

Jurisprudencia administrativa del impuesto de Derechos reales

XLIII

Aportaciones matrimoniales. La declaración hecha en un testamento por la mujer de que el marido aportó al matrimonio determinadas cantidades es insuficiente como prueba de la aportación, y deben reputarse gananciales y liquidarse como tales.

Según los artículos 22 del Reglamento del impuesto, pagarán el 0,25 por 100 las adjudicaciones que en pago de las aportaciones matrimoniales se hagan a los cónyuges, si se hacen en los mismos bienes aportados, debiendo probarse las aportaciones por los medios admisibles en derecho; no tiene tal carácter la manifestación hecha por una señora en su testamento respecto de la aportación del marido, sino el de mera manifestación de parte interesada, que puede hacerse, en la generalidad de los casos, con perjuicio del Tesoro; tampoco es eficaz la declaración de tres testigos posteriormente al fallecimiento de la causante, a tenor de los artículos 1.248 del Código y 659 de la ley de Enjuiciamiento, que prohíben que por la simple coincidencia de testigos, a menos que su veracidad sea evidente, se decidan negocios en que suelen mediar documentos, ya que es carácter propio de las aportaciones que se hagan constar en documento público o privado; el mismo Reglamento del impuesto prohíbe se excluyan del caudal hereditario determinados bienes por la manifestación del testamento, por el testador o por los herederos, de que son de otra persona (artículo 31,

párrafo 17), a menos de que se justifique con documento fehaciente y adecuado a la naturaleza de los bienes; no hecho así, deben reputarse gananciales y liquidarse como tales (artículo 1.407 del Código civil). Acuerdo del Tribunal Central de 2 de Julio de 1929. 163 de 1929.

XLIV

Renuncia de reserva troncal. El reservatario no adquiere, al morir el causante, más que una esperanza de derecho para el caso de que sobreviva al reservista; por lo que si renuncia el reservatario a favor del reservista sus derechos hipotéticos o de esperanza, no es posible liquidar la herencia al reservatario, como si ya la hubiese adquirido, cuando no se abonó la liquidación correspondiente al morir el causante.

Hechos.—A fallece en 1922, y es declarada heredera abintestato su madre, B, girándose las correspondientes liquidaciones. En 1923 B y C—tía carnal del causante A—otorgaron escritura por la que declararon que entre los bienes de A existían algunos procedentes de su abuelo, E, que adquirirían ahora la calidad de reservables a favor de C (hija de E), según el artículo 811 del Código; y a fin de que B reciba esos bienes, como libres, en pleno dominio, C renuncia pura y simplemente el derecho de reserva a favor de B, a cambio de 25.000 pesetas en bienes muebles e inmuebles. La oficina liquidadora liquidó, como cesión onerosa, según el número 14 de la tarifa, al 4 por 100, y aplazó las transmisiones de herencia, afectando al pago de ésta los bienes y poniendo nota en el documento; la Dirección de lo Contencioso acordó la revisión, ordenando se exigiese el impuesto por la nuda propiedad de los bienes reservables, según el artículo 34 del Reglamento, y además que, en vez de la liquidación por honorarios y herencia aplazada, se liquidase como permuta de inmuebles la renuncia de la reserva (aplicando el concepto de muebles e inmuebles, según los adquiridos por la renunciante de esa reserva); la oficina liquidadora *liquidó como herencia sobre la base los bienes adquiridos* y además multa de 30 por 100 y demora de dos años y medio. El Tribunal Provincial desestimó la reclamación, por entender se ajustaba al Acuerdo de la Dirección de lo Contencioso; PERO EL CENTRAL, EN 16 DE OCTUBRE DE 1928, revocó el fallo de aquél, ordenando decidiese,

en cuanto al fondo, porque la Dirección lo único que resolvió es que se girase la liquidación que procediera, sin decidir cuál; confirmada la liquidación de permuta por el Provincial, ES REVOCADA POR EL CENTRAL.

