

Jurisprudencia administrativa del impuesto de Derechos reales

I

Depósitos indistintos. Cuestiones incidentales. 1.ª El Tribunal Central tiene competencia para resolver las apelaciones que sobre cuestiones incidentales surjan en el procedimiento. 2.ª No puede un Tribunal Provincial desechar un recurso de alzada por que esté fuera de plazo, ya que ello sólo compete al Central. 3.ª El Tribunal Central puede resolver todas las cuestiones, aunque afecten a un interesado que no interpuso recurso en tiempo oportuno, si hay otros interesados que lo hicieron, y se trata de liquidaciones giradas por el mismo fundamento. 4.ª Es nulo el acuerdo de un Tribunal Provincial referente al impuesto de Derechos reales si intervino en él el Administrador de Rentas, que no tiene intervención en él, y si no se oyó a los interesados. 5.ª Es asimismo malo el acuerdo referente al timbre, si no hay reclamación separada de la del impuesto de Derechos reales. 6.ª Para acreditar la propiedad de los valores de un depósito indistinto hecho a nombre del Administrador y del Gerente de una Sociedad, pero que realmente pertenecía a la Sociedad, son suficientes los certificados de los acuerdos de la Sociedad, referentes a la constitución del depósito, unidos a los datos de sus libros de contabilidad, llevados conforme al Código de comercio, y mucho más si coinciden con las amortizaciones o reducciones del depósito tal como consten en el certificado del Banco de España.

1.ª CUESTIÓN.—Según el artículo 94 del Reglamento de Procedimiento de 29 de Junio de 1924, se consideran como incidentales

rodas las cuestiones que se susciten durante la tramitación de cualquiera de las instancias referentes a la personalidad, a admisión de las reclamaciones, etc., y contra los acuerdos en que se resuelvan por el Provincial aquéllas, se da, según el 97 del mismo Reglamento, recurso de alzada ante el Central; pero tales preceptos, en relación al 42 y al 86 del repetido Reglamento, atribuyen al Tribunal Central la competencia para conocer de los recursos superiores a 5.000 pesetas o inestimables, y por ello al mismo le corresponde decidir si procede o no admitir determinados recursos por estar o no en tiempo, no pudiendo hacerlo los Provinciales, a quienes sólo incumbe dar curso a los escritos de apelación por conducto de la Secretaría del Tribunal Central, doctrina acomodada a los buenos principios procesales, según el Real decreto de 6 de Abril de 1911. (*Boletín Oficial de Hacienda* de 1916, página 861.)

2.^a y 4.^a CUESTIÓN.—Es nulo, por lo tanto, el acuerdo de un Tribunal Provincial negando curso a un escrito de apelación a pretexto de no estar interpuesto a tiempo, e igualmente es nulo ese acuerdo por haberse dictado la resolución de la cuestión incidental sin que previamente se oyera a los interesados y sin que estuviese compuesto el Tribunal por las personas a quienes atribuye competencia el artículo 3.^o del Real decreto de 16 de Junio de 1924, esto es, el Delegado, el Interventor y el Abogado del Estado, no pudiendo intervenir el Administrador de Rentas, que ninguna relación tiene con el impuesto de Derechos reales.

Es precepto terminante del artículo 34 y siguientes del Reglamento de Procedimiento que se han de notificar a los interesados las providencias que pongan término a cualquier instancia con los requisitos que señala el artículo 34 citado, es decir, indicándoles plazo para recurrir y ante quién se ha de hacer y el recurso procedente, sin lo cual no surtirán efecto legal ni se tendrán por hechas, a no ser que el interesado se dé por enterado del asunto suficientemente; y, por tanto, si a dos de los reclamantes no se notificó en modo alguno el fallo del Tribunal Provincial, sólo puede estimárseles como notificados desde que ellos, al apelar, se mostraron conocedores del asunto, y por ello el recurso, en cuanto a esos dos interesados, ha de estimarse interpuesto en tiempo; sin que sea exacto el criterio de que, firmado el recurso en unión de otros reclamantes de los que fueron notificados, haya de ad-

