

Jurisprudencia administrativa del impuesto de Derechos reales

LI

Suministros. La prórroga tácita del contrato de suministro de gas por una Empresa para el servicio público de una población, está sujeta al impuesto por los años que dura tal prórroga, tomando como base lo suministrado en esos años y girándose dos liquidaciones, una sobre dos tercios del importe, al 2,40, por muebles, y otra sobre el un tercio, al 0,30, por arriendo de servicios.

La Sociedad denunció el primitivo contrato, celebrado con el Ayuntamiento por cinco años, obligatorios para ambas partes. al terminar ese plazo, por las razones que fueran, continuó, después de vencido, realizando el suministro voluntariamente, en la forma estipulada en la escritura primitiva, hasta que empezó otro nuevo contrato, celebrado en escritura; por lo tanto, el primitivo contrato no concluyó al vencer los cinco años, sino que siguió durante los años a que se refieren las liquidaciones reclamadas, que fueron por completo procedentes, ya que se practicaron en virtud de contrato válido y subsistente, celebrado en escritura pública y con arreglo a bases y tipos no discutidos; estas bases fueron: el consumo de gas durante los dos años y medio de prórroga, traducido en pesetas, y el tipo indicado. (Acuerdo del Central de 29 de Abril de 1930), 250 de 1929.

LII

1.º *La vista para alegaciones en segunda instancia sólo procede cuando hay varios interesados.* 2.º *Reconocida por un causante la firma de un pagaré ante Juez competente, es deducible su importe de la testamentaria y debe girarse liquidación para pago de deudas.* 3.º *No es deducible el importe de un pagaré firmado por el causante y su mujer si la mitad aparece pagada antes de morir el causante, y la otra mitad se incluye en la testamentaria de la mujer.* 4.º *El juicio de testamentaria interrumpe los plazos, y mientras no termina aquél, no hay obligación de presentar a liquidación la herencia.*

Hechos.—Firmados un pagaré de 75.000 pesetas por el causante y otro de 30.000 pesetas por él y su mujer, y fallecida ésta, el marido promovió juicio de testamentaria, que terminó por auto del Juzgado de primera instancia, aprobando las operaciones; en la relación de deudas fué incluida una de 15.000 pesetas, resto del préstamo de 30.000 pesetas y para pago de esa suma, baja de la Sociedad conyugal, se adjudicaron al viudo bienes suficientes, acordando los interesados no incluir el crédito de 75.000 pesetas como baja, por no ser de cargo de la Sociedad conyugal; el viudo, a instancia del acreedor de los dos pagarés, reconoció judicialmente su firma; falleció el viudo, y en su testamento declara la existencia de la deuda de 75.000 pesetas, de las cuales había devuelto 15.000, y dispone que si los herederos de su esposa no reconocieran tal deuda, se pague al acreedor sin esperar el resultado del pleito que se promoviese por tal asunto; presentada a liquidación la herencia del viudo, se dieron como bajas diversos créditos, y entre ellos 104.483 pesetas a favor del acreedor dueño de los pagarés, que no fueron admitidos por la Abogacía del Estado, girándose las oportunas liquidaciones sin deducir de la base tal cantidad; reclamaron los herederos, basados en que el causante abonó 15.000 pesetas al acreedor, que éste aplicó a extinguir el crédito de 75.000 pesetas, por considerarle más garantido, restando 60.000 de éste, 30.000 del de la mujer y 14.483 de intereses, y en que re-

conocida la firma de los pagarés por el viudo, eran documentos ejecutivos, y por ello deducible la deuda; que el plazo no debía contarse desde la muerte del viudo, sino desde que fué firme el auto aprobando la testamentaría de su mujer, pues si se interrumpió el plazo de aquélla, con mejor razón lo fueron los de ésta, y por ello no debe reclamárseles multa y demora, y que, además, estaban dentro de la moratoria del Real decreto de 3 de Enero del año 1929.

El Tribunal Central formula la siguiente doctrina:

1.º El trámite de vista para alegaciones en segunda instancia sólo está autorizado en el caso de que haya más partes que el apelante, según el artículo 89 del Reglamento de 29 de Julio de 1924 y Sentencia del Supremo de 26 de Mayo de 1928, en cuyo supuesto es cuando únicamente se han de poner de manifiesto los expedientes con el escrito de apelación, por término de diez días.

