

Jurisprudencia contencioso-administrativa del impuesto de Derechos reales

XXXVII

Herencia condicional.—La institución de heredero hecha con las condiciones de que a éste le está prohibido enajenar o hipotecar los bienes, y de que a su muerte pasen éstos a sus descendientes legítimos con idéntica prohibición, y a la muerte de los últimos, a los biznietos del primer instituido que los adquirirán en pleno dominio y con libertad de disponer; y la de que si el primer heredero fallece sin hijos, heredarán, en pleno dominio, unos sobrinos segundos del testador, es una institución condicional subordinada a que al fallecer el instituido en primer término deje o no hijos, y debe liquidarse aplicando la legislación que rija al cumplirse esa condición, es decir, cuando fallece el heredero primitivo y no cuando muere el testador.

Las tres cuestiones que se suscitan son: Primera, si a la adquisición de la herencia por los sobrinos segundos del testador, que fueron los herederos definitivos por haber muerto el primer instituido sin hijos, deben aplicarse los tipos de la tarifa vigente al fallecer el testador, o los que rigen al fallecer dicho heredero primitivo. Segunda, si procede o no exigir el impuesto sobre el caudal relicto al adquirir la herencia los sustitutos, en razón a que la creación de éste fué posterior a la muerte del testador; y tercera, si procede o no exigir el impuesto por retiros obreros por esa adquisición.

Primera cuestión.—El causante estableció una sustitución fideicomisaria condicional, llamando, en primer término, al heredero, pero con la obligación de conservar los bienes y entregarlos a sus hijos o a los demás herederos si aquél fallece sin sucesión, dependiendo por ello la transmisión de los bienes a los sustitutos de que el nombrado primero tenga o no descendencia; es doctrina del Tribunal Supremo (Sentencias de 25 de Marzo de 1913 y 15 de Noviembre de 1917) que la sustitución de una persona para cuando otra fallezca sin sucesión, es condicional, porque su efectividad depende del acontecimiento posible, futuro e incierto, previsto por el testador, de que el instituido no tenga descendencia al morir y, por tanto, no nace el derecho del sustituto, ni puede ejercitarlo conforme a los artículos 799 del Código civil y siguientes, hasta que el acontecimiento ocurra; fallecido, pues, el testador, bajo testamento en que se hallaba la aludida institución, los herederos sustitutos no adquirieron más que una expectativa de derecho, no un derecho firme, lo cual no se verificó hasta que murió sin descendientes el heredero primero instituido, no consolidando hasta entonces su derecho, ni realizándose hasta ese momento la transmisión efectiva y real de los bienes; fallecido, pues, el heredero primero en 1926, la tarifa y reglamento entonces vigente son los aplicables, y no los que regían al morir el testador, ya que de otra suerte se aplicaría una tarifa que perdió su vigor antes de adquirir su derecho los herederos sustitutos; éstos sostenían la tesis de que la tarifa aplicable era la que regía al morir el causante, porque el heredero tuvo su título en el acto de fallecer éste, aunque su efectividad se hallase en suspenso, siendo las de 1926 aplicables a los actos posteriores y no a los anteriores a esa fecha; pero estas razones han de ser desestimadas, porque según acuerdo del Tribunal Central de 16 de Marzo de 1926 (véase REVISTA CRÍTICA de 1926, página 762), y sentencia del Tribunal Supremo, que lo confirmó, de 15 de Noviembre de 1927, si bien el artículo 52, en armonía con el 637 del Código civil, dispone que los derechos a la sucesión se entienden transmitidos desde el día de la muerte del causante, tal precepto no se opone a la interpretación expuesta, ni contradice el principio general de la legislación fiscal, contenido en el artículo 14 y disposición transitoria, primera del Real decreto-ley de 17 de Abril de 1926, y 6 de la ley de 28 de Febrero

