

Jurisprudencia sobre el Impuesto de Derechos reales

Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 27 de febrero de 1951.

LA NOTIFICACIÓN EXPRESA ES PRECEPTIVA EN TODOS LOS CASOS DE COMPROBACIÓN DE VALORES. SALVO EN AQUELLOS EN QUE EL MEDIO DE COMPROBACIÓN EMPLEADO SEA EL DE LA CAPITALIZACIÓN DEL LÍQUIDO IMPONIBLE O LA RENTA DEL CATASTRO O REGISTRO FISCAL O EL VALOR ASIGNADO POR LOS MISMOS CONTRIBUYENTES A LOS EFECTOS DEL ARTÍCULO 130 DE LA LEY HIPOTECARIA.

Antecedentes : Transmitido un solar, la Oficina liquidadora formó el expediente de comprobación e hizo uso del índice de valoraciones del Reglamento para el arbitrio de plus valía.

En el expediente hizo constar que había sido hecho dentro del plazo de ocho días sin que durante ellos se presentase parte interesada, y también que en los quince días siguientes tampoco había comparecido nadie.

La Oficina liquidadora giró después la liquidación y la notificó al interesado, y contra ella alegó sustancialmente que el expediente de comprobación no puede entenderse notificado tácitamente como ocurre con las liquidaciones normales, y por eso el artículo 81, párrafo 3.^o del Reglamento faculta al contribuyente para pedir la tasación pericial al serle notificado el expediente de comprobación siempre que el medio de comprobación empleado no sea el del líquido imponible.

El Tribunal provincial entendió que la notificación tácita del expediente de comprobación está autorizado en el artículo 85 en re-

iación con el 106 del vigente Reglamento, y por lo mismo desestimó la reclamación por extemporánea como entablada fuera de los quince días siguientes a esa notificación.

El Tribunal Central, ratificando la doctrina de varias Resoluciones, entre ellas las de 8 de febrero de 1949 y 20 de marzo de 1950, acogió el recurso, invocando el apartado 5.^o del artículo 129 del Reglamento.

Comentarios: El texto de ese precepto es tan terminante, en relación con lo previsto en el artículo 86, apartado 3), que realmente el punto contravertido está fuera de toda posible discusión; es preceptiva la notificación expresa del resultado del expediente de comprobación de valores en todos los casos sin más excepciones que las que ese artículo 86 determina.

A mayor abundamiento se patentiza aún más esa notificación imperativa, recordando que el artículo 85, apartado 6) y 7) sienta la misma doctrina al decir que el resultado de la comprobación habrá de ser notificada a los interesados o al presentador del documento, para que manifiesten su conformidad o formulen la reclamación económico-administrativa, proponiendo las pruebas conducentes, incluso la tasación pericial; cuyo precepto se completa y reafirma al determinar el mismo artículo los casos en que, como excepción, no cabe recurso contra el expediente de comprobación.

Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 27 de febrero de 1951:

Esta Resolución ratifica el contenido del artículo 216 del Reglamento según el cual en el caso de que los contribuyentes incurso en multa fallecieren antes de serles ésta liquidada, sus herederos estarán dispensados de ella no habiendo denuncia particular, si presentan los documentos o verifican el pago espontáneamente o dentro de los quince días siguientes al requerimiento que la Administración le haga al efecto.

El problema nació de que la causante dispuso de sus bienes a favor de una hermana, con la previsión de que los bienes de que ésta no hubiese dispuesto en vida pasarían a unas sobrinas.

Fallecida la heredera fueron presentadas a liquidación las respectivas herencias de ambas hermanas; si bien la de la primera de

ellas lo fué fuera de plazo, por lo que la Oficina liquidadora giró la liquidación a la otra hermana, también fallecida, con multa.

Contra ella recurrieron las sobrinas y herederas, y el Tribunal Central sienta la doctrina a que el encabezamiento se refiere, revocando el acuerdo del Tribunal provincial desestimatorio del recurso entablado por dichas herederas.

Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 6 de marzo de 1951.

EL PRECIO MEDIO DE VENTA COMO ELEMENTO COMPROBATORIO REGLAMENTARIAMENTE EFICAZ, HA DE FIJARSE CONCRETAMENTE CONFORME A DATOS EXISTENTES EN EL REGISTRO DE LA PROPIEDAD O EN PUBLICACIONES DE CARÁCTER OFICIAL, Y, ADEMÁS, EN EL EXPEDIENTE DE COMPROBACIÓN DE VALORES HA DE FIGURAR LA CERTIFICACIÓN QUE ACREDITE ESOS PRECIOS MEDIOS DE VENTA REFERIDA PRECISAMENTE A ESOS DATOS, SIN QUE TAL CERTIFICACIÓN PUEDA EXIGIRLA EL LIQUIDADOR, DEBIENDO SER EXPEDIDA DE OFICIO Y EN INTERÉS DE LA HACIENDA PÚBLICA, CUALQUIERA QUE SEA EL REGISTRO QUE HAYA DE EXPEDIRLAS Y LA OFICINA LIQUIDADORA EN QUE HAYAN DE SURTIR EFECTOS.

