

Jurisprudencia administrativa del impuesto sobre Derechos reales

*Acuerdo del Tribunal Económico-administrativo Central de 24 de
Febrero de 1925.*

Liquidación de las dotales inestimadas y parafernales al fallecer el marido. Es preciso para liquidar al 0,25 la adjudicación que se justifique la aportación por cualquier medio y que aparezca que los bienes que se adjudican no son los aportados.

Fallecido un causante se giró entre otras una liquidación por sociedad conyugal número 67 de la tarifa al 0,25. Los interesados impugnaron las liquidaciones estimando excesivas las bases señaladas por el liquidador y atacando especialmente la indicada. La Delegación desestimó la reclamación basándose en que la alteración por el liquidador de las bases de los interesados se debía a ser inadmisibles reglamentariamente las cantidades consignadas en la partición referentes a los gastos de testamentaría en que no aparecían justificados los de entierro y última enfermedad y en que no habían sido *indentificados debidamente todos los bienes aportados por la viuda al matrimonio, sino sólo en parte, por lo cual, de los bienes dotales inestimados sólo se declaran exentos parte de ellos justificados con escritura anterior al matrimonio, y de los parafernales sólo se han deducido*, declarándolos exentos, la herencia materna de la viuda y la de una parienta de la misma justificados con las escritu-

ras participiales, *formando los restantes los bienes* — por haber sido *enagenados* y no constar ingresado su importe — a sociedad conyugal deben ser estimados como gananciales y no — aportaciones al matrimonio. Contra este fallo se interpuso recurso pidiendo el reconocimiento de las aportaciones de la viuda declaradas en el documento particional de la herencia del causante y la identificación de los bienes *entregados a la viuda en pago de sus aportaciones declarándoles en consecuencia exentos del impuesto de derechos reales*. El Tribunal Económico Central fija la siguiente doctrina. La cuestión discutida versa exclusivamente sobre las aportaciones de la viuda, de las cuales únicamente se reconocen en el acuerdo recurrido a los efectos de la liquidación una parte y el resto se estima como gananciales por no estar justificado sean aportaciones. Los preceptos aplicables son el apartado R del artículo 2.º de la ley, los artículos 5.º número 16, 6.º número 28 y el artículo 21 del Reglamento y el 67 de la tarifa.

Dichos preceptos sujetan únicamente al impuesto las aportaciones de la mujer en concepto de dote estimada y eximen las aportadas como dote inestimada, los parafernales y las aportaciones del marido a la sociedad conyugal; los mismos sujetan a 0,25 las adjudicaciones que a la disolución del matrimonio se hagan a la mujer por su dote estimada; y en cuanto a las adjudicaciones por su dote inestimada y parafernales se hallan exentas si la aportación al matrimonio se hizo por escritura pública conforme al artículo 1.321 (o en su caso del 1.324 del Código civil) antes del matrimonio o por título lucrativo después del matrimonio, siendo además preciso que la adjudicación se haga exactamente con los mismos bienes aportados, lo cual responde a la verdadera naturaleza jurídica de éstos, pues como los cónyuges conservan respecto de ellos la propiedad y solo se trasmite el usufructo a la Sociedad conyugal, si se devuelven los mismos bienes no ha habido adquisición de éstos. Si no concurren ambas circunstancias conjuntamente se ha de liquidar al 0,25, pero para determinar la aplicación de este tipo hay que estudiar: a), si se ha de acreditar que la aportación tuvo lugar; b), si se ha de probar esto conforme a los artículos 1.321 y 1.324 del Código civil, y c), si en el caso de hacerse el pago con bienes distintos ha de acreditarse que éstos han sustituido a los aportados o que no se ha extinguido el crédito de dotales parafernales o del marido en pago del que se adjudican. En cuanto a la cuestión a) no puede

