335 ; sin embargo, los bienes inmuebles de la Sociedad, al fallecer el socio, dejaron de pertenecer a aquélla ; se produjo la disolución parcial y se transmitieron a los herederos, no en la complejidad de derechos de la participación social—que es lo que merece el concepto de mueble—, sino como dominio y propiedad de los inmuebles que en pago de su haber se les adjudiquen, sin que obste que ya esté hecha la adjudicación, pues hay que atender a la proporcionalidad del 53 del Reglamento y a la naturaleza jurídica de los bienes, adonde están sitos. Esta doctrina es REVOCADA por el Tribunal Central.

1.º El artículo 19, párrafo 7.º del Reglamento, dispone que, si la Sociedad se modifica por muerte de algún socio y continúa con los demás, no se exigirá, aparte de lo que corresponda por herencia, el impuesto por modificación de sociedad, a menos de que haya nuevas aportaciones, y así procede declarar no sujeta la modificación del caso expresado.

2.º Queda, pues, sólo a decidir si está sujeta la herencia, lo cual, dado el domicilio de la señora muerta, dependió del concepto de bienes muebles o inmuebles de los bienes. En Vizcaya se pagó como muebles.

Las acciones y participaciones de las sociedades mercantiles no están incluidas entre los inmuebles enumerados en el artículo 334 del Código civil.

El 335 del mismo, atendiendo a su naturaleza jurídica : El Tribunal Supremo, por su parte, en Sentencia de 18. de Enero de 1925, declara que los términos interés, derecho y participación en una compañía, significan, jurídica y gramaticalmente, cosa inmaterial de valor positivo económico ; y siendo la persona del socio

cosa distinta de la persona colectiva social, ningún derecho le corresponde a aquél mientras ésta exista, a no ser el de participar en los beneficios sociales y ejercitar sus facultades de socio, pero no alegar derecho de propiedad concreto sobre los bienes del activo social. Idéntico argumento se emplea en la exposición de motivos de la Ley Hipotecaria para negar conceptos de inmuebles a las acciones de las Compañías mercantiles, aunque sean nominativas, y así lo declara el artículo 4.^º de esa ley, coincidente con el artículo 334 del Código. Por esto, mientras el derecho de los accionistas no se concrete sobre bienes determinados, previa la disolución social y adjudicación de aquéllos, ese derecho indeterminado de los socios ha de reputarse muebles, y al transmitirse una acción social, sin disolver la Sociedad, no se entiende transmitida una parte de cada inmueble de los que forman el capital social; y de consiguiente, se ha de declarar exenta del impuesto del Estado la herencia del 50 por 100 del valor de los inmuebles sitos en territorio común y que forman parte del activo social, transmitida por fallecimiento de una madre a sus hijos que continúan con la Sociedad que tenían constituida con aquélla, sin otro cambio que el nombre social, a tenor de la regla segunda del artículo 2.^º del Reglamento, que exceptúa del impuesto los inmuebles, dondequiera que estén cuando el causante de las herencias tenga derecho al régimen foral, según las reglas del Código civil, en cuyas circunstancias está la causante—natural y vecina de Vizcaya—y dado que la participación social tiene carácter de mueble. (Acuerdo del Tribunal Central de 17 de Junio de 1930.) 259-1929.

X

La petición de devolución de una multa y demora, cuando no se pide su condonación, sino que se impugna su procedencia, debe hacerse ante el Tribunal Provincial y no ante el Central, según el artículo 41 del Reglamento de 29 de Julio de 1924, ya que les corresponde a aquéllos conocer de las reclamaciones de primera instancia contra los actos administrativos. (Acuerdo de 21 de Enero de 1930.) 260-1929.

XI

Denuncia. Comprobación. Tasación. 1.º No tiene derecho un denunciante a que se tasen pericialmente unos bienes si la Administración entiende que es suficiente alguno de los medios ordinarios de comprobación. 2.º No es admisible se vea en alzada una denuncia respecto de ocultación de valores en una cuenta corriente, cuando aquélla se ha hecho en el escrito de alegaciones, en plena tramitación el recurso de primera instancia y sin precisar esos valores.

1.º Según el artículo 81 del Reglamento, la tasación sólo procede en tres casos :

- a) Cuando los medios ordinarios de comprobación del artículo 80, y entre ellos el amillaramiento o catastro, no produce, a juicio de la Administración, el verdadero valor de los bienes.
- b) Cuando expresamente lo disponga el Reglamento para fijar la base liquidable.
- c) Cuando los interesados lo soliciten y no acepten el valor señalado por la Administración como resultado de la comprobación. Fijado, pues, por el liquidador, el valor de los bienes al comprobar, según el Catastro, y aprobado por la Abogacía, no es necesaria la tasación pericial sin que quepa sustituir el juicio imparcial y ponderado de la Administración, suficiente a esos efectos por el de un denunciante, y mucho más atendidas las molestias y gastos de la tasación, que sólo es medio extraordinario y procedente a falta de los ordinarios. Las manifestaciones del denunciante, sin principio de prueba que se corrobore, no pueden destruir el juicio del liquidador, que ha estimado innecesario ese medio extraordinario. No cabe reputar al denunciante como interesado, pues el artículo 81 se refiere, con esa frase, sólo a los contribuyentes que no acepten la comprobación hecha por el liquidador, empleando como sinónimas las palabras interesado y contribuyente, y así lo corrobora el artículo 90 del mismo Reglamento, y que al regular el nombramiento de peritos para la tasación, se refieren sólo a la Administración, a los contribuyentes o al juez, y nunca al denunciante, a quien, por tanto, no se reconoce derecho para ello.

Tampoco hay artículo del Reglamento que exija la tasación en este caso.

2.º La alegación de la ocultación en escrito de alegaciones en primera instancia, no puede ser tenido en cuenta por el Central, por no haber sido objeto del acuerdo de la Abogacía del Estado ni del acuerdo del Tribunal Provincial, por no haberlo sido de la denuncia en tiempo oportuno, sin perjuicio del derecho del denunciante a presentar otra nueva. (Acuerdo del Tribunal Central de 26 de Marzo de 1930.) 261-1929.

GABRIEL MAÑUECO,

Abogado del Estado.

BANCO ESPAÑOL DE CRÉDITO

Capital autorizado 100.000.000 de pesetas
 Capital desembolsado 51.355.500 —
 Reservas 54.972.029 —

Domicilio social: Alcalá, 14, Madrid
 CAJA DE AHORROS

Intereses que se abonan: 4 por 100. Libretas, máximum 25.000 pesetas. Cajas abiertas los días laborables de 10 a 2

Sucursales en España y Marruecos

Correspondentes en las principales ciudades del mundo
 Ejecución de toda clase de operaciones de Banca y Bolsa
 Cuentas corrientes a la vista con un interés anual de 2 y medio por 100
 CONSIGNACIONES A VENCIMIENTO FIJO

Un mes.....	3	por 100
Tres meses.....	3 1/2	por 100
Seis meses	4	por 100
Un año	4 1/2	por 100

El Banco Español de Crédito pone a disposición del público, para la conservación de valores, documentos, joyas, objetos preciosos, etc., un departamento de CAJAS DE ALQUILER con todas las seguridades que la experiencia aconseja. Este departamento está abierto todos los días laborables desde las 8 a las 14 y desde las 16 a las 21 horas. Horas de Caja: de 10 a 14.

Para cuentas corrientes de 10 a 14 y de 16 a 17.