

Jurisprudencia administrativa del impuesto de Derechos reales

I

Beneficencia. Caudal relicto. 1.º *La transmisión de los bienes de un testador a dos de sus albaceas, Presidente y Secretario de una Corporación científica, por los demás albaceas, al efecto de que lo administren y lleven a cabo la fundación ordenada por aquél para instituir un premio quinquenal perpetuo destinado a premiar la mejor obra médico-quirúrgica, invirtiéndose en ello la mitad de las rentas y acreciendo la otra mitad al capital para aumentar la dotación del premio, aun cuando aun no esté clasificada como obra benéficodocente, sino que lo sea después de presentada a liquidación la escritura de transmisión, no debe tributar como herederos del causante por caudal relicto al 5 por 100, y como herencia al 29 por 100, sino que ha de estimarse como fundación benéfica.* 2.º *En consecuencia, en lugar de la primera liquidación, la que procede es otra deduciendo de la base el valor de los bienes heredados por la fundación; y en lugar de la segunda, la correspondiente, según el núm. 9, párrafo 2.º, y el número 27 de la tarifa, es decir, el tipo benéfico y herencia directa, y no el de extraños.*

Los interesados pidieron que se liquidase como de beneficencia particular, alegando que existía un conjunto de bienes destinados a un fin cultural y que, en consecuencia, la fundación es de beneficencia particular, según el artículo 2.º del Real decreto de 27 de Septiembre de 1912, habiéndose acompañado copia de la Real

orden de clasificación dictada posteriormente, y agregando aquéllos que la fundación existió desde que se abrió la sucesión del fundador y la Academia recibió el encargo de administrar los bienes, y que no significa la Real orden de clasificación su creación si no presupone su existencia. La *reclamación es admitida*. El número 9 de la tarifa, referente a la fijación de un tipo de favor para adquisiciones de bienes por las fundaciones benéfico o benéficodocentes de carácter particular, tiene su desarrollo en el artículo 28 del Reglamento, cuyo párrafo 5.^º favorece con el tipo privilegiado la *transmisión de bienes o derechos que por actos inter vivos o mortis causa se destinan a la fundación* de establecimientos de beneficencia e instrucción, el cual, como se ve, no exige para gozar del tipo de favor del número 9 el que la fundación esté constituida, o clasificada, sino que es suficiente que los bienes se destinan a fundación de esa clase, corroborándolo al ordenar que las oficinas liquidadoras comuniquen al Ministro respectivo las cláusulas fundacionales y los bienes a los *fines del protectorado* sobre tales instituciones; dado el contenido del testamento y el fin de incremento de la ciencia con carácter benéfico, se trata de una institución benéficodocente, según el artículo 2.^º del Real decreto de 27 de Septiembre de 1912, que debe gozar de los tipos privilegiados que señalan en cuanto al caudal relicito el número 3 del artículo 242, en relación al 243 del Reglamento del impuesto, y el 28 del mismo, en relación al número 9 de la tarifa 2.^a. En consecuencia, debe deducirse de la base liquidable los bienes heredados por la fundación en cuanto al caudal relicito, y liquidarse por el tipo privilegiado como bienes destinados a fundación benéficodocente. (Acuerdo del Tribunal Económico Administrativo Central de 17 de Abril de 1929.) 188 de 1928.

II

Ocultación. 1.^º Es inadmisible una denuncia referente a la rebaja simulada del precio en la venta de una finca en escritura pública, si la Administración conocía el contrato denunciado y se había ingresado no sólo la liquidación de la venta misma, sino el importe de otra nueva girada a virtud de manifestación espontánea del comprador de parte del precio ocultado. 2.^º Esa

declaración espontánea no exonera al comprador de abonar la multa del 100 por 100 por la diferencia de cuotas de la escritura de compra y de la nueva liquidación. 3.º No es prueba suficiente de otra nueva diferencia de precio entre el declarado espontáneamente por el comprador y el manifestado por el vendedor y varios testigos las declaraciones prestadas por todos ellos ante el Juzgado municipal, sin intervención del comprador.