admitirse como bastante la simple declaración de los interesados de que tuvo lugar la aportación, sino que se ha de probar, pues según el artículo 1.407 del Código civil se reputan gananciales los bienes del matrimonio mientras no se prueba pertenezcan privativamente a uno de los cónyuges : en cuanto a la *b*), basta cualquier justificación en derecho, no siendo preciso la de los artículos 1.321 o 1.324 del Código civil, pues éstos sólo los invoca el Reglamento para la exención ya mencionada y el Código mismo para las capitulaciones matrimoniales, pero no para las aportaciones, ya que según el artículo 1.315 de éste a falta de contrato se entiende celebrado bajo el régimen de gananciales, el cual supone determinación en su día de los bienes aportados : y en cuanto a la *c*), es una cuestión importante, que resuelta en sentido afirmativo obligaría a estimar dichos bienes, en las que se incluye las adquisiciones constante matrimonio a que se refiere el art. 1.396 del Código civil como gananciales y a liquidarlos al 0,40 en cuanto a la mitad del cónyuge superstite y en cuanto a la otra mitad liquidar la transmisión a los herederos y de éstos al viudo o viuda a cuyo favor figurase adjudicada la totalidad de los mismos ; pero como la ley y Reglamento del impuesto no establecen precepto alguno que haga distinción respecto de los bienes de que ahora se trata, ni fija condición previa para que se admita el concepto de la adjudicación hecha por los interesados, una vez acreditada la aportación, siempre precisa, en lo cual se acomoda a los preceptos fundamentales del Código civil contenidos en los artículos 1.381 y 1.421 a 1.424 ; y como si bien dentro del derecho civil no puede afirmarse que basta la justificación de la aportación de determinados bienes a la Sociedad conyugal para que se tenga en todo caso a su disolución un crédito contra la misma por ellos, si no existen los mismos bienes aportados o los que los han sustituido no sería prudente resolver a los efectos fiscales puntos delicados de derecho civil que afectan a la constitución de la familia no resueltos por el Código civil ni por la Jurisprudencia, tanto menos cuanto que la prueba de que los bienes adjudicados han sustituido a los aportados sería difícilísima muchas veces por la clase de bienes de que se trate o por su carácter negativo, por lo que a menos de sospecha fundada de fraude del impuesto no debe exigirse tal justificación. Y por todas estas razones se declara bien justificadas las aportaciones anteriores al matrimonio por las escrituras dotales : las posteriores por las de particiones de he-

rencia ; que se halla exento el pago de estas aportaciones hecho con los mismos bienes aportados y sujetas al 0,25 aquellas que se pagan con bienes diferentes sin admitir distinción entre los dotales y los parafernales, estimando en cuanto a éstos que por haber sido vendidos o transformados y no aparecer justificado el ingreso de su importe en la sociedad conyugal debe sumarse su importe a la herencia a los efectos del pago del impuesto.

Acuerdo del Tribunal de 10 de Febrero de 1925.—Beneficencia.—

Plazo para reclamar.—La adquisición de bienes por Comunidades religiosas y no por los establecimientos benéficos directamente tributa como herencia de extraños y no por beneficencia.—El plazo para reclamar se cuenta desde las liquidaciones definitivas.

Instituídos herederos de un testador los hermanos de éste, la Comunidad de Religiosas de San Vicente de Paúl, que se alberga en el Hospital de Calahorra, y la Comunidad de Hermanitas de ancianos desamparados de la misma ciudad ; determinando aquél que se harían tres partes, una para cada heredero, empleándose el capital de las Comunidades en las necesidades de las Comunidades de asilados y no en obras, giró la oficina liquidadora, entre otras, dos liquidaciones provisionales en concepto de herencia *número 37 c* de la tarifa al 23 por 100 a cargo de las Comunidades y otras dos liquidaciones por demora. Ingresadas todas fueron reclamadas por el contador testamentario para que se liquidase al 2 por 100 como beneficencia, y desestimada su petición por falta de personalidad y por ser reglamentarias aquéllas. Elevadas a definitivas las provisionales reclamaron las Superiores de los establecimientos con la misma solicitud alegando que éstos eran de Beneficencia y no cabía distinguir entre los mismos y las Comunidades que constituyen una entidad única ; citando las sentencias del Tribunal Supremo de 25 de Junio de 1912 y 22 de Abril de 1914. Desestimada la reclamación por la Delegación de Hacienda aquéllas interpusieron recurso, que no prospera, confirmando el Tribunal el acuerdo recurrido.

Doctrina.—Plazo para reclamar.

