

REVISTA CRÍTICA DE DERECHO INMOBILIARIO

Año III

Julio de 1927

Núm. 31 .

Las penalidades a la disminución de valor en los bienes declarados y a la ocultación de bienes en la ley de los Impuestos de Derechos Reales y transmisión de bienes, texto refundido de 28 de Febrero de 1927 y Reglamento para su aplicación de 26 de Marzo de 1927

A pesar del inofensivo título de texto refundido y reglamento para su aplicación, se han introducido en estas disposiciones importantes modificaciones en la materia enunciada, que la han convertido, al menos para nosotros, en un verdadero jeroglífico.

Examinemos en primer lugar la ocultación de bienes y luego la disminución de valor.

OCULTACIÓN DE BIENES

Rigen el párrafo 7.º del artículo 23 de la ley, que dice: «La ocultación de bienes se castigará con una multa igual al 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 solicitar la liquidación definitiva, y con una multa igual al 100 por 100 cuando se descubra después de practicada la liquidación provisional y de transcurrido el plazo reglamentario para la definitiva, o después de prac-

ticada ésta, se haya verificado o no liquidación provisional». Y el artículo 217 del Reglamento que dice :

«(1) La ocultación de bienes se castigará con una multa igual al 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 solicitar la liquidación definitiva.

(2) La ocultación de bienes se castigará con una multa igual al 100 por 100 de las cuotas correspondientes al valor de los bienes ocultados en los siguientes casos :

1.º Cuando se descubra después de practicada la liquidación provisional y de transcurrido el plazo reglamentario para la definitiva ; y

2.º Cuando se descubra después de practicada la liquidación definitiva, se haya verificado o no liquidación provisional.»

En la legislación anterior había multas del 20, del 30 y del 100 por 100, según los casos. Pero la multa del 100 por 100 (aunque pudiera inducir a confusión el párrafo último del art. 180 que la aplicaba sin distinguir que se tratase de investigación oficial o denuncia particular, o no) resultaba clarísimo de las expresadas palabras del párrafo 4.º del artículo 12 de la ley, que se aplicaba sólo a los casos de investigación oficial o denuncia particular.

Al transcribir ahora el precepto del citado párrafo 4.º del artículo 12 al 7.º del artículo 23, que arriba insertamos, se han suprimido las palabras «por investigación oficial o denuncia particular» y se habla, en general, de que se descubra la ocultación, sin especificar medio. ¿Puede ser éste la declaración del interesado? El Reglamento, como hemos visto, sigue exactamente a la ley.

Parece, por tanto, que al borrar las antiguas palabras y no distinguir ya, debe multarse con el 100 por 100 las ocultaciones que por cualquier medio se descubran después de practicada la liquidación definitiva o de transcurrido el plazo para la misma.

¿Y si no se aplicara la multa del 100 por 100 cuál se aplicaría? Porque en el antiguo Reglamento cuando por no haber denuncia ni investigación no procedía la multa del 100 se aplicaba, según el párrafo 2.º del artículo 180, la del 20 ó el 30. Pero hoy, si no se aplica la multa del 100 para la ocultación que se descubre por declaración del propio interesado, no encontramos ni en la ley ni

en el Reglamento multa que aplicar. Y creemos que esa ocultación merece multa por lo menos tanto como la presentación de documentos fuera de plazo. Y el párrafo 6.º del artículo 115 habla de responsabilidades «si se omitiere en la declaración provisional la mención de alguno de los bienes hereditarios», sin especificar ni remotamente que esa omisión deba averiguarse por investigación o denuncia.

De todos modos, la multa del 100 por 100 para la ocultación descubierta por declaración del interesado parece un castigo excesivo y manifiestamente contrario a los preceptos de la antigua ley que se dice no se ha hecho mas que refundir.

No hay duda ninguna de que la multa del 20 por 100 para la ocultación de bienes que se descubra después de la liquidación provisional y antes de vencer el plazo para solicitar la definitiva se aplica en todos los casos, es decir, aunque se descubra por declaración del interesado, porque para esta multa del 20 ni se distingue ahora, ni se distinguía en la legislación anterior, en que hasta era mayor, puesto que podía llegar a ser del 30 por 100.

DISMINUCIÓN DE VALOR EN LOS BIENES DECLARADOS

Pueden darse tres casos :

A) Disminución de valor que se descubra por la comprobación respecto de bienes que no hayan sido ya objeto de una comprobación.

B) Disminución de valor que se descubra por comprobación verificada después de transcurrido el plazo de presentación de documentos respecto de bienes que hayan sido ya objeto de una comprobación anterior por la misma transmisión.

