

Jurisprudencia administrativa del impuesto de Derechos reales

LXIV

Comprobación de valores para el impuesto de personas jurídicas.

No cabe reclamación respecto de la efectuada, capitalizando el líquido imponible de los montes de unos pueblos, a no ser que se justifique tenerla interpuesta contra los elementos, base de la comprobación; pero acreditado este extremo, y que fué admitida la rectificación, no es lícito liquidar conforme a la antigua base rectificada.

Caso.—Instruído por un liquidador expediente de comprobación de los montes de un pueblo, al efecto de liquidar el impuesto de personas jurídicas, se ajustó a las nuevas rentas líquidas asignadas por el Catastro de la riqueza rústica de la provincia y sobre la base de la capitalización de esas rentas, giró la liquidación; no pagada ésta, se siguió procedimiento de apremio, cuya suspensión pidió el pueblo, porque, entablada reclamación de agravios contra los líquidos imponibles que se le habían asignado, había sido resuelta favorablemente por la Subsecretaría del Ministerio de Hacienda; la suspensión fué denegada, previo informe del liquidador, porque la reclamación de agravios había sido resuelta después de girada la liquidación y porque el artículo 267 del Reglamento del Impuesto determina que para que las declaraciones de bienes o valores surtan efecto en cuanto a la liquidación anual, deberán presentarse en el primer mes de cada ejercicio económico, no sirviendo las

posteriores sino para el año siguiente. Confirmado ese acuerdo por el Tribunal Provincial *es revocado por el Central.*

La reclamación originaria se limitó a impugnar la comprobación de valores, base de la liquidación correspondiente a los bienes del Ayuntamiento como persona jurídica ; para el cobro de esa liquidación se seguirá procedimiento de apremio, pero no invocado defecto alguno en éste, debió entablarse, desde luego, reclamación económico-administrativa contra la comprobación y liquidación como actos administrativos, y en consecuencia habría que apreciar un vicio de nulidad en lo actuado antes de esa reclamación ; no obstante, por economía procesal y por haber fallado el Tribunal Provincial, se entró en el fondo del asunto. Según el artículo 79 del Reglamento de 1911 (aplicable por la fecha del caso), no se admitirá al contribuyente reclamación contra la comprobación de valores cuando haya servido de base la capitalización de líquido imponible o renta líquida del Catastro o Registro Fiscal, a menos de justificarse tener interpuesta reclamación de gravios contra los elementos de comprobación antes de que hayan sido presentados los documentos a liquidación ; y justificado que el Ayuntamiento formuló reclamación contra los líquidos imponibles señalados a sus montes antes de la comprobación de valores, que en este caso y a esos efectos equivale a la presentación de los documentos a liquidar, dada la forma anual de liquidar el impuesto sobre bienes las personas jurídicas, es notorio que la impugnación de esos líquidos imponibles es válida y no deben ser tomadas como base sino aquellos otros fijados en la rectificación : el derecho de la Administración, según el artículo 74 de dicho Reglamento, puede utilizarse a virtud de diversos medios ordinarios u extraordinarios, sin que sea preciso acudir a todos y sin que el utilizar uno excluya a los demás, si se cree que el resultado obtenido no da el verdadero valor ; deduciéndose de ello que es de libre facultad de la Administración desechar un medio de comprobación deficiente para aplicar otro más adecuado, y, por ello, el acuerdo debe limitarse a declarar que no es admisible la comprobación por la renta líquida rectificada y deben utilizarse las rentas líquidas actuales en concurrencia con los demás medios ordinarios o la tasación a juicio del liquidador. El artículo 267 del Reglamento carece de aplicación al caso debatido, porque se trata de un nuevo medio de comprobación de va-

lores no utilizado antes, y no de una reducción de valores en los bienes que debieran ser objeto de declaración por el Ayuntamiento, y ese nuevo medio no fué utilizado antes por la oficina liquidadora y, además, aun no se había obtenido la reducción de los líquidos, al hacerse la comprobación y consiguiente liquidación, no pudiendo prevalecer el 267, que es de carácter general, contra el 79 del Reglamento antiguo (85 del nuevo), que es especial. (Acuerdo del Tribunal Central de 19 de Febrero de 1929.) 132-1928.