Dada la disposición del párrafo segundo del artículo 110 del reglamento de ser revisable la liquidación provisional al practicar la definitiva, ésta tiene sustantividad propia por ser un acto independiente reclamable conforme al artículo 166 de aquél; y como en la anterior reclamación no intervinieron las obligadas al pago, pues el expediente se tramitó antes de que los herederos se posesionasen de la herencia, es admisible y no extemporánea la reclamación contra definitiva. *Fondo del asunto*: No es aplicable el tipo privilegiado del número 9 de la tarifa para adquisiciones de los establecimientos de Beneficencia, por ser condición indispensable que el adquirente reuna la condición de tal establecimiento benéfico y que la adquisición la realice directamente éste sin interposición de ninguna persona, sociedad o asociación, pues así lo establece el último párrafo del artículo 27 del reglamento al determinar que en tal caso se aplique el número de la tarifa que corresponda según la adquisición, y en este caso concurre la primera condición por existir Reales órdenes de Gobernación en que se declara tales los indicados; pero no la segunda, a tenor del testamento, que a tenor del artículo 675 debe interpretarse literalmente; y tal doctrina está confirmada por sentencia del Tribunal Supremo en 19 de Junio de 1920 y por el Tribunal Económico Administrativo Central en 7 de Octubre de 1924.

Investigación.—Depósitos indistintos. — Presunciones. — Acuerdo del Tribunal Económico Administrativo Central de 10 de Febrero de 1925.—Doctrina.—La ley de reforma de 26 de Julio de 1922 no tiene efecto retroactivo.—Las presunciones, para producir efecto, han de ser fundadas.

Instrumentado expediente de investigación por un liquidador se demostró en él que en la sucursal del Banco de España de la capital existía en 23 de Enero de 1921 un depósito indistinto a nombre de un causante y de otra persona que fué retirado en 17 de Marzo de dicho año, después del fallecimiento de aquél ocurrido el 22 de

Enero de 1921, y se demostró igualmente que por sentencia dictada en juicio universal en 9 de Julio de 1921 se adjudicó a dicho causante la mitad de la herencia de otra persona. El liquidador giró las liquidaciones correspondientes a los herederos del causante por la mitad del depósito indistinto y la mitad de la herencia de la persona últimamente aludida, imponiendo como multa el 100 por 100 de las cuotas. Los herederos reclamaron alegando que la cancelación del depósito indistinto se efectuó un año antes de la reforma tributaria de 26 de Julio de 1922, la cual no tiene efecto retroactivo, y que en cuanto a la mitad de la herencia de la otra persona se pagó el impuesto en 1918 y la sentencia del juicio universal fué exigida por el Banco de España para devolver ciertos depósitos y rectificada en un acto de conciliación de 15 de septiembre de 1921, en el que se ratificó la partición hecha en 1918. *Desestimada esta reclamación* en primera instancia fué reproducida en apelación ante el Tribunal donde *prospera en todo*. *Fundamentos de derecho*. El Real decreto de 18 de Enero de 1910 que estableció la presunción *juris tantum* «a los efectos del impuesto» fué declarado en suspenso en 21 de Febrero de 1910 y así continuaba al fallecer el causante en 22 de Enero de 1921 y al ser retirado el depósito en Marzo siguiente, y aunque la presunción indicada fué restablecida por la ley de 26 de Julio de 1922 ésta no tiene efecto retroactivo; la liquidación de los bienes heredados por el causante de otra persona se fundó en otra presunción, y ésta no ofrece el enlace directo entre el hecho demostrado y el que se trata de deducir como lo exige el Código civil en su artículo 1.253, pues del hecho que el causante haya heredado en vida unos bienes de otra persona no se deduce que aquéllos formasen parte del caudal relictio por aquél ni mucho menos que caso de existir no hayan sido incluidos en el inventario del caudal.

Condonaciones.—Acuerdos del Tribunal Económico Administrativo Central de 10 de Febrero de 1925.

