

Jurisprudencia administrativa del impuesto de Derechos reales

I

Comprobación de valores, provisional y definitiva. Practicada la comprobación de valores para la liquidación provisional de una herencia, mediante los datos del amillaramiento; consentida aquella e ingresadas las sumas consiguientes a la liquidación girada, no es lícito a la Administración, cuando se pide la liquidación definitiva, instruir nuevo expediente de comprobación, basado en certificaciones del Catastro y del Registro, comprensivas de los datos de renta y venta en vigor al realizarse esta última liquidación, sino que debe fundarse exclusivamente en los que regían al fallecer el causante.

El impuesto recae sobre el verdadero valor de los bienes el día que se causó el acto o celebró el contrato, con deducción de las cargas que realmente disminuyan su valor, según los artículos 59 del antiguo Reglamento y el 60 del actual; y como la adquisición de los bienes hereditarios se efectúa, según el 657 del Código civil, el día del fallecimiento del causante, a ese día es preciso referir la comprobación; por lo que, giradas e ingresadas las liquidaciones provisionales, verificadas sobre la base de la comprobación efectuada por la Administración a virtud de los datos que entonces estimó oportunos, no puede utilizar, al realizar la definitiva, medios referentes al valor de los bienes en fecha distinta, aunque esa fecha sea la de la nueva comprobación, porque esos medios no revelan el valor en el momento de la transmisión here-

ditaria, y esa coincidencia de medios comprobatorios y de fecha de adquisición de los bienes no puede ser sustituida por apreciaciones e informes, por verídicos que sean; por lo tanto, deben utilizarse en la nueva comprobación definitiva los medios ordinarios, y en su caso el extraordinario, pero siempre referidos a la fecha del fallecimiento. (Acuerdo del Tribunal Central, 27 de Marzo de 1928.) 176.

II

La cesión del negocio mercantil de una Sociedad anónima (el de suministro de carbón en el caso actual) debe tributar como cesión de muebles, al 2,40 por 100, número 47 de la tarifa; la base, cuando en la escritura se estipula que la cesión se hace por el resultado de un balance de situación, en el que aparece que el valor del activo cedido era 359.367,44, y el pasivo, 73.367,44, debe ser la diferencia entre el activo y pasivo y no el precio nominal de la cesión; debe girarse liquidación para pago de deudas por el importe del pasivo; no puede rectificarse la base imponible que aparece en una escritura por otra adicional.

Según los artículos 61 y 88 del Reglamento del impuesto de Derechos reales, éste recae sobre el verdadero valor declarado si es mayor que el obtenido por comprobación, y no practicada ésta, la base impositiva no puede ser otra que la declaración de los interesados; pero en la escritura se consigna, además del precio de la cesión, un balance, practicado precisamente a los efectos de la misma, referente al sector social que se cedía y el valor atribuido en él a los bienes cedidos, descontado el pasivo, es el valor que los contratantes señalan al objeto transmitido, sin que la falta de coincidencia de ese valor con el precio altere su significado, por no ser necesaria tal coincidencia, que puede ser debida a circunstancias especiales, como la de ser el comprador socio de la Sociedad enajenante; no es admisible la alegación hecha en contrario de que los balances no son medio de comprobación, por no tratarse de un valor obtenido, sino de uno declarado por los interesados en la propia escritura, mediante el balance, y es improcedente la tasación pericial, porque el artículo 81 del Reglamento sólo

la autoriza cuando el interesado no acepta el valor de la comprobación; la rectificación de la base imponible por una escritura adicional no es admisible, porque equivaldría a reconocer a los contribuyentes la facultad de declarar un valor en la transmisión y otro en otra escritura, para aminorar la obligación tributaria; la liquidación de la adjudicación para pago de deudas es la Reglamentaria, según los párrafos 9.º del artículo 9.º, y 18 y 19 del 19, y 4.º del 24 del Reglamento. (Acuerdo del Tribunal Central de 8 de Noviembre de 1927.) 180.:

III

Adquisición de terreno para vía pública. Ensanche de Barcelona.

La adquisición de una finca por el Ayuntamiento para el Ensanche por oferta del propietario debe tributar al 0,50, número 23 de la tarifa, si en el momento de otorgarse la escritura concurren las circunstancias del artículo 39 del Reglamento, siendo improcedente discutir la causa onerosa o lucrativa del contrato, por estar determinada la especialidad del tipo por el fin de la adquisición y no por aquella causa.

