

Jurisprudencia administrativa del impuesto de Derechos reales

XVII

Personas jurídicas. Justificación de propiedad de sus bienes. Para demostrar que ciertos valores pertenecen en propiedad a una entidad denominada Unión Laical de Beneficiados de X no es necesario presentar títulos que lleven aparejada ejecución, bastando, por el contrario, que sean meramente auténticos; y, probado en esa forma tal extremo, no procede girar, al fallecimiento de los cotitulares, liquidación por el impuesto de Derechos reales como depósito indistinto, sino sólo el de personas jurídicas.

El Presidente de la Unión Laical de Beneficiados de X declaró ante la Abogacía del Estado que era dueña de títulos de la Deuda perpetua al 4 por 100, según pólizas de Agente de Cambio que acompañaba, procedentes de venta de fincas rústicas de la comunidad, depositadas indistintamente a nombre de varios individuos de la Unión Laical, a cuyo favor, y en forma indistinta, se hizo su adquisición; los titulares hicieron constar en documento privado que los títulos eran exclusivos de la Unión Laical; tal documento, por haber muerto dos de los firmantes, era ya fehaciente; y, para normalizar la situación irregular en que se hallaban los depósitos, hizo el Presidente dicha declaración: presentó como prueba un certificado del Secretario de la Unión del acuerdo resolviendo el depósito, pólizas del Agente de Cambio de adquisición de los valores, una certificación del Obispado refe-

rente a la constitución de la Unión Laical y documentos privados firmados por los copropietarios referente a que los valores son propiedad de la Unión Laical y un acta de entrega de los valores para formar los depósitos.

La Abogacía del Estado denegó el alta a nombre de la Unión Laical como bienes de personas jurídicas y liquidó como depósito indistinto a nombre de los herederos de los titulares fallecidos en cuanto a su parte. El Tribunal Central revoca el acuerdo, anula la liquidación y ordena se gire la que corresponda por bienes de personas jurídicas con multa y demora por los años debidos.

El Reglamento del impuesto, en su artículo 77, permite se destruya la presunción legal de que los valores depositados indistintamente a nombre de varias personas pertenecen, en partes iguales, a cada uno de éstos por *documento fehaciente y adecuado a la naturaleza de los bienes, sin exigir documento público o privado* que lleve aparejada ejecución, como lo hace para que se den de baja del caudal hereditario las deudas contra el causante (artículo 1.429 de la Ley de Enjuiciamiento, bastando que aquellos documentos sean fehacientes y anteriores al fallecimiento del causante.)

Entre los documentos presentados aparecen los expedidos en forma eficaz por autoridades o entidades, como son certificaciones del Secretario de la Unión Laical, transcribiendo un acta de la misma, en que se acordó la forma de depositar los valores; otra, del Obispado, consignando, con referencia a otra de la Unión, el detalle de los títulos depositados en el Banco de España; las pólizas de adquisición de los títulos y la certificación del Banco de España, en que se consigna las circunstancias del depósito indistinto y la numeración de los títulos, coincidente con la de los documentos anteriores; todos esos documentos se refieren a hechos anteriores al fallecimiento de uno de los titulares, y, por su mutuo enlace y coincidencia, acreditan los hechos base del recurso, esto es, que los valores eran propiedad de la Unión Laical y no de los depositantes indistintos, ni en todo ni en parte, aun depositado a su nombre; tratándose de muebles, transmisibles por tradición, la justificación de su propiedad no puede ser tan solemne como en caso de inmuebles; es, pues, evidente que tales bienes se han sustraído al pago del impuesto sobre los de personas jurídica-

cas, y deben pagar lo debido por ese concepto. (Acuerdo del Tribunal Central de 25 Febrero 1930.) 27 de 1929.

XVIII

El plazo para apelar contra los acuerdos de los Tribunales provinciales es el de quince días, según el artículo 86 del Reglamento de 29 de Julio de 1924, contados desde el siguiente a la notificación, e interpuesta una apelación después de ese plazo, es inadmisibile por extemporánea.

El fondo del caso se refería a una donación de inmuebles a una Congregación religiosa encargada de un asilo, pretendiendo aquélla se liquidase al tipo especial de Beneficencia (número 9 de la tarifa), y no como herencia a extraños; la reclamación fué desestimada en primera instancia, porque, según el documento presentado a liquidar la donación, no fué directamente al asilo, sino a la Congregación, existiendo, por tanto, una persona corporativa interpuesta, no fundacional que habrá de poseer los bienes sin limitación; esa persona era la comunidad o congregación, persona de tipo corporativo a la que el *Codex Juris Canonici* llama «personas morales colegiadas»; además, no se había demostrado la afectión directa de los bienes al fin benéfico. Este acuerdo quedó firme por el motivo del epígrafe y por tratarse de acto liquidable anterior a 1927; se puede fijar la presunción de que aun sin él también se hubiera aceptado esa doctrina por el Central. (Acuerdo del Tribunal Central de 25 de Febrero de 1930.) 62 de 1929.