de 1927, de que es aplicable en cada caso la tarifa vigente en la fecha en que tuvo plena realidad jurídica el hecho originario de la transmisión; la disposición transitoria segunda de la ley de 28 de Febrero de 1927, invocada por el reclamante, referente a la fecha de presentación a liquidar de los actos anteriores a 1 de Mayo de 1926, carece de aplicación, porque se trata de un acto sujeto a condición, que se ha hecho efectivo, no antes, sino después de 1926 (aunque el causante muriera antes), y, además, falta el requisito esencial de que la legislación fiscal actual sea distinta de la anterior, pues según la Sentencia de 15 de Noviembre de 1927, aquélla ha ratificado a ésta.

Segunda cuestión.—El impuesto del caudal relicto se creó por el Real decreto-ley de 27 de Abril de 1926 incorporado a la ley de 28 de Febrero de 1927; la disposición transitoria tercera determina que aquél no será de aplicación a las disposiciones causadas antes de 1 de Mayo de 1926, cualquiera que sea la fecha de su presentación; causada, pues, la herencia en 1913, en que murió el causante, no es de exigir dicho impuesto. La transmisión en 1926 a los herederos sustitutos por muerte del primer instituido no está sujeta a dicho impuesto, porque se trata de segunda transmisión, y aun en el supuesto de que en 1913 (al morir el causante) hubiera existido aquél, esta segunda transmisión no sería acto sujeto, según el artículo 253 del reglamento de 26 de Marzo de 1927, según el cual, cuando el testador establece sustituciones, el impuesto sobre el caudal relicto sólo se exige al morir aquél, precepto aplicable a los fideicomisos y herencia reservable.

Tercera cuestión.—Creado el impuesto para retiros obreros por el artículo 17 de la ley de 26 de Julio de 1922 y reglamentado por el 49 del Real decreto de 21 de Septiembre de 1922, según aquél, se exigirá por las herencias causadas después de 1 de Agosto de 1922, y sobre las anteriores presentadas fuera de plazo (artículo 237 del actual Reglamento), es evidente que tal impuesto no es aplicable ni exigible a una herencia causada en 1913, y presentada en plazo oportuno (al cumplirse la condición, aunque por efecto del cumplimiento de ésta los bienes sean recibidos por los herederos sustitutos definitivos en 1926). (Acuerdo del Tribunal Central de 1 de Mayo de 1928.) 37.

XXXVIII

Procedimiento.—La petición de datos a un interesado por un liquidador no es acto susceptible de ser reclamado administrativamente; sólo procede la reclamación económicoadministrativa cuando se gire una liquidación o se imponga una sanción.

El interesado reclamó directamente al Tribunal Económicoadministrativo provincial contra el acuerdo del liquidador, en que le pedía la valoración de una casa comprendida en una declaración de obra nueva, de la que se pedía la inscripción en el Registro, alegando que tal acto no estaba sujeto al impuesto, y que no quería consentir una actuación que podía prejuzgar tal sujeción.

El Tribunal fija la doctrina expuesta.—Según el artículo 1.º del Reglamento de 29 de Julio de 1924, se han de ejercer con absoluta separación las funciones *de gestión*, de las *de reclamación*, correspondiendo aquéllas a la Administración activa y éstas a los Tribunales Económico-administrativos, en sus diferentes esferas.

Según el artículo 149 del Reglamento del impuesto de 26 de Marzo de 1927, es función privativa de los liquidadores el examen de los documentos y la calificación jurídico-fiscal de los actos o contratos que deban contribuir o que se hallen exentos, y en consecuencia de ello les corresponde practicar las liquidaciones oportunas sin que puedan ser prejuzgados éstas por los Tribunales Económicoadministrativos encargados de resolver las reclamaciones, por que a estos únicamente les incumbe modificar, anular o confirmar las liquidaciones ya practicadas si a ellos se acude mediante **reclamación económico-administrativa** o por virtud de la facultad revisora que incumbe a la Dirección de lo Contencioso; asimismo el artículo 124 del Reglamento del impuesto, otorga a los liquidadores la facultad de reclamar documentos de los interesados para realizar las liquidaciones y éstos se hallan obligados a presentarlos bajo las sanciones establecidas; cumplido ese precepto por el liquidador, reclamando el valor de los terrenos y edificios a que se refería la escritura de obra nueva, no tienen los contribuyentes derecho a *entablar recurso alguno* contra tal medida, que sólo procedería