LXV

La reclamación económico-administrativa formulada después de los quince días del en que el interesado debe acudir a la oficina liquidadora a oír la notificación de la liquidación (lo cual ha de hacerse a los ocho días de presentado el documento), cuando se trata de una venta de finca en subasta judicial que, por ello, no está sujeta a comprobación, es extemporánea y no permite al Tribunal conocer del fondo del asunto.

Según los artículos 200 y 204 del Reglamento del Impuesto y 62 del de Procedimientos, las liquidaciones son actos reclamables ante el Tribunal Provincial en el improrrogable plazo de quince días, contados desde el siguiente a la notificación o al en que ésta ha de entenderse hecha, y como, según el 123 del Reglamento, dentro de los ocho días de la presentación de los documentos, el liquidador, si no ha de comprobar ni reclamar documentos, procederá a practicar la liquidación, y según el 129, practicada ésta, se notifica al interesado, entendiéndose, no obstante, hecha la notificación cuando girada dentro de los ocho días aludidos los interesados no se presentasen en la oficina liquidadora a oír la notificación, lo cual han de hacer dentro de los ocho días desde la presentación del documento, es evidente que, cumplidos esos requisitos y girada la liquidación en los ocho días, por no ser precisa la comprobación, según el artículo 61 del Reglamento, ya que se trata de finca vendida en subasta judicial, y pasados los quince días desde que se debió presentar a oír la notificación (o sea al vencer los ocho días hábiles desde la presentación), es extem-

poránea la reclamación contra la liquidación, y el Tribunal no puede conocer de las razones de fondo que se aleguen. (Acuerdo del Tribunal de 13 de Noviembre de 1928.) 134-1928.

LXVI

El Tribunal Económico-administrativo Central es incompetente para conocer de una apelación de fallo Provincial, si las costas reclamadas (únicas que pueden servir de base para la competencia) no llegan a 5.000 pesetas: pero si en la notificación se dijo al interesado podía acudir a aquel Tribunal, debe repetirse aquélla, expresándole que puede acudir al Tribunal Contencioso-administrativo Provincial, anulándose la notificación hecha. (Acuerdo de 30 de Marzo de 1929.) 136-1928.

LXVII

El legado de una suma a un religioso para una Misión, con la condición de que al morir el heredero usufructuario se venderían unas casas de la testadora y con su importe se pagaría el legado, no envuelve legado de nuda propiedad y es indeterminado en su cuantía, debiendo aplazarse la liquidación hasta el fallecimiento del usufructuario: adjudicado en pleno dominio, unos valores al mismo religioso deben liquidarse desde luego.

«Una testadora lega 500.000 pesetas al Patronato Sanatorio de San Francisco de Borja para pobres leprosos, establecidos en X, con destino al sostenimiento y mejora de dicha colonia sanatoria, y lega al Provincial que fuere de A, en la provincia de B, para que lo invierta en la Misión de Bombay, 800.000 pesetas, y los valores franceses y mejicanos de la testadora», agregando que los legados indicados no tendrían efecto hasta que falleciera el heredero usufructuario nombrado por ella, pues se destinarán a su pago el precio de la venta de tres casas en Madrid, y que ocurrido el fallecimiento de dicho usufructuario, venderían esas casas los albaceas (a quienes autoriza en otra cláusula para interpretar y re-

solver libremente cuanto dispone en su testamento) y con su importe se pagarían los dos legados. Fallecida la testadora, los albaceans, con intervención de los herederos, hicieron la partición, manifestando que no existían valores franceses y que los mejicanos valen 12 pesetas, por estar en quiebra la casa donde se hallaban depositados, siendo entregados estos últimos en pleno dominio al Provincial, y que en cuanto a las casas, se entregaban en usufructo al usufructuario, dejando sin adjudicar su nuda propiedad para que a su fallecimiento sean vendidas y con su importe pagar los dos legados, siendo el exceso del nudo propietario y la falta, si la hubiera, a cargo de los legatarios; y que se ignora, por tanto, si los legados se pagarán íntegramente. El liquidador giró, en cuanto a los legados, las liquidaciones correspondientes a cargo del Provincial, como extraño número 38 de la tarifa, la primera; otra, por Retiros obreros, accesoria a aquélla; y la otra por Beneficencia, a cargo del Patronato de la Colonia Sanatorio de San Francisco de Borja. El Provincial impugnó las liquidaciones giradas a su nombre, alegando fundamentalmente que él no adquirió sino una Persona jurídica—las Misiones de Bombay—y que no se sabe lo que adquirirá hasta la muerte del usufructuario.