XIX

Beneficencia. Aunque en el momento de liquidarse un legado, destinado, según el testador, a fines benéfico-docentes, no estuviesen acreditados, ni aun realizados, los requisitos que exigen la Ley y Reglamento de 1927 para gozar del tipo privilegiado, si se acredita en el plazo de cinco años que se ha clasificado la fundación y que se han adscrito los bienes exclusivamente a los fines de la misma, procede liquidar al tipo benéfico

(2 por 100) y devolver la diferencia de las liquidaciones hechas al de herencia.

Según el artículo 28, párrafos quinto, sexto y séptimo del Reglamento del impuesto de 1927, aplicable al caso, las transmisiones de bienes por testamentos o actos intervivos tributan, si es a título lucrativo, por el número 27 de la tarifa, sin que el tipo sea nunca menor de 2 por 100, y si la adquisición es a favor de personas o Asociaciones, y no de los establecimientos benéficos mismos, se aplica el número de la tarifa correspondiente a la adquisición, pero si en el plazo de cinco años se acreditase que los bienes habían quedado adscritos a los fines de la institución, podrá solicitarse la devolución de la diferencia entre la cuota pagada y lo que corresponda por el tipo benéfico; por lo tanto, aunque al tiempo de liquidarse un legado benéfico se liquidase como herencia por no haberse entonces acreditado la adscripción directa a los fines de su destino, si después se aporta la Real orden de Instrucción Pública clasificando la fundación como benéfico-docente particular, creándose la Institución encargada de cumplir el legado, que ha sido nombrado el patrono, y que los bienes, mediante su inversión en una inscripción intransferible, han quedado adscritos al fin de la fundación, todo ello en el plazo de cinco años aludido, resultan cumplidos los requisitos legales y debe liquidarse conforme al número 9, en relación al 27 de la tarifa vigente aplicable a las adquisiciones a título lucrativo que realicen los establecimientos de beneficencia e instrucción de fundación particular, con derecho a la devolución de la diferencia de lo pagado. (Acuerdo del Central, de 7 de Mayo de 1929.) 64 de 1929.

XX

Denuncia. Acumulación de las mismas. 1.º Presentadas dos que versan sobre transmisión de porciones de la misma finca, fundadas en idénticas razones y por el mismo interesado, es procedente su acumulación al efecto de que conozca en un fallo el Tribunal Central. 2.º Son inadmisibles las denuncias por supuesta defraudación, si en las transmisiones realizadas se ha

comprobado el valor por capitalización del líquido imponible y no prueba el denunciante error en éste.

1.º En cuanto a lo primero, la acción es la misma y debe decidirse en un solo fallo. 2.º En cuanto a lo segundo, el denunciante alega que no se ha practicado la comprobación con arreglo al verdadero líquido imponible, cuya capitalización hubiera dado aumento de valor, lo cual no es cierto, por haberse fijado la parte proporcional de los líquidos correspondientes a la parte de fincas vendidas y con arreglo a aquéllas se hizo la capitalización, cuyo importe fué menor que el precio de la venta, conforme al que se liquidó, no habiendo motivo para suponer se haya disminuído el precio, y coincidiendo éste con el importe de una hipoteca que se canceló después, tampoco se da defraudación, atendiendo al valor de las cargas que pesaban sobre el inmueble. Debe, por todo ello, desestimarse la denuncia, cuyo autor no ha facilitado ningún documento de que no tuviera noticia la Administración. (Acuerdo del Tribunal de 6 de Agosto de 1929.) 98 de 1929.

XXI

La adjudicación de fincas hecha a una entidad que goza de exención por los préstamos dedicados a la industria, en pago de esos préstamos está sujeta al impuesto.

La Sociedad alega en síntesis que, según el apartado cuatro de la base quinta de la ley de 2 de Marzo de 1917, y a la letra G del artículo 16 del Reglamento de 24 de Mayo de 1924, los préstamos que aquélla realice están exentos del impuesto de Derechos reales y Timbre y esa exención abarca todas las operaciones derivadas de los préstamos, incluso la adjudicación forzosa de fincas a la entidad en pago de sus créditos, porque si no, el importe del impuesto recargaría el coste del préstamo, ya que la Sociedad había de resarcirse por cuenta del deudor y ese recargo es opuesto al espíritu de la Ley.