C) Disminución de valor que se descubra por cualquier medio que no sea la comprobación.

Caso A) El artículo 180 del antiguo Reglamento decía en sus párrafos 5.º, 6.º y 7.º: «La ocultación maliciosa de valores en los bienes declarados que se demuestre por la comprobación se castigará con una multa equivalente al 20 por 100 de las cuotas correspondientes a la diferencia o aumento de valor obtenido en la comprobación.

Se entenderá que la comprobación de bienes es maliciosa cuando el resultado de la comprobación ofrezca un aumento en cuanto al valor de los bienes mayor del 25 por 100 del declarado por los interesados.

No se apreciará la ocultación maliciosa a los efectos del párrafo anterior cuando los interesados faciliten todos los elementos necesarios para que la comprobación se practique y acepten el valor que como resultado de ella fije la Administración. La ley (párrafo 3.º del artículo 12) estaba de acuerdo con el reglamento, aunque sin especificar lo que se entendía por ocultación maliciosa.

Creemos que se quería castigar la tentativa de fraude al Estado, tentativa que no se aprecia en el caso de que al mismo tiempo de declarar un valor inferior se acompañaban los elementos comprobatorios que habían de deshacer el engaño. Interpretábamos, pues, estas disposiciones, en el sentido de que si la ocultación se demostraba por un medio comprobatorio que el contribuyente presentaba (por ejemplo el recibo de contribución cuyo imponible capitalizado era mayor en más de un 25 por 100 al valor declarado), no incurría en multa. Y hasta tampoco incurriría en ella cuando si bien no lo presentó de buenas a primeras, reclamado por ser de esos elementos comprobatorios cuya presentación se exige siempre inexcusablemente al contribuyente, como es el certificado del líquido imponible o recibos de contribución para comprobar los inmuebles transmitidos por herencia, lo presenta entonces. Pero cuando la ocultación se descubre por un medio comprobatorio que el liquidador no deba siempre, y en todo caso, según la liquidación, exigir al contribuyente, ya porque lo obtenga el mismo sin intervención del interesado, ya porque podría darse por terminada la comprobación sin el empleo de ese medio comprobatorio, entonces se ve más clara y peligrosa la intención de defraudar y procede la multa. Son los casos de la comprobación por el precio del Registro de la Propiedad en la última transmisión (que no suministra el contribuyente, sino que lo averigua el liquidador), por los precios medios del mismo Registro, por capitalización del alquiler, etc.

Pero el acuerdo del Tribunal Central de 27 de Julio de 1926 (citado en el número de Noviembre de 1926 de la REVISTA CRÍTICA DE DERECHO INMOBILIARIO) echa abajo esas opiniones, pues se-

gún él «no hay ocultación de valores, aunque haya aumento de valor en la comprobación superior al 25 por 100, si no se ocultó en las declaraciones presentadas a liquidar finca alguna y se facilitaron los datos posibles a la administración, aceptando el mismo perito de esta para la tasación pericial y conformándose con ésta». Según esta sentencia, que nos parece completamente anómala, no sabríamos cuándo procedería la multa por ocultación de valor en los bienes.

Pero viene el Decreto-ley de 27 de Abril de 1926, y con posterioridad al caso resuelto por ese acuerdo, y por tanto sin que ya tal acuerdo haya de ser tenido en cuenta, introduce la siguiente modificación. Sin duda le parece abusiva y excesiva la disminución de valor en los bienes declarados y aumenta la penalidad en ésta como en otras defraudaciones. Y con ánimo de ampliar el ámbito de la aplicación de la pena, o tal vez mejor de afirmarlo y disipar dudas introduce una sola palabra, pero clara y categórica. «No se entenderá que hay ocultación, dice en el párrafo quinto de su artículo 22, cuando ésta se descubra por los antecedentes o medios de comprobación *espontáneamente* aportados por el mismo interesado».

El texto refundido de la ley de 28 de Febrero del corriente, mantiene también la palabra *espontáneamente*, diciendo en el párrafo quinto de su artículo 23: «No se estimará a los efectos prevenidos en los dos párrafos anteriores que existe ocultación de valores punible, cuando el interesado facilite *espontáneamente* los elementos necesarios según el Reglamento para que la comprobación se verifique».

Pero en abierta contradicción con este precepto dice el párrafo tercero del artículo 216 del Reglamento actual: «No se estimará a los efectos de este artículo que existe ocultación de valores punible cuando el interesado facilite los elementos necesarios según este Reglamento para que la comprobación se verifique *o los presente al primer requerimiento de la administración*».