El único punto a discutir es el concepto tributario, esto es, si la transmisión verificada en escritura pública por un particular al Ayuntamiento de un solar para el Ensanche, a cambio de unas obras de cerramiento que éste había de hacer, ha de calificarse como donación a extraños o como contrato de adquisición de terrenos para ensanche de la vía pública; las condiciones que según el artículo 39 del Reglamento han de concurrir para esto son: a), que el proyecto de ensanche esté definitivamente aprobado; b), que el terreno cedido sea necesario, conforme al proyecto; c), que la adquisición se verifique conforme a las disposiciones de expropiación forzosa, siendo procedente ésta, aun cuando deje materialmente de ejecutarse, porque la avenencia del expropiable la haga innecesaria, sin que entre esas condiciones aparezca el que la iniciativa de la cesión haya de proceder del Ayuntamiento y no del particular; concurriendo dichas condiciones en el momento del otorgamiento de la escritura, aun cuando no se dieran en el en que el cedente hizo la primera oferta al Ayun-

tamiento (fecha en la cual aun no estaba aprobado el proyecto, ni se sabía qué terrenos serían necesarios, como ya se sabía al otorgarse la escritura), están cumplidas las condiciones requeridas, toda vez que la adquisición del terreno se efectúa al otorgarse la escritura de compra, como la admitió la Oficina liquidadora al no imponer multa por demora de presentación; definido así el contrato y siendo aplicables el artículo 39 del Reglamento y 23 de la tarifa, es innecesario discutir si concurre causa onerosa o lucrativa, pues al contrario que en las adquisiciones para templos, el tipo de la tarifa se determina por el fin de la aplicación del terreno y no por el título de adquisición. (Acuerdo del Tribunal Central, 22 de Noviembre de 1927.) 181.

IV

- 1.º *Las adquisiciones benéficas sólo gozan del tipo especial del número 9 de la tarifa, si están hechas directamente a la Institución de beneficencia o instrucción, pero no si hay persona interpuesta, aunque ésta haya de aplicar los bienes a los fines de aquélla.* 2.º *La exención del caudal relicto a Institución de beneficencia sólo es admisible en el mismo caso anterior.*

La cuestión planteada es la de si la adquisición de bienes por el Presidente de la Asociación piadosa y caritativa de S. V. de P. debe disfrutar el tipo beneficioso del número 9, en relación al 27 de la tarifa de 28 de Enero de 1927, y en el 28 del Reglamento de 28 de Marzo de 1927, para las adquisiciones de bienes a título lucrativo a favor de Establecimientos de beneficencia, o el de la tarifa que corresponda, según el concepto de la adquisición; según dichos preceptos, tributarán por el tipo de herencia a favor de hijos legítimos o legitimados, no inferior al 2 por 100, las adquisiciones a título lucrativo que realicen los Establecimientos de beneficencia o instrucción de carácter privado o fundación particular, y si esas adquisiciones o transmisiones tienen lugar en favor de personas, asociaciones o sociedades y no de los Establecimientos mismos de beneficencia o instrucción, se aplicará el número de la tarifa correspondiente; por esta razón,

la cláusula testamentaria por la que se instituye heredero al Consejo general del C. de S. V. de P., que será representado, para todos los efectos de esta institución, por la persona que ejerce de Presidente del Consejo, sin que sea preciso la concurrencia de ninguna otra persona, o autoriza, si bien el importe de la herencia habrá de aplicarse exclusivamente a los fines de la citada Asociación, ha de interpretarse por su claro sentido, en el de que el instituido no es el Establecimiento, sino el Consejo general o, mejor, su Presidente, ya que se excluye en dicha cláusula a toda otra persona o autoridad, no produciéndose la transmisión de los bienes al Establecimiento directamente, como requieren los preceptos citados para disfrutar el tipo beneficioso, si no se adquieren por otras personas, aunque hayan de aplicarse a un fin benéfico, y por ello, el tipo aplicable es de concepto de herencia a favor de personas sin parentesco con el testador (número 38 de la tarifa); esta doctrina ha sido aplicada ya por Acuerdos de 7 de Octubre de 1924, 10 de Febrero de 1925, 7 de Diciembre de 1926, del Tribunal Central, y Sentencia del Tribunal Supremo de 19 de Junio de 1920. La exención en cuanto al caudal relicto sólo alcanza a las adquisiciones por el Establecimiento, directamente comprendidas en los números 8 y 9 de la tarifa, lo que aquí no ocurre, como queda dicho, y, por lo tanto, se halla sujeta esa transmisión al impuesto sobre aquél. (Acuerdo del Tribunal Central de 7 de Febrero de 1928.) 185.

V

Condonación.

