

Jurisprudencia sobre el Impuesto de Derechos reales

Resolución de 27 de marzo de 1951.

EL VALOR ASIGNADO A LOS SOLARES, A LOS EFECTOS DEL ARBITRIO DE PLUS VALÍA, ES MEDIO ORDINARIO DE COMPROBACIÓN; PERO PARA APLICARLO REGLAMENTARIAMENTE ES NECESARIO QUE EL DATO COMPROBATORIO CONSTE DE MODO AUTÉNTICO EN EL EXPEDIENTE DE COMPROBACIÓN.

Antecedentes: Vendidos unos solares, la Oficina Liquidadora tuvo en cuenta para comprobar, según dijo al informar, el valor dado al metro cuadrado de terreno en el cuadro de valores para la exacción del arbitrio de plus valía, y el interesado recurrió y presentó las notificaciones de las liquidaciones provisionales del arbitrio dicho, demostrativas de que el valor del metro cuadrado era muy inferior al tenido en cuenta por el liquidador.

El Tribunal provincial estimó que era reglamentario el medio comprobatorio empleado y desestimó la reclamación; pero el Central revocó el acuerdo del inferior y dijo que si bien el medio empleado para la comprobación es uno de los reglamentarios a que se refiere el artículo 80 del Reglamento, ello no obstante, «como los datos que han servido de base a la comprobación efectuada por la Oficina Liquidadora no constan de modo auténtico en el expediente por medio del documento, justificante de tal extremo, como exige el artículo 84, párrafos tercero y cuarto del Reglamento, ni tampoco pueden admitirse de modo inequívoco los aportados por el reclamante, por referirse a un dato consignado en liquidación provisional del arbitrio de que se trata y a informe emitido en un expe-

diente, y que además difiere dicho dato en mucha cuantía del consignado —aunque por mera manifestación —por el Abogado del Estado liquidador, es procedente por todo ello prescindir del medio de comprobación empleado».

La doctrina precedente es confirmación de la ya sentada en Resoluciones de 25 de noviembre de 1949 y 6 de marzo de 1951, sobre la necesidad de que se una al expediente de comprobación el antecedente documental relativo al medio comprobatorio empleado.

Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 3 de abril de 1951.

LAS DEUDAS REPRESENTADAS POR LETRAS DE CAMBIO, ACEPTADAS POR EL CAUSANTE, PERO NO VENCIDAS, NI POR TANTO PROTESTADAS ANTES DE SU FALLECIMIENTO, NO SON REGLAMENTARIAMENTE DEDUCIBLES.

Antecedentes: Tales deudas no fueron deducidas ni por la Oficina Liquidadora ni por el Tribunal provincial al conocer la correspondiente reclamación, por estimar que al caso es aplicable el apartado 1) del artículo 101 del Reglamento, ya que éste impone como requisito indispensable para la deducción que el documento en que la deuda conste sea ejecutivo, nota esta que no se da en una letra no protestada por falta de pago.

El Tribunal Central en la Resolución que nos ocupa insiste en el criterio de la no deducción, de acuerdo con varias decisiones suyas, tales como las del 21 de enero de 1947 y 19 del mismo mes de 1948.

Su tesis la matiza ahora más el Tribunal, al hacerse cargo de la doctrina sostenida por el Tribunal Supremo en Sentencia de 22 de diciembre de 1949, contraria a la de dichas Resoluciones.

De esta Sentencia se ocupó extensamente el comentarista en esta REVISTA CRÍTICA DE DERECHO INMOBILIARIO en el número correspondiente a julio-agosto del año 1950.

El Alto Tribunal sostuvo en esa Sentencia que tales deudas son deducibles, no obstante lo dispuesto en el citado apartado 1) del artículo 101, porque les es aplicable —dice— el apartado 3) del mismo artículo.

Decíamos nosotros, oponiendo respetuosamente nuestro criterio al de la Sala, «que las deudas que no encajen en la deducción prevista en el apartado 1) podrán entrar en el 3), pero éste exige unos requisitos indispensables, que no son fáciles de llenar, y que de hecho no se llenaron en el caso debatido, como tampoco concurren en el que ahora se comenta.

