

## Jurisprudencia sobre el impuesto de Derechos reales

*Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 13 de enero de 1948.*

**LOS REQUISITOS QUE EL ARTÍCULO 58 DEL REGLAMENTO DETERMINA PARA QUE LA DEVOLUCIÓN DEL IMPUESTO PAGADO SE REALICE SON DE ESTRICTA OBSERVANCIA, Y ENTRE ELLOS EL DE QUE EXISTA DECLARACIÓN FIRME, JUDICIAL O ADMINISTRATIVA, DE NULIDAD, RESCISIÓN O RESOLUCIÓN Y EL DE QUE SE PIDA LA DEVOLUCIÓN DENTRO DE LOS CINCO AÑOS SIGUIENTES A LA FECHA DE TAL FIRMEZA.**

*Antecedentes.*—El Ayuntamiento de Madrid contrató en abril de 1936 con cierta Sociedad la ejecución de las obras de acceso al Viaducto. La correspondiente escritura fué liquidada en el siguiente mes por contrato mixto y fianza, siendo ingresadas seguidamente las oportunas liquidaciones.

En agosto de 1944 la aludida Sociedad solicitó del Delegado de Hacienda la devolución del impuesto pagado, fundándose en que las obras contratadas ni siquiera se habían iniciado antes de la guerra civil, ni lo fueron tampoco durante la misma ni una vez terminadas, debido a causas ajena y superiores a la voluntad de la concesionaria, la cual nada percibió; tanto que el Ayuntamiento, dando por rescindido el contrato, las contrató de nuevo con otra Entidad constructora.

Con dicho escrito se presentó un oficio acreditativo de que, a petición de dicha Sociedad, el Ayuntamiento acordó la devolución de la fianza con fecha 13 de julio de 1944, y una certificación de la Secretaría de la Corporación, en la que se dice que, según el informe de la

Dirección de Vías y Obras, no se libró cantidad alguna a cargo de las obras ni se realizó ninguna y que, según la Dirección de Arquitectura, la obra de Accesos al Viaducto fué adjudicada en marzo de 1942 a otra Empresa, cuyos datos están de acuerdo con lo informado por la Intervención.

La Delegación de Hacienda no accedió a la devolución, fundándose en que no se demostró la existencia y fecha del acuerdo de rescisión, requisitos esenciales para aplicar el artículo 58 del Reglamento y deducir si la petición está dentro de plazo.

Llevada la controversia al Tribunal provincial en apelación, la Sociedad concesionaria expuso: que la no existencia de acuerdo expreso de rescisión no quiere decir que no exista; que todos los actos jurídicos pueden exteriorizarse expresa o tácitamente al igual que la rescisión de los contratos, siendo indispensable la expresa solamente cuando la ley la exige, cosa que no ocurre en el caso actual, que en él resulta evidente la tácita, y también de la devolución de la fianza sin responsabilidad; que el precepto reglamentario no exige una resolución que declare la rescisión, sino que la declare o reconozca, es decir, que basta el reconocimiento; y el Ayuntamiento, al hacer la segunda adjudicación y devolver la fianza, reconoce la existencia de la rescisión; que la fecha de la rescisión está también acreditada, ya que el acto de la nueva adjudicación de las obras supone el reconocimiento de la rescisión, y aquéllo, según acreditó, tuvo lugar el 5 de marzo de 1942, y que en cuanto a la no producción de efectos lucrativos está expresamente reconocida por la Delegación de Hacienda. Todo lo cual demuestra, a juicio de la recurrente, que los requisitos del artículo 58 están cumplidos.

Como prueba, ante el Tribunal se presentó nueva certificación acreditativa de los hechos aludidos, y el Tribunal provincial desestimó el recurso por los mismos fundamentos que la Delegación de Hacienda.

El Tribunal central confirmó el criterio del provincial.

Empieza por decir que al no existir acuerdo del Ayuntamiento declarando expresamente la rescisión, como la reclamante reconoce, falta el requisito esencial para la devolución solicitada.

El argumento de la rescisión tácita por el Ayuntamiento al adjudicar en 1942 las mismas obras a otro contratista y al devolver la fianza carece de fundamento, dice, porque esos hechos podrán servir para atribuir a la rescisión efectos legales entre él y las partes contratantes, pero no para la Administración, que es un tercero, la cual, en

el artículo citado, exige que la rescisión ha de ser declarada por resolución firme dictada por autoridad competente, sin que, por otra parte, el Ayuntamiento haya reconocido esa tácita rescisión, puesto que lo que a ese respecto hacen las certificaciones esgrimidas es referirse a informes emitidos por distintas oficinas municipales exponiendo el criterio de los informantes acerca del particular.

Por fin, termina el Tribunal, también contradice la tesis de la recurrente el hecho de que el plazo de cinco años para pedir la devolución ha de contarse precisamente desde el día siguiente al de la firma de la declaración de rescisión del contrato, y no existiendo esa declaración falta el dato cierto que sirva de arranque para el cómputo.