mitirse que los reclamantes a quienes no se les notificó, se dan por notificados en la misma fecha en que aquellos a quienes se notificó, pues, de admitirse tal criterio, resultaría que el recurso para los no notificados aparecía presentado fuera de plazo, y habría que rechazarle, lo cual es opuesto al artículo 34, párrafo quinto, según el cual sólo considera subsanados los defectos de la notificación si de ello no resulta perjuicio para el reclamante, es decir, si éste utiliza en tiempo y forma el recurso procedente; y, por lo tanto, admitido el recurso, en cuanto a aquellos a quienes no se notificó, procede entrar en el fondo.

5.^a CUESTIÓN.—Según el artículo 23 del Reglamento de Procedimiento, cada reclamación no puede referirse sino a un solo asunto, y, por ello, deben estar separadas la de Derechos reales y timbre; y debiendo estar compuesto el Tribunal para entender de ésta por el Delegado, el Abogado del Estado y el Jefe de la Dependencia a que afecte el impuesto y el Interventor, si no concurrió el Administrador de Rentas encargado del impuesto de Timbre, es irregular la constitución del Tribunal, según el Real decreto de 21 de Junio de 1914, y por ello el acuerdo es nulo.

3.^a CUESTIÓN.—Es criterio establecido por el Tribunal Central, en sus Acuerdos de 2 de Marzo de 1926, 26 de Marzo de 1929 y 24 de Septiembre del mismo año, referentes al impuesto de Derechos reales, que, conforme al artículo 20 del Reglamento de Procedimiento (que, según su preámbulo, es el que distingue el administrativo del judicial), la Autoridad superior, al conocer de un acto administrativo del inferior, *ha de resolver cuanto con él se relacione, haya sido o no reclamado por todos los interesados*, con tal de que todos estén directamente afectados por el acto administrativo controvertido, y sin que puedan establecerse diferencias por el hecho de que las consecuencias de que la total revisión afecten a la Hacienda o a los particulares, por lo que, en el caso presente, ha de entenderse que la resolución que se dicte ha de afectar a todos los interesados y a todas las liquidaciones giradas, *incluso a los dos contribuyentes que, por haber utilizado el recurso de apelación fuera de plazo, deben considerarse como que han reclamado*, ya que las seis liquidaciones fueron hechas por iguales fundamentos y documentos, y constituyeron un solo acto administrativo, que afecta a todos los contribuyentes sometidos en

su integridad, en virtud del recurso de alzada, al conocimiento del Tribunal Central.

6.ª CUESTIÓN.—El artículo 77 del Reglamento establece la presunción de que los depósitos indistintos en Bancos corresponden en propiedad por mitad a cada partícipe; pero esa presunción puede ser destruída por prueba en contrario que resulte, para los particulares, del documento mismo o de otros fehacientes y adecuados a la naturaleza de los bienes y anteriores a la fecha de abrirse la sucesión, según el párrafo 17 del artículo 31 del Reglamento; es decir, que para ese caso no es preciso documento que lleve aparejada ejecución, como para deducir las deudas en las testamentarias (artículo 101 del Reglamento), sino que es suficiente con que los documentos sean fehacientes y anteriores a la fecha de abrirse la sucesión y adecuados a los bienes; y, por lo tanto, son suficientes para demostrar que unas obligaciones hipotecarias pertenecen a una Sociedad y no al Gerente y Administrador a cuyo nombre indistinto se hallaban en un Banco, y a cuyos herederos se quería cobrar la herencia, las certificaciones expedidas en debida forma, con referencia a los libros sociales, llevadas, según el Código de comercio, a los libros de contabilidad y a los balances de la misma y a la copia cotejada del resguardo del depósito, que se hizo precisamente previo acuerdo de la Sociedad, y conforme a ésta, para facilitar la enajenación y puesta en circulación de los fondos sociales por el Administrador y Gerente, ya que coinciden esas certificaciones y asientos con los balances, con las reducciones del depósito en el Banco de España por amortizaciones y entrega, y todo ello produce el convencimiento de que el depósito no era del titular, sino de la Sociedad de la que aquél era Gerente, y, por lo tanto, no debe pagar la herencia de ese supuesto titular, que sólo era dueño en apariencia (Acuerdo del Tribunal Central de 14 de Enero de 1930), 220-1929.