Antecedentes: Cierta Oficina liquidadora obtuvo un considerable aumento en la base liquidable mediante la aplicación a los terrenos objeto del expediente de comprobación de los tipos unitarios del valor corriente en venta para los situados en el término municipal porque estimó que la capitalización del líquido imponible no revelaba el verdadero valor de la finca transmitida.

El interesado formalizó recurso alegando que debiera haberse tomado como medio comprobatorio la capitalización del líquido imponible, y que aplicando los índices que rigen para el amillaramiento de la Zona rural del Municipio en que radicaba el inmueble, cuya vigencia acreditó con certificación del Ayuntamiento, los valores resultantes acusaban una extraordinaria diferencia con el fijado por el liquidador.

El Abogado del Estado liquidador informó que la valoración fijada se practicó aplicando los tipos unitarios del valor corriente en venta para los terrenos del término municipal, por entender que la

capitalización del líquido imponible no revelaba el verdadero valor; y el Tribunal provincial, invocando el artículo 80 del Reglamento, dijo que éste admite el medio de comprobación cuestionado y que es empleable a voluntad de la Oficina liquidadora, sin que, por otra parte, el recurrente demóstrase que los precios medios de venta utilizados por la Abogacía del Estado fueran imprudentes o aplicados indebidamente, por lo cual confirmó el acuerdo impugnado.

El Tribunal Central estimó el recurso y revocó el acuerdo del inferior, teniendo en cuenta que si bien el artículo 80, citado, en cuanto a los medios comprobatorios faculta para acudir a cualquiera de ellos, lo cierto es «que el medio de comprobación de valores que fué empleado por la Oficina liquidadora, no aparece con certeza ser, según el contenido del mismo expediente, alguno de los que enumera el precepto antes transcrita, ya sea resultado de cartillas evaluadoras, o fijado por la Sección Agronómica o por el Ayuntamiento por calidad de terreno y clase de cultivo, o bien, como se da a entender por la Oficina liquidadora, que se ajustará al precio medio de venta, puesto que éste debe fijarse concretamente conforme a datos existentes en el Registro de la Propiedad o en publicaciones de carácter oficial; y esas circunstancias no aparecen acreditadas en el expediente de comprobación de valores».

En todo caso —añade— no se ha cumplido lo previsto en el artículo 84 del mismo Reglamento cuando dispone que entre las certificaciones y justificantes de los expedientes de comprobación han de figurar las que acrediten los precios medios de venta resultantes de los datos del Registro de la Propiedad o publicaciones de carácter oficial, o los precios de venta de bienes de naturaleza y circunstancias análogas a los que sean objeto de la transmisión, o de éstos en el caso de que se hubiesen utilizado como medios de comprobación; sin que los liquidadores puedan exigir la presentación de las certificaciones referidas, debiendo expedirse de oficio y en interés de la Hacienda Pública cualquiera que sea el Registro que haya de expedirlas y la Oficina liquidadora en que hayan de surtir efecto.

Esta doctrina había sido ya sentada en la Resolución de 25 de enero de 1949, y ahora el Tribunal la reafirma y precisa aún más en los términos que se desprenden de lo reseñado, viéndose claramente que el espíritu es que no quede de ninguna manera al arbitrio de la Oficina liquidadora la formación de unos precios medios lige-

ramente obtenidos, sino que han de tener su apoyo en datos concretos de carácter oficial y ha de ser unido a cada expediente de comprobación el justificante de la certificación expedida de oficio, acreditativa de dichos precios medios y con referencia a ellos.

Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 6 de marzo de 1951..

EN EL CASO DE QUÉ EL CAUSANTE DISPONGA EN EL TESTAMENTO DE LOS BIENES DESIGNANDO CONCRETAMENTE LOS QUE ASIGNA A CADA HEREDERO, SI DESPUÉS AL LLEVAR A CABO LA PARTICIÓN LOS HEREDEROS Y LOS CONTADORES ACUERDAN DISTRIBUIRLOS DE DISTINTA MANERA, NACE EL ACTO LIQUIDABLE DE PERMUTA, Y SI LA ESCRITURA DE PARTICIÓN SE PRESENTA DESPUÉS DE LOS TREINTA DÍAS DE SU FECHA, ESOS ACTOS DE PERMUTA HABRÁN DE LIQUIDARSE CON MULTA.

