

Jurisprudencia administrativa del impuesto de Derechos reales

XXV

Personas jurídicas. Para que una entidad pueda gozar de la exención de los bienes destinados a fines culturales y artísticos, no basta el propósito de dedicar aquéllos a éstos, sino que es preciso que en el momento de la petición esté ya funcionando como institución dedicada a tales fines; la certificación emitida con posterioridad, no puede surtir efecto en cuanto al momento aludido, sin perjuicio de que se presente en la Abogacía para sus fines correspondientes.

Una Diputación adquiere una finca para instalar en ella un Museo; la Abogacía del Estado acuerda declarar aumentado, en el importe del inmueble, el valor de los bienes sobre los que tributaba como persona jurídica aquélla, la cual recurre pidiendo se declare la exención porque el fin de la compra era instalar en la casa un museo, y acompaña, al recurrir en alzada ante el Central, una certificación de haberse instalado el museo. El Central rechaza la reclamación.

El número 7 del artículo 161 del Reglamento declara exentos los bienes de las personas jurídicas cuando exclusivamente, y en totalidad, se hallen instaladas colecciones de interés artístico o arqueológico, y como al dictarse el fallo del Tribunal Provincial y el acuerdo de la Abogacía no se había justificado, en forma alguna, la instalación de las colecciones en el museo, ni que el edificio estuviese dedicado a ese solo fin, es notorio que aquéllas aplicaron netamente el Reglamento, toda vez que del artículo quinto de la Ley de Contabilidad, al disponer no se concedan exenciones ni moratorias no autorizadas por ley, se desprenden que los preceptos referentes a exenciones tributarias son de interpretación res-

trictiva, no pudiendo aplicarse más que a los casos concretos para que se dictaron ; no basta el propósito y es preciso la aplicación concreta. El Tribunal, al fallar, se ha de atener al momento en que la cuestión se planteó, retrotrayendo la cuestión a la situación como estaba entonces, sin perjuicio de que la Diputación presente el documento justificativo del funcionamiento del museo en la Abogacía, a sus efectos, ya que tal documento no puede afectar a la resolución actual. (Acuerdo del Tribunal Central de 29 de Octubre de 1929.) 138 de 1929.

XXVI

Para que el legado de una finca a favor de una Institución benéfica goce del tipo privilegiado, es indispensable que aquél sea hecho directamente a favor del Establecimiento o Institución benéfica, y no a las Siervas de ..., que era el nombre de la Comunidad de religiosas que le rigen.

Contra la liquidación girada se reclamó, alegando, en primer término, que la comprobación debía ser hecha no por el líquido imponible señalado después de la muerte del causante, sino por el que estaba en vigor al ocurrir tal acontecimiento, *reclamación que prosperó en primera instancia*; y en segundo término, respecto al punto señalado en el epígrafe, que es resuelto por el Central en el sentido indicado. La Superiora presentó testimonio de sus constituciones, probatorias del fin benéfico de asistencia domiciliaria de enfermos, y la Real orden de clasificación de la Institución como de beneficencia.

Para aplicar los tipos favorables de la tarifa número 27 de la del impuesto, es preciso, según el párrafo sexto del 28 del Reglamento, que la institución de herederos sea a favor del Establecimiento mismo de beneficencia y que la adquisición sea hecha por el Establecimiento mismo, sin persona intermedia, porque si fuese a favor de una persona o asociación, no es aplicable el tipo favorable o beneficioso, sino el general de la tarifa ; dispuesto por el testador que la finca pasará en plena propiedad a las Siervas de ..., no cabe liquidar según dicho tipo, ya que la transmisión no es a favor del Establecimiento, sino de una Comunidad, la cual no tiene como único fin el benéfico, sino el perfeccionamiento es-