No es suficiente —seguimos diciendo— que haya una justificación de la deuda, como la hay aquí, por medio de la cambial, e incluso que tal medio de prueba sea perfectamente admisible en derecho a satisfacción de la Administración; el precepto exige la ratificación de la deuda en documento público con la comparecencia del acreedor y que no favorezca a determinadas personas; y como esos requisitos no concurren en el caso de autos, queda fuera de ese apartado y cae de lleno en el 1).

Ahora, el Central, al insistir en su propio criterio, corrobora el nuestro, y dice que aun cuando se rechace la deducción, a tenor del apartado 1) dicho, hay que examinar si habrá que admitirla como comprendida o amparada por el apartado 3) del mismo artículo, de acuerdo con la aludida Sentencia de 22 de diciembre de 1949, toda vez que las letras de cambio implican la existencia de un documento privado, que, aun carente de fuerza ejecutiva, es bastante para invocar a su amparo la existencia, en principio, de una deuda deducible, por lo cual precisa puntualizar si se dan o no las circunstancias exigidas para la deducción en el indicado apartado tercero del tan repetido artículo 101.

Analiza después ese apartado y llega a la misma conclusión que habíamos llegado nosotros en el antedicho comentario, ya que ni la deuda aparece ratificada en documento público por los herederos, ni consta el pago en la misma forma; y añade que «a mayor abundamiento hay que señalar que tampoco aparece cumplido el requisito de que la existencia de la deuda quede justificada precisamente a satisfacción de la Administración por los medios de prueba admisibles en derecho, toda vez que para admitir tal justificación sería necesario que el Liquidador y el Tribunal provincial hubiesen examinado y se hubiesen pronunciado sobre este extremo, lo que no hicieron, ni se les planteó tal cuestión por los interesados, sin que este Tribunal deba subsanar por sí mismo la omisión, en atención, de una parte, a que carece de los datos e informes especiales que serían precisos para formar juicio acerca de si la deuda puede esti-

marse o no como justificada dentro de los términos discrecionales que la locución «a satisfacción de la Administración» implica, aun cuando aparezca en principio de la letra de cambio firmada por el causante, y, de otra parte, a que procediendo la desestimación por falta de uno de los requisitos esenciales —el de que conste la ratificación o el pago en documento público— no es necesario recabar los antecedentes imprescindibles para resolver sobre este segundo punto, que tampoco ha sido planteado».

En definitiva, nos cabe la satisfacción de ver confirmado nuestro criterio por el tan autorizado del Tribunal Central, quedando al mismo tiempo esclarecido ese otro extremo de la posibilidad, en principio, de que la deuda acreditada por una letra de cambio no protestada por falta de pago en vida del causante y no deducible al amparo del apartado 1) del artículo 101, lo sea por aplicación del apartado 3) del mismo artículo.

Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 17 de abril de 1951.

Esta Resolución insiste en el criterio de la anterior, y estudia el caso aun más concretamente a la luz del apartado 3) tantas veces citado.

Se trataba también de unas letras de cambio aceptadas por el causante y vencidas después de su fallecimiento.

Al no ser deducidas las deudas que tales letras representaban como no comprendidas en el apartado 1) del aludido artículo, el heredero invocó en su recurso la aplicación del apartado 3) del mismo precepto, diciendo que se daban las circunstancias en él previstas y justificándolo con certificaciones de los Directores de los Bancos donde las letras habían sido protestadas después de muerto el causante y pagadas por el heredero recurrente, y con un acta notarial, en la que con referencia a manifestaciones de los mismos Directores era ratificado el contenido de aquellas actas.

El Tribunal provincial rechazó el recurso por la razón fundamental de que lo dispuesto en el invocado apartado 3) no es aplicable a las deudas a que se refieren los dos apartados anteriores, o sean el 1) y el 2), porque al existir preceptos expresos para ellas, a las normas en ellos establecidas hay que atenerse

para hacer la deducción; y además tampoco habría posibilidad de hacer la deducción, por no haberse cumplido los requisitos del mencionado apartado 3).