El Tribunal Central revoca el acuerdo apelado.

Dados los términos del legado y de la escritura particional, el legatario no ha adquirido al morir la causante la nuda propiedad de bien alguno, ni consolidara, al morir el heredero usufructuario, el pleno dominio de cosas preexistentes, ya que el testamento no atribuye al Provincial ningún derecho real sobre bienes determinados, sino únicamente la facultad del ejercicio de una acción personal, para que al morir el usufructuario, promueva la venta de las fincas y para que se le entregue su importe, con destino a la Misión de Bombay, en cuanto no exceda de 800.000 pesetas (hecho en su caso el prorrato con la Colonia Sanatorio); por ello son insostenibles las liquidaciones giradas, en el supuesto de que el legatario adquiera la nuda propiedad, ni aun invocando el artículo 57 del Reglamento del Impuesto, puesto que la aplicación de este precepto, en relación con el 799 del Código civil, obligaría a liquidar a cargo del legatario, no sólo la nuda propiedad, sino el pleno dominio, y ello sería incompatible con la liquidación girada, con pleno fundamento, al heredero usufructuario; por otra parte, la

cuantía del legado es indeterminada, ya que ahora sólo se sabe el máximo que puede alcanzar, pero no el mínimo, por no constar en cuánto se podrán enajenar las fincas, base de hecho indispensable para fijar el importe del legado, lo cual obliga a estimar tal legado como condicional y a aplazar su liquidación, conforme dispone el Reglamento en su artículo 57 para las condiciones suspensivas. En cuanto a los valores mexicanos adjudicados en plena propiedad al Padre Provincial, desde luego han de ser liquidados en esa forma y también su aplazamiento: las demás liquidaciones deben aplazarse hasta que muera el usufructuario. (Acuerdo del Tribunal Económico-administrativo Provincial de 23 de Abril de 1929.) 139-1928.

LXVIII

1.^º *La concesión de prórroga para el pago del impuesto, aunque es propia de la potestad discrecional de la Administración, no debe estimarse de exclusivo juicio de la oficina liquidadora ni de la Abogacía del Estado, cabiendo recurso de alzada entre el Central contra la negativa de un aplazamiento.—2.^º Procede el aplazamiento si aun habiendo en la herencia bienes de fácil realización, no pueden venderse para pagar el impuesto, por ser sus poseedores herederos fiduciarios incapacitados para enajenar esos bienes y con facultades únicamente para disponer de las rentas.*

Así lo establece el Tribunal Central, revocando el fallo del Provincial (que había declarado discrecional de la Abogacía del Estado la concesión o la negación del aplazamiento, y, además, que era requisito la inexistencia de bienes muebles de fácil realización, lo que aquí no ocurría, pues existían), fundándose, en cuanto al primer extremo, en que el ejercicio de esa facultad es un acto de gestión de un ramo de la Hacienda pública, reclamable como tal acto administrativo, conforme al artículo 1.^º del Reglamento de Procedimiento de 29 de Julio de 1924, y en cuanto al segundo, en que, dispuesto en el artículo 18 de la ley y 133 del Reglamento, que las oficinas liquidadoras pueden acordar el aplazamiento cuando no existan inventariados metálico, valores u otros bienes muebles de