La reclamación es desestimada. Las disposiciones invocadas en ésta se refieren concretamente a los préstamos, y es notorio

que, ni jurídica, ni fiscalmente, pueden confundirse ni asimilarse la adjudicación de fincas en pago de créditos, ya que son distintos en su concepto y en el tipo y forma de tributación, no pudiendo aplicarse la exención concedida a unos a la otra, en tanto que la Ley no lo disponga; las exenciones en materia tributaria son de interpretación restrictiva y así se deduce claramente del artículo quinto de la Ley de Contabilidad, según el que no se concederán esas exenciones si no cuando la Ley lo disponga expresamente. (Acuerdo del Tribunal Central de 6 de Agosto de 1929.) 103 de 1929.

XXII

La adjudicación a un solo heredero de una hacienda integrada por diversas fincas de regadío de difícil división por la casi imposibilidad de distribuir el agua de modo que llegue a todas las parcelas en que se dividiera, obligándose el adjudicatario a abonar a sus hermanos el exceso de valor de la finca adjudicada en metálico, no paga más que por herencia a cada uno de los herederos y no por la adjudicación.

Es principio general (artículos 15, 24 y 31) que en las sucesiones el heredero o legatario a quien se adjudique más de su haber hereditario pagará por la diferencia o exceso adjudicado como tal adjudicación, sin perjuicio de lo que deba abonar como heredero; pero constituye una excepción a tal principio el precepto del artículo sexto, párrafo 14 del Reglamento y concordante de la Ley, según el cual están exentas las diferencias que unos herederos se abonen a otros a virtud de los artículos 1.056 y 1.062 del Código civil, debiendo entenderse que tales excesos o diferencias abonables por unos herederos a otros no se refieren exclusivamente a cantidades en metálico, ya que para éstas el Reglamento establece una exención especial en el mismo artículo sexto, párrafo sexto, la cual haría innecesaria la del 14, sino que se halla establecida precisamente con relación a las adjudicaciones de inmuebles o muebles que superen al haber hereditario; y esto supuesto, ha de estimarse comprendida en la exención del impuesto la adjudicación hecha de una gran finca de regadío a un solo heredero, pagando

él a los demás sus porciones en metálico, porque no podría dividirse aquélla entre los herederos sin desmerecimiento notable, merced a que para ello era preciso imponer a unos trozos, sobre los demás, servidumbres onerosísimas de acueducto, y dado el valor de la misma, no cabe en un solo haber hereditario, siendo, además, imposible, regar eficazmente cada porción en que se dividiera, y dado que por otra parte la administración no puede alegar razones que demuestren la posibilidad de división material para evitar la adjudicación de la finca a un solo heredero, y concurren, por tanto, los requisitos del artículo 1.062 del Código civil. El Tribunal Supremo habida cuenta del artículo séptimo, número 21 de la ley de 1900, igual a la actual, aplicó esa misma doctrina en un caso en que se había adjudicado una fábrica de aceite no divisible a un heredero con obligación de abonar en efectivo la diferencia del haber hereditario, fundado en que si a tenor del artículo 40 (hoy 41) del Reglamento, el impuesto ha de exigirse conforme a la verdadera naturaleza jurídica del acto, es indiscutible que la adjudicación hecha por los herederos es un acto hereditario y particional, consecuencia del artículo 1.062 del Código, sin que ello entrañe un acto de adjudicación distinto, que es cuando podría tener aplicación la doctrina del exceso de adjudicación sobre los haberes hereditarios. (Acuerdo del Tribunal de 6 de Agosto de 1929.) 105 de 1929.

XXIII

Fianza. Contribución de Utilidades. 1.º La devolución a una sociedad del depósito constituido por ella en concepto de caución para conseguir el aplazamiento del ingreso de una multa por concepto de la contribución de Utilidades, según el artículo 26 bis de la ley de esa contribución, está sujeta al impuesto, aun cuando la devolución se acuerda por consecuencia de haberse anulado por resolución firme la multa impuesta. 2.º La base de la liquidación ha de ser, no el capital nominal del depósito constituido en concepto de fianza, sino el importe de la cuota del Tesoro de dicha contribución de Utilidades, cuyo pago era la obligación garantizada.

1.º El número 10 del artículo 2.º de la ley del impuesto declara que está sujeta al mismo la cancelación de toda clase de