C era reservataria de los bienes del causante heredados del abuelo de éste, según el artículo 811 del Código civil, y la renuncia de sus derechos en favor de la reservista B por bienes muebles e inmuebles en escritura pública satisfizo oportunamente el impuesto según la calificación del liquidador, con lo cual el particular cumplió sus deberes tributarios; y en cuanto a la nueva liquidación, girada a cargo de la reservataria C por adquisición como herencia, ha de tenerse en cuenta que, según Sentencias del Tribunal Supremo de 4 de Enero de 1911, 21 de Marzo, 7 de Noviembre y 30 de Diciembre de 1912, si bien el derecho de reserva nace en el momento en que un ascendiente hereda de su descendiente bienes que éste hubiese adquirido a título lucrativo de otro ascendiente o de un hermano, no puede afirmarse que hasta el fallecimiento del reservista asista al reservatario otra cosa que una expectativa de derecho, y hasta ese momento no es, pues, éste heredero de los bienes; y, por lo tanto, a C no puede tenérsela por heredera de A, y por ello los bienes a que se refiere la escritura de renuncia no los ha recibido aquélla a título de herencia, sino que lo que adquirió C, al morir A, fué sólo una esperanza de derecho a heredar esos bienes, esperanza subordinada a que C sobreviviese a la reservista B, sin lo cual no se haría efectivo ese derecho; y como no sólo B vive aún, sino que, por la renuncia de C a favor de B, a cambio de los bienes, ha quedado extinguida la obligación de reservar, y los bienes fueron transmitidos en pleno dominio, y por esa transmisión ya se pagó el impuesto, es improcedente la nueva liquidación girada en concepto de herencia. (Acuerdo del Central de 26 de Noviembre de 1929.) 169 de 1929.

XLV

Competencia para liquidar. Personalidad de los liquidadores para reclamar.

Fallecido un causante en la capital del partido judicial, y otorgado el documento particional en la capital de la provincia, prac-

ticó las liquidaciones oportunas el Abogado del Estado. El Liquidador suscitó competencia, por entender que no radicando en dicha capital la quinta parte de los bienes, según el artículo 104 del Reglamento, carecía de competencia el Abogado del Estado. *La Dirección de lo Contencioso decidió la competencia a favor de éste*, fundándose en que el Reglamento hace la distinción de oficinas de capital de provincia o Subdelegación y las demás; y que el artículo 98 del Reglamento de 1911, reformado por Real orden de 25 de Mayo de 1920, se refiere solamente, al establecer el derecho de opción para liquidar, a las oficinas que se hallan a cargo de Registradores, pero no a las de capital de provincia, por la que pudo el contribuyente presentar el documento donde se otorgó, y no donde murió el causante, aunque allí no radicaran los bienes.

El Liquidador apeló ese acuerdo.

El Central le niega personalidad, porque si bien el artículo 15 del Reglamento de Procedimiento la reconoce, en general, a todos los interesados, el 9.º del mismo exceptúa a los funcionarios, a menos que el acuerdo apelado lesione un derecho particularísimo suyo, y entre esos derechos no está comprendido la decisión de una competencia, sin que a esto se oponga el artículo 105 del Reglamento del Impuesto, puesto que al determinar que los acuerdos de la Dirección son reclamables, se limita a indicar su índole general, y por ello, según ambos Reglamentos, los interesados pueden reclamar, en cuestiones de competencia, en cuanto afecten a sus intereses, pero no los funcionarios, que no pueden alegar un derecho particular afectado por la competencia, como tampoco pueden hacerlo por aplicación de exenciones, disminución de valor comprobado, aplicación de tipo más bajo para liquidar, revocación o anulación de multas, y únicamente se les reconoce derecho para discutir la participación que les corresponda en las multas impuestas; esta doctrina está confirmada por Sentencias del Supremo de 9 de Marzo de 1917, 6 y 8 de Marzo y 15 de Abril de 1919, auto de 9 de Junio de 1909 y 3 de Abril de 1915, y en los artículos 13 de la ley de 2 de Abril de 1900 y 135 del Reglamento de 1911 (hoy 33 y 149 de la ley y Reglamento vigentes). (Acuerdo del Central de 6 de Agosto de 1929.) 173 de 1929.

XLVI

Denuncias y comprobación. Las diligencias instruidas por la Abogacía del Estado, a consecuencia de una denuncia por ocultación del valor de los bienes de una herencia, ya comprobada y liquidada, tienen el mero carácter de actos preparatorios de la revisión de la comprobación y liquidación efectuadas, la cual compete exclusivamente a la Dirección de lo Contencioso, careciendo la Abogacía, en tanto que aquélla no dicte acuerdo sobre la revisión, de competencia para fijar la base liquidable y para ningún otro fin que no sean los preparatorios de esa misma revisión.