fácil realización, o si son insuficientes para el abono de las cuotas (e iguales requisitos se exigen en el 135) y dado que concurren circunstancias análogas a las expuestas en dichos artículos en casos como el actual, en que aun habiendo bienes de fácil realización no se pueden vender para pagar el impuesto, y el fin de tales disposiciones es dar facilidades a los contribuyentes, dándoles un plazo para enajenar bienes y conseguir fondos en mejores condiciones que lo harían vendiéndolos con la premura que requerirían los plazos ordinarios de pago del impuesto, es equitativo y justo aplicar idéntico criterio y conceder el aplazamiento. El Tribunal Central no fija doctrina en cuanto al aplazamiento del impuesto sobre el caudal relictio (que rechazó la Abogacía por ser independiente del de las transmisiones hereditarias y por no recaer sobre la participación de los herederos fiduciarios, siendo indivisible la liquidación girada a todos los herederos), porque ese impuesto global fué ya pagado. (Acuerdo del Tribunal Central de 27 de Noviembre de 1928.) 143-1928.

LXIX

Sucesiones.—1.^a El tipo aplicable, si se presenta fuera de plazo, es el de la nueva tarifa, y no el de la antigua, y la multa, si no había requerimiento, de 30 por 100, según el Reglamento de 1911.—2.^a El requerimiento para la presentación definitiva de documentos no puede entenderse hecho si ha fallecido la persona a quien se pretende hacer, y aquéllos han de entenderse en ese caso presentados de oficio.—3.^a Fallecidos los incursos en multa, no están sujetos a ella los herederos, si presentan espontáneamente los documentos, pero están sujetos a ella los herederos vivos y, además, todos al interés legal.—4.^a Los legatarios de pensión son los capacitados para reclamar sus liquidaciones.—5.^a Presentados unos documentos fuera de plazo, no se puede rectificar las liquidaciones más que en beneficio del Estado.

Caso.—Muerto un causante, se giró liquidación provisional a nombre de su viuda, de tres hijos y de un legatario de pensión.

Sin que se presentase a liquidación definitiva los documentos respectivos, fallecieron la viuda y uno de los hijos, y con posterioridad a esto, empezó el liquidador a instruir expediente de investigación referente a la liquidación definitiva, requiriendo a la viuda (ya fallecida), y no a los demás herederos, para presentar los documentos precisos, que al fin remitió el Notario: no se extendió dicho expediente a las otras dos sucesiones: dictado el Decreto de moratoria de 1925, se acogieron a él los interesados. El liquidador giró la liquidación definitiva de la sucesión del primer causante y la de su viuda e hijo, sin aumento de valor, imponiendo en la primera, multa de 50 por 100 y en las otras el 10 por 100, que percibió íntegra el liquidador. Producidas diversas reclamaciones, el Tribunal Central las decide en definitiva en la siguiente forma:

Sucesión del primer causante.—1.^a Fallecida su esposa dos años antes de que el liquidador la requiriese para presentar los testimonios notariales para la liquidación definitiva, tal requerimiento no pudo surtir efecto, y, por ello, a tenor del artículo 149 del Reglamento de 1911, no puede aceptarse que los testimonios notariales necesarios para la liquidación definitiva fuesen presentados de oficio, ya que no precedió requerimiento a los interesados, y, por el contrario, a los efectos de la responsabilidad, es lo cierto que esos documentos fueron presentados por éstos sin requerimiento de la Administración.—2.^a Eran requisitos indispensables de la moratoria otorgada por el Real decreto de 29 de Julio de 1925, que los interesados no estuvieran sometidos a expediente de investigación ni las dependencias oficiales tuvieran conocimiento por cualquier otro medio de la occultación, y si bien no estaban sujetos a investigación cuando presentaron los documentos, por lo ya dicho, en cambio, la Administración estaba instruyendo diligencias para lograr la presentación de los documentos de la liquidación definitiva: no es aplicable, pues, el Decreto de moratoria.—3.^a Presentados fuera de plazo los documentos para la definitiva, sin requerimiento de la Administración (entonces sería el 50 por 100), procede la multa de 30 por 100 de las cuotas de esta sucesión, según el artículo 180 del Reglamento y Real orden de 21 de Septiembre de 1922, sin perjuicio del interés legal, de cuya multa corresponde un tercio al liquidador y dos tercios al Estado.. ya que no hay denunciador (artículo 317); pero como según el