Hecho.—Por escritura pública se venden unas fincas, y previa comprobación, se liquida e ingresa el importe. El comprador manifiesta espontáneamente un precio mucho mayor para esa compra, y se gira nueva liquidación por la diferencia de precio e ingresa su importe. Al día siguiente del ingreso se presenta denuncia señalando precios aún más elevados, acompañando como prueba una información ante el Juzgado municipal hecha por el vendedor y testigos. La Abogacía estimó la denuncia y ordenó, su revisión, al liquidador girar las liquidaciones por la diferencia entre lo declarado y lo descubierto, con intereses de demora y multa del 100 por 100 de las cuotas de los bienes ocultados, con derecho del denunciador a un tercio de la parte de multa. El Tribunal Provincial confirmó el acuerdo de la Abogacía, y giradas las liquidaciones en revisión y notificadas éstas y el fallo del Tribunal al comprador, apeló éste ante el Central, que revocó el fallo y fijó la doctrina del epígrafe. Las cuestiones son dos: 1.º Procedencia de la denuncia. 2.º Responsabilidad del comprador.

En cuanto a la primera, es indudable que, efecto de la declaración espontánea del comprador, se había ingresado el impuesto por la diferencia entre el precio declarado por él y el señalado en la escritura de venta; y sean cualesquiera los móviles del contribuyente, es claro que la Administración conocía ya esa diferencia antes de haberse presentado la denuncia y se había ingresado el importe de las liquidaciones, y por ello es ineficaz en cuanto a la misma; y en cuanto a la otra diferencia entre el precio declarado por el comprador y el indicado por el vendedor, que es el que en definitiva admite la Administración, por ser superior, debe desestimarse la denuncia conforme al párrafo 6 del artículo 168 del Reglamento, que ordena lo sean las referentes a actos o contratos conocidos por la Administración; y aunque el mismo párrafo pre-

ceptúa que no se entiendan comprendidas en dicha disposición aquellas denuncias referentes a casos en que la Administración hubiera girado las liquidaciones por bienes distintos o aceptado como base un valor inferior en 10 por 100 al valor declarado por el denunciante, y por ello no sería pertinente desestimar de plano la denuncia por exceder la diferencia de esa cuantía, ha de serlo, sin embargo, por no haberse probado en forma fehaciente el precio de enajenación, ya que las declaraciones hechas a instancia del denunciante sin garantía procesal para el denunciado, por el vendedor o por extraños, las cuales fueron el fundamento de la Abogacía y del Tribunal Provincial, no pueden aceptarse en perjuicio de tercero ni servir de base para exigir el impuesto e imponer responsabilidades; debiendo por ello mismo anularse las liquidaciones giradas por el liquidador sobre esas últimas diferencias.

En cuanto a la segunda cuestión, dados los preceptos del artículo 216 del Reglamento del impuesto, es indudable que procede imponer la multa del 100 por 100 sobre las cuotas liquidadas por la diferencia entre el precio de la escritura y los declarados por el comprador, ya que debe aplicarse aquélla cuando la ocultación se descubre después de practicada la liquidación definitiva y el aumento descubierto es superior al 10 por 100, y resulta claro que las liquidaciones giradas por la escritura de compra fueron definitivas, por haberse hecho en virtud de documento público, previa comprobación de valores mediante el líquido imponible, sin que en las notas del documento se dijese fuese provisional, excediendo la disminución del 10 por 100 con mucho y habiendo sido descubierta después de practicadas las definitivas; sin que sea aplicable la excepción que para el contribuyente de buena fe establece el mismo artículo, ya que en el caso actual, aunque el comprador manifestó espontáneamente el nuevo precio y facilitó con las escrituras los líquidos imponibles, ello no le releva de responsabilidad, pues él mismo reconoce al declarar el nuevo valor que hubo ocultación en las escrituras, y así el medio comprobatorio aludido, lejos de servir para que la Administración fijase el verdadero valor, la indujo a confusión; esa ocultación maliciosa debe sancionarse. (Acuerdo del Tribunal Central de 14 de Enero de 1929.) 145 de 1928.