Entre facilitarlos *espontáneamente*, o al primer requerimiento de la administración, media un abismo.

No vamos a alegar que un reglamento no puede derogar una ley. Creemos que debe aquí prevalecer el Reglamento, puesto que

se ve clara la intención de modificar la ley, y en el régimen actual no hay diferencia por su origen y razón de fuerza obligatoria entre leyes y reglamentos. Pero al menos, creemos que esa disposición del reglamento debe interpretarse restrictivamente por ir contra el principio claramente sentado por la ley. Por lo tanto, creemos que seguirá procediendo la multa cuando la disminución del valor se averigüe por un medio que no haya facilitado el contribuyente ni espontáneamente, ni al primer requerimiento, por la sencilla razón de que no se le ha requerido ni había por qué hacerlo, puesto que entonces cae dentro del ámbito de lo penado por la ley y no está protegido por la excepción del Reglamento (que hay que interpretar restrictivamente), ya que no ha presentado el medio comprobatorio al primer requerimiento. Tal es el caso del precio de la última transmisión en el Registro de la Propiedad, dato que el liquidador no debe ni puede reclamar al contribuyente. Y el de todos los medios comprobatorios que al alquilador no le son impuestos inexcusablemente y en cuya producción no es necesario que intervenga el interesado, sino que puede procurárselos el liquidador directamente, por ejemplo, los precios medios del registro de la propiedad (dato que no puede suministrar el contribuyente), la capitalización del alquiler, la tasación pericial, etc. Además, en estos medios comprobatorios concurre la circunstancia de que no son «elementos necesarios, según este Reglamento, para que la comprobación se verifique», cosa que parece exigirse para que desaparezca, al ser presentados por el contribuyente al primer requerimiento, la presunción de intención de defraudar y consiguiente penalidad. Claro está que si se trata, en cambio, por ejemplo, del certificado del líquido imponible, que el contribuyente debe presentar, no cabe dirigirse directamente a la alcaldía pidiéndolo, e imponer multa alegando que no se presentó ni espontáneamente ni al primer requerimiento, porque se debió requerir.

Caso B) Disminución del valor que se descubra por comprobación verificada después de transcurrido el plazo de presentación de documentos respecto de bienes que hayan sido ya objeto de una comprobación anterior por la misma transmisión.—¿ Se da alguna vez este caso en las Oficinas liquidadoras? ¿ Puede el liquidador de partido ampliar una comprobación ya hecha, hacer una segunda comprobación?

Aunque el párrafo 2.º del artículo 140 del Reglamento y el 4.º del mismo artículo limitan la revisión de los expedientes de comprobación de valores cuya aprobación incumba a las Oficinas liquidadoras de partido, a la Abogacía del Estado, y la de los demás a la Dirección de lo Contencioso, el número 3 del artículo 88 del Reglamento declara que cualquiera que sea el medio empleado para la comprobación podrá ésta ampliarse *por acuerdo del liquidador* o de la Abogacía del Estado, esta última en virtud de la facultad revisora que le concede el artículo 85, utilizando dentro del plazo de prescripción establecido en el artículo 82 los demás medios de comprobación señalados en el artículo 80.

Y aunque para solventar esa, aparente al menos, contradicción entre los artículos 88 y 140 podría decirse que la ampliación que permite el primero a los liquidadores se entiende en el curso mismo de la comprobación, antes de estar terminada, eso ya está dicho en el párrafo 4.º del artículo 80, y sería una interpretación violenta, porque tal ampliación se permite durante el larguísimo plazo de prescripción del artículo 82 y hay que suponer que durante ese plazo estará de sobra terminada la comprobación, sin que valga la pena de dedicar un precepto legal al improbable caso de que, con infracción de lo mandado y consiguiente responsabilidad, no sea así. Además, del acuerdo del Tribunal central, de 30 de Junio de 1925 (inserto en el número de Noviembre del mismo año en la REVISTA CRÍTICA DE DERECHO INMOBILIARIO), se deduce que, al menos en el caso de que practicada una liquidación provisional, se presenten los documentos correspondientes para practicar la definitiva, puede ampliarse la comprobación practicada para la provisional por acuerdo del liquidador y emplear nuevos medios de comprobación. Desde luego, creemos que puede ampliarse la comprobación en todos los casos en que se presenten documentos relativos a una herencia solicitando una nueva liquidación, aunque no sea la definitiva, por ejemplo, por faltar la declaración de herederos. Y hasta parece que el liquidador puede, *motu proprio*, sin que haya presentación de documentos, ampliar las comprobaciones de valores, puesto que la facultad que le concede el artículo 88, si bien parece estar desconocida en el 140, no está expresamente negada en ninguno.