en el caso de haberles impuesto una responsabilidad o una sanción expresa y determinada ; por el contrario, según el artículo 200, párrafo 2.º, del Reglamento citado, son reclamables ante el Tribunal Económicoadministrativo competente, los actos administrativos de los liquidadores o Abogados del Estado, consistentes en las liquidaciones, imposición de multas o intereses de demora, comprobaciones o determinación de la base liquidable, precepto que, si bien es enunciativo y no limitativo, pudiendo comprenderse en él otros actos en que por circunstancias especiales o por la importancia y transcendencia del derecho discutido o del acuerdo previo a la liquidación o comprobación afecte intimamente al interés del particular, negándole un derecho o imponiéndole una obligación, es lo cierto que, mientras no concurren esas circunstancias hay que estimar que la providencia del liquidador al reclamar un documento, es de mero trámite y no constituye acto administrativo reclamable por no haberse llegado a girar la liquidación, a determinar la base liquidable ni a imponer una responsabilidad o sanción. (Acuerdo del Tribunal Central de 10 de Julio de 1928.) 108.

XXXIX

Comprobación. Es completamente reglamentario utilizar como medio de comprobación el precio con que figuran inscritas las fincas en el Registro de la Propiedad, pero no aceptado ese procedimiento por el interesado que pidió la tasación pericial, ha de realizarse ésta.

El liquidador no aceptó la capitalización del líquido imponible por ser muy bajo y fijó la base para liquidar por el señalado en la adjudicación de la finca inscrita en el Registro de la Propiedad a favor del causante ; los herederos impugnaron tal base alegando que la propiedad había sufrido depreciación, que la finca estaba ruinosa y que no se conformaban con la valoración expresada por exceder de la del líquido imponible, debiendo llegar, caso preciso, a la tasación pericial. *El Tribunal Central rechaza en parte y en parte admite el recurso.*

Según el artículo 74 del Reglamento de 1911 (aplicable al caso

aclarado por Real orden de 3 de Septiembre de 1921), no sólo es medio ordinario de comprobación el valor con que figuren en la última inscripción del Registro de la Propiedad, sino es obligatorio para los Registradores cuando se trate de fincas comprendidas en su Registro ; inscrita, pues, la finca en el Registro en que se practicó la liquidación por la nueva transmisión, inexcusablemente se había de señalar aquel valor ; pero no conformándose los interesados con él, es asimismo inexcusable acudir a la tasación pericial como medio extraordinario de comprobación, pues así lo preceptúa el artículo 75 en relación al 79 del mismo Reglamento, cuando lo piden los interesados. (Acuerdo del Tribunal Central de 10 de Julio de 1928.) 109.

XL

Personalidad de los liquidadores para reclamar. Competencia para liquidar. Aquellos la tienen para entablar reclamación si se anula indebidamente una liquidación por supuesta incompetencia del liquidador ; el liquidador del partido es competente para liquidar una partición de herencia hecha por el contador-partidor, adjudicando los bienes a los tres únicos herederos, en la que la mayor parte de los bienes radican en el partido, según la declaración del documento.