III

1.º *Demostrado que unas casas se han incendiado y destruido, no debe hacerse la comprobación de valores por los líquidos imponibles asignados a las mismas antes del siniestro, sino por los medios que correspondan, dado su asunto al morir el causante, no obstante haberse omitido la rectificación oportuna en los amillaramientos o Catastro.* 2.º *No son deducibles de la partición las costas y gastos de un pleito, sean en vida o muerte del causante, si no se justifican con documento fehaciente y conforme al Reglamento.* 3.º *Es procedente la liquidación de la adjudicación de una casa para pago de deudas hecha a un heredero, pero sólo en aquella parte que corresponde a sus coherederos y no en cuanto a su propia participación.* 4.º *La suspensión del procedimiento de apremio no corresponde al Tribunal Central, sino al Delegado de Hacienda.*

1.º Si bien el líquido imponible de las fincas en los Registros fiscales es el medio ordinario de comprobación, según el artículo 80 del Reglamento, justificado que las casas fueron destruidas por un incendio antes de morir el causante, y así se hallaban al morir aquél, tal medio no era el apropiado para determinar el verdadero valor de los bienes, por haberlo disminuido notablemente su destrucción, y no es equitativo aplicar su líquido correspondiente al estado en que se hallaban edificadas y daban su renta íntegra ; por lo que debe dejar sin efecto esa comprobación y utilizar los demás medios comprobatorios para hallar el verdadero valor.

2.º Según los párrafos 1.º, 3.º y 4.º del artículo 101 del Reglamento, para que las deudas contra el causante de una herencia sean deducibles del caudal relicto, han de ser acreditadas con documento que tenga fuerza ejecutiva, conforme al artículo 1.429 de la ley de Enjuiciamiento, no siéndolo las contraídas por herederos o albaceas, aunque sea por gastos de la testamentaría, ni las reconocidas en el testamento por el causante o en la escritura particional por quélllos, si no reúnen los documentos los requisitos mencionados antes y son anteriores a la fecha de la partición ; deducida

una cantidad para pago de un pleito iniciado por el causante y seguido por los albaceas, sin justificar ni especificar qué costas se causaron en vida de aquél y cuáles, después de muerte, no son deducibles a los efectos del impuesto, ya que las causadas en vida, aun suponiéndolas determinadas, no están probadas, pues no es documento adecuado ni ajustado a dichos preceptos una nota del Procurador y no consta nada acerca de las costas en un testimonio judicial aportado; y ya que las causadas después de la muerte de aquél son a cargo de los herederos y no deducibles, por tanto; no es admisible la invocación del artículo 101, párrafo 5.º, referente a los gastos de una testamentaría que se haga litigiosa, ya que las excepciones o exenciones, nunca, y menos en el impuesto, pueden aplicarse por analogía a casos distintos de los determinados, sino estrictamente y a la letra.