fianzas pignoraticias o personales, sean voluntarias, judiciales o administrativas, cualquiera que sea su objeto, la obligación que garanticen y la clase de documento en que consten, sin más excepción que las establecidas por documento privado que aparezca en el mismo documento; a tenor de este precepto, la constitución de un depósito con títulos de la Deuda Pública como caución del pago de la cuota del Tesoro en la multa impuesta por falta de pago de la contribución de Utilidades, ha de calificarse jurídicamente de fianza pignoraticia que aseguraba el cumplimiento de la obligación del pago de la multa como medio para conseguir el contribuyente, como lo logró, el aplazamiento de dicho pago, al amparo del artículo 26 bis de la ley reguladora de contribución de Utilidades; es precepto general del Reglamento de Procedimiento de 29 de Julio de 1926 que la interposición de una reclamación no suspende la ejecución del acto administrativo con todas sus consecuencias, incluso la recaudación de cuota o multas, y, por ello, cuando una ley como la de Utilidades, autoriza se substituya la ejecución del acto administrativo estrictamente por un aplazamiento con garantía al contribuyente, se le ofrece, a su libre arbitrio, el dilema de pagar o substituir éste por una garantía aceptada por la Administración, y si opta por ésta, ha de ser con todas sus consecuencias, una de las cuales es el pago del impuesto de Derechos reales, ya que ni la Ley ni el Reglamento de este impuesto establecen la exención de este depósito; es de notar que la liquidación no grava un intento de exacción de un impuesto que la misma Administración declaró improcedente, sino que lo gravado es la cancelación de una fianza administrativa que surtió pleno efecto, como que, merced a ella, el contribuyente consiguió el aplazamiento del pago, y precisamente para suspender provisionalmente ese pago es para lo que se constituyó la fianza; debe, pues, pagar a su devolución.

2.º En cuanto a la base para liquidar, según el párrafo segundo del artículo 68 del Reglamento del impuesto, debe ser el importe de la obligación garantizada, y en manera alguna el importe del depósito constituido, y como dicha obligación era la parte del Tesoro, en la multa impuesta a ese importe debe reducirse la base liquidable. (Acuerdo del Tribunal Central de 25 de Febrero de 1930.) 130 de 1929.

XXIV

Obras. 1.º La especificación del precio en la escritura de contrata por mera declaración del contratista, haciendo constar que se hacía a los efectos del impuesto de Derechos reales, apoyada en certificación librada por un funcionario que, tomando como base ciertos datos, realiza un cómputo para fijar la especificación del precio destinado a jornales y a materiales es insuficiente para liquidar el impuesto con sujeción a ella y debe hacerse al contrario, conforme a la presunción reglamentaria. 2.º El plazo de presentación debe computarse desde el otorgamiento de la escritura de contrata y no desde la aprobación del concurso o subasta, y son improcedentes las multas e interés de demora interpuestos, computando el plazo de presentación desde esa última fecha.

En los contratos de Obras públicas, según el número 15 del artículo segundo de la Ley del impuesto, y párrafo cuarto del 18 del Reglamento, si el arrendador se compromete a proveer de materiales, se apreciará la existencia conjunta de una compraventa o suministro cuyo valor se apreciará en los dos tercios del precio total, si no se especificase, liquidándose los dos tercios, en tal caso, como transmisión de muebles y una tercera parte como contrato de obras; la presunción legal sólo cede a la especificación particular cuando conste éste en el mismo contrato a todos los efectos del contrato mismo y no meramente al del pago del impuesto, pues de otro modo la base quedaría subordinada a la voluntad del obligado al pago; el Reglamento lo dispone expresamente (párrafo tercero del artículo 25), en cuanto a los contratos de suministros en que va englobado arriendo de servicios, y ese precepto es de perfecta aplicación, por su analogía, al caso de ejecución de obras, tanto más cuanto que en el Reglamento de 1911 aparecían las reglas de ambos contratos en un mismo artículo y hoy se han separado por razón de método, pero no por razón de esencia; la especificación, según su significado gramatical y lógico, exige que el precio se declare individualmente en cuanto a los materiales y a la ejecución de la obra, y, por tanto, ha de detallarse

partida por partida en el contrato mismo o en documentos que lo integren, no siendo suficiente la declaración del contratista obligado al pago en la que globalmente determine el tanto por ciento correspondientes a los materiales o a la mano de obra, aunque se aduzca como fundamento la apreciación de un funcionario técnico, pues la Ley quiere la especificación concreta en el contrato para que la base responda a la realidad ; y menos puede servir una certificación en que consta que, aun cuando el proyecto de las obras no contiene los precios descompuestos en unidades de obra para el *cómputo aproximado de jornales y materiales*, *éste se ha basado* en la lista de precios que acompaña, pues ello revela se trata de un cómputo aproximado, no hecho a virtud de documento que forme parte del contrato y opuesto a la fijeza contratada que quiere la Ley.

2.º Según el párrafo 8 del artículo 107 del Reglamento, el plazo de treinta días de presentación se cuenta, cuando hay escritura pública, desde ésta ; no debe, pues, contarse, dado que la escritura era necesaria, desde la fecha de la adjudicación de la contrata, y deben devolverse la multa e intereses de demora liquidados, basándose en tal criterio equivocado. (Acuerdo del Central de 26 de Noviembre de 1929.) 136 de 1929.

GABRIEL MAÑUECO.

Abogado del Estado.