Antecedentes: La causante ordenó ciertos legados y en el resto de sus bienes dispuso que se dividiesen en tres partes, que asignó a dos hijos y a unos nietos, señalando concretamente los bienes que habían de adjudicarse a cada uno de los herederos.

Se giró la liquidación provisional y posteriormente se otorgó la escritura particional con fecha 28 de enero de 1948, la cual fué presentada en 22 de marzo siguiente. En ella comparecen los contadores y los herederos, y dicen que distribuyen el caudal «de acuerdo con la voluntad de la testadora, sin más alteraciones que las aconsejables para mayor beneficio de los herederos y que no altera el espíritu de lo que fué voluntad de la causante», manifestando los herederos que «prestan su aprobación a tales operaciones, ratificando su conformidad con lo realizado por los señores contadores».

Esta realización consistió en que no se respetaron las adjudicaciones de bienes que concretamente había dispuesto la testadora, de manera que los que ella adjudicó a uno fueron en todo, o en parte, atribuídos a otro de los herederos; y en virtud de tales alteraciones la Oficina liquidadora estimó que se habían engendrado las correspondientes permutas, las cuales valoró y liquidó con la multa correspondiente a la presentación fuera de plazo como actos intervivos.

Recurridas tales liquidaciones, así como la imposición de multa, alegaron los recurrentes: que no pudo existir permuta porque para

ello es necesario que los bienes permutados estén en el patrimonio de los contratantes, circunstancia que no se daba en el caso ya que los herederos no los adquirieron hasta que se otorgó la partición, a tenor del artículo 1.068 del Código civil ; que el 1.058 autoriza a los herederos para hacer la partición, pudiendo, por tanto, apartarse válidamente de las disposiciones testamentarias y adoptar otras normas de distribución, sin que ello implique otra cosa que modificación de disposiciones testamentarias acordada por lo que pueden exigir su estricto cumplimiento y por ende con eficacia y efectos desde el fallecimiento del causante y trato sucesivo de primer grado, por lo cual no cabe, sin la duplicación de tributo que prohíbe el artículo 43 del Reglamento, liquidar el acto de herencia y, además, el de permuta ; y el que la multa y demora son improcedentes porque el artículo 120 del Reglamento concede el plazo de un año desde la liquidación provisional para que se practique la definitiva, cuyo lapso de tiempo no había transcurrido cuando se presentó la partición de que se trata.

El Tribunal provincial desestimó el recurso diciendo, que no se liquidó permuta de inmuebles sino de derechos hereditarios ; que la ley de la herencia era el testamento y en él era imperativa la adjudicación de fincas concretas a herederos determinados, y por lo mismo las adjudicaciones de bienes distintos no se hizo por virtud del testamento, sino por voluntad de los herederos, de donde surge un nuevo negocio jurídico por el que truecan sus porciones por otras, con independencia de la voluntad de la causante, cuya calificación no puede ser otra que la de permuta, y que en cuanto a la multa y demora es de tener presente que tratándose de un acto intervivos no juega el artículo 120 sino el 107 del Reglamento que señala el plazo de 30 días contados desde el otorgamiento de la escritura particional en la que se formalizó el acto convencional.

Reproducidos por los reclamantes los argumentos antedichos ante el Tribunal Central, éste confirma el criterio del inferior, diciendo que a tenor del artículo 1.056 del Código civil, cuando el testador hace, bien por actos intervivos, bien *mortis causa*, la partición de sus bienes, se pasará por ella en cuanto no perjudique la legítima de los herederos forzados, precepto interpretado por la jurisprudencia y por la doctrina en el sentido de que esa partición requiere siempre un testamento en forma, y pudiendo comprender todos o

parte de los bienes y ser éstos repartidos entre todos o algunos de los herederos.

Esto supuesto, el testamento aludido contiene todos los requisitos como testamento-partición porque, a más de reunir todos los requisitos del testamento abierto, contiene la institución de herederos, señalando las cuotas ideales en que los instituye con la adjudicación de bienes perfectamente individualizados y apartando de intervenir en cuanto a éstos a los contadores al decir que «el resto de sus bienes se distribuirá por los contadores»; y de todo ello deduce el Tribunal Central que «si los contadores-partidores redactaron el cuaderno particional y los herederos lo aprobaron sin reservas, prescindiendo de las adjudicaciones hechas por la causante y distribuyéndose los bienes en forma diferente, no interesa fiscalmente examinar si los primeros obraron o no dentro de sus atribuciones, no si los segundos podían válidamente aprobar las operaciones divisorias redactadas sobre bases distintas de la voluntad de la causante (artículo 41 del Reglamento), pero sí interesa al Fisco y que es tercero a los efectos del impuesto, según constante jurisprudencia— calificar los actos que de tal convenio se deriven y exigir por ellos el impuesto procedente, según dispone el propio artículo 41 antes citado».