3.º Según el párrafo 4.º del artículo 9.º del Reglamento, adjudicado un inmueble para pago de deudas, debe liquidarse al 4,80 por 100, sin perjuicio del derecho de devolución que procederá si se adjudica la casa al deudor en pago de la deuda o se vende en el plazo de un año; y según el 8.º del mismo artículo, si en las sucesiones hereditarias se adjudica a un heredero bienes que excedan de su haber, pagará por adjudicación en pago o para pago de deudas por la cesión de dicho exceso, sin perjuicio de que todos los herederos abonen el impuesto correspondiente a la transmisión hereditaria del mismo exceso; adjudicado a un heredero una casa cuyo valor declaró es mayor que el comprobado para pago de costas y gastos del pleito, que los herederos calculaban en el importe del valor de la casa, es indudable que, aparte de lo que los herederos deben pagar por su haber hereditario, ha de satisfacer el adjudicatario el impuesto por adjudicación para pago de deudas en lo que la casa exceda del haber del adjudicatario como heredero, y girándose sólo esa liquidación sobre tres cuartas partes, ya que los herederos eran cuatro, incluso el adjudicatario, y no admitida por la Hacienda que la deuda del pleito para cuyo pago se adjudica fuese deducible de la herencia, y exigido el impuesto como tal herencia al adjudicatario, éste sólo lleva como exceso en su haber las tres cuartas partes que en la casa corresponden a sus coherederos, ya que la otra cuarta parte la lleva él como heredero; no existe duplicidad de pago excluida la cuarta parte indicada,

pues hay dos actos liquidables: la herencia y la adjudicación para pago de deudas.

4.^º La suspensión del procedimiento de apremio es atribución exclusiva de los Delegados de Hacienda, según el Estatuto de 18 de Diciembre de 1928 (artículo 147). (Acuerdo del Tribunal Central de 18 de Enero de 1929.) 194 de 1928.

Llamamos la atención especialmente sobre la doctrina del número 1.^º, por su importancia, y del número 3.^º, porque con ella se rectifica, aunque parcialmente, antiguo criterio referente a la adjudicación para pago de deudas en el caso de que la Hacienda no reconozca la existencia de la deuda.

IV

1.^º *Las reclamaciones referentes al impuesto del Timbre y al de Derechos reales deben plantearse y resolverse separadamente.*

2.^º *La adjudicación de una finca al Banco de Crédito Industrial en pago de un préstamo hipotecario hecho por él, está sujeta al impuesto por dicho concepto y no goza de exención.*

En cuanto al extremo primero, el Tribunal Central, reiterando la doctrina de los acuerdos de 21 de Diciembre de 1926 y 20 de Septiembre de 1927, declara que se han de tramitar y resolver separadamente, toda vez que, según el Reglamento de Procedimiento, cada reclamación no puede comprender más que un acto administrativo, y los expresados, por referirse a dos impuestos, son dos y completamente distintos, dándose la circunstancia de que, según el Real decreto de 16 de Junio de 1924, número 3.^º, la composición del Tribunal Económico para conocer de cada uno de esos actos e impuesto es diferente, debiendo concurrir el Administrador de Rentas para el Timbre, y no cuando se trate del impuesto de Derechos reales.

2.^º En cuanto a la segunda cuestión, había alegado el Banco que, según la letra H, base 5.^º de la ley de 2 de Marzo de 1917, y 5.^º del artículo 16 del Reglamento de 24 de Marzo de 1924, de protección a las industrias, «los préstamos están exentos de los impuestos de Derechos reales y Timbre, y por ello el Banco se

halla exento en todas las operaciones que realice, incluso en las adjudicaciones de fincas que se le hagan, previos los procedimientos judiciales adecuados, para pago de los préstamos otorgados por él, pues de lo contrario habría de recargar los préstamos, con daño de la industria, a la que se ha querido favorecer con esas disposiciones». *La reclamación no es admitida.*

Las disposiciones citadas se refieren concretamente a los préstamos que el Banco realice, y ni fiscalmente, ni conforme al Derecho civil, puede equipararse un préstamo con una adjudicación para pago de deudas, teniendo diferente concepto y estando sujeto a distinto tributo; y como quiera que en materia fiscal no pueden interpretarse las leyes en general y las excepciones en especial en forma extensiva, por preceptuarlo, además, expresamente el artículo 5.^º de la ley de Contabilidad, según la cual no pueden otorgarse exenciones tributarias fuera de lo establecido en la ley, es notorio que mientras una ley no lo declare, no pueden aplicarse las exenciones referentes a los préstamos a las adjudicaciones en pago de deudas. (Acuerdo del Tribunal Central de 6 de Agosto de 1929.) 195 de 1928.