Muerto un causante se presentó la testamentaria a liquidar en una oficina de partido donde radicaba el mayor de los inmuebles hereditarios (el causante no había muerto allí) ; el liquidador estimó que tenía la competencia necesaria para liquidar y practicó las liquidaciones oportunas, previo los expedientes de comprobación que fué aprobado por la Abogacía del Estado. La Dirección de lo Contencioso declaró en 23 de Marzo de 1923 que la oficina liquidadora carecía de competencia para liquidar ; que la Abogacía del Estado debía ampliar el expediente de comprobación, y que el liquidador *debía devolver los honorarios percibidos que pertenecen al Tesoro público*. La Dirección se basó en que, según el artículo 28 del Reglamento de 1911, modificado por Real orden de 25 de Mayo de 1920, el liquidador era incompetente, pues el causante ni falleció dentro del partido ni el heredero era único ; que era un

error afirmar que las fincas radicaban en su mayor parte dentro del partido, atendiendo sólo al *valor declarado*, pues *el comprobado* demuestra que las mayores estaban fuera; y que habiendo errores en la capitalización de los valores extranjeros, rectificase la comprobación la Abogacía. Reclamó el liquidador, y el Tribunal de Hacienda le negó personalidad, e interpuesto *recurso contencioso-administrativo por el liquidador*, el *Tribunal Supremo* LE RECONOCE PERSONALIDAD, y revoca el fallo apelado.

Fundamentos.—Aprobadas la comprobación y la liquidación del liquidador por el Abogado del Estado, aquéllas se hicieron firmes, pues no reclamaron ni los interesados ni otro liquidador, según el artículo 99 del Reglamento, y por tanto la liquidación alcanzó plena eficacia para el Tesoro y para el liquidador.

El artículo 19 del Reglamento de 13 de Octubre de 1903—concordante con alguna variación con el 15, del de 29 de Julio de 1924—, determinan que pueden promover reclamaciones los interesados que están en pleno ejercicio de sus derechos civiles, y a tenor de este precepto, el liquidador ha de ser tenido como interesado y con derecho a ser parte en el expediente, puesto que, practicada la liquidación por él, en uso de las facultades que el Reglamento le reconoce, y devengados y percibidos los honorarios que en él se señalan, siendo esa liquidación reparada y dejada sin efecto por una supuesta incompetencia, es indudable que tiene personalidad y acción para impugnar la anulación sin que lo impida la relación de dependencia que por sus funciones de liquidador tenga con la Delegación de Hacienda y Dirección de lo Contencioso, por no podersele dar a tal dependencia un alcance que le prive de utilizar al liquidador los derechos que como tal le reconoce el Reglamento.

Las cuestiones de fondo, debatidas en el expediente son: 1.ª Aplicación del artículo 98 del Reglamento de 1911 y Real orden de 5 de Mayo de 1920 (artículo 104, número 5 del actual), referente a la competencia para liquidar y a la eficacia del documento descriptivo presentado al liquidador del partido, lo cual ha de estimarse en sentido afirmativo, ya que reúne todos los requisitos precisos por estar otorgado en el lugar de la presentación, estar firmado por el contador-partidor con facultades para ello y comprender todos los bienes de la herencia que se adjudicaba por terceras partes a los tres únicos herederos, y era por lo tanto una partición,

aunque se le llamase descriptivo de bienes, pues los documentos se les califica por su naturaleza, no por el nombre que se les da. 2.ª El valor de los bienes, para determinar la competencia, es el mayor que se obtenga por comprobación en los referentes al lugar de aquélla. 3.ª La vasijería fija de una bodega tiene carácter de inmueble, conforme al número 5.º del artículo 334 del Código civil, 45 del Reglamento y Sentencia de 11 de Abril de 1919. 6.ª Para determinar la competencia ha de apreciarse asimismo, según el artículo 82 del Reglamento del impuesto antiguo (88 del actual), el mayor valor entre el declarado y el comprobado, y siendo aquél superior en su partido, determinará que éste sea el competente.