2.º Son deducibles las deudas que consten en documento que lleve aparejada ejecución, y como los privados cuya firma es reconocida por el que lo firma ante Juez competente, para despachar la ejecución, son ejecutivos según el número 2.º del artículo 1.429 de la ley de Enjuiciamiento civil, es evidente que reconocidas las firmas de los dos pagarés por el deudor ante Juez competente, están cumplidos los requisitos del artículo 101 del Reglamento del impuesto de Derechos reales, y deben deducirse en la cuantía no pagada antes del fallecimiento del causante.

No es obstáculo que impida la eficacia de dicho documento el no haber sido presentados en la oficina liquidadora, sino sólo en el Tribunal Provincial, con la apelación, ya que, facultados los interesados por el artículo 63 del Reglamento de Procedimiento para acompañar documentos probatorios al escrito de alegaciones, carecería eso de finalidad si las pruebas presentadas no surtieran efecto en la reclamación.

3.º No procede incluir en las bajas las 30.000 pesetas del pagaré firmado por ambos cónyuges, porque en cuanto a la mitad, estaba ya pagada al fallecer la mujer y antes de morir el marido, según consta en la escritura; y la otra mitad, porque se incluyen en la testamentaría de la mujer como deuda de la Sociedad conyugal, y se hace adjudicación de ciertos bienes al marido para su pago, no siendo, pues, imputable la deuda de 30.000 pesetas a

la sucesión del marido, ni deducible de ésta : procede, en cambio, deducir, por lo ya dicho, las 60.000 pesetas, resto del otro pagaré, ya que está reconocida la firma de éste, y girar una liquidación para pago de deudas, rebajando esa cantidad del caudal hereditario ; y en cuanto a los intereses, o sea 14.483 pesetas, no pueden deducirse del caudal hereditario, por no estar acreditado el débito, ya que no consta a qué deuda y en qué cuantía corresponde, de la satisfecha o de la no satisfecha, y además, porque siendo lo normal que el pago de los intereses se haga a su vencimiento, no basta la mera manifestación contraria de los interesados para estimar acreditada la deuda.

4.º A tenor de los artículos 109 y 113 del Reglamento del impuesto, ha de admitirse que, promovido el juicio de testamentaría de la viuda antes de los seis meses de su fallecimiento, se interrumpió el plazo para presentar a liquidar su herencia, y fallecido el viudo durante la sustantación del expresado juicio de testamentaría, hasta que el mismo terminó por auto firme del Juzgado, no pudo presentarse a liquidar la herencia del viudo, porque para determinar el caudal de éste era preciso liquidar la Sociedad conyugal, y si dentro de los seis meses de tal auto se presenta a liquidar la testamentaría, no ha lugar a exigir multa ni demora, aun habiendo los interesados pedido prórroga innecesariamente. (Acuerdo del Central de 1.º de Julio de 1930) 246 de 1929.

LIII

Comprobación de valores. Esta debe hacerse por los datos del amillaramiento o por los demás medios ordinarios, o el extraordinario de tasación, retrotraídos siempre al día del fallecimiento del causante, aun cuando hayan presentado los interesados otros datos posteriores.

En la parte dispositiva del fallo del Tribunal Central de 18 de Enero de 1929 (REVISTA de Enero de 1930, página 67) se deja sin efecto la computación de valores y se dice que se practique de nuevo, por lo que ha podido entenderse que es en totalidad, y por ello impugnarse, la nueva comprobación verificada por la oficina liquidadora. Según los artículos 657 del Código civil y 52 del Re-