Dejada una herencia a una persona se presentó la escritura a liquidación, se comprobaron los valores conforme al catastro y se liquidaron las transmisiones y se ingresó su importe. Antes de los dos años se presentó una denuncia, alegando que el heredero había anunciado una subasta voluntaria de las fincas heredadas por mayor valor del comprobado, y que, en efecto, las fincas valían mucho más, como podía comprobarse con los contratos de arriendo y los de seguros.

La Abogacía elevó el expediente a la Dirección de lo Contencioso, a los efectos de la revisión; pero dicho Centro resolvió *que competía* exclusivamente a la Abogacía la tramitación de la denuncia, según los artículos 168 y 147, número 14 del Reglamento, sin perjuicio de que la Dirección, en momento oportuno, resolviera acerca de la revisión de las liquidaciones; se aportó como única prueba el acta notarial de venta de las fincas, de la que resultó que se habían vendido por valor superior al doble del comprobado; se dió vista al denunciante y al denunciado y se verificó la tasación pericial, que arrojó un valor muy superior al comprobado; la Abogacía dictó acuerdo, fijando, en su virtud, la base liquidable en 23 de Octubre de 1928; el denunciado interpuso recurso de alzada contra ese acuerdo ante el Tribunal Provincial, y, hallándose pendiente ese recurso, la Abogacía dictó nuevo acuerdo en 4 de Enero de 1929 admitiendo la denuncia y ratificando el señalamiento de

la base, contra el cual también interpuso recurso, acumulándose ambos. El Tribunal Provincial desestimó los recursos, declarando que no se daban los vicios de nulidad que invocaba el denunciado y que procedía admitir la denuncia, remitiendo el expediente a la Dirección de lo Contencioso para que dicho Centro resolviese si, una vez admitida la denuncia, procedía la revisión de las liquidaciones giradas.

En Central revoca el acuerdo del Provincial y fija la doctrina del epígrafe.

Las cuestiones planteadas son: 1.ª Si por haberse comprobado legalmente los valores de los bienes cuando se solicitó la liquidación de la herencia procede desestimarse la denuncia. 2.ª Si es improcedente revisar el primer expediente de comprobación de valores y las liquidaciones giradas sobre esa base. 3.ª Improcedencia de la base señalada como consecuencia de la tasación pericial. 4.ª Nulidad del acuerdo de la Abogacía, de 4 de Enero, dictado cuando el asunto estaba sometido ya al Tribunal.

En cuanto a la primera, la desestimación de la denuncia sólo sería procedente si los hechos no resultasen justificados, es decir, si no hay ocultación superior al 10 por 100, pues en otro caso no puede serlo, conforme al último párrafo del número 6.º del artículo 168 del Reglamento, aunque los actos sean conocidos de la Administración, y por ello la Abogacía debe realizar diligencias de comprobación para depurar la denuncia, ya que utilizada la tasación pericial, ha dado como valor el doble de lo declarado por el contribuyente cuando solicitó la liquidación.

Pero la intervención de la Abogacía del Estado en ese expediente está limitada a la tramitación de la denuncia, practicando las diligencias que permitan acreditar ésta, no siéndole lícito ni permitido adoptar acuerdos que suponen la preexistencia de otros que no le incumben a la misma, sino a la Dirección, y por ello cae fuera de su campo de acción el señalamiento de la base liquidable, pues ello acarrearía la consecuencia fiscal de practicar la liquidación sobre esa base, y tal acto no puede realizarse sin la previa revisión por la Dirección, conforme al número 4 del artículo 140 del Reglamento del Impuesto; y por ello mismo la tramitación del expediente de denuncia y la realización de los medios de comprobación no son sino gestiones preparatorias de la reso-

lución de revisión que dicte la Dirección, para lo cual ha de elevarse a la misma el expediente, una vez preparado, sin resolución de la Abogacía ; de ahí que ninguno de los resultados, ni aun la tasación pericial, pueden ser impugnados por el contribuyente, al que no le afectan, en tanto que la Dirección no resuelva sobre la revisión, pues tales actos no envuelven consecuencia fiscal para el contribuyente en tanto no se llegue a aquélla y carecen de los requisitos que deben reunir los administrativos para que sean reclamables ; por último, las liquidaciones primitivas son firmes en tanto no se llegue al indicado período de revisión, no habiendo la Administración, por de pronto, anulado ni modificado aquéllas, sino meramente iniciado o ejercitado la acción de revisión de la comprobación dentro de los dos años señalados en el artículo 82 del Reglamento ; por todo ello, se revoca y anulan los acuerdos recurridos y se repone el expediente al momento de terminar la tasación para que sea elevado a la Dirección y ésta resuelva lo procedente sobre la revisión. (Acuerdo de 10 de Diciembre de 1929.) 175 de 1929.