piritual de las religiosas, a cuyo sostenimiento ha de dedicarse parte de los recursos. Por la misma razón, no es posible deducir de la base de liquidación el caudal relicto, puesto que esta excepción, según el artículo 241 del Reglamento del impuesto, es sólo para los Establecimientos de beneficencia. Según Sentencias del Supremo de 4 de Enero de 1926 y 11 de Febrero de 1929, el legislador distingue en este punto dos situaciones: una cuando son los Establecimientos mismos quienes directa y personalmente adquieren los bienes por actos mortis causa o intervivos, bien sea para Establecimientos creados o por crear, en cuyo supuesto se aplican los preceptos referentes a la herencia de hijos legítimos; otra, cuando la adquisición es a favor de Asociaciones o Sociedades, y no de los establecimientos benéficos, se aplicará la tarifa correspondiente, según el concepto de la adquisición. (Acuerdo del Central de 6 de Agosto de 1929) 20 de 1929.

XXVII

Fideicomisos. Nuda propiedad condicional. Legada una casa, con la condición de que el legatario no puede disponer de ella por actos intervivos o mortis causa, ha de entenderse que, aunque se diga es plena propiedad, sólo se ha transmitido el usufructo, y disponiéndose que al fallecimiento del legatario, pasará a los hermanos y sobrinos carnales, ha de entenderse igualmente que la transmisión de la nuda propiedad es condicional a favor de personas inciertas y debe aplazarse hasta que muera el usufructuario, que es cuando se sabrá quiénes son, poniendo nota en el documento.

Según el párrafo 2.º del artículo 32 del Reglamento, se reputarán menos usufructuarios los herederos, e igualmente los legatarios, que en ningún caso tengan derecho a disponer de la herencia, intervivos o mortis causa; y legada, por tanto, una casa con prohibición de gravarla o venderla, los legatarios sólo pueden ser estimados como usufructuarios, con arreglo a dicho artículo, y la liquidación girada en tal concepto es la procedente: en el mismo testamento se dispone que al morir los legatarios, pasará la finca legada a los hermanos y sobrinos carnales de éstos, y, de consi-

guiente, hasta que ocurra el fallecimiento se ignora quiénes serán los adquirentes de la nuda propiedad legada, ya que no se sabe si la adquirirá la hermana de la usufructuaria y sus sobrinos carnales que ahora vivan, o si, por morir alguno antes que los usufructuarios, pasará ese derecho a otras personas, o si, en definitiva, será para los herederos legítimos de la testadora, si se diera el caso de que al morir los usufructuarios, no hubiera hermanos de éstos ni sobrinos carnales de los mismos; y por este motivo, no debe girarse liquidación por la nuda propiedad, debiendo aplazarse el hacerlo para cuando el adquirente sea conocido y poniendo nota en el documento, conforme al número 5.º del Reglamento del Impuesto, que así lo previene, y sólo desde que sea conocido comienza el plazo para pedir la nueva inscripción. Toda duda queda desvanecida al comparar este legado con otros del mismo testamento, en que el contador partidor ha sostenido el criterio aludido, no habiendo razón para, en casos iguales, aplicar criterio distinto. (Acuerdo del Tribunal Central de 25 de Junio de 1929) 23 de 1929.

XXVIII

1.º La entrega de cantidades a consecuencia de una Sentencia que anuló ciertos contratos y mandó a los contratantes devolverse mutuamente lo recibido, por virtud de los contratos anulados (que eran de supuesta compraventa, y, en realidad, de préstamo, con infracción de la ley de Usura de 1908), no constituye acto sujeto al impuesto. 2.º La reclamación por timbre ha de ser separada de la de derechos reales.

El liquidador, calificando el acto de la liquidación como transacción, liquidó como muebles al 2,40 por 100 sobre la cantidad entregada como resultado de la liquidación al prestamista (supuesto vendedor) por la testamentaria del prestatario. El Tribunal anula la liquidación.