glamento del impuesto de Derechos reales, los derechos de la sucesión de una persona se transmiten desde el momento de su muerte, y en tal momento se estima verificada la adquisición de la herencia, aun cuando la declaración de herederos sea muy posterior, y por ello mismo, según el 6o del Reglamento, el impuesto recae sobre el valor que los bienes tuvieran el día en que se causó el acto liquidable; por lo tanto, la comprobación de valores ha de hacerse a virtud de los datos que rigieran al morir el causante, o sea, en otros términos, por los recibos del primer trimestre del año en que ocurrió esa muerte, según el artículo 82 del Reglamento; y por ello, aun cuando los interesados facilitaren los líquidos imponibles de ocho años después de la muerte del causante, según los que se comprobó el valor de los bienes por el liquidador, no son apropiados al caso, a virtud de lo expuesto, y no es equitativo prevalerse de tal presentación, evidentemente equivocada y hecha por desconocer las consecuencias tributarias de la unión de dichos documentos. Según el artículo 8o del Reglamento, para comprobar tiene la Administración facultad de desechar un medio cuando por cualquier causa se crea no da el resultado verdadero, pudiendo utilizar otro ordinario o el extraordinario de tasación. Por lo cual, debe retrotraerse la comprobación a la fecha del fallecimiento del causante, empleando cualquiera de los medios ordinarios o el extraordinario de tasación, pero referidos a esa fecha. (Acuerdo del Tribunal Central de 13 de Mayo de 1930) 244 de 1929.

LIV

Competencia. Sindicatos agrícolas. El artículo 9 del Reglamento de Sindicatos agrícolas de 16 de Enero de 1908, al atribuir al Ministerio de Hacienda la competencia para conocer de las incidencias de las exenciones reconocidas a aquéllos por la ley de 28 de Enero de 1906, no priva a las autoridades u organismos provinciales de actuar dentro de los límites que las disposiciones orgánicas les atribuyen.

Un Tribunal Provincial se declaró incompetente para fallar acerca de la exención del impuesto de Derechos reales por la ad-

quisición de un vapor por un Sindicato agrícola exportador de frutas, por estimar que el acuerdo respectivo correspondía al Ministerio de Hacienda, según el artículo 9 del Reglamento de 16 de Enero de 1908.

El Tribunal Central revoca el acuerdo, fundado en que el artículo referido no hace sino delimitar las funciones del Ministerio de Hacienda en relación con los Sindicatos agrícolas, del mismo modo que el 10 lo hace respecto del Ministerio de Fomento, y otros del mismo respecto de la Presidencia del Consejo de Ministros, sin que ello signifique la creación de una jurisdicción especial dentro de la esfera peculiar de Hacienda; al contrario, emplazado un asunto dentro de ese Ministerio, su actuación se ha de ajustar a las normas que rijan los demás actos administrativos, y al Reglamento de 29 de Julio de 1924; por ello ha de fallar en primera instancia el Tribunal Provincial, pues de lo contrario, se privaría a los interesados de una instancia o de un grado. (Acuerdo del Tribunal Central de 25 de Marzo de 1930) 243 de 1929.

LV

Procedimiento. El Tribunal Central es incompetente para conocer de los recursos en que la cuota liquidada o cuantía de lo reclamado es inferior a 5.000 pesetas, según el artículo 41 del Reglamento de 29 de Julio de 1924.

(Acuerdo de 10 de Diciembre de 1929) 242 de 1929.

LVI

Comprobación de valores. Es indispensable su notificación al interesado, sin cuyo requisito es nulo lo actuado; pero esa declaración no permite entrar en el fondo del asunto, sino que debe notificarse la comprobación, y sólo puede saltarse respecto de aquél si se entablase el oportuno recurso de apelación.

El Tribunal Provincial acordó la nulidad del expediente tramitado por una oficina liquidadora, a partir del momento en que

debió haberse notificado al interesado el resultado del expediente de comprobación, comprendiéndose en dicha declaración de nulidad las liquidaciones practicadas y las diligencias para su cobro, con derecho a devolución de lo cobrado y que por la oficina liquidadora se cumpla ese trámite y prosiga el expediente. El interesado no se conformó, porque el fallo se limitaba a la cuestión de forma y no entraba en el fondo. El Tribunal Central mantiene el acuerdo recurrido.

Infringido por el liquidador el número 6 del artículo 85 del Reglamento del impuesto, que ordena se notifiquen a los interesados los acuerdos aprobatorios de los expedientes de comprobación de valores para que constituyan actos administrativos reclamables, era inexcusable la declaración de nulidad de todo lo actuado desde la omisión de ese trámite y la de que se retrotraiga todo al momento en que deba ser cumplido, para subsanación de ese defecto; pero ello no faculta al Tribunal Provincial para hacer declaraciones en cuanto al fondo del asunto, lo cual sólo ocurrirá si el interesado, al serle notificado el acuerdo-aprobación de la comprobación, reclama en tiempo y forma. (Acuerdo del Tribunal Central de 5 de Agosto de 1930) 240 de 1929.