Se establece en estos fallos la siguiente doctrina: 1.º Es causa fundada, según el artículo 190 del Reglamento, que justifica la devolución de las dos terceras partes de las multas impuestas por demora de la presentación a liquidar una escritura de prórroga de

una sociedad otorgada en el extranjero, la necesidad de traducirla, legalizarla, traerla a España cuando está probado que fué presentada a los cuatro días de legalizada, lo cual demuestra no hubo intención de defraudar. 2.º La condonación sólo abraza las dos terceras partes de multa y no los intereses de demora, no condonable según los artículos 189 y 123, párrafo segundo. 3.º Si bien, en general, no es causa justificativa la ignorancia de la ley, el hecho de que las pensiones otorgadas por un Montepío de empleados de ferrocarriles están exentas, según el artículo 14 del reglamento, cuando son inferiores a 1.000 pesetas; el carácter benéfico de las mismas y de la Asociación indicada, y el acuerdo espontáneo, sin requerimiento alguno de dicha entidad de rectificar el error en que estaba de creerlas no sujetas al impuesto, solicitando la liquidación de todas desde su creación, aconsejan la condonación. 4.º Es requisito siempre indispensable, según el artículo 190 citado y el 115 del reglamento de 29 de Julio de 1924, que se haya hecho efectiva la liquidación principal y renuncia expresa del recurso contencioso administrativo.

Acuerdo del Tribunal de 10 de Marzo de 1925.—Sociedad conyugal.—Doctrina.—La justificación de las aportaciones del marido al ser liquidada la sociedad conyugal por muerte de la mujer puede ser efectuada por cualquier documento y no es indispensible los que exigen los artículos 1.321 o 1.324 del Código civil.

Desaprobada por la Abogacía del Estado en expediente de comprobación de valores practicada a la muerte de doña Victoria Rodríguez la baja admitida por el liquidador de 351.351 pesetas en concepto de bienes privativos del marido por estimar que aun cuando estaba demostrado por copias de escrituras públicas que dicha cantidad correspondía al precio en que fueron vendidos durante el matrimonio bienes inmuebles adquiridos por el marido antes de la celebración de aquél no estaba hecha esa demostración en forma reglamentaria conforme al artículo 21, párrafo segundo; 6, párrafo 28 del Reglamento de 20 de abril de 1911, que exigen que las aportaciones de bienes al matrimonio han de probarse por escritura de capitulaciones matrimoniales según los artículos 1.321

y 1.324 del Código civil, lo cual no ocurre aquí, reclamó el interesado, alegando que las disposiciones citadas no tenían el alcance que se las daba; fué desestimada su reclamación e interpuso recurso ante el Tribunal económico *que revoca el fallo apelado y ordena* que por la *oficina liquidadora se gire* liquidación por el número 67 de la tarifa, a 0,25 por 100 en concepto de adjudicación de bienes en pago de aportación al matrimonio sobre la suma expresada dando de baja ésta en el inventario de los bienes formulado al fallecer la causante. Fundamentos. Que la cuestión es la de si, para estimar realizada la aportación de bienes por el marido a la saciedad legal y para aplicar a la adjudicación de bienes en pago de aquélla al disolverse el matrimonio el tipo 0,25, según el núm. 67 de la tarifa y 31 del Reglamento, es necesario que conste en escritura de capitulaciones matrimoniales, según el Código civil, o tal requisito es indispensable sólo para aplicar la exención que el número 6 del artículo 28 del Reglamento, y 67 de la tarifa, establecen para las adjudicaciones en pago de aportaciones al matrimonio, hecha con los mismos bienes aportados; que el párrafo segundo, artículo 21 en relación al quinto, número 16; al sexto, número 28 del Reglamento y al 67 de la Tarifa, debe interpretarse en sentido de que al hablar de la prueba de las aportaciones se contrae a los casos de exención a que se refiere su último párrafo, ya que las demás disposiciones citadas aluden a dicha prueba, cuando se trata de adjudicaciones en pago de aportaciones sujetas al impuesto; que esto lo corrobora el que, sujetas al pago toda clase de adjudicaciones al disolverse el matrimonio, fuesen o no hechas con los mismos bienes por el Reglamento de 1900 sin mencionar los artículos 1.321 y 1.324 del Código civil éstos se citan por primera vez al establecerse en la ley de 29 de diciembre de 1910, al establecer por primera vez la exención de las adjudicaciones hechas con los mismos bienes aportados como requisito para ello y el Reglamento vigente sólo ha desarrollado el precepto de 1910, conservando en lo demás las disposiciones de 1900; y, por lo tanto, acreditado mediante escrituras públicas, aunque no existan capitulaciones matrimoniales que el marido adquirió antes del matrimonio, bienes que vendió durante éste, debe su importe ser baja del caudal inventariado en concepto de privativos de aquél, estimando esto probado con dichas escrituras y liquidarse conforme al número 67, al 0,25 por 100 como adjudicación en pago de aportaciones hecha con bienes