XLVII

Personas jurídicas. El Tribunal Central carece de competencia para conocer de apelaciones contra fallos de los Provinciales cuando la cuantía de las cuotas liquidadas sobre que verse la reclamación sea menor de 5.000 pesetas, según preceptos aplicables al impuesto de los bienes de las personas jurídicas, y ello, aun cuando en la notificación se indicase que procedía la alzada.

(Acuerdo del Central de 29 de Diciembre de 1929.) 177 de 1929.

XLVIII

Formulada una reclamación contra la imposición de una multa impuesta por demora en la presentación de documento público de arriendo de fincas, en razón a sostener el contribuyente que se presentó en tiempo oportuno por deber ser descontado como inhábil la fiesta del Patrón del pueblo, criterio que rechazaba el li-

quidador, no procede tramitar aquélla como petición de condonación (sobre lo cual nada ha pedido el contribuyente), sino como verdadera reclamación económico-administrativa. (Acuerdo de 15 de Octubre de 1929.) 194 de 1929.

XLIX

Deducción de deudas de un caudal hereditario. No procede deducir una deuda con garantía de valores a favor de una Caja de Ahorros, ni el importe de unas letras negociadas por corredor de comercio, en cuanto a la primera porque las Cajas de Ahorro no son establecimientos comprendidos en el régimen de la ordenación bancaria, como exige el Reglamento del Impuesto, y en cuanto a las segundas, porque no fueron protestadas ni llevan consigo ejecución, requisito preceptivo de aquél.

En una herencia se dedujeron las siguientes deudas del acusante: una, a favor de la Caja de Ahorros y Monte de Piedad, con garantía de valores inventariados en la misma herencia; otra, por el importe de unas letras a favor del Banco de España, endosadas a éste y aceptadas por el causante.

Se presentaron como pruebas certificados del Banco de España referentes a la operación de descuento de las letras, de un corredor de comercio referentes a la negociación de las mismas y certificación del Director-gerente del Monte de Piedad referente a la deuda a favor del mismo, intervenida por corredor de comercio. Admitida la reclamación por el Tribunal Provincial porque estaban justificadas las deudas con documentos intervenidos por corredor de comercio, y de esa forma fueron aceptadas las letras, lo cual les daba carácter ejecutivo, interpuso recurso la Dirección de lo Contencioso, a la que fué enviado el fallo, a tenor del artículo 141 del Reglamento del Impuesto. El acuerdo *es revocado* por el Tribunal Central.

El artículo 141 del Reglamento autoriza a la Dirección de lo Contencioso para interponer ante el Tribunal Central recurso de alzada, cualquiera que sea la cuantía del asunto, cuando en todo o en parte se acceda a las peticiones de los reclamantes. En cuanto

a la deuda a favor de la Caja de Ahorros, el artículo 101 del Reglamento del Impuesto dispone que es necesario, para que en las transmisiones por causa de muerte sean deducibles las deudas contra el causante, derivadas de préstamos personales o con garantía, sean o no en forma de cuenta de crédito, que hayan sido otorgadas por Bancos con carácter oficial o inscritas en la Comisaría de Ordenación de la Banca Privada, carácter de que carece la Caja de Ahorros, y tanto más cuanto que según el artículo 1.º de los Reglamentos de 13 de Junio de 1922 y 8 de Febrero de 1927 las Cajas de Ahorro no forman parte de la Banca española, y, por el contrario, tienen el carácter de Instituciones de protectorado oficial, según el Real decreto de 21 de Noviembre de 1929, y, por tanto, la póliza intervenida por corredor de comercio de un préstamo a favor de dicha Caja de Ahorros no puede surtir efecto de que se deduzca su importe del caudal hereditario a los efectos de liquidar el impuesto; dicho principio es una excepción del consignado en el mismo artículo de que para deducir las deudas basta estén consignadas en título que lleve aparejada su ejecución; en cuanto a las dos letras a favor del Banco de España, tampoco son deducibles, porque no consta que hayan sido protestadas por falta de pago, como sería indispensable para que constituyeran título con fuerza ejecutiva, según el artículo 1.429, número 4.º de la ley de Enjuiciamiento civil, y 521 del Código de Comercio, ni consta la deuda en póliza original intervenida por Agente de Bolsa o corredor de comercio con los requisitos que exige el mismo artículo; por otra parte, es doctrina legal de la Sentencia de 26 de Mayo de 1928 (*Gaceta* de 3 de Noviembre de 1929), al aplicar el artículo 95 del Reglamento de 1911, idéntico al 101, párrafo primero del actual, que lo que se trata de aplicar es un precepto esencialmente fiscal de ineludible observancia, por extremado y riguroso que sea. (Acuerdo del Tribunal Central de 25 de Febrero de 1930.) 197 de 1929.