Cumplidos los preceptos reglamentarios de los artículos 115 y 116 del Reglamento de 29 de Julio de 1924, y 232 del del Impuesto, ya que el interesado ha renunciado a interponer recurso contencioso-administrativo, así como a interponer el gubernativo de alzada, y el escrito ha sido presentado en el plazo de quince días, *procede la condonación de los dos tercios de la multa, si se alega en una compraventa de un buque que la escritura correspondiente se otorgó en el extranjero*, donde no se conocía el impuesto español, y después aquélla sufrió un extravío, demostrado con

cartas comerciales, no apareciendo, pues, mala fe. (Acuerdo del Tribunal Central de 22 de Noviembre de 1927.) 187.

VI

Reposición de negativa del Tribunal Central, de condonación de una multa.

Es inadmisibile el escrito en que se pide la reposición aludida, porque el artículo 117 del Reglamento de 29 de Julio de 1924 preceptúa que contra los acuerdos dictados sobre condonación de multas no se da recurso de ninguna clase. (Acuerdo del Tribunal Central de 22 de Abril de 1927.) 195.

VII

Sociedades. Si bien la modificación del objeto social mediante una escritura en que se estipula que la Sociedad «podrá dedicarse a cualquier clase de negocios comerciales e industriales», en vez de dedicarse a producir, adquirir y vender energía eléctrica o aprovecharla por sí misma en toda clase de usos industriales, que era el primitivo objeto social, puede envolver una alteración social sujeta al impuesto, la rectificación inmediata posterior de esa escritura por otra en que, antes de inscribir aquélla en el Registro mercantil, se hizo constar que la primera obedecía a un error de expresión, que no había tenido efecto en la realidad, evidencia que hubo el error alegado y no procede exigir el impuesto.

La cuestión planteada es la de si la adición de la cláusula primeramente transcrita en el epígrafe, a la consignada en segundo lugar, constituye o no una alteración o ampliación del objeto social, a los efectos del artículo 19, párrafo 14 del Reglamento del impuesto, y por tanto, si está sujeta al mismo la variación que se propone comprender en el objeto social fines distintos de los primitivos; es indudable que el fin social, después de la modificación, comprende todas las facultades y operaciones de las distintas cla-

ses en que por su índole divide el Código de Comercio a las sociedades, es decir, de las no atribuidas a la particular y limitada a que antes pertenecía la Sociedad, y por ello la modificación efectuada se halla comprendida en el artículo citado del Reglamento, según el cual se halla sujeta al impuesto la alteración que tiene por fin comprender en el objeto social facultades que no sean de las atribuidas a las sociedades de su clase por el Código; no obstante, la extraordinaria amplitud y generalidad de la modificación induce a suponer que la cláusula no corresponde a la intención de los otorgantes, y por el contrario obedece a un error de expresión rectificado espontáneamente por ellos mismos en la escritura posterior; así lo confirma el breve período que media del otorgamiento a la rectificación, ya que no es lógico que una sociedad disponga la preparación técnica requerida por tan amplia transformación, para inutilizarla a los dos meses, ni que renuncie a un desarrollo tan importante por razones tributarias, máxime siendo el tipo de imposición (0,50) muy reducido. Tiene, pues, derecho la Sociedad a que se anule la liquidación y se le devuelva lo pagado. (Acuerdo del Tribunal Central de 22 de Noviembre de 1927.) 189.

VIII

Comprobación de valores. La de los valores industriales comprendidos en la herencia se ha de hacer por el valor señalado en las certificaciones expedidas con relación a los datos de las Sociedades respectivas (de no cotizarse en Bolsa), y no por el valor nominal, no siendo preciso que las certificaciones se libren con relación a los libros de transferencia de la Sociedad, cuando son títulos al portador.

Ordenado por una Abogacía del Estado, al revisar una comprobación de valores verificada por una oficina liquidadora, que el valor de unas obligaciones hipotecarias y acciones industriales se liquidasen todas por sus valores nominales, fundándose en que las certificaciones aportadas al expediente no eran admisibles, según el artículo 64 del Reglamento, por no estar expedidas con relación a los libros de las respectivas sociedades, como sería pre-