nes distintos de los aportados, sin que sea preciso que la aportación conste en las capitulaciones a que aluden los artículos 1.321 y 1.324 del Código civil, por no tratarse de eximir del impuesto aquella adjudicación.

Acuerdo del Tribunal Económico Central de 10 de marzo de 1925.

Denuncia de ocultación.—Doctrina.—Si los hechos son ciertos, aunque los conozca la Hacienda debe devolverse íntegramente el depósito al denunciante.

Denunciado por un particular que se había cometido ocultación a los efectos del impuesto de la transmisión realizada a favor de unos señores de un contrato de reconocimiento de deuda, hecho por un tercero por el importe que el Estado estaba condenado a pagar a este tercero y por la transmisión hereditaria hecha a favor de aquellos mismos señores por su causante del mismo crédito mencionado, y exigido que prestase el denunciante una fianza de 9.578 pesetas, fué desestimada la denuncia en cuanto al primer extremo, admitida en cuanto a un reconocimiento de deuda de 150.000 pesetas, ingresándose parte de la fianza en el Tesoro y devolviendo otra parte al denunciante; recurrido este acuerdo ante el delegado de Hacienda, lo reforma, acordando resolver sólo parte de la fianza, y apelado por el denunciante ante el Tribunal Central, éste declara que procede confirmar el acuerdo apelado, excepto en cuanto al depósito que debe ser devuelto íntegramente a aquél. Se basa el Tribunal en que la transmisión del crédito contra el Estado, primer punto denunciado, era ya conocida de la administración y fué objeto de liquidación ya, siendo por ello aplicable el párrafo segundo del artículo 153 del Reglamento del Impuesto; que en el mismo caso se encuentra la transmisión hereditaria de dicho crédito por el causante a favor de los denunciados, hasta tal punto, que esa transmisión se liquidó ya por la oficina liquidadora; que esa transmisión hereditaria no podía liquidarse, sino aplazarla hasta que la Hacienda pública se halle en posesión de los recursos para cumplir la sentencia del Tribunal Supremo, que la obliga al pago; y que no puede estimarse que la denuncia no sea cierta por cuanto las transmisiones se hicieron, si bien la Hacienda tenía ya noticias de ellas, por lo cual no es de aplicación el párrafo segundo del ar-

título 12 de la ley de 28 de diciembre de 1908, según el que cuando no es cierta la denuncia se ingresa en firme el depósito en el Tesoro, y, por lo tanto, debe devolverse el importe de éste al denunciante, previa deducción de los gastos originados por la denuncia.

Acuerdo de 10 de marzo de 1925.—Renuncia de usufructo.—Prescripción de derechos.—La institución de herederos a los hermanos de la testadora para cuando fallezca el viudo usufructuario es en plena propiedad condicional: no cabe prescripción del impuesto en tanto no se cumpla la condición (muerte del viudo).—Si éste renuncia el usufructo a favor de aquéllos hace una cesión de usufructo a título gratuito liquidable como tal.