175 del mismo Reglamento, si los contribuyentes incursos en multa fallecen antes de que se les liquide, están exentos sus herederos de responsabilidad, si presentan espontáneamente los documentos, debiendo únicamente el interés de demora, y como tal ocurre con la viuda e hijo muerto, éstos están dispensados de multas liquidadas a su causante, pero no de la demora; en cambio, a los herederos del causante que viven, están sujetos a la multa del 30 por 100, distribuible, como queda dicho, entre el Estado y el liquidador, por ser ellos los incursos en responsabilidad; no llegando al 50 por 100, como exigió el liquidador, según se desprende del artículo 180 citado, ya que no hubo requerimiento de presentación de documentos.—4.^a El tipo aplicable no es el de la tarifa de 1911, que regía cuando falleció el causante, sino el de la de 1920, que estaba en rigor cuando se presentó y giró la liquidación definitiva, ya que los documentos fueron presentados fuera de plazo, debiendo girarse una liquidación complementaria por la diferencia de tipo entre uno y otro con intereses de demora, debiendo sumarse para obtener la base la cantidad heredada, según la liquidación definitiva y la provisional.—5.^a No procede devolución de lo pagado de más porque, según el artículo 110 del Reglamento de 1911, presentada fuera de plazo la rectificación, sólo tiene lugar en beneficio del Estado.—6.^a Las liquidaciones sólo pueden ser reclamadas y pedir la devolución por los interesados, según el artículo 168 del Reglamento del Impuesto y 15 del de Procedimiento; por lo que la de un legado de pensión, que se dice era condicional y quedó sin efecto, no obstante lo cual se liquidó, sólo puede reclamarse por el legatario y no por los herederos.

Sucesiones de la viuda y del hijo muerto.—7.^a En cuanto a éstas, es aplicable la moratoria de 1925, por lo que la Administración, cuando se presentaron los testimonios de los documentos particionales, no tenía noticia de ellas, refiriéndose el expediente sólo a la presentación de documentos para la liquidación definitiva de la herencia del causante, y dichos documentos fueron presentados antes de expirar la moratoria: debe pagarse sólo lo del liquidador, quedando condonado lo del Tesoro. (Acuerdo del Tribunal Central de 27 de Febrero de 1929.) 142-1928.

LXX

Timbre. Provincial de Vizcaya. Está exceptuado de él la certificación expedida por una Compañía Naviera a requerimiento de la Diputación como base para la liquidación del impuesto de derechos reales por amortización de acciones de aquélla.

Según el artículo 72 del Reglamento provincial de timbre de Vizcaya están exentos los documentos privados que tengan carácter exclusivamente mercantil y no estén expresamente gravados; el certificado del acuerdo de una Sociedad mercantil naviera tiene carácter mercantil por ser expresión de un acto mercantil (la amortización de acciones por ser entidad mercantil quien lo expidió y a lo que se refiere; y por hacer referencia a un libro de actas que dicha entidad lleva en cumplimiento de lo dispuesto en el Código de Comercio, y por ello tal documento está comprendido en los que exceptúa del impuesto de Timbre el artículo 72 del Reglamento; de querer la Diputación que fuese otra que la literal, la interpretación de ese artículo, lo hubiera modificado, cosa que no ha hecho, y por ello a su sentido literal es menester atenerse; y tener como exceptuado del timbre el documento por ser mercantil; expedido un documento a requerimiento de la Administración al efecto de liquidar el impuesto de derechos reales no ofrece fin útil para la entidad que lo expidió, sino para la Administración misma y por ello está exento, según el artículo 98 del Reglamento Provincial indicado. Sentencia del Supremo de 23 de Marzo de 1928 (*Gaceta* del 26 de Septiembre de 1929). (Esta doctrina no es aplicable al timbre del Estado, pues el artículo 183, número 1.º, párrafo 2.º, grava los certificados de las actas de emisión o de amortización de acciones con el timbre graduado de la escala del artículos 15 de la ley de 11 de Mayo de 1926.)