ciso para que surtieran efectos legales, *interpuso reclamación económico-administrativa* el interesado, pidiendo que se admitiese como valor el que indicaba, según los razonamientos que hizo y aportando una certificación de un Ingeniero industrial; *el Tribunal Central* revoca el acuerdo apelado y formula la siguiente doctrina: Según el artículo 64 del Reglamento, en las transmisiones de efectos públicos e industriales sirve de base el valor efectivo, según la cotización en Bolsa, si hay cotización, y si no la del anterior inmediato que la hubiere dentro del trimestre precedente, y si los valores no se hubiesen cotizado en ese plazo, se liquidarán por el valor efectivo, según certificación de Agente de Cambio y Bolsa o Corredor de Comercio, o en último término, del Secretario de la entidad emisora, con el visto bueno del Presidente, que deberá presentar el interesado en la oficina liquidadora, pudiendo ésta, si tal presentación no se efectúa, liquidar sobre el valor nominal, sin perjuicio de la comprobación; este precepto envuelve una forma especial de comprobación aplicable a toda clase de valores públicos o privados, ya que no establece distinción alguna entre ellos, ni sería lógico que la hubiera; si no se siguiera ese criterio para comprobar los valores no cotizables en Bolsa, quedarían éstos sin la norma especial de comprobación que requiere su peculiar naturaleza, y de todas suertes nunca sería admisible aceptar el valor nominal de esos valores, sino que habrían de utilizarse los demás medios reglamentarios de comprobación, incluso el extraordinario de la tasación pericial; constituye suficiente garantía de la Administración que se certifique *con relación a los datos que posean las oficinas de la Sociedad, no siendo preciso, no constituyendo requisito indispensable* que las *certificaciones* se contraigan a las *transferencias inscritas* en los libros de la Compañía, bien se atienda a la naturaleza de los libros y su contenido, según los artículos 33 y 37 a 41 del Código de Comercio, bien a que el mismo sólo exige en el artículo 162 que se inscriban las *transmisiones de las acciones nominativas*, pero *no de las acciones u obligaciones al portador*, como se trataba en el caso expuesto; debe, pues, atenerse la Administración a las certificaciones aportadas o al valor declarado, si éste es mayor. (Acuerdo del Tribunal Central de 1.º de Mayo de 1928.) 174.

IX

Suministros. Exención.

No otorgado documento público ni privado para formalizar un contrato de venta de carbón u otras materias a la Administración pública, en que se fijasen las condiciones de adquisición, ha de estimarse verbal y exento, a tenor de los números 5 y 8 del artículo 3.º de la ley, no siendo los trámites preliminares seguidos por aquélla verdadero contrato, sino requisitos que ha de observar, por ser un organismo especial. (Acuerdos del Tribunal Económico Administrativo Central de 1.º de Enero de 1928.) 169, 170, 171, 172, 173, 177, 204.

X

Ocultación de valores. No existe ocultación y no procede exigir multa alguna si se presentan simultáneamente y antes de transcurrir el plazo de seis meses del fallecimiento del causante la escritura particional de los bienes de éste y la de disolución de una Sociedad de que formaba parte, aun cuando la adjudicación que en esta última se hizo a su heredero no constase en la primera.

Según los artículos 23, párrafo 7, de la ley, y 217 del Reglamento del impuesto, preceptúan que la ocultación de bienes se castigará con el 20 por 100 de las cuotas correspondientes al valor de los bienes ocultados, cuando sea descubierta, después de practicada la liquidación provisional y antes de vencer el plazo señalado para vencer la definitiva, y con una multa igual al 100 por 100 de las cuotas cuando se descubra después de practicada la liquidación provisional y de transcurrido el plazo para la definitiva, háyase o no verificado liquidación provisional; el descubrimiento de los bienes en el caso actual se efectuó por un acto espontáneo del contribuyente, presentando a liquidar, sin requerimiento previo, la escritura de disolución social el mismo día de la partición, y

antes de transcurrir el plazo de seis meses del fallecimiento del causante, y debiendo estimarse hecho, por tanto, el descubrimiento de la riqueza oculta en aquella fecha y no en el día en que la oficina liquidadora advirtió la presentación de la escritura de disolución de sociedad, porque la buena fe debe presidir todos los actos de la Administración y porque no puede quedar al azar o a la mayor o menor actividad del liquidador el descubrimiento de esa riqueza, pues ello contraría el sentido general de los preceptos legales, que hacen depender la multa de los actos de los interesados principalmente, en relación con la liquidación provisional o definitiva; es absolutamente obvio que cuando se practicó la liquidación definitiva el particular había presentado ya el documento por virtud del cual fué descubierta la ocultación, y por ello es improcedente imponer la multa que la ley y el Reglamento establecen para el caso de descubrirse la ocultación después de girada la liquidación definitiva; presentadas las dos escrituras antes de transcurrir los seis meses desde que falleció el causante, según lo señala el artículo 109, carecen de aplicación las multas de los 214 y 217, que sólo pueden serlo cuando hayan transcurrido los plazos señalados al efecto por aquél. (Acuerdo del Tribunal Central de 6 de Diciembre de 1927.) 192.