Las disminuciones de valor de los bienes que se descubran en

estas segundas comprobaciones caen evidentemente en las mismas penalidades que las descubiertas en una primera comprobación, de que ya hemos hablado. Pero, además, en los casos en que esta segunda comprobación se verifique después de pasado el plazo para solicitar la liquidación definitiva, caen dentro del número primero del párrafo 2.º del repetido artículo 216 y merecen la multa del 20 ó del 100 por 100, puesto que este número habla en general de disminuciones de valores que se descubran, sin exigir que se descubran por medio que no sea la comprobación, y porque es natural que esas disminuciones descubiertas por la comprobación tengan, por lo menos, la misma penalidad que las descubiertas por declaración del interesado en las mismas circunstancias, puesto que en aquéllas sigue habiendo intención de defraudar y aquí ya no.

¿Debe tenerse en cuenta para las disminuciones de valores descubiertas en estas segundas comprobaciones, de que venimos hablando, el precepto del párrafo 3.º del artículo 216, o sea, no penarlas mas que cuando los medios de comprobación no han sido suministrados, ni espontáneamente ni al primer requerimiento de la Administración, por el interesado? La razón se resiste a admitirlo porque estas comprobaciones extemporáneas, que suceden a una en que se ha perjudicado al Estado, que se hacen fuera del plazo de presentación de documentos, parece que deben llevar multa con tanta razón al menos como los documentos presentados fuera de plazo, aunque el interesado suministre los elementos comprobatorios, y así ocurría antes merced al claro y categórico precepto del párrafo 2.º del artículo 180 del Reglamento, que imponía la misma multa que a la presentación de documentos fuera de plazo. Pero desaparecido ese precepto del actual Reglamento, y dada la generalidad con que está concebido el párrafo 3.º del artículo 216 al decir: «No se estimará a los efectos de este artículo que existe ocultación de valores punible cuando el interesado facilite los elementos necesarios, según este Reglamento, para que la comprobación se verifique...», puesto que «en este artículo» encajan todas las disminuciones de valor, ya que no hay otro dedicado a ellas, y puesto que estas disminuciones se descubren precisamente en «la comprobación», supuesto a que se refiere el párrafo transcrito, no nos atrevemos a opinar proceda la multa cuan-

do el interesado presente espontáneamente o al primer requerimiento de la Administración los elementos necesarios para la comprobación. Y más teniendo en cuenta el precepto restrictivo del artículo 213 del Reglamento. Pero esta interpretación puramente literal está en pugna con todo el espíritu de la ley y creemos que debe aclarar el punto la Dirección de lo Contencioso; porque, además, como vamos a ver inmediatamente, resulta que no procedería la multa en estos casos cuando hubiese presentación al primer requerimiento, y procedería, en cambio, en casos de menor gravedad cual son los casos en que, sin haber comprobación, se averigüe la disminución de valores por declaración espontánea del interesado.

Caso C) Disminución de valor que se descubra por cualquier medio que no sea la comprobación.—No se nos ocurre más medio de descubrir disminución de valor de bienes, fuera de comprobación, que la misma declaración de los interesados. Claro está que esa declaración puede ser directa, formulada con el fin de obtener una liquidación complementaria o definitiva de la ya practicada, o puede estar contenida de un modo más o menos claro y patente en un documento que no se presente para esas liquidaciones, o no se presente siquiera, y respecto del cual la Administración ejerce la acción investigadora o haya denuncia.

El derecho anterior estaba claro combinando los preceptos de los párrafos 4.º del artículo 12 de la ley y 2.º y último del 180 del Reglamento. Cuando la ocultación no se descubría por investigación oficial ni denuncia particular, multa del 20 al 30 por 100, según la demora. Cuando se descubría por investigación oficial o denuncia particular, si la disminución excedía del 10 por 100 del valor de los bienes, multa del 100 por 100; sino excedía la disminución del 10 por 100, la multa era del 20 ó del 30, como en el caso anterior. Hoy no se distingue ya, según haya investigación o denuncia o no; sólo se atiende a que se haya verificado la liquidación definitiva o haya transcurrido el plazo para ella o no, y a la importancia de la disminución. Rigen los siguientes preceptos del artículo 216 del Reglamento:

«(1) La disminución de valores en los bienes declarados se castigará con una multa igual al 20 por 100 de las cuotas correspondientes al aumento obtenido si éste representa más del 25

por 100 del declarado, sin exceder del 50, y con una multa igual al 50 por 100 de las referidas cuotas si el expresado aumento excediera de dicho 50 por 100, en los siguientes casos :

1.º ... (es el caso de disminución descubierta por comprobación.)