El Central ratifica la desestimación, y dice que no consta el pago ni el reconocimiento de la deuda en documento público por los herederos, «ya que las certificaciones expedidas por establecimientos bancarios y unidas al expediente no son ni pueden ser documentos públicos, por caer fuera de los supuestos del artículo 1.216 del Código civil, por no haber sido autorizadas ni expedidas por funcionarios públicos y con las solemnidades requeridas por la ley; y en cuanto al acta notarial acompañada tampoco representa la justificación requerida por el mencionado apartado 3) del artículo 101 del Reglamento, sino que constituye únicamente una constancia de determinadas manifestaciones hechas a requerimiento del heredero por los Directores de las entidades bancarias acreedoras, no dando fe, por lo tanto, del pago o extinción de la deuda, sino de unas manifestaciones en que así se hacía constar, y por consiguiente la inexistencia de ese requisito esencial basta para rechazar la pretendida deducción, y es innecesario examinar si aparece cumplido el requisito de que la existencia de la deuda quede justificada a satisfacción de la Administración por los medios de prueba admisibles en derecho».

El resumen de las dos Resoluciones reseñadas es que no se niega que algunas deudas no deducibles al amparo de los apartados 1) y 2) puedan serlo conforme al 3), pero sientan claramente el criterio de que para que así ocurra han de cumplirse rigurosamente los requisitos que ese apartado prescribe.

Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 17 de abril de 1951.

Esta Resolución reitera la doctrina de que si al constituirse una sociedad se aporta a ella por alguno de los socios un negocio individual con su activo y su pasivo, reconociendo al aportante una participación en aquélla igual a la diferencia positiva entre ese activo y ese pasivo, procede liquidar como adjudicación para pago por el importe del pasivo, sin perjuicio de la liquidación por constitución de sociedad.

Las Resoluciones de 2 de noviembre de 1948 y 20 de septiembre, y 4 de octubre de 1949, habían ya estudiado esta cuestión y la habían resuelto en el sentido expuesto, estudiando casos planteados antes de la vigencia del actual Reglamento. Después de su publicación no cabe ya discusión sobre el caso en derecho constituido, porque, como es sabido, está expresamente previsto el problema en el último inciso del apartado 2) del artículo 19, y, sin embargo, a pesar de tratarse de una constitución de sociedad del año 1950, los interesados volvieron sobre el tema, con olvido del precepto reglamentario y de la antedicha jurisprudencia.

Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 24 de abril de 1951.

LA VALORACIÓN DE LOS BIENES POR MEDIO DE LA TASACIÓN PERICIAL HA DE REFERIRSE PRECISAMENTE A LA FECHA EN QUE FUERON TRANSMITIDOS.

Antecedentes: El fallecimiento del causante había ocurrido en 1942, y la Oficina Liquidadora, previa denuncia, procedió a la comprobación reglamentaria, y estimando que los medios ordinarios de comprobación no revelaban el verdadero valor de los bienes transmitidos, propuso a la Abogacía del Estado la práctica de la tasación pericial.

Acordada ésta la practicó el perito nombrado por la Hacienda; siendo de advertir que las actuaciones dichas se hicieron en el año 1949; que al perito no se le hizo saber que la valoración había de referirse a la fecha del fallecimiento del causante en 1942, y que en la hoja de aprecio no se expresa la fecha a que la valoración se refiere.

El resultado de la peritación se notificó al contribuyente a los efectos de la impugnación y nombramiento de perito, en su caso, por su parte.

Nombrado el perito éste dejó transcurrir el plazo reglamentario sin actuar, y la Oficina Liquidadora fijó la base liquidable de acuerdo con el valor dado por el perito de la Administración.

Tal decisión fué impugnada en razón, según los interesados, de que los medios ordinarios de comprobación revelaban el verdadero

valor de los bienes y de que el valor dado por el perito no se podía tomar en cuenta porque se refería al de la fecha de la peritación, en vez de referirse al momento de causarse la sucesión en 1942 al fallecer el causante.

Desestimado el recurso por el Tribunal provincial, fué resuelto favorablemente por el Central.