En 1907 falleció doña Ana María Galdón, bajo testamento en que inscribe heredero usufructuario a su esposo D. Luis Sagra disponiendo que al fallecer éste los bienes pasarían a cuatro hermanos de aquélla, y en su defecto, a sus descendientes, si bien tres de aquéllos recibirían su parte en plena propiedad, y el cuarto en usufructo, siendo la nuda propiedad de la parte de éste para sus hijos. En 1907 se solicitó liquidación provisional que se hizo por liquidación de sociedad conyugal y usufructo del viudo sin mencionar la nuda propiedad; y en 1908 se otorgó la escritura pública de partición, que fué presentada al liquidador, el cual elevó a definitiva la liquidación provisional. Por escritura de 10 de marzo de 1923, el viudo, D. Luis Sagra, renunció al usufructo, y al día siguiente, 21, los herederos nombrados por doña Ana María para después del fallecimiento del usufructuario D. Luis, otorgaron escritura pública de partición de herencia de aquella señora. Presentada esta escritura a liquidar, la oficina liquidadora giró las liquidaciones correspondientes por renuncia del usufructuario y además otras cinco en concepto de herederos de la nuda propiedad de doña Ana María con multa e interés de demora. Contra estas últimas reclamaron los herederos, alegando la prescripción del derecho de la Administración a revisar la liquidación provisional girada en 1909 y a liquidar la nuda propiedad de los bienes de doña Ana María, fallecida en 1907. La Delegación de

Hacienda *desestimó* la declaración, porque las liquidaciones impugnadas tenían carácter de definitivas, respecto de la provisional de 1909, y según el artículo 110 del Reglamento, el plazo debía contarse desde dicha liquidación y no desde la muerte de la causante.

Interpuesto recurso, el Tribunal *anula* todas las liquidaciones practicadas con motivo de la escritura de 21 de marzo de 1923, y ordena se gire *liquidación por cesión gratuita del usufructo*, según el grado de parentesco entre el cedente y los cessionarios, consignando nota en el documento de la obligación de presentarse de nuevo al fallecer D. Luis Galdón, para liquidar la herencia de doña Ana María.

Fundamentos legales. Es inadmisible el fallo de la Delegación de Hacienda porque las liquidaciones recurridas no son definitivas respecto de la provisional practicada en 1909, pues ya entonces se presentó escritura pública para convertirlas en definitivas y las actuales no se refieren a los conceptos liquidados entonces provisionales, sino a otros por nuda propiedad que no fueron objeto de liquidación alguna: la causante instituyó por herederos de sus bienes a sus hermanos cuando falleciera su esposo D. Luis, y con la condición de que vivieran al ocurrir la muerte de éste, pues en otro caso su porción era para los hijos de aquéllos; y, por lo tanto, al fallecer la testadora no adquirieron los hermanos la nuda propiedad y era imposible entonces ni ahora girar la liquidación por la nuda propiedad que no se adquirió; que lo que los hermanos adquieren es la *plena propiedad*, pero cuando fallezca D. Luis, y por lo tanto, al renunciar éste al usufructo con el fin de que los supuestos nudo propietarios consoliden la plena propiedad, no hay transmisión de nuda propiedad, sino una cesión de usufructo a título gratuito, que debe liquidarse conforme al artículo 28 del Reglamento, según el grado de parentesco entre el cedente y los cessionarios.

Revisión de la comprobación de valores y liquidaciones giradas simultáneamente con multa.—Acuerdo del Tribunal Económico Central de 10 de marzo de 1925.—La Abogacía del Estado está autorizada para revisar la comprobación de valores hecha por un liquidador, no siendo impugnable la aprobación por haberse promovido un juicio de testamentaría si esto fué posterior a los plazos de presentación del documento.—La comprobación es procedente conforme a cualquiera de los procedimientos que señala el artículo 74 del Reglamento.—Sin estar resueltas las reclamaciones referentes a la comprobación no procede girar simultáneamente las liquidaciones del impuesto.

Verificada la comprobación de valores de una herencia por un liquidador y revisada aquélla por la Abogacía del Estado, fijando como base liquidable un valor superior en más de diez veces al declarado, se ordenó a la oficina liquidadora girase las liquidaciones complementarias sobre la nueva base. Notificado este acuerdo, los interesados pidieron la nulidad del acuerdo de comprobación y de las nuevas liquidaciones por haberse incoado después de la liquidación provisional de la herencia juicio necesario de testamentaría, lo cual suspendía los plazos conforme al Reglamento, alegándose, además, la infracción del artículo 113, párrafo segundo del Reglamento; la del 74 por no ajustarse a él los precios medios utilizados como comprobación, ser improcedente la multa impuesta de 100 por 100 por estar en suspenso los plazos y que hubo infracción, también, del artículo 40 del Reglamento de Procedimiento. Otros interesados alegaron también, oponiéndose a la exacción de las liquidaciones, que según los artículos 113 y 83 en los casos de comprobación no pueden girarse las liquidaciones por el valor señalado en ella hasta que transcurran los quince días para apelar, lo que no había ocurrido aquí, y que cuando se justifique haber interpuesto apelación contra la comprobación se giran aquéllas sobre lo declarado, sin perjuicio de practicar las complementarias, resuelto el expediente de comprobación. *Desestimada la reclamación por la Delegación de Hacienda*, salvo en cuanto a la multa de los últimos reclamantes aludidos, que se rebajaba del 100 al 30 por haber

