

El impuesto de Derechos reales

La Dirección general de lo Contencioso del Estado, vista la consulta elevada por el liquidador del impuesto de Derechos reales de Granollers sobre interpretación del párrafo 3.º del artículo 216 del Reglamento de 26 de Marzo de 1927 (texto refundido de 28 de Febrero del mismo año), ha acordado declarar, con carácter general, en Circular de 26 de Febrero último, lo siguiente :

“1.º Que, de conformidad con el párrafo último del artículo 216 del Reglamento de 26 de Marzo de 1927 para la aplicación de la ley de los impuestos de Derechos reales y sobre transmisiones de bienes, texto refundido de 26 de Febrero del mismo año, es improcedente la imposición de las multas que el mismo artículo establece cuando los contribuyentes, espontáneamente o a requerimiento de la administración, aporten alguno de los medios por los que, conforme al artículo 80, puede efectuarse la comprobación de valores, aun cuando el valor base de liquidación del impuesto se fije como resultado de la comprobación llevada a cabo por otro medio a cuya presentación no haya sido requerido el interesado.

2.º Que es suficiente la aportación de uno de los medios de comprobación enumerados en el citado artículo 80 del Reglamento, para que sea improcedente la imposición de responsabilidades ; y

3.º Que los liquidadores del impuesto no pueden exigir la presentación, como medio de comprobación, de las certificaciones de datos con referencia al Registro de la Propiedad que deban o puedan utilizarse como medio de comprobación de valores, sino que se han de expedir de oficio y en interés de la Hacienda pública.”

Con referencia a esta Circular, hemos de recordar que hace

próximamente un año se ha formulado ante el Comité de Consultas de la REVISTA CRÍTICA DE DERECHO INMOBILIARIO la siguiente consulta :

«Es presentada una escritura en la oficina liquidadora, en la que el liquidador tiene el criterio de comprobar (además de por los amillaramientos) por los precios medios de venta resultantes de los datos del Registro de la Propiedad o los precios de venta de bienes de naturaleza y circunstancias análogas a los que son objeto de la transmisión, imponiendo la multa del *artículo 216* del Reglamento del impuesto de Derechos reales de 26 de Marzo de 1927, cuando resulta aumento de valor por tal comprobación.

Conviene advertir que el liquidador no requiere a los interesados para que presenten la certificación del *párrafo 4.º del artículo 84 de dicho Reglamento*, e impone la multa alegando que el aumento de valores se ha obtenido por un elemento comprobatorio no facilitado por el interesado.

El interesado, al propio tiempo que la escritura, presenta una instancia al Registrador solicitando se le expida certificación en relación de los precios medios de venta de las fincas transmitidas o de otros bienes de naturaleza y circunstancias análogas, con objeto de presentarla, a fin de evitar la multa del artículo 216, pues seguramente, de la comprobación por dichos precios medios ha de resultar aumento de valor sobre el declarado y obtenido por el amillaramiento.

Se desea conocer la ilustrada opinión del Comité de Consultas de REVISTA CRÍTICA DE DERECHO INMOBILIARIO acerca de los siguientes extremos :

1.º El Registrador, ¿puede negarse a expedir la certificación que se le pide de los precios medios ?

2.º Caso de que haya de expedirla, se desea *un modelo de certificación*, para lo cual se mandan aparte los datos necesarios de las fincas..

3.º El liquidador, ¿puede imponer la multa del artículo 216 por resultar aumento de comprobación de la aplicación de los precios medios, si practica la liquidación antes de que se presente la certificación solicitada por los interesados ?

4.º El Liquidador, ¿debe requerir antes a los interesados para

que presenten la certificación de precios medios y sólo imponer la multa si no se le presenta?

5.^º Caso de expedirse la certificación pedida, ¿qué honorarios deben aplicarse de los señalados en los diversos números del Arancel de Registradores, que se refieren a las certificaciones y buscas?»

El dictamen del Comité, por lo que se refiere a los puntos tercero y cuarto, directamente enfocados en el acuerdo de la Dirección de lo Contencioso, decía a la letra:

«3.^º y 4.^º El Liquidador debe requerir a los interesados para que presenten los medios de comprobación y sólo procederá a imponer la multa correspondiente si ellos no los presentasen, y sólo entonces debería pedir los datos de oficio para el expediente de comprobación, verificar éste e imponer la multa si hay exceso punible, multa que es diferente de la de falta de presentación de documentos.