En el acta notarial, que es el documento liquidable, se hizo constar la entrega de la cantidad, que era por liquidación ordenada por el Tribunal Supremo en Sentencia de 29 de Febrero de 1928, en que se anularon los contratos referidos y se dispusieron las mutuas devoluciones de la finca y sus productos y del precio y sus inte-

reses; tal acta no contiene pacto alguno de transacción, a que se refiere el artículo 1.809 del Código civil, sino que es sólo el instrumento de haberse verificado las aludidas devoluciones, conforme a la Sentencia, al artículo 1.295 del Código, y ley de 23 de Julio de 1908; el artículo 58 del Reglamento llega a ordenar, cuando el contrato no haya producido efectos lucrativos, a virtud de resoluciones judiciales declaratorias de nulidad o rescisión, que se conceda al contribuyente la devolución de lo pagado al Tesoro, si ha tenido lugar lo dispuesto en el artículo 1.295 citado del Código, y es evidente, dada la letra y espíritu del artículo reglamentario, que esas recíprocas devoluciones son consecuencia obligada de la nulidad del contrato, y dado que atribuyen al interesado el derecho de pedir lo pagado por impuesto de derechos reales, es claro y evidente que no pueden estar sujetas al impuesto.

El Timbre debe ser reclamado separadamente del impuesto de derechos reales, y dado que la composición del Tribunal Económico es distinta en uno y otro impuesto, según el artículo ... del Real decreto de 16 de Junio de 1924 y Real orden de 21 del mismo mes y año. (Acuerdo del Tribunal Central de 19 de Septiembre de 1929) 24 de 1929.

XXIX

Dote. Constituida en escritura pública por un novio a favor de su futura, con la condición de que surtirá efecto desde que se contraiga el matrimonio proyectado entre ambos, no teniendo valor si no se llegase a celebrar, y con la de que se hace como dote estimada, quedando los bienes en poder del marido, y los bienes de éste afectos al pago de la dote al disolverse el matrimonio, y probado que se realizó el matrimonio, ha de liquidarse como herencia entre cónyuges por la porción no legítima.

Según el artículo 1.236 del Código civil, es necesario para la validez de los actos que se realicen en el supuesto de futuro matrimonio, que éste llegue a efectuarse, siendo nulos en caso contrario; la dote aludida no surtió, pues, efecto hasta después de celebrado el acto conyugal, de cuyo acontecimiento futuro e incierto dependía, y así se estipuló expresamente en la escritura dotal otorgada por el novio a favor de la novia; aunque ese contrato se pre-

sentase a liquidar antes de celebrado el matrimonio, no podría liquidarse hasta después, es decir, hasta que se hubiese cumplido la condición suspensiva estipulada según el número 1.º del artículo 57 del Reglamento; y como según el 29 y 30 del mismo, las dotes, sean voluntarias o necesarias, se consideran, al efecto del impuesto, como donación, y éstas, sean intervivos o mortis causa, cualquiera que sea la clase de bienes, tributan como herencia por el grado de parentesco entre el donante y el donatario, es de toda evidencia que la dote aludida, que no se adquiere hasta el momento después de celebrado el matrimonio, sólo puede tributar por el tipo correspondiente al parentesco entre donante y donatario, esto es, por el de las donaciones entre cónyuges, por la porción no legítima, según dichos artículos y el 6.º del artículo 57 del Reglamento, según la adquisición de una cosa sujeta a condición se entiende hecha cuando la condición se cumple; no procede, pues, liquidar como donación entre extraños, según se hizo, sino por el parentesco aludido. (Acuerdo del Tribunal Central de 28 de Mayo de 1929) 30 de 1929.

XXX

Procedimiento. La vista en segunda instancia sólo procede cuando hay más partes que la apelante, y en otro caso no; las liquidaciones son actos reclamables por los interesados, en el improrrogable plazo de quince días, ante el Tribunal Económico-administrativo Provincial, siendo firmes si no se reclaman y contándose los quince días desde el siguiente a la notificación.

(Acuerdo del Tribunal Central de 28 de Mayo de 1929) 32 de 1929, dictado en virtud de Sentencia del Supremo de 26 de Mayo de 1928, y de los artículos 62 y 89 del Reglamento de Procedimiento de 29 de Julio de 1924, y 200 y 2.014 del del Impuesto.