V

Timbre.—Requeridos unos interesados por el Tribunal Provincial para que reintegrasen el escrito de apelación a razón de 2,40 por hoja, conforme al artículo 29, en relación al 47, números 4 y 108 de la ley del Timbre, sin que lo hicieran, y declarado consiguientemente que no era admisible el recurso porque la cuantía de las liquidaciones impugnadas alcanzaban a 21.000 pesetas, si después, ante el Central, alegan los interesados que habían padecido un error al designar como impugnada una de las liquidaciones que debe excluirse de la apelación, quedando reducidas las impugnadas a 17.000 pesetas, es admisible la apelación, porque con tal cuantía queda perfectamente reintegrado el escrito, a razón de 1,20 por hoja. (Acuerdo del Tribunal Central de 13 de Febrero de 1929.) 201 de 1928.

VI

Otorgada una escritura pública de reconocimiento de deuda por una persona a favor de otra, horas antes de morir aquélla, y otorgado testamento pocos momentos después de tal otorgamiento a favor de los hijos de la persona a quien se reconoció la deuda, no puede calificarse el acto realizado como donación inter-vivos, sino como reconocimiento de deuda o préstamo liquidable al 0,30 por 100, sin perjuicio de las acciones del Estado para anular la escritura.

Cualquiera que sea el móvil de la escritura de reconocimiento de deuda otorgada horas antes de fallecer el otorgante, bien fuese para eludir el pago de lo realmente debido por el impuesto de Derechos reales, bien para presentar una donación bajo la apariencia de un reconocimiento de deuda, o bien para lograr la evasión total de los bienes hereditarios simulando el reconocimiento de deuda y conseguir así que aquéllos llegasen a los herederos por conducto de su madre, supuesta acreedora, es lo cierto que la escritura reúne todas las formalidades extrínsecas e intrínsecas para su validez y eficacia, y en ella se reconoce por el otorgante una deuda concreta, sin otras cláusulas ni convenios; y por ello, la Administración no puede prescindir de lo que en dicha escritura se dice, declara y otorga, y estimar que lo contenido en la misma no es un reconocimiento de deuda, sino una donación, aun interpretando del modo más amplio posible la facultad calificadora, reconocida a aquélla por los artículos 41 y 44 del Reglamento del impuesto, en cuanto a los actos y contratos sometidos a éste, pues si bien es cierto que de los términos de un contrato pueden derivarse otros actos liquidables, es indispensable que tal cosa se deduzca lógica y legalmente de la intención de las partes rectamente interpretada, y tal deducción no se hace por el Tribunal Provincial de la escritura misma, sino de circunstancias ajenas al documento; debe anularse la liquidación de donación que giró el liquidador, y liquidarse como reconocimiento de deuda al 0,30, y se ha de hacer no a nombre de la persona beneficiada, si no al del otorgante, ya que

el acto es «reconocimiento de deuda» y no préstamo, que aunque a los efectos del impuesto estén asimilados y comprendidos en el mismo número de la tarifa, son distintos, y por ello el obligado al pago, según el artículo 59 del Reglamento, es el adquirente a quien se reconoce el derecho. Dadas las circunstancias del caso, la conveniencia de velar por los intereses del Tesoro y que los bienes produjeron rentas desproporcionadas con su valor, debe entender la Dirección de lo Contencioso: a), acerca de si procede revisar la comprobación por los medios más apropiados, según los artículos 80 y 81, en conformidad al artículo 140 del Reglamento; b), si ha lugar a intentar alguna acción, conforme al artículo 1.291, para anular la escritura, por implicar una verdadera donación o por no tener causa jurídica el contrato. (Acuerdo de 23 de Abril de 1929.) 211 de 1928.

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

Correspondencia 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.