LXXI

Liquidación de Sociedad. La falta de consignación del balance en una escritura de disolución social obliga a que se gire la liquidación sobre todo el capital nominal al 1 por 100, según el Reglamento de 1911. Concepto del balance en su acepción jurídica.

Este Reglamento, que era el aplicable, obliga a liquidar al 0,50 del «Haber social líquido, según el balance anterior al acuerdo de disolución y si aquél no se acompañara o no se hiciera adjudicación expresa del capital a los socios o a terceras personas, se hará la liquidación sobre el capital nominal al 1 por 100, sin perjuicio del derecho de comprobación. Ahora bien, balance en su acepción jurídica es el conjunto de las partidas del Debe y Haber de una casa de comercio de cuya comparación se infiere el estado de los negocios (artículo 37, párrafo último; 150, 157, 173, 932 y 933 del Código de Comercio) o como lo difiere el Tribunal Supremo en sentencia de 20 de Junio de 1868 aquella operación de contabilidad que tiene por objeto determinar con exactitud la situación de una casa, tanto en mercancías como en dinero efectivo y otros valores y fijar sus deudas, es decir, el activo y pasivo y su consiguiente diferencia; no presentado con la escritura de disolución el balance en esa forma al pedir la liquidación, no es posible equiparar a aquella operación la manifestación hecha en dicha escritura de que por el cual estado de los negocios desgraciados ajenos a la voluntad de los socios éstos han decidido disolver la Sociedad y adjudicar el exiguo activo social a un socio comanditario, en pago de su haber social, con la obligación de hacerse cargo de las reclamaciones contra la Sociedad que pudieran presentarse por los socios o por terceros, aceptando ese socio la cesión y subrogación y haciéndose constar que el activo ascendía era una cantidad determinada, puesto que todo ello es una mera relación de las partidas del activo, sin mencionar una sola de las del pasivo, con lo cual es imposible la comparación ni el hallar la diferencia en que estriba precisamente el balance, y la adjudicación

cación de esas partidas al comanditario, que es al propio tiempo acreedor de la Compañía, no sustituye el balance; por ello debe liquidarse la disolución al 1 por 100 del capital social. Sentencia del Tribunal Supremo de 4 de Abril de 1928 (*Gaceta* del 6 de Octubre de 1929).

Esta doctrina es perfectamente aplicable al Reglamento actual, cuyo artículo 19, número 15, párrafo 1.^o es idéntico al 13 del 18 del antiguo Reglamento comentado en la sentencia: únicamente se distinguen, y ello no afecta al caso discutido, en que el vigente Reglamento, en vez de aludir al derecho general de comprobación, especifica el medio especial de comprobación consistente en el derecho de exigir la presentación del balance para liquidar cuando el haber social líquido exceda del doble del capital nominal, en cuyo caso se liquida ese exceso al 0,50 por 100, precepto en verdad no demasiado claro, puesto que si no hay presentado balance se ignora cuál sea el haber líquido verdadero.

GABRIEL MAÑUECO.

Abogado del Estado.



Orbis. S.A.

MADRID. PI, MARGALL, 16

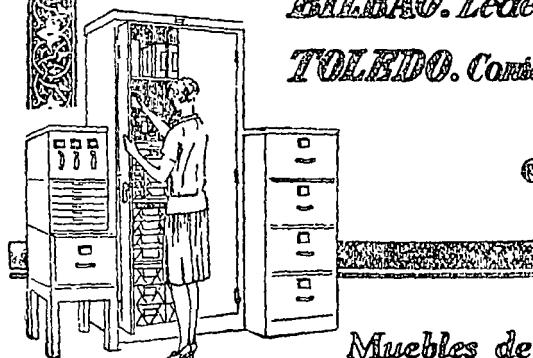
LA MEJOR
MAQUINA
DE
ESCRIBIR

BARCELONA. CLARIS, 5

SEVILLA. PI Y Margall, 25

BIERAO. Ledesma, 18

TOLEDO. Comercio, 14



Muebles de Acero
para Oficinas



Taller de reparaciones de máquinas
de escribir de todas las marcas