XI

La compra de material de telefonía y telegrafía adquirido por la Administración pública por gestión directa, sin más trámites que el pedido a la casa vendedora, el ofrecimiento de precio de ésta y la orden de adquisición, se halla exento, conforme a los números 5 y 8 del artículo 3.º de la ley del impuesto, ya que en el contrato únicamente se da la conformidad de la oferta de la cosa y del precio, según previene el artículo 1.445 del Código civil, y ya que, según los 24 y 48 del Reglamento, la venta de muebles requiere, para que devengue el impuesto, que consten en documento público o privado y ya, por último, que la compra verbal de mercaderías en sitios públicos esté exenta. (Acuerdo del Tribunal Central de 28 de Febrero de 1928.) 190.

XII

Adición a una comprobación provisional. La declaración de los interesados es base para la fijación de valores, y hecha aquélla en la provisional, admitiendo como propios del causante todos los declarados, y verificada de nuevo en la definitiva, ha de liquidarse sobre la base de los no coincidentes en ambas, y estimarse firme e irrectificable la provisional si no se ha pedido en tiempo hábil la definitiva. Las acciones industriales pagan sobre el capital desembolsado.

Caso.—Se presentó en 1919 a liquidación provisional una relación de valores mobiliarios, declarándolos el interesado como de la propiedad del causante, y verificada la comprobación y consentida, se giró e ingresó la cantidad correspondiente; *después del plazo legal* para la definitiva se presentó, en 1923, la escritura particional con una instancia en que se expresaba que los valores declarados en la provisional constituían la mitad de los depósitos indistintos existentes en la sucursal del Banco a nombre del causante y de otra persona que vivía, y dándose la circunstancia que parte de los valores coincidían en clase, serie y valor, con los contenidos en la declaración provisional, y otros no coincidían, *la oficina liquidadora formalizó un expediente de comprobación adicional, computando como parte de la declaración provisional ya liquidado los valores coincidentes, y girando liquidación por el resto comprobado.*

Los interesados alegaron que los valores de la provisional eran exactamente la mitad de los declarados para la liquidación definitiva, en la cual se incluyó no sólo esa mitad, sino la otra del cotitular del depósito; y pagado el impuesto por la mitad propia del causante en la liquidación provisional, no procedía exigirle de nuevo en la definitiva, y menos incluyendo en ella valores que no le pertenecían en realidad.

Doctrina.—Declarado por los interesados, al solicitar la liquidación provisional, que todos los valores que enumeraban eran propios del causante, no cabe rectificar la liquidación por la manifes-

tación posterior de los mismos, al pedir la definitiva de que sólo le pertenecía la mitad de los mismos: Primero, porque nadie puede volver contra sus propios actos; segundo, porque la liquidación provisional ha quedado firme, ya que la definitiva no se solicitó en el plazo oportuno, según los artículos 107 y 110; tercero, porque las declaraciones de los contribuyentes son uno de los medios legales para fijar la base liquidable, según el artículo 60 del Reglamento de 1911, reformado por el Real decreto de 6 de Septiembre de 1917 (61 del actual). Y, en consecuencia, procede estimar como base liquidable la totalidad de la declaración provisional y la mitad de los incluidos en la definitiva; pero deduciendo de ésta los valores que coinciden con los declarados en la provisional y girando liquidación sobre los no coincidentes en ambas, por no poderse computar ya liquidados estos valores; no puede aplicarse la presunción legal de copropiedad derivada del depósito indistinto, por estar causada la herencia antes del Real decreto de 21 de Septiembre de 1922, que estableció tal presunción, y porque ésta queda desvirtuada por la propia declaración de los interesados. Las acciones industriales deben valorarse por el capital desembolsado. (Acuerdo del Tribunal Central de 7 de Febrero de 1928.) 575.

XIII

Comprobación. Verificada ésta capitalizando al 5 por 100 el líquido imponible global con que figura un causante en un pueblo, no es posible rebajar de la base el líquido imponible que corresponda a ciertas fincas, a pretexto de haberse vendido antes de la muerte de aquél, cuando no consta que se haya entablado reclamación de agravios contra el líquido imponible antes de presentar los documentos a liquidar, ni aparece probado que esas fincas figuren amillaradas a nombre del causante.

Fijado el valor de los bienes hereditarios en expediente de comprobación en 35.000 pesetas, la Abogacía del Estado, al aprobarlo, lo elevó a 76.000 pesetas, disponiendo se girasen las liquidaciones complementarias de las primitivas: *el interesado reclamó, alegando que unas fincas que aparecían amillaradas a nombre del cau-*

sante no figuraban en la relación de bienes presentada para liquidar, por haberlas vendido en vida sus antepasados, y por ello debía rebajarse la parte de líquido imponible correspondiente a las mismas, para fijar la base de comprobación; que no procedía sumar al valor de la capitalización del líquido imponible de las fincas el de unos foros existentes en la herencia, porque éstos estaban comprendidos en aquéllos, y resultaba que los mismos bienes se comprobaban por dos medios, y se incluía dos veces su valor; y que tampoco se podía agregar a la base liquidable 5.000 pesetas, importe de un legado en metálico, incluido o aumentado a pretexto de que el testador legaba esa cantidad en tal forma, pues si había metálico se pagaría así, y si no, con otros bienes.