Fundamentos.—Los Liquidadores están facultados, por los artículos 86 y 124 del Reglamento, para reclamar toda clase de documentos a los interesados, y si éstos no los presentan en el plazo que aquéllos dicen, incurren, según el 215, en la multa de 25 a 100 pesetas.

Ahora bien, según el número tercero del artículo 216 del Reglamento, no se estima ocultación punible cuando el interesado facilite los elementos necesarios, según el Reglamento, para que la comprobación se verifique, o los presente al primer requerimiento de la Administración. Este párrafo es capital para resolver la consulta formulada. Porque su texto claramente dispone que la Administración no procede desde luego a imponer multas por falta de datos de la comprobación, sino que el primero que ha de hacer es requerir al particular para que los presente, y si éste no lo hace, le impondrá la multa del artículo 215 y procederá después a pedir de oficio esos datos, y aplicará las sanciones a que haya lugar. Por lo tanto, si el particular no se ha negado a facilitar datos para la comprobación, y, lejos de ello, ha procurado obtenerlos previamente para facilitarlos a la Administración misma, no ha lugar a que ésta le imponga multa de ninguna clase, fundada en la no presentación de esos datos que ella se niega a darle. Y, asimismo, es patente que el Liquidador no puede, ni hacer la comprobación

desde luego aplicando por sí los precios medios, ni negarse, al mismo tiempo, a expedir certificación de esos precios medios al particular, que la quiere precisamente para efectos comprobatorios.

Negar la certificación que el particular pide, y al mismo tiempo imponerle una multa utilizando los mismos datos que él pide para presentarlos, y que el propio liquidador no le ha dado, es algo que, como se ha dicho, no debe hacerse. Parece como si quisiera hacerle la forzosa para que necesariamente, y en contra de su voluntad, incurra en una sanción.

Precisamente lo contrario son los procedimientos en que se deben inspirar los funcionarios de la Hacienda, según normas dictadas para la Inspección de la Hacienda de 23 de Septiembre de 1927 (*Gaceta de 27* ídem).

En efecto, los Inspectores deben explicar al contribuyente lo que debe tributar, e invitarle a que se dé de alta en la clase debida, y sólo ante su negativa es cuando se sigue expediente de occultación o defraudación. Eso mismo dispone el artículo 216, número tercero del Reglamento del Impuesto.

Pero es más. Como antes hemos dicho, no consta si el contrato de transmisión de las fincas cuyo valor se va a comprobar es intervivos o *mortis causa*.

Si es intervivos, es precepto terminante del artículo 86 del Reglamento, que han de pedírselle, ante todo, los datos oportunos, que no tenía obligación de presentar con el documento liquidable; luego no se puede liquidar desde luego ni comprobar ni imponer multas, sino que hay que esperar a que presente los pedidos o los que crea necesarios, y uno de ellos puede ser el precio medio de venta. Y si lo hace al primer requerimiento, no hay multa, según el artículo 216.

Aun si se tratase de herencia, y al presentar el documento liquidable manifiesta espontáneamente que hay error en el obtenido por la capitalización del líquido imponible, y pide certificación de precios medios para deshacer ese error y poner el precio o valor verdadero, como la Administración, según el artículo 80, párrafo cuarto, puede valerse de cualquier medio comprobatorio y no por el orden que marca el segundo del mismo, lo lógico será ver si hay modos de comprobar, y como el de los precios medios, que

es el que propone el Liquidador es el que quiere facilitar el interesado, y para eso pide la certificación, tampoco puede estimarse que haya lugar a imposición de multa, si el valor que se acepte como definitivo y verdadero es el fijado por el precio medio, según el criterio que fija el artículo 216.

Es de observar que el valor medio a que se refiere el artículo 80 del Reglamento está fundado en los datos existentes en el Registro de la Propiedad; cuando esos datos se refieren a la misma finca, serán seguros y dignos de aceptación; pero si hacen relación a otras fincas del término municipal, comprendidas en diferentes partidas o pagos, serán muy inseguros, y en modo alguno podrá basarse en ellos una valoración fundada, pues las fincas varían de valor según su situación, linderos, orientación, clase de terreno, cercanía o lejanía del pueblo, de carretera, de ferrocarril, etcétera; habrá, pues, que acudir a otros medios reglamentarios y no deberá basarse la liquidación en ellos, por ser dudosos, acudiendo, si no hubiera otro medio, a la tasación pericial, como extraordinario.»