Aparte de esto, la Dirección de lo Contencioso carece de facultades para iniciar y resolver de oficio competencias para liquidar entre liquidadores, pues sólo son de carácter general para la inspección de los servicios las que le asignan el artículo 131 del Reglamento del impuesto, 9 del Real decreto de 12 de Enero de 1915, 27 del Reglamento de 27 de Enero de 1920 y 30 de Abril de 1923, y lo único que puede es disponer que la oficina competente reclame los antecedentes para comprobar o liquidar o revisar la liquidación, promoviendo así la competencia, según resolvió la Sentencia del Tribunal Supremo de 17 de Enero de 1920, pues de otro modo quedarán incumplidos los artículos 26, 64, 56, 59, 71, 73 y otros del Reglamento de 13 de Octubre de 1903; por los razonamientos indicados, la liquidación es firme, y salvo en aquellos *extremos en que hubiese perjuicio al Tesoro*, referente a capitalización de valores extranjeros u otros puntos que pueden ser rectificadas en la forma apuntada, debe prevalecer, y sin que ello altere la competencia para liquidar. (Sentencia del Tribunal Supremo de 30 de Abril de 1927, *Gaceta* de 21 de Diciembre de 1918.)

XLI

Herencia. La liquidación de parte de una herencia que acrece a los coherederos (por haberse anulado, por sentencia firme, una hipoteca y venta que, infringiendo el testamento de la causante de quien proceden los bienes, realizó otro coheredero) ha de pagar por el parentesco entre la causante y los adquirentes, y

no a título oneroso, aun cuando el Tribunal ordenara a los adquirentes devolvieran al comprador, lo que éste había entregado al coheredero; no se trata de un retracto, ni de adjudicación para pago de deudas.

Caso.—Una testadora instituyó heredero a un sobrino, y para después de la muerte de éste, a los hijos del mismo sobrino, los cuales heredarían en la forma que dispusiera su padre, estableciendo aquélla la condición «*de que los sustitutos no podrían disponer de la herencia hasta cumplir los veinticinco años, y si alguno lo verificase, acrecerá su parte a los coherederos*». Uno de los sustitutos (a quien su padre transmitió al morir, en unión de sus hermanos, los bienes heredados de su tía) obtuvo, siendo menor de veinticinco años, un préstamo hipotecario, y vendió a carta de gracia su participación en las fincas adjudicadas a él; los coherederos consiguieron una sentencia judicial, por la cual se declaró: 1.º, que eran nulos los dos contratos de préstamo hipotecario y de venta a carta de gracia aludidos; 2.º, se dejó sin efecto el legado hecho a favor del heredero que los efectuó, por haber dispuesto aquél de los bienes antes de los veinticinco años, y su participación acreció a sus coherederos, conforme a lo dispuesto por la testadora; y 3.º, condenó al prestamista y comprador a que devolviese a los coherederos la participación que había comprado, y a estos últimos, a que le devolviesen a dicho prestamista el precio satisfecho. Presentada a liquidación, se giró por herencia, sobre la base del precio de la participación y por el tipo de 21 por 100, correspondiente al parentesco de los coherederos adquirentes con la testadora primitiva (su tía segunda). Los interesados pretendieron se liquidase como compraventa, por haber satisfecho el precio, o, en otro caso, que se aplicase el artículo 58 del Reglamento, referente a los retractos, o, finalmente, que fuese baja de la transmisión, como deuda, el precio abonado por la adquisición, según el artículo 101 del Reglamento.

El Tribunal Central rechaza la reclamación.