El Tribunal Provincial estimó la petición en cuanto al legado y la desestimó en todo lo demás. El interesado *reclamó* al Central *allanándose* a las demás peticiones, menos *en cuanto a la inclusión en la herencia de fincas vendidas* por una escritura pública antes de morir el causante. *La reclamación es desestimada también.*

Fundamentos.—No incluidas en la relación de bienes presentada para la liquidación definitiva, ni provisional, las fincas de que se trata, como propias del causante, es claro que no han sido objeto de comprobación, ni por ellas se ha exigido el impuesto, por no formar parte de la herencia, y no hay modo hábil de excluir lo que no se ha incluido; tampoco procede rebajar del líquido imponible con que el causante figura en el Ayuntamiento de X, el correspondiente a esas fincas, porque siendo el amillaramiento de riqueza territorial uno de los medios ordinarios y reglamentario de comprobación, pudiendo realizarse ésta, según el Reglamento (artículo 81 del antiguo), capitalizando el 5 por 100 de cada finca si están amillaradas separadamente, o el total líquido imponible si están englobadas, verificada la comprobación capitalizando *todo el que el causante* tenía asignado en el pueblo, el liquidador se ha ajustado a las disposiciones vigentes, y no se admite recurso, según el 79 (del antiguo Reglamento), a menos de justificar se ha interpuesto reclamación contra el amillaramiento antes de la presentación de los documentos a liquidar; por otra parte, no se ha demostrado que las fincas cuyo líquido imponible se pide se excluya, figuren amillaradas a nombre del causante, ni el líquido imponible de las mismas, ni que le pertenecieran a él, pues, vendi-

das por su madre antes de morir, naturalmente, es claro que, lógicamente, no puede presumirse estén amillaradas a nombre del causante. (Acuerdo del Tribunal Central de 28 de Febrero de 1928.) 13.

XIV

Legados.—1.º El del tercio de libre disposición hecho por una testadora a su hijo político, y no aceptado por éste, debe liquidarse, a virtud de esa renuncia, a nombre de la hija de la causante en concepto de herencia entre extraños, número 28 de la tarifa, al 27 por 100; y 2.º Además, debe girarse otra liquidación, *por caudal relicto*, sobre el importe del *tercio de libre disposición*, una vez deducida del mismo la cantidad reglamentaria de 2.000 pesetas.

El interesado declaró, al pedir la liquidación, que no había aceptado el legado, no por desatención, sino porque no había razones, según su conciencia, que lo justificaran; no existiendo, sin embargo, renuncia que supone aceptación previa en los casos del artículo 1.000 del Código civil, sino meramente no aceptación de legado, acto distinto del de renuncia, y no habiendo, por tanto, transmisión de bienes a favor de aquel que posteriormente alegó; y no siendo procedente la liquidación por la no aceptación del legado, no debe subsistir la del caudal relicto. (El liquidador dedujo del tercio libre las 2.000 pesetas reglamentarias para liquidar el caudal relicto, y obtenida la cuota del impuesto de éste fué rebajada esta dicha cuota del tercio libre, siendo la diferencia la base para liquidar el legado, girándose las dos liquidaciones indicadas en el epígrafe.)

El Tribunal Central rechaza la reclamación confirmando éstas.

Carece de fundamento la distinción entre no aceptación y repudiación de una herencia o legado, pues del contenido de los artículos 888, 889 y 890 del Código civil, en relación al 988 y siguientes, se infiere claramente que sólo caben dos situaciones, o sea la aceptación, *que a los efectos del impuesto se presume siempre*, y la de repudiación, renuncia o no admisión de herencia o legado,