El primer argumento lo rechazó con base en que el apartado 1) del artículo 81 del Reglamento es terminante al decir que la utilización de los medios ordinarios de comprobación deja siempre expedito el camino de la tasación pericial y ésta es utilizable siempre que aquéllos, a juicio de la Administración, no produzcan el resultado de conocer el verdadero valor de los bienes.

En cambio acepta el otro argumento y reconoce que la valoración pericial ha de referirse precisamente a la fecha de la defunción del causante por imperativo de lo previsto en los artículos 5.º de la Ley y 60 del Reglamento. Esto supuesto, como nada se advirtió al perito de la Hacienda sobre la fecha a que había de referirse la tasación, ni tampoco aparece nota alguna en la hoja de aprecio que permita pensar que se refiere a la fecha del fallecimiento del causante, ha de estimarse que dicha hoja adolece de un defecto sustancial, que lleva consigo la nulidad de todo lo actuado con posterioridad en el expediente de comprobación, cuyo defecto tiene que ser subsanado con la redacción de una nueva hoja de aprecio en la que se consigne que el valor es el de la aludida fecha, con la consiguiente nueva notificación al contribuyente para su conformidad o designación de perito que aprecie los bienes en su nombre, según el procedimiento previsto en el artículo 91 del Reglamento.

Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 24 de abril de 1951.

En las concesiones administrativas otorgadas con arreglo a la Ley de Puertos —19 enero 1928— la base liquidable es el valor de los terrenos, si este es conocido; en otro caso la capitalización del canon al 3 por 100, y, en último término, la tasación pericial, como dispone el apartado 7) del artículo 71 del Reglamento.

Tal es la doctrina que el Tribunal sienta, reiterando la de Resoluciones anteriores, como las de 22 de enero de 1946, 7 de marzo y 18 de abril de 1950, frente al criterio mantenido por la Oficina

Liquidadora y el Tribunal provincial que entendieron que la norma aplicable era la del apartado 1) del mismo artículo, que dice que en las concesiones administrativas de obras y servicios servirá de base como regla general, el importe del presupuesto de gastos en que se calcule el coste de la obra a ejecutar.

Reitera también dicha Resolución, de acuerdo con las citadas, la norma de que esas concesiones, si son otorgadas a título precario y sin plazo de duración determinada, no se consideran como temporales y reversibles a la Entidad que las dispensa.

En el caso de autor se trataba de la autorización para aprovechar un trozo de playa en la zona marítimo-terrestre a fin de ampliar ciertos establecimientos industriales, a título precario y sin plazo limitado, con pago de determinado canon por metro cuadrado.

La Oficina Liquidadora exigió el presupuesto de las obras, liquidó con arreglo al mismo y aplicó el tipo de las concesiones perpetuas y no revertibles.

La Resolución que extractamos dice, en cuanto a la base liquidable, que los apartados 1) y 7) del artículo 71 del Reglamento, se refieren con claridad, el primero a las concesiones de obras y servicios en general, y el segundo específicamente a las concesiones de la Ley de Puertos, como lo es la discutida y no confundible con aquéllas; y en cuanto al carácter de perpetua de la concesión dice que «el otorgamiento a título precario y con sujeción a los efectos anulatorios de la Ley de Puertos en su artículo 47, ambas circunstancias de carácter absolutamente indeterminado, no le confiere carácter reversible a la concesión, ya que no puede afirmarse que pasado cierto tiempo haya de caducar, sino que se otorga por un plazo ilimitado», si bien sujeta a efectos resolutorios que, si se producen, podrán dar lugar a las devoluciones previstas en el artículo 58 del Reglamento.

Diremos por nuestra cuenta como breve apostilla, que así como el primer aspecto del problema está perfectamente claro a la vista de los dos párrafos mencionados, no lo está tanto el segundo, ya que la nota distintiva entre unas y otras concesiones no está en que el plazo esté predeterminado con firmeza sino en que la reversibilidad dependa solamente de la voluntad de la Administración, como ocurre siempre que la concesión es a precario.

JOSÉ M.^a RODRÍGUEZ VILLAMIL
Abogado del Estado y del I. C. de Madrid.