XXXI

Procedimiento. Si un particular, durante la tramitación de cualquier recurso y en cualquiera instancia, desiste de proseguir, aquél ha de acceder a ello, a menos de que el Estado tenga interés en que prosiga.

(Acuerdo del Tribunal Central de 28 de Mayo de 1929) 33 de 1929, dictado en vista del artículo 26 del Reglamento de 29 de Julio de 1924.

XXXII

Procedimiento. 1.º No puede servir de fundamento para la exención solicitada del pago del impuesto una Real orden del Ministerio de Trabajo en que se decía se había resuelto aquélla. 2.º Desistido por el particular de la petición de exención basada en la indicada Real orden, y alegado error en la notificación por no habérsele expresado el plazo para justificar su personalidad (por falta de cuya justificación se había declarado caducado el recurso), procede revocar el acuerdo apelado y ordenar se haga el requerimiento de presentación de los documentos de personalidad, señalando plazo de quince días para ello, con la advertencia de que queda caducado el recurso si no lo verifica.

No puede aceptarse la renuncia del recurso basada en el supuesto de haber sido resuelta la cuestión referente a la exención del impuesto por una Real orden del Ministerio de Trabajo, lo cual no puede hacerse sin que Hacienda entre en el fondo del asunto y resuelva. Si bien la ignorancia de las leyes no excusa de su cumplimiento (artículo 2.º del Código civil), como existen en el Reglamento de Procedimiento preceptos especiales referentes a la forma de hacer las notificaciones, como queda dicho, su omisión por parte de la Administración no puede causar al reclamante un perjuicio tan grande como es declarar caducada la instancia; debe reponerse el expediente al momento de notificación. (Acuerdo del Tribunal Central de 10 de Diciembre de 1929) 37 de 1929.

XXXIII

La competencia para resolver la reclamación de honorarios correspondientes a liquidaciones hechas por un liquidador a consecuencia de expediente de investigación seguido por su antecesor en la oficina liquidadora, corresponde al Delegado de Hacienda y no al Tribunal Provincial.

Giradas unas liquidaciones con multas del 100 por 100 por un liquidador, su antecesor en el cargo reclamó ante el Delegado de Hacienda, alegando que había seguido conforme a la ley todas las gestiones de investigación de la herencia hasta la comprobación de valores, contra la cual se interpuso apelación ante el Abogado del Estado, en cuyo momento fué trasladado a otro Registro, en el que tomó posesión el 18 de Septiembre, y a mediados de ese mes fueron registradas las liquidaciones en la oficina liquidadora, con las multas aludidas, las cuales en totalidad le corresponden, conforme al artículo 11 del Real decreto de 5 de Diciembre de 1908 y a los artículos 176 y 137, número 6, párrafo 2.º del Reglamento de 20 de Abril de 1911; el Abogado del Estado informó favorablemente, pero el Delegado acordó pasase el asunto al Tribunal Provincial, por constituir acto administrativo la liquidación en cuanto al Tesoro y a los honorarios; el liquidador reclamó de su compañero los honorarios, y éste se los negó; aquél sostuvo que esa negativa era acto administrativo, y entabló reclamación económicoadministrativa ante el Tribunal Provincial. El Central lo remite al Delegado de Hacienda. Según el artículo primero del Reglamento de 29 de Julio de 1924, es preciso un acto administrativo que deniegue un derecho o declare una obligación para que pueda surgir la reclamación económicoadministrativa; los demás son actos de mera gestión; en el caso actual no se ha producido acto administrativo, porque la negativa del liquidador a devolver las multas que cobró no puede estimarse sino como un acto particular referente a sus propios intereses, y no como resolución del liquidador en materia de sus atribuciones; no se impugnan las liquidaciones en sí ni en sus cuotas, sino sólo se trata de resolver a quién corresponden las multas, y dependiendo los liquidadores, según el artículo 156 del Reglamento del Impuesto, del Delegado de Hacienda, éste es el que debe resolver la cuestión. (Acuerdo del Tribunal Central de 25 de Junio de 1929) 43 de 1929.