ya que esas palabras se emplean en los artículos citados como sinónimas; según el artículo 997 del Código, la aceptación o repudiación, una vez hechas, son irrevocables, salvo los casos de impugnación que indica el mismo precepto, por lo cual, aceptada la herencia o legado, no pueden ser renunciadas, sino que será realizada esa nueva transmisión por donación, cesión, etcétera; por lo cual es inexacto que la renuncia suponga una previa aceptación, lo que es insostenible aún apoyándose en el artículo 1.000 del Código, puesto que al preceptuar se entiende aceptada la herencia en los casos que expresa no se refiere a la aceptación como acto formal anterior a la renuncia, sino a la presunción legal de que como efecto simultáneo a la renuncia se producen los efectos de la aceptación a favor de uno o más coherederos; según el artículo 31 del Reglamento, párrafo 10, y 2.º, párrafo 18, apartado segundo de la ley del Impuesto, la *renuncia gratuita y simple* en favor de todos los coherederos a quienes debe acrecer, según el número 3 del 1.000 del Código, *no constituye* acto sujeto al impuesto; pero en tal caso y en el análogo de renuncia de legados a favor de todos los herederos, los beneficiarios tributan, en cuanto a la parte renunciada, por la escala de herencia que debería pagar el renunciante, a no ser que por el parentesco del causante y beneficiado deban pagar por otro tipo mayor, precepto que es aplicable al caso expuesto, aunque por haber una sola heredera sea ésta la única beneficiada; respecto al *caudal relicto*, *no hay exención alguna* por los legados a favor de extraños, y, por el contrario, el artículo 255 del Reglamento aplicable, dispone que, en caso de renuncia simple del cónyuge supérstite, si han de heredar las personas del artículo 241, se aplicará la exención establecida en él, y en todos los demás casos de renuncia no se considerarán comprendidos los bienes objeto de la excepción, cualquiera que sea la persona que adquiera los bienes. (Acuerdo del Tribunal Central de 28 de Febrero de 1928.) 10.

XV

Comprobación. Verificada la de una finca por tasación pericial notificada al presentador del documento y aceptado por éste el

valor, al mismo ha de atenerse la Administración para efectuar la liquidación.

Declarado por un interesado que una finca *valía* 51.500 pesetas, y fijado por la Abogacía el 218.236 con que figuraba como *valor en venta por el Catastro*, se promovió reclamación por aquél, alegando que ese valor *había sido impugnado*, y pidiendo se acudiese a los demás medios ordinarios para comprobar, y, en último término, a la tasación pericial; el *Tribunal Provincial* desestimó *esa reclamación* y el interesado *reclamó al Central*; instruido entre tanto el expediente de tasación pericial, tasó la finca el tercer perito en discordia nombrado por el Juzgado, en 172.408,27 pesetas, y *notificada esa tasación* al presentador de los documentos, lo aceptó expresamente como base para liquidar.

El Tribunal declara: que verificada la notificación de la comprobación al presentador del documento, y aceptada la base por éste, surte iguales efectos e idéntica eficacia que si lo hubiese sido al interesado según el artículo 106 del Reglamento, por ser aquél mandatario de éste; por lo tanto, al interponerse el recurso de alzada contra la fijación de la base comprobatoria, era ya firme el acuerdo de fijación de valores, y, por lo tanto, irreformable, y en consecuencia, debe aceptarse como valor de la finca el obtenido por la peritación, consentido por el interesado, sin que haya que resolver sobre el empleo de los demás medios comprobatorios. (Acuerdo del Tribunal Central de 7 de Febrero de 1928.) 5.

XVI

Comprobación de una compraventa. Vendida una finca en 10.000 pesetas, verificada la comprobación por el liquido imponible dando un valor de 4.936, y según los datos del Registro de venta de un trozo de la misma anteriormente, de 24.683, éste es el que debería tomarse por base para liquidar; pero pedida por el interesado tasación pericial, es inexcusable atender al resultado de ésta ante todo.

El artículo 74 del antiguo Reglamento (80 del actual), y la Real orden de 3 de Septiembre de 1921, señalan como medio ordinario

de comprobación el precio que aparezca en la última inscripción de los mismos bienes en el Registro de la Propiedad, debiendo utilizar los Registradores-liquidadores ese medio, cuando se trate de fincas inscritas en el Registro de su cargo; por lo que, tratándose de una finca inscrita en el Registro donde corresponde realizar el pago del impuesto, y figurando en él una quinta de la finca con 4.936 pesetas, el precio total será el indicado, y el medio de comprobación utilizado, reglamentario; pero como el interesado no acepta el valor fijado por la Administración y pide, por el contrario, tasación pericial, es ineludible acceder a ésta, según los artículos 75 y 79 del antiguo Reglamento (81 y 85 del actual). (Acuerdo del Tribunal Central de 17 de Abril de 1928.) 24.

XVII

Primas a la navegación. Tienen carácter de subvenciones y deben tributar al 2,40 por 100 como muebles.