*Comentarios.*—La Resolución que acabamos de reseñar no se puede decir que no esté conforme con el literalismo del artículo 58, pero sí nos parece que es de un rigor fiscal extraordinario, dado que no se puede razonablemente dudar de que el contrato no produjo al contratista efecto lucrativo alguno ni se puso en ejecución en ningún momento.

El argumento primero que el Tribunal esgríme diciendo que falta el acuerdo expreso y firme *declarando* la rescisión, no nos parece del todo convincente, porque el hecho de la nueva subasta en el nuevo acuerdo consiguiente deja fuera de duda que la rescisión fué acordada, y si alguna pudiese aún quedar la desvanece el otro hecho, también indubitable, de la devolución de la fianza.

A esto hay que añadir, en contra del criterio siempre respetable del Tribunal, que el artículo 58 no dice que necesaria y exclusivamente haya de preceder a la devolución una declaración de nulidad, rescisión o resolución, sino que lo que su apartado primero exige es que preceda a la declaración o reconocimiento de la nulidad, la rescisión o la resolución del acto o contrato. Y aquí indudablemente existió ese reconocimiento deducido con toda certeza lógica y jurídica de los dos hechos a que acabamos de referirnos.

Si damos por válidos esos razonamientos también hay que concluir, con la misma lógica jurídica, que el otro argumento que la Resolución da en contra de la pretensión de la recurrente pierde su fuerza dialéctica. Este argumento fué, según va dicho, que el precepto reglamentario exige que la devolución se pida dentro del plazo de cinco años, contados desde que la resolución quedó firme; y como en el caso, se dice, no consta esa fecha, falta el punto de arranque para el cómputo;

y contra esto cabe el argumento de que no es ello completamente exacto, desde el momento en que hay el dato cierto de la fecha de la segunda subasta, desde la cual no se puede desconocer que, al menos implícitamente, pero de modo necesario, existió el reconocimiento de la rescisión.

En conclusión nos parece, con todo respeto para el criterio del Tribunal, que teniendo en cuenta el fondo de equidad que presentan los hechos para la Entidad reclamante y la innegable inexistencia de efectos lucrativos a su favor, es duro aplicarle con rigor la letra de la ley con un criterio que, sin dejar de ser jurídico, es más fiscal que jurídico.

*Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 13 de enero de 1948.*

CONFORME AL ARTÍCULO 75 DEL REGLAMENTO ES PRUEBA BASTANTE DE QUE CIERTOS BIENES PERTENECIERON AL CAUSANTE EN UN PERÍODO DE UN MES ANTERIOR AL FALLECIMIENTO, EL HECHO DE QUE FIGUREN A SU NOMBRE EN DEPÓSITOS, CUENTAS CORRIENTES, ETC., PERO PARA CONSIDERARLOS COMO PARTE INTEGRANTE DEL CAUDAL HEREDITARIO ES INDISPENSABLE LA DEMOSTRACIÓN DE QUE TALES BIENES SE HALLAN EN PODER DE LOS HEREDEROS O DE LOS LEGATARIOS O DE ALGUNO DE ELLOS AL OCURRIR EL FALLECIMIENTO.

*Antecedentes.*—Fallecido don V. B. el 23 de abril de 1944, el 23 del mismo mes de 1945 se presentó, previa prórroga, la herencia o liquidación haciendo mención, entre otros bienes, de una cuenta corriente en un Banco, importante 5.000 pesetas.

La Abogacía del Estado comprobó de oficio que en 23 de marzo de 1944 dicha cuenta ascendía a 105.000 pesetas, y requeridos los herederos para que manifestasen el metálico que no se hubiese incluido en el inventario, bien por omisión, bien por haberlo retirado en el mes anterior al fallecimiento del causante, nada contestaron, por lo cual la Oficina Liquidadora fijó la base con el aumento consiguiente y sobre él liquidó con una multa igual a las cuotas liquidadas.

Los herederos recurrieron la liquidación diciendo que no negaban el hecho, pero hacían observar que su causante era almacinista de pasas y operaba también en comisión, lo que suponía entrega de partidas a cuenta, y que para acudir a esas entregas retiró del Banco las 100.000

pesetas en litigio, no existiendo, por tanto, ni ocultación ni detracción de esa cifra del caudal hereditario.

A continuación, alegaron que ciertamente que el artículo 75 del Reglamento manda que se adicionen al haber hereditario los bienes que hubieren pertenecido al causante hasta un período de un mes anterior al fallecimiento, pero que no es menos cierto que exige además el requisito de que al ocurrir el óbito se hallen en poder de los herederos o legatarios o de alguno de ellos, requisito éste que no se daba; y añadieron que aunque la prueba de ese hecho corresponde, ante la negativa de los herederos, a la Administración, que es la que afirma, sin embargo los reclamantes presentaron una relación, con referencia a los libros de cuentas con los uveros, de los pagos efectuados desde el 31 de marzo al 17 de abril de 1944, y pusieron a disposición del Tribunal provincial los originales para su cotejo.