En definitiva, comparadas las adjudicaciones de la causante con las realizadas en la ulterior partición, aparecerán las alteraciones que habrán de ser calificadas como permuta.

Y, por último, la Resolución confirma el criterio en cuanto a la multa y demora al principio referida.

Comentario: El que merece la primera parte del acuerdo reseñado, es plenamente favorable. No es discutible que la partición hecha por la testadora, así como las adjudicaciones concretas que de aquélla se derivan son plenamente eficaces y confieren a cada heredero la propiedad de lo adjudicado, pero, por eso mismo, si ellos posteriormente y en definitiva prescinden de esas adjudicaciones sustituyéndolas por otras, en realidad lo que hacen es un trueque de los bienes prioritivamente adjudicados por los que posteriormente se adjudican, de donde nace lógicamente el concepto fiscal de permuta; sin que a ello obste el que quepa plantear la discusión, como el Tribunal Central hace notar, de si los contadores se excedieron en sus facultades y si los herederos podían válidamente aprobar unas operaciones particionales en contradicción con lo dispuesto en el tes-

tamento. A nosotros no nos ofrece duda que desde el momento en que la causante hizo la partición, siquiera fuese parcial, esa partición había conferido a cada heredero la propiedad exclusiva de los bienes que en virtud de ella le fueron adjudicados, según dispone el artículo 1.068 del Código civil; y por consiguiente, una vez dueños, pudieron desprendérse de ellos a cambio de otros, haciendo en definitiva una nueva distribución de los mismos con arreglo a sus conveniencias y engendrando así varios actos constitutivos de otras tantas permutas.

Frente a estos sencillos pero convincentes argumentos, palidecen los esgrimidos por los recurrentes, y hay que estimar como completamente reglamentaria la interpretación de la resolución de que se trata.

El otro punto de discusión, el relativo a la multa por no presentación en el plazo de treinta días de las aludidas permutes, consideradas como actos entre vivos, ya no nos parece tan claro y tan fuera de toda razonable discusión como lo relativo a las permutes.

En este particular ya hicimos constar en nuestro libro sobre el Impuesto que si bien es verdad que en las testamentarías pueden comprenderse junto con los actos sucesorios propiamente dichos, otros actos o contratos celebrados por los herederos entre sí o con terceros, también es cierto que entre estos últimos pueden señalarse dos clases de ellos perfectamente diferenciables: una la de aquellos que brotan de la testamentaría como consecuencia inmediata de ella, tales como las adjudicciones en pago y para pago, constitución de pensiones en pago de derechos sucesorios, etc.; y otra, todos aquellos otros actos que nazcan por la simple conveniencia de los herederos y sean fruto de la mera libertad contractual.

No diremos nosotros que no sea verdad que unos y otros sean en rigor actos inter vivos, pero sí decimos que hay entre ambos grupos hondas diferencias, en cuanto que los primeros están íntimamente ligados con la partición y deben correr la misma suerte que los actos integrantes de ella.

El caso de la adjudicación en pago o para pago, es aleccionador, ya nazca el concepto de que a un heredero se le adjudiquen bienes que sobrepasen al importe de su haber, ya porque existan deudas deducibles y no haya metálico para satisfacerlas, ya porque, aun sin ser reglamentariamente deducibles, sean de hecho deducidas con la

consiguiente adjudicación en pago o para pago. ¿Es que en casos tales se han de desglosar esos actos para ser declarados dentro de los treinta días, o más bien han de ser considerados como parte integrante de la partición? Tan verdad es esto último, que para discriminar esos actos será menester estudiar la partición entera, y eso mismo demuestra la dificultad de separar ésta de aquéllos, a los efectos de la liquidación.

Tal ocurre, a nuestro parecer, con los actos que son objeto de discusión: sin duda son actos que tienen caracteres de los celebrados intervivos, pero están tan íntimamente trabados con la partición, que en realidad son la misma partición.

Decimos esto guardando, como siempre, los máximos respetos para el Tribunal Central, ya que no desconocemos que, aparte de la Resolución a que venimos refiriéndonos, hay la de 17 de diciembre de 1940, que dice que las adjudicaciones en pago de deudas hechas en documento *mortis causa*, son actos intervivos, y deben presentarse a liquidación en el plazo de treinta días, señalados para ellos.

JOSÉ M.^a RODRÍGUEZ-VILLAMIL.