La Real orden de Hacienda de 22 de Noviembre de 1913, al resolver un expediente a solicitud de la Liga Marítima, declaró, con carácter general, de acuerdo con el Consejo de Estado, que las primas a la construcción naval y navegación, a que se refiere la ley de 14 de Junio de 1909, tienen el carácter de subvención y están sujetas al impuesto como muebles, porque las cantidades que satisface el Estado, llámense primas o subvenciones, no son sino un auxilio económico para fomento de la industria marítima, y eso la causa eficiente de todas las que se conceden; el antiguo Reglamento, sin distinguir, ordena, en su artículo 23, que tributen como muebles las subvenciones a favor de particulares o Empresas, y siendo idénticas a las de la ley de 1909 las del Real decreto de 21 de Agosto y Reglamento de 6 de Septiembre de 1925, ha de aplicarse igual criterio y estimarlas y liquidar las primas como subvenciones, conforme al artículo 24 del Reglamento de 26 de Marzo de 1927. (Acuerdo del Tribunal Central de 17 de Abril de 1928.) 20.

XVIII

Condonación. Moratoria.

Impuesta una multa por demora en la presentación de documentos, estando vigente la moratoria otorgada por el artículo 46 del Real decreto de 3 de Enero de 1928, no procede que el Tribunal Central resuelva acerca de la condonación solicitada por el contribuyente, sino que ha de decidir previamente el Delegado de Hacienda si le son o no aplicables los beneficios del citado Real decreto, sin perjuicio de resolver la instancia de condonación si no se relevase por aquél al reclamante de las sanciones impuestas. (Acuerdo del Tribunal Central de 28 de Febrero de 1928.) 31.

XIX

La rebaja artificiosa e inexacta del precio de una compraventa en la escritura pública realizada con intención de devengar menos impuesto de timbre y derechos reales de los debidos, constituye, no un delito de falsedad en documento público, sino una falta administrativa de defraudación, cuyas sanciones sólo pueden ser impuestas por las autoridades y mediante los procedimientos de este orden.

El profundo respeto que profesamos al Tribunal Supremo nos impide comentar esta sentencia, aunque bien lo requería: su doctrina, que no compartimos, nos parece peligrosa y perjudicial para el Estado. La Audiencia castigó el hecho probado de la simulación como delito de falsificación de documento público, comprendido en los artículos 314 número 4 y 315 del Código Penal y condenó a los otorgantes a ocho años de presidio mayor; *el Tribunal Supremo casa esa sentencia.*

Fundamentos.—Los artículos 220 y 222 de la ley del Timbre de 19 de Octubre de 1920 (e igual en la de 1926) y el 12 de la ley del impuesto de Derechos Reales de 1900 y 171 y 180, párrafos 5, 6 y 8

de su Reglamento 1911, castigan con multas administrativas las omisiones de timbres o las ocultaciones maliciosas de bienes o valores para el impuesto de Derechos Reales ; cuando las disposiciones citadas han querido reservar el castigo de los hechos relacionados con ambos impuestos a los Tribunales de justicia lo han declarado expresamente, por ejemplo : el artículo 271 de la ley del Timbre, en cuanto a los timbres usados, y los 142 y 143 respecto a las responsabilidades de los liquidadores del Impuesto ante los Tribunales ordinarios ; y por otra parte, conforme a los artículos 4 y 22 del Real decreto-ley de 27 de Mayo de 1926, todo lo referente a la penalidad sancionadora se regirá por las disposiciones referentes al impuesto de Derechos Reales y se castigará con multas de 1.000 a 10.000 pesetas algunas falsedades a que expresivamente se refiere, dirigidas a eludir el impuesto, y establece, por último, que las ocultaciones relativas al valor de los bienes, es decir, las simulaciones, ocultaciones o falacias encaminadas a disminuir las cuotas tributarias se castigan con multas de 20, 25 ó 50 por 100 de lo defraudado ; de donde se sigue : 1.º, que las defraudaciones de ambos impuestos no caen bajo el imperio del Código Penal, y 2.º, que la ocultación dolosa de bienes o valores para disminuir las cuotas exigibles constituyen infracciones sometidas a la represión sancionadora de leyes especiales y se hallan excluidas de las penas anejas a los delitos de falsificación previstos en el Derecho común ; y, por lo tanto, declarado probado por el Tribunal *à quo* que el propósito de los inculpados, al desfigurar el precio, fué defraudar al Estado abonando menor impuesto de Timbre y Derechos Reales, regidos entonces por las leyes de 1920 y 1900 citadas, que son las disposiciones especiales a que alude el artículo 7.º del Código Penal, no ha lugar a estimar existe delito público de falsificación por la simulación aludida. (Sentencia de la Sala segunda del Tribunal Supremo de 18 de Mayo de 1927.)

GABRIEL MAÑUECO.

Abogado del Estado.