Recibida la Circular de la Dirección por el Registrador de la Propiedad y Liquidador del impuesto que había obtenido el dictamen de nuestro Comité, nos ha dirigido una carta en la que parece indicar que la interpretación de la Circular es opuesta a la contenida en el mismo dictamen, y nos pide se publique íntegramente este documento en el caso de que se publique la Circular.

En cuanto nos lo permite el espacio libre en este número, accedemos a su deseo, haciendo dos rectificaciones: la consulta no es la misma: la Dirección, en lo fundamental, no es opuesta a nuestro dictamen. La consulta a este Comité comprendía los cinco puntos expresados; la Dirección no se ocupa de los números primero, segundo, tercero y quinto, porque no se le había consultado acerca de ellos ni eran propios de su competencia, ya que se refieren al Registrador y no al Liquidador.

El caso no es el mismo, ni sus modalidades y accidentes tampoco, por cuanto el fin notorio de la consulta a este Comité era determinar si el Liquidador podía negarse o mostrar resistencia pasiva a expedir la certificación de precios solicitada expresamente por el particular, obtenerla él de oficio e imponer multa, si había diferencia de valor entre el declarado y el determinado por ese

medio, consultándose si podía imponer multa si pedida la aludida certificación por el contribuyente se liquidaba antes de que se presentara. Contra este criterio se pronunció el Comité en su dictamen.

Dada, además, la disyuntiva del párrafo último del artículo 216, de que es improcedente la multa si el contribuyente presenta espontáneamente o a *requerimiento de la Administración* el medio comprobatorio, entendió este Comité que procedía ese requerimiento, porque si nunca se ha de requerir a los interesados, holgaría del todo el segundo término de la disyuntiva.

En ese mismo sentido se inspira la Circular, como lo evidencian los razonamientos de sus tres primeros considerandos y los números primero y segundo de su parte dispositiva. La Circular, por otra parte, se refiere concretamente al caso de que se haya requerido al interesado para la presentación del medio comprobatorio que haya servido de base a la comprobación, y ese caso no era el sometido a consulta de este Comité.

Cierto es que el número tercero de la Circular dice que no se han de exigir a los interesados los medios de comprobación, sino expedirlos de oficio, y que este Comité, en el número cuarto de su dictamen, dijo que debía requerirse a los interesados para que presentasen los medios de comprobación, y si no lo hicieran, procederá imponer multa. La contradicción es más aparente que real. En primer término, lo que en el fondo se trataba en el dictamen del Comité es si procedía o no multa si no se expedían los documentos pedidos por los interesados; esa obligación de requerir era un mero accidente. En segundo, *requerir*, que es lo que dice el Comité, inspirándose en el último párrafo del artículo 216 y 124 del Reglamento, no es *exigir*, que es lo que dice la Circular: requerir es invitar, recordar, y si el Liquidador ha de cumplir el último párrafo del artículo 216 citado, ha de hacer el *primer requerimiento*: si los interesados lo atienden, no hay multa; si no lo atienden, la habrá. Eso es lo mismo que sostiene la Circular.

Las certificaciones no se han de *exigir*, como dice la Circular, cierto es, pero eso no quiere decir que no se *hayan de admitir si el particular las presenta*, ni que no se *hayan de expedir si él las pide* al Registrador por su cuenta, y ese era el caso consultado a este Comité.

La Circular se refiere, indudablemente, al caso en que los datos radiquen en el mismo Registro, cuyo titular sea el Liquidador encargado de la liquidación de que se trate; si se trata de otro Registro, o de un Abogado del Estado, estos tienen derecho y obligación de exigir las certificaciones de precios medios, si procediera, *sin perjuicio de admitirlas si el particular las presenta espontáneamente*, para lo cual éste ha de poder pedirlas. No hay, pues, tampoco esa supuesta contradicción, aparte de que sería en un punto secundario, porque el sentido del dictamen, bien claro es idéntico al de la Circular, que no procede imposición de una multa *ab-irato* por una omisión involuntaria o inconsciente, sino por la resistencia pasiva o negativa abierta a cumplir los deberes tributarios.

LA REDACCIÓN.