L

El contrato por el cual un industrial dedicado habitualmente a la construcción y venta de muebles se compromete a vender y vende muebles determinados para una oficina del Estado, previa formación de presupuesto y su aprobación, presenta califi-

cación de contrato de obras con suministro de materiales ; pero precisamente por esa circunstancia ha de liquidarse íntegramente como compraventa por ser el contratista comerciante habitual del género contratado y dar todos los materiales.

El párrafo tercero del artículo 18 del Reglamento del Impuesto califica como contrato de obras aquel en que el trabajo contratado haya de quedar incorporado a una cosa, sea cualquiera el propietario de ésta, creándola, modificándola o reparándola ; y de acuerdo con tal definición y con el artículo 1.544 del Código civil, la construcción de muebles para un Centro oficial, previa relación detallada de los mismos, de su forma, número y dimensiones, y previa, asimismo, la adjudicación en concurso público y su aprobación por Real orden, no cabe duda de que es un contrato de ejecución de obras, puesto que lo contratado es una obra que ha de realizar el contratista, incorporando su trabajo a los materiales que él mismo fabrica o se proporciona y construyendo los muebles en la forma estipulada ; y si bien el párrafo cuarto del artículo 18 dispone que si el arrendador se compromete a poner una parte de los materiales, se apreciará existe compraventa o suministro, cuyo valor, cuando no se especifique, se presumirá igual a dos tercios de lo convenido, liquidándose dos tercios como transmisión de muebles y un tercio como contrato de obras, tal regla tiene la excepción consignada en el mismo artículo de que los contratos de arriendo se liquidarán íntegramente como compraventas si el arrendador pone la totalidad de los materiales y se dedica habitualmente a trabajos análogos, lo cual ha de apreciarse que ocurre cuando se acredita con el recibo de la contribución industrial y cuando la cuantía del contrato lo evidencia ; además, según el párrafo sexto del artículo 25 del Reglamento del Impuesto, las ventas de material al Estado, cuando no tenga definidas las características del contrato de suministro en la forma que lo define el mismo artículo, entre ellas la entrega a plazos sucesivos y la indeterminación de la cuantía, tributan como compraventa de inmuebles, siendo el pago del impuesto de cargo del vendedor o contratista, y tales condiciones no concurren en el contrato relacionado, que por ello no puede, a efectos del impuesto, ser calificado de suministro, sino de compraventa de muebles ; el que la adquisición se

haya realizado por concurso o por gestión directa sólo afecta a los requisitos que han de cumplirse con anterioridad a la perfección del contrato, pero no a la naturaleza jurídica del mismo, según acuerdos del Tribunal Central de 20 de Enero de 1925 y 8 de Enero de 1929, ya que ni la ley ni el Reglamento del Impuesto exigen tal forma determinada de contrato; no son aplicables las exenciones del artículo 6.º, números 5.º y 8.º, porque ni el contrato es verbal, ya que, aunque no se haya suscrito un documento único, lo cual es accidental, el contratista presentó su proposición y la Administración la aceptó por Real orden; ni se trata de un contrato privado sobre mercaderías, ni se ha hecho por correspondencia, por lo cual no cabe aplicar dichas exenciones, ni cabe otra calificación que la indicada. (Acuerdo del Central de 11 de Febrero de 1930.) 184 de 1929.

GABRIEL MAÑUECO,

Abogado del Estado.

BANCO ESPAÑOL DE CRÉDITO

Capital autorizado 100.000.000 de pesetas
 Capital desembolsado . . . 46.687.000 —
 Reservas 48.852.936,16 —

Domicilio social: Alcalá, 14, Madrid

CAJA DE AHORROS

Intereses que se abonan: 4 por 100. Libretas, máximo 10.000 pesetas. Cajas abiertas los días laborables de 10 a 2

Sucursales en España y Marruecos

Corresponsales 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.