LVII

Adquisiciones para enseñanza o instrucción. 1.º La compra de una casa por un Ayuntamiento para dedicarla a escuelas está sujeta al 0,20 y no al 4,80, bastando para ello demostrar que han comenzado las obras de adaptación de la casa para escuelas y vivienda del maestro. 2.º Formulado voto particular por un vocal de un Tribunal Provincial, es competente el Central para decidir si ha de proponer al Ministro de Hacienda la declaración de lesiva de la resolución de que se trate, al efecto de recurrir contra ella ante el Tribunal de lo Contencioso-administrativo.

Según el artículo 1.º del Real decreto de 26 de Octubre de 1901, los gastos de arriendo de casas para escuelas y habitaciones de los maestros, así como los de construcción y reparación de locales destinados a esos servicios, serán obligación de los Ayunta-

mientos; lo mismo previene el artículo 5.º del Real decreto de 23 de Noviembre de 1920, el 18 del de 17 de Diciembre de 1922, y 4.º del de 10 de Julio de 1928, preceptuando el primero de éste que todos los Ayuntamientos están obligados a instalar las escuelas en lugares que reúnan condiciones higiénicas y pedagógicas, y el 6.º del de 1920, que continúa siendo deber de aquéllos el proporcionar casa a los maestros y sus familias, conforme al artículo 191 de la ley de Instrucción Pública; acordado, por lo tanto, por una Junta local de Primera enseñanza y un Ayuntamiento, en sesión pública, adquirir la propiedad de unos inmuebles para dedicarlos a escuelas públicas, previa la ejecución de las obras necesarias para su adaptación a tal fin, y otorgada la correspondiente escritura de compra, en una de cuyas estipulaciones se dice que parte de la casa se destinará a cuartel de la Guardia civil y parte a escuelas nacionales, y demostrado con un acta notarial que están realizándose las obras de adaptación a tal fin, no puede dudarse de que la aplicación definitiva de los edificios es de instalar las escuelas (salvo en cuanto al cuartel, en cuyo extremo fué desestimada la reclamación y no se trata de ella), y por lo tanto, se ha realizado la adscripción directa de la casa al fin especial que justifica que el pago del impuesto sea el de 0,20 y no el de 4,80 por 100, sin esperar al plazo de cinco años desde la liquidación para su devolución.

2.º En cuanto al segundo extremo, así lo previene el artículo 78 del Reglamento de Procedimientos; pero en este caso no ha lugar, por lo expuesto, a declaración de lesivo, por no haberse causado perjuicio al Estado por el acuerdo recurrido, que ordenó se liquidase, desde luego, la compra al 0,20 por 100, como compra efectiva. (Acuerdo del Tribunal Central de 17 de Junio de 1930) 236 de 1929.

LVIII

En los contratos de ejecución de obras del Estado, provincia ó municipio, si el arrendador da los materiales, se liquidará dos tercios como muebles, y un tercio como contrato de obras, a menos de que se especifique en el contrato lo que a uno y otro objeto se dedica, para lo cual no basta una mera indicación ge-

neral del obligado al pago, sino que ha de ser hecha partida por partida y concepto con concepto.

El número 15 del artículo 2.º de la ley del impuesto, y el artículo 18, párrafo 4.º, del mismo, disponen que si en el contrato de obras se suministran materiales por el arrendador, se aprecia una compraventa o suministro, que se presumirá en dos tercios del precio total que se liquida como adquisición de muebles, y un tercio como contrato de obras, y para que esta presunción legal ceda a los pactos particulares, es indispensable que se especifique lo que a uno y otro fin se destina en el mismo contrato, lo cual significa *que se declare con individualización completa y detalladamente y partida por partida* en el contrato mismo o en los documentos que lo integren, lo que a uno y otro concepto corresponde, sin que tal especificación pueda ser reemplazada por una mera declaración, aun hecha en el contrato, por la persona obligada al pago del impuesto, en la que globalmente determine el tanto por ciento que corresponde a uno y otro concepto, y aunque para ello se aduzca la apreciación de un técnico, pues con la especificación en la forma expuesta, la liquidación responderá a una base real y no quedará al arbitrio de los contratantes; aportada, pues, como prueba, sólo la declaración de los contratantes, basada en una certificación pericial en que globalmente se consignan las cifras de ambos conceptos, es insuficiente para destruir la presunción legal y debe liquidarse por los dos tercios en cuanto al suministro de materiales, y un tercio en cuanto a obras. Así lo resuelven las Sentencias del Supremo de 17 de Febrero de 1922, 28 de Marzo de 1923, y los acuerdos del Central de 26 de Noviembre de 1929, 24 de Marzo y 8 de Abril de 1930, entre otros. (Acuerdo del Tribunal Central de 5 de Agosto de 1930) 228 de 1930.