iniciado el juicio de testamentaría antes de terminar el plazo de presentación de documentos y haberlos presentados ellos en tiempo oportuno (lo que no ocurre respecto a los demás) y haberse descubierto la comprobación de valores después de hecha la liquidación provisional apelaron los interesados y el *Tribunal Económico Central* resuelve rechazar la apelación en cuanto se refiere a la *facultad* de revisión de valores por la Administración, y en cuanto a los medios de comprobación ; admitirla en cuanto no es reglamentario, que mientras esté pendiente recurso de alzada referente a la comprobación se giren liquidaciones sobre la nueva base aún no aprobado definitiva ; y declarar que, anuladas las liquidaciones por el motivo anterior, no ha lugar a tratar si las multas han de ser del 30 ó del 100 por 100, según el artículo 180 del Reglamento. *Fundamentos legales.*—En cuanto al *primer extremo* es facultad expresa de las Abogacías del Estado practicar la revisión de las comprobaciones de valores, verificadas por los liquidadores de los partidos, según los artículos 126 y 79, párrafo segundo, en los casos en que por su cuantía corresponda a éstos practicarla, sin que sea obstáculo la promoción de juicio de testamentaría, pues según el artículo 106 éste no suspende los plazos ni impide a la Administración girar y exigir las liquidaciones si el litigio se promueve después de los reglamentarios de presentación ; que entre los medios de comprobación del artículo 74 está incluido el precio medio de venta, según los datos de Registro, y para que no hubiera prevalecido era preciso que según el párrafo quinto del artículo 89, que los interesados hubiesen aportado la justificación de su impugnación o propuesto la prueba del precio que ellos fijan, incluso la tasación, no bastando la negativa vaga del precio ni la de la revisión, tanto menos cuanto que en el juicio de testamentaría, elevaron ellos mismos el precio notablemente en relación al declarado para el impuesto. En cuanto al *segundo extremo*, que conforme a los artículos 113, párrafo primero del 83 y quinto del 79 del Reglamento, es exacto que si la comprobación se fija por uno de los medios *contra los que se admite recurso*, no se practica liquidación hasta después de los quince días que hay para apelar y justificado haber interpuesto recurso, se practica una liquidación provisional por los valores declarados, sin perjuicio de girar la complementaria, si procede resuelto el recurso, constituyendo un acto administrativo la revisión de la comprobación que debe ser notificada a los

interesados y contra lo que se puede formular reclamación económico-administrativa, por lo que es evidente que la *oficina liquidadora* no pudo practicar las liquidaciones reclamadas en tanto no estuviese fallado en firme el recurso entablado contra la revisión del expediente de comprobación, por lo cual deben anularse aquéllas, incluso para evitar la posibilidad de que los contribuyentes incurrián en mora o en sanciones por haberse aplazado el pago, pues tal aplazamiento, si las liquidaciones fueran procedentes, sería antirreglamentario y tales liquidaciones no pueden consolidarse por el transcurso de tiempo. *En cuanto* al tercer extremo, o sea las multas, declarado nulo el *acto administrativo* de práctica de las liquidaciones es nulo cuantos elementos lo integran, y por lo tanto, no hay posibilidad legal de examinar separadamente la cuestión de las multas, que son una parte de las liquidaciones anuladas, sin perjuicio del derecho de los interesados, a ejercitar los que les incumban reglamentariamente cuando se practiquen los que ahora se ordenan.

GABRIEL MAÑUECO