2.º Cuando dicha disminución se descubra por cualquier medio, después de practicada la liquidación provisional, y dentro del plazo de la definitiva.

(2) La disminución de valores en los bienes declarados se castigará con una multa igual al 20 por 100 de las cuotas correspondientes al aumento obtenido si éste no excediese del 10 por 100 del valor declarado, y con una igual al 100 por 100 de las indicadas cuotas si el aumento fuera superior al 10 por 100, en los siguientes casos :

1.º Cuando la disminución de valores se descubra después de practicada la liquidación provisional y transcurrido el plazo para solicitar la definitiva ; y

2.º Cuando se descubra después de practicada la liquidación definitiva, se haya practicado o no liquidación provisional.»

De estos preceptos parece deducirse que si transcurrido el plazo para solicitar la liquidación definitiva, o verificada ya ésta, se aumenta por una nueva declaración el valor de los bienes declarados para la provisional en más de un 10 por 100 debe aplicarse multa del 100 por 100, aunque no haya denuncia ni investigación, lo cual está en abierta contradicción con la legislación que se pretende refundir y es una penalidad excesiva.

Cierto que aplicando el párrafo 3.º del artículo 216 disminuirían muchísimo los casos de aplicación de multas. Pero ese párrafo 3.º habla de que no se aplicará la multa cuando el interesado facilite los elementos necesarios para que la *comprobación se verifique*, de modo que se refiere sólo a la disminución que se descubre en la comprobación. Y si no lo entendemos así, si creemos aplicable aquí dicho párrafo 3.º, resultará que la multa dependerá de un accidente fortuito, de un hecho superfluo del interesado. En efecto, practicada la liquidación provisional a base de la consiguiente comprobación, preséntase una declaración aumentando el

valor de los bienes considerablemente; si el interesado presenta los recibos de contribución, que son absolutamente innecesarios, podrá acogerse al indulto del párrafo 3.º y no tendrá multa; si no los presenta, por lo mismo que no son necesarios, no se los reclamará la Administración, y, por tanto, no habiendo presentado ni por sí ni al primer requerimiento de la Administración los elementos necesarios para la comprobación, no podrá acogerse a dicho indulto y se le aplicará la multa hasta del 100 por 100 a lo mejor. Esto es completamente absurdo.

De modo que, en resumen, acomodándose estrictamente a lo legislado, el indulto del párrafo 3.º del artículo 216 procederá en las disminuciones de valor del caso B y no en las del caso C. Y ello es incomprensible, puesto que es mucho más grave una falsedad en que se persiste (siquiera sea descubierta por elementos que espontáneamente o al primer requerimiento presenta el interesado) que una falsedad que noblemente se deshace.

Y, para terminar, una consideración final acerca de las multas por disminución de valor que se descubran fuera de comprobación. En particiones que se practiquen bastantes años después de fallecido el causante, especialmente si este falleció antes de la guerra europea, ha aumentado el valor de los bienes considerablemente, aunque éste sea un aumento ficticio, pues lo que ha ocurrido es que ha bajado el poder adquisitivo de nuestra moneda, y claro está que la partición se hace dando a los bienes el valor que tienen en la actualidad. De modo que, aunque en 1913 se declarase el verdadero valor de los bienes, al verificar la partición hoy, habrá que declarar casi siempre un valor que supere en bastante más del 10 por 100 al declarado en 1913. ¿Se aplicará entonces la multa del 100 por 100? Es completamente inmoral.

¿O se considerará que por ser el valor que se asigna a los bienes en las particiones el que tienen en el momento de hacerlas, y no el que tenían en el momento de fallecer el causante (que es el valor sujeto al impuesto), no se descubre nunca disminución de valor, aunque haya mucha diferencia entre el de la partición y el de la liquidación provisional y medie a lo mejor sólo un mes entre ésta y la práctica de la partición? Parece un criterio exagerado de respeto al contribuyente, dada la necesidad de la Hacienda de defenderse contra el fraude, luchando con armas desiguales, y no cree-

mos esté conforme este criterio con la práctica de las Oficinas liquidadoras.

En éste como en los demás puntos oscuros que hemos señalado se impone una aclaración. Y mucho nos alegraría que estas mal trazadas líneas contribuyesen a que compañeros de más saber y experiencia disipasen las dudas apuntadas.

JESÚS SALDAÑA.

Registrador de la Propiedad.