II

La petición de devolución de una cantidad procedente del impuesto de Derechos reales, y solicitada por un Albacea, basado en que, por transacción posterior al pago de aquéllos, se reco-

noció que los bienes eran del Ayuntamiento, que también satisfizo el impuesto por la herencia, envuelve una cuestión de error de hecho, y no una reclamación económicoadministrativa, y debe ser formulada ante el Delegado de Hacienda, y no ante el Tribunal Provincial.

Caso.—Un Albacea-Legatario pagó el impuesto de Derechos reales por ciertos bienes. Un Ayuntamiento pretendió tener derecho a esos mismos bienes, según el testamento, y satisfizo asimismo el impuesto. Ambos llegaron a una transacción, después de haber pagado el impuesto, por lo cual los bienes quedaron a favor del Ayuntamiento, y éste satisfizo al Legatario una cantidad. El Legatario, con esos antecedentes, pide al Tribunal Provincial la devolución del impuesto satisfecho por él por los bienes que quedaron a favor del Ayuntamiento. El Tribunal Central fija la doctrina del epígrafe. La solicitud inicial no tiene por objeto impugnar una liquidación del impuesto de Derechos reales, sino pedir la devolución parcial de una liquidación firme y consentida por el interesado. El motivo es curioso: una transacción posterior a la liquidación—transacción por la que no se ha pagado el impuesto—ha hecho cambiar, según él, el adquirente de los bienes. La petición, sea cualquiera lo que haya de acordarse, en el fondo no puede estimarse como reclamación económicoadministrativa, porque, en primer término, se basa en el artículo 167, apartado tercero, del Reglamento de 1911 (201, apartado tercero del vigente), referentes a los errores de hecho o duplicación de pago; en segundo término, porque se alegó uno de los motivos del error de hecho, y en tercer lugar, porque se han planteado, no dentro de los quince días del acto, como procedía, de ser reclamación, sino dentro de los cinco años como error de hecho; debe, pues, ser resuelta como tal por el Delegado de Hacienda, a quien compete, como petición de devolución y de ingreso indebido, y no por el Tribunal Económico, incompetente para ello (Acuerdo del Tribunal Central de 29 de Octubre, 1929), 217 de 1929.

III

El desistimiento de las partes interesadas recurrentes (en este caso, la Dirección de lo Contencioso) a virtud del artículo 141 del Reglamento) no existiendo ninguna que sostenga la apelación, y no apareciendo, por tanto, motivo alguno para que el Estado mantenga el recurso, faculta al tribunal para dar por terminado el expediente, según el artículo 26 del Reglamento de 29 de Julio de 1924 (Acuerdo de 29 de Abril de 1930), 215-1929.

IV

Deudas deducibles. Letra de cambio. No son deudas deducibles de una herencia las procedentes de una letra de cambio que fué protestada con fecha posterior al fallecimiento causante, y que, por tanto, no consta en documento que llevase aparejada ejecución en tal momento.

De la herencia se pretendió deducir deudas procedentes de varias letras de cambio de fecha anterior al fallecimiento y aceptadas por el causante, pero cuyo vencimiento era posterior a la muerte de éste, y que fueron protestadas en tiempo oportuno, sin que al hacerlo se opusiese tacha de falsedad. El liquidador no estimó deducible esa deuda porque no constaban en documento que, al morir el causante, llevasen aparejada ejecución.

El Tribunal Provincial, por el contrario, falló que, protestadas las letras después del fallecimiento del causante, tienen fuerza ejecutiva contra los bienes de la herencia, los cuales responden del importe de aquéllas, por hacer el pago los herederos no por sí, sino como continuadores de la persona del difunto. El Central revoca el fallo del Provincial.