LIX

Personas jurídicas. Exención. Cuestión incidental. 1.º La cuantía que determina la competencia del Tribunal Central para conocer de un recurso de alzada que versa acerca de inclusión del valor de una casa entre los bienes sujetos al impuesto de per-

sonas jurídicas, no es el importe de la liquidación del impuesto, aún no practicada, sino el importe de la cosa adquirida en que se aumente el capital de la persona jurídica. 2.º Rechazada una apelación por estimarse que lo discutido era la cuota del impuesto y no la base liquidable, cabe proponer cuestión incidental respecto del error cometido al estimarlo así, por no estar aún hecha la liquidación y tratarse sólo de si debe o no incluirse el precio de la cosa en el capital sujeto al impuesto, y por ello, conocer el Central del fondo del asunto. 3.º No es admisible una exención basada en el propósito de que la finca adquirida por una Diputación se va a dedicar a instalar allí escuelas agrícolas.

Una Diputación adquirió una granja para dedicarla a escuela de agricultura y de ganadería, con cursos para intensificación de cultivos y mejora de ganado. Al presentar la escritura a liquidar, no dijo el fin de la compra, y el Abogado del Estado declaró aumentado el valor de los bienes de personas jurídicas de aquélla con el valor de la granja. La Diputación pidió la exención, alegando el número 5.º del artículo 261 del Reglamento. El Tribunal Provincial no admitió la reclamación, porque del artículo citado se deduce que la exención sólo es aplicable a escuelas de primera enseñanza, y además, porque el establecimiento ha de estar funcionando para gozar de aquélla, no bastando el propósito de dedicarla a este fin. Interpuso apelación la Diputación, pero el Provincial la denegó, porque la cuota liquidable no excedía de 5.000 pesetas, promoviendo entonces cuestión incidental la Corporación acerca de la admisión del recurso, alegando que lo que se discutía es si debía o no aumentarse su capital como persona jurídica en pesetas 35.000, valor de la granja. El Tribunal Central admite el recurso de la cuestión incidental, y fallando en el fondo, declara no ha lugar a la exención.

Los artículos 94 y 97 del Reglamento de 29 de Julio de 1924 autorizan que el Central conozca apelaciones de acuerdos de las cuestiones incidentales falladas por los Provinciales, y siendo el límite de la cuantía 5.000 pesetas, según el artículo 42, número segundo, y estableciendo el 47 que la cuantía será la de la cantidad principal discutida, y siendo ésta, en el caso actual, la inclu-

sión o no de 350.000 pesetas, precio de la casa, en el capital base del impuesto de personas jurídicas, ese capital, y no la cuota que en su día se liquide, ha de ser la base del recurso, pues de ello sólo se trata ahora, no pudiendo serlo la cuota, que se ignora cuál sea, por no haberse aún liquidado, y no sabiéndose a cuánto ascenderá. Siendo procedente el recurso de alzada e interpuesto en tiempo, el Central debe conocer del fondo.

En cuanto a éste, no es admisible la declaración de exención, porque si bien el artículo 261, número 5.º, declara procede la del impuesto de personas jurídicas en cuanto a las escuelas públicas, no está demostrado que en el edificio adquirido por la Diputación están instaladas ya, no bastando el mero propósito, ya que, en materia de exenciones, la interpretación es restrictiva, y mucho más habida cuenta del artículo 5.º de la ley de Contabilidad, que prohíbe otorgar exenciones, a no ser en los términos prevenidos en la Ley, sin perjuicio de que cuando la adscripción ocurra, pueda obtener la devolución de lo pagado o la declaración de exención. (Acuerdo del Central de 29 de Octubre de 1929) 222 de 1929.

GABRIEL MAÑUECO,

Abogado del Estado.