XXXIV

Venta judicial. Adjudicada una finca al acreedor hipotecario en subasta judicial, y acordada por el liquidador, autorizado por la Dirección, la comprobación, por estimar que el precio fijado después de dos subastas desiertas no era el verdadero valor, debe acudirse para señalar éste a los medios ordinarios del Reglamento o a la tasación pericial, no siendo admisible, a los efectos del impuesto, el de la tasación hecha por los peritos en el procedimiento ejecutivo.

La oficina liquidadora tenía autorización de la Dirección de lo Contencioso, conforme al artículo 61 del Reglamento, para comprobar, no obstante, que por tratarse de una venta en subasta judicial, la regla general es que la base de liquidación era el precio del remate; la cuestión es si esa base ha de ser el valor fijado por los peritos en el juicio ejecutivo, por ser mayor que la capitalización del líquido imponible; esto no puede admitirse, porque a los efectos del impuesto, por valor ha de entenderse el que señalan los interesados, y la tasación pericial en juicio ejecutivo no reúne ese requisito y sólo se ha practicado en cumplimiento de un trámite exigido en la ley de Enjuiciamiento civil, sin otra finalidad que señalar el tipo de subasta, y no implica ni supone que haya de considerarse como valor declarado por los mismos interesados para liquidar el impuesto. Debe, pues, el liquidador utilizar los medios ordinarios del Reglamento del impuesto, o, en otro caso, el extraordinario de la tasación, si entendiéndose que aquéllos no revelan el verdadero valor. (Acuerdo de 9 de Julio de 1929) 46 de 1929.

XXXV

Procedimiento. La competencia para resolver una petición de devolución de ingresos indebidos, en que se alega que el liquidador incurrió en error de hecho por haber liquidado como si la adquisición hubiese sido hecha en pleno dominio, en vez de serlo en usufructo, radica en el Delegado de Hacienda y no en el Tribunal Provincial, y el plazo para formularla es el de cinco años, a contar del ingreso.

Así lo resuelve el Central, basado en los artículos 201 del Reglamento de 26 de Marzo de 1927 y 6 del de 29 de Julio de 1924

(del impuesto y del Procedimiento, respectivamente), debiendo el Delegado de Hacienda resolver en primer lugar si el error alegado es o no de los comprendidos en esos artículos. (Acuerdo del Central de 12 de Junio de 1929) 47 de 1929.

XXXVI

Acumulación a la herencia. Nulidad. 1.º Acreditado, por certificado del Secretario de la Delegación de Hacienda, que un escrito fué registrado con fecha posterior a la de su ingreso real en la dependencia provincial, procede admitir el recurso de nulidad contra fallo del Tribunal Central, que, basado en haber sido interpuesto fuera de plazo, lo declaró extemporáneo. 2.º Para adicionar a la herencia de un causante los bienes vendidos en el período de un mes antes de su fallecimiento, es indispensable que aquéllos se hallen en poder de los herederos o que el causante se haya reservado el usufructo u otro derecho vitalicio, si se trata de enajenaciones anteriores en tres años a dicho momento; y si los bienes de que se trata no se encuentran en ninguno de esos casos, no puede verificarse la acumulación a los efectos del impuesto.

1.º Se da el error de hecho, probado con la certificación, y esa clase de error es una de las causas de nulidad incluidas en el artículo 105 del Reglamento de Procedimiento; además, el acuerdo es un fallo firme de segunda instancia. (Véase el acuerdo de 19 de Febrero de 1929 en esta Revista, página 470, que es el ahora anulado.)

2.º Los fundamentos de este segundo número son literalmente los del acuerdo de 23 de Abril de 1929, REVISTA CRÍTICA, página 949, de ese año. (Acuerdo del Tribunal Central de 12 de Junio de 1929) 49 de 1929.

GABRIEL MAÑUECO,

Abogado del Estado.