Según el artículo 101 del Reglamento, para que las deudas sean deducibles, han de constar en documento que lleve aparejada ejecución, ya que eso significa la referencia al artículo 1.429 de la ley de Enjuiciamiento, y que sean anteriores a la fecha de abrirse

la sucesión, no bastando la existencia indubitada de la deuda (Sentencia de la Sala tercera del Supremo de 31 de Diciembre de 1921); entre los títulos que llevan aparejada ejecución figura la letra de cambio, sin necesidad de reconocimiento judicial respecto del aceptante que no hubiese puesto tacha de falsedad a su aceptación al tiempo de protestar la letra por falta de pago, y, en armonía con tal artículo, el 321 del Código mercantil ordena que la acción para exigir el pago procedente de una letra de cambio es ejecutiva, debiendo despacharse la ejecución sin otro requisito que el reconocimiento judicial que haga de su firma el librador aceptante o endosante demandado; reconocimiento que no será necesario para despachar la ejecución cuando no se hubiese puesto tacha de falsedad en el acto del protesto por falta de pago.

De estos preceptos se deduce que para que las letras tengan fuerza ejecutiva es indispensable que hayan sido protestadas a su vencimiento por falta de pago, y que eso mismo es preciso para que la deuda representada por la letra sea deducible del caudal hereditario, según criterio del Tribunal Central en acuerdo de 25 de Febrero de 1930 (197 del año 1929), en el que se declaró que unas letras no eran deducibles de la herencia, porque no habían sido protestadas en el momento de abrirse la sucesión y no eran en ese momento títulos ejecutivos.

Y como en el caso actual se repite eso mismo, pues si bien las letras fueron protestadas lo fueron muy posteriormente a la muerte del causante, es visto que, al ocurrir el fallecimiento, a cuyo momento se han de retrotraer todos los efectos de la herencia, no eran títulos ejecutivos, y, por lo tanto, no se puede deducir su importe de la herencia, a tenor del artículo 101 del Reglamento, que es de interpretación restrictiva, según Sentencia del Supremo de 26 de Noviembre de 1928 (Acuerdo del Tribunal Central Económico-administrativo de 5 de Agosto de 1930), 214-1929.

V

- 1.º *Base liquidable de una parte de finca gravada con hipoteca. La compra de una finca gravada con hipoteca, mediante escritura pública, en la que no consta que se deduzca cantidad al-*

guna del precio para cancelar aquélla, obliga a sumar el importe de la hipoteca al precio para fijar la base de liquidación de la compraventa, sin que sea admisible para desvirtuar esto una escritura posterior a la de compra en que se verifique esa deducción, ni unas cartas particulares, reconocidas por los acreedores, en que se afirme esa misma deducción. 2.º La reclamación por timbre ha de hacerse independientemente de la de derechos reales, en otro escrito, y el Tribunal ha de estar formado por el Delegado, Abogado del Estado, Interventor y Delegado de Rentas, sin todo lo cual es nulo el acuerdo.

1.º La escritura primeramente otorgada y presentada a liquidar era clara, y en ella se vendía la finca por precio que el vendedor confesó haber recibido del comprador en metálico, sin que éste se reservase cantidad alguna para cancelar la hipoteca que gravaba la finca, y que se daba por viva; y a tenor de esa escritura y de lo dispuesto en el artículo 100, párrafo tercero del Reglamento del Impuesto, en esa transmisión, por ser a título oneroso, se ha de presumir, a los efectos fiscales, que todas las cargas han sido ya deducidas por los interesados, y, en consecuencia, se han de aumentar al precio, para fijar la base las que tienen el concepto de no deducibles, según el párrafo primero del mismo artículo, entre las cuales está la hipoteca. No cabe aplicar el supuesto contrario, o sea que los contratantes estipulen expresamente la deducción de cargas del precio fijado, porque en la escritura de compraventa no se cumplió tal requisito; y la subsanación que se pretendió hacer con la escritura adicional, de fecha muy posterior al contrato original, no puede estimarse como aclaratoria de un contrato perfectamente claro, sino como modificativa del mismo, en el extremo esencial de la fijación de la cuantía del precio de la compra, y causado mediante la primera el acto sujeto al impuesto no podía dejarse sin efecto la liquidación girada a virtud de él por un hecho posterior, a no ser que los Tribunales hubieran declarado la nulidad o la rescisión del contrato, según el artículo 58 del Reglamento; por otra parte, los documentos o costas privadas, varios acreedores y del Notario, carecen de eficacia para desvirtuar la escritura primitiva, pues ni han sido reconocidos legalmente, según exige el artículo 1.225 del Código, ni pueden surtir efecto contra