El título de adquisición por los coherederos es el testamento de la causante, con la condición, incluida en él y no cumplida por el coheredero, que por ello perdió su participación, y ésta acreció a los coherederos; tal fundamento fué el alegado en la demanda

y el adoptado para anular la venta por la Sentencia, la cual, en su parte dispositiva, declara que la participación acrecerá a los hermanos del menor de veinticinco años vendedor de la casa, *conforme* a lo dispuesto por la testadora; según el artículo 41 del Reglamento del impuesto, éste se exigirá en atencioín a la verdadera naturaleza del acto realizado, y definida la naturaleza del de que se trata en la Sentencia, a ella hay que atenerse; la obligación impuesta por la Sentencia de devolver el precio por los reclamantes, sea cualquiera su fundamento, no altera el título de adquisición que según la misma sentencia reconoce es el de herencia, ni convierte una adquisición a título lucrativo en otra a título oneroso ni es admisible que los derechos del Estado queden a merced de actos personales de los herederos; éstos tendrán, en todo caso, acción contra su hermano para recobrar el precio que abonan al comprador, y en ello nada tiene que ver la Hacienda; no es aplicable el artículo 58 del Reglamento por no tratarse de un retracto y por no poderse admitir otras exenciones que las reglamentarias; tampoco es admisible la invocación del artículo 101, ni la deducción de deuda del precio abonado o adjudicación para pago de deuda porque el título no es éste, sino el de herencia, y porque las deudas deducibles han de ser las que resulten contra el causante de la herencia, y aquí se trata de una obligación personal impuesta por sentencia a los coherederos adquirentes por consecuencia de actos realizados por su coheredero. (Acuerdo del Tribunal Central de 7 de Agosto de 1928.) 119.

XLII

Procedimiento. Presentada una instancia en plazo oportuno pidiendo el aplazamiento del ingreso de la liquidación practicada por no haber metálico en la herencia, debe resolverla, en pro o en contra, el Abogado del Estado, y no iniciarse el expediente de apremio, con imposición de multa, intereses de demora y gastos de procedimiento, todo lo cual es nulo en tanto no se resuelva aquella instancia.

La cuestión planteada es la que queda indicada en el epígrafe; la instancia que el interesado dirigió al Ministro de Hacienda protestando del apremio y exigiendo se le devolvieran las cantidades

por multa, demora y apremio, debía, en rigor, haber sido resuelta por el Delegado de Hacienda, según el artículo 137 de la Instrucción de 26 de Abril de 1900, pero, al efecto de evitar dilaciones, el Tribunal estudia el fondo del asunto constituido por el recurso de alzada interpuesto contra el fallo del Provincial, que negó dicha devolución; el artículo 133 del Reglamento del Impuesto autoriza a las Oficinas liquidadoras para aplazar por seis meses si en la herencia no hay inventariados metálico, muebles o valores de fácil realización y si se solicita antes de expirar el plazo reglamentario del pago; y según el 137 del mismo Reglamento, pedido el aplazamiento, se suspende el cobro del impuesto hasta la resolución de la solicitud, debiendo exigirse multa y demora si fuese denegada; acogido un contribuyente en tiempo y forma a esos preceptos, la Oficina liquidadora no podía abstenerse de resolver, en el sentido que creyera justo, a pretexto de que la petición ha de ir acompañada de las certificaciones a que se refiere el número segundo del artículo 135 del Reglamento de 26 de Marzo de 1927, porque tal artículo, base de la resolución del Tribunal Provincial, no es de aplicación al caso actual por referirse aquél al fraccionamiento del pago por anualidades, mientras el punto de que aquí se trata es el aplazamiento por seis meses, no pudiendo tampoco admitirse el criterio de que no se debió resolver la instancia ni siquiera negando la petición de aplazamiento, por no haberse aportado ciertos documentos, porque tal criterio pugna con las normas administrativas y mucho más habiendo un precepto según el que, solicitado el aplazamiento, se suspende el cobro hasta la resolución de la solicitud; iniciado, pues, el procedimiento de apremio antes de que surgiese la obligación de pagar el impuesto, por no haberse resuelto la instancia en que se pedía el aplazamiento, debe declararse la nulidad de todo lo actuado y la de las liquidaciones de multa y demora y dictarse por la Abogacía del Estado el acuerdo que proceda. (Acuerdo del Tribunal Central de 7 de Agosto de 1928.) 128.

GABRIEL MAÑUECO.

Abogado del Estado