tercero, por ser posteriores a ella, según el 1.230 del mismo; a tenor del artículo 1.219 del Código tampoco podrán producir efecto, por no haberse tomado nota de ellos al margen de la escritura-matriz que se quiere modificar.

2.º En cuanto al timbre, según el artículo 23 del Reglamento de 29 de Julio de 1924 y Real decreto de 21 de Junio de 1924, se reitera la doctrina del epígrafe repetidamente fijado por el Tribunal, por ser indispensable que cada reclamación se refiera a un acto administrativo, y que intervenga en cuanto al Timbre el administrador de Rentas encargado de ese impuesto (Acuerdo del Tribunal Central de 29 de Octubre de 1929), 212-1929.

VI

Las acciones de una Sociedad, representativas de la participación de una finca en el extranjero, adjudicadas a la viuda en pago de sus aportaciones al matrimonio, estando probado con escrituras públicas, anteriores a la muerte del marido, la aportación al matrimonio de la participación de la finca y la sustitución de ésta por acciones de la Sociedad anónima encargada de su explotación, están sujetas al impuesto y deben tributar al 0,25, no siendo admisible goce de exención por el territorio donde se hallan la finca que representan, por ser bienes muebles, según el artículo 335 del Código, y el adquirente español; sin que tampoco puedan estimarse gananciales por haber probado, mediante documentos aportados en el período de vista, la condición de parafernales.

La Dirección de lo Contencioso tiene facultades para interponer recurso administrativo, conforme al artículo 141 del Reglamento del Impuesto de Derechos Reales, cuanto en todo o en parte se acceda a las peticiones de los interesados, sea cualquiera la cuantía del asunto, correspondiendo el fallo al Tribunal, según el artículo 42 del Reglamento de Procedimiento.

Según el artículo 3.º, párrafo primero del Reglamento del Impuesto, en las sucesiones de españoles o a favor de españoles es exigible el impuesto en cuanto a las acciones u obligaciones de

Sociedades constituídas en territorio extranjero, aun cuando aquéllas se hallen fuera de España o depositadas en Bancos no domiciliados en territorio español; y conforme a ese precepto, unas acciones de un ingenio en Cuba deben estimarse como sujetas al impuesto al ser adjudicadas a la viuda, al morir su marido, de nacionalidad española, en pago de aportaciones hechas por aquélla al matrimonio; acreditado suficientemente con escrituras notariales, anteriores a la muerte del marido, que se adicionaron a los bienes aportados por la mujer al morir su padre, una participación en un ingenio en Cuba, y que en equivalencia de esa participación se le adjudicaron acciones de la Sociedad constituída para explotarle, se halla probado que la participación mencionada fué adquirida por la viuda a título lucrativo durante el matrimonio, siendo, según el artículo 1.396 del Código Civil, privativa de ella; y que fué sustituida esa participación por las acciones que después se adjudicaron a la viuda, y, por lo tanto, queda probado que la adjudicación de las acciones lo fué para pago de aportaciones al matrimonio y se hizo tal pago con bienes distintos de los aportados, y que está sujeta al impuesto, según el artículo 5.º, apartado 17, y 22, párrafo segundo, y 28, número 6 del Reglamento, y 1.390 del Código civil, debiendo tributar al 0,25, según el número 62 de la tarifa (Acuerdo del Tribunal Central de 21 de Enero de 1930), 209 de 1929.

GABRIEL MAÑUECO,

Abogado del Estado.