Después razonaron sobre la no existencia de ocultación punible a tenor del artículo 29 de la Ley del Impuesto, ya que ella se había producido al practicar la liquidación y no después, y que en todo caso la sanción no podía exceder del 20 por 100 de la cuota, conforme a los artículos 221 y 224 del Reglamento.

El Tribunal provincial desestimó el recurso diciendo que basta que esté probado el hecho de la retirada de los bienes en el plazo dicho para aplicar el artículo 75 citado, sin que sea posible exigir prueba a la Hacienda de que estén en poder de los herederos, de un lado, por la imposibilidad de hacerla en la mayoría de los casos, y, de otro, porque la negativa de los herederos envuelve la afirmación de que se hallan en poder de otras personas, y esta afirmación deben ellos probarla.

En cuanto a la multa dijo que era procedente porque la liquidación se giró con los datos que la propia Administración se procuró.

El Tribunal central no se solidarizó con el provincial y anuló la liquidación diciendo que aunque el hecho de la retirada de la cantidad calendada es incuestionable, no basta ese requisito para aplicar el artículo 75, sino que es indispensable que se demuestre el otro requisito que el mismo precepto exige conjuntamente, cual es el de que se pruebe que al ocurrir el fallecimiento están los bienes en poder de los herederos, de los legatarios o de alguno de ellos; y como la prueba falta en este caso, no hay posibilidad de estimar que las aludidas 100.000 pesetas forman parte de la herencia.

**Comentarios.**—Nos parece perfectamente jurídica y legal la tesis

que se acaba de exponer e interesante la doctrina sentada, la cual, además, suaviza la indudable dureza del precepto, siquiera la prevención del Fisco en relación con esas retiradas de valores en el período de tiempo a que el precepto alude esté justificada ante una realidad no infrecuente de tales retiradas.

Y es tanto más de destacar esta jurídica interpretación, cuanto que esa necesaria prueba que pesa sobre la Administración hace que los efectos de la presunción que el precepto establece se aminoren considerablemente en contra del Tesoro.

*Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 20 de enero de 1948*

LA FALTA DE PRESENTACIÓN, JUNTO CON LA RELACIÓN DE BIENES, PARA LA LIQUIDACIÓN PROVISIONAL DE UNA HERENCIA, DE LAS CERTIFICACIONES DEL LÍQUIDO IMPONIBLE, MÁXIME SI NO FUERON RECLAMADAS POR EL LIQUIDADOR, NO AUTORIZA POR APLICACIÓN DEL ARTÍCULO 124 DEL REGLAMENTO A ESTIMAR HECHA FUERA DE PLAZO LA PRESENTACIÓN DEL DOCUMENTO PARTICIONAL Y LIQUIDARLO CON MULTA NI A APLICAR UNA TARIFA POSTERIOR A LA VIGENTE AL CAUSARSE LA SUCESIÓN.

SI EN LA PARTICIPACIÓN SE DISTRIBUYEN LOS BIENES EN SU MÁXIMA PARTE ENTRE DOS DE LOS HEREDEROS Y AL TERCERO DE ELLOS SE LE PAGA SU HABER EN GRAN PARTE CON UN CENSO CON EL QUE QUEDAN GRAVADOS LOS BIENES QUE AQUÉLLOS ADQUIEREN, HA DE LIQUIDARSE A ESE TERCER HEREDERO, NO SÓLO SU PORCIÓN HEREDITARIA LEGAL, SINO TAMBIÉN LO CORRESPONDIENTE A LA CONSTITUCIÓN DEL CENSO, Y A LOS OTROS HEREDEROS LO QUE CORRESPONDE POR LAS DIFERENCIAS EN MÁS QUE ADQUIEREN EN RELACIÓN CON SU PORCIÓN HEREDITARIA.

*Antecedentes.*—Fallecida la causante en 10 de agosto de 1940 se obtuvo prórroga y se presentó a la Oficina liquidadora la relación de bienes con fecha 9 del mismo mes de 1941, junto con copia del testamento de la causante, certificaciones de defunción, del Registro de Últimas Voluntades y del líquido imponible de parte de los bienes, más el resguardo de concesión de prórroga.

Posteriormente se presentó el cuaderno particional, con un caudal de 36 382 pesetas y formado el expediente de comprobación se aplicaron

los precios mediós de venta con un resultado de 220.684,13 pesetas. Sobre ellas se giraron a los tres herederos las liquidaciones correspondientes, aplicando la tarifa de 1941 en vez de la de 1932, vigente al fallecer la causante.

Además, a uno de ellos se le giró liquidación por constitución de censo, teniendo en cuenta que una gran parte de su haber hereditario se le pagaba en forma de pensión censual, con la que que los otros dos herederos gravaban los bienes que adquirían y no se tuvo en cuenta para liquidar, el hecho de que dichos dos herederos adquirían bienes reliquias en cuantía muy superior a la que sus cuotas hereditarias importaban y de ahí la compensación al otro heredero con el aludido censo.

Las liquidaciones fueron recurridas en reposición primero, y después ante el Tribunal Económico-Administrativo, una vez desestimado el recurso de reposición.

El razonamiento sustancial del recurso fué que no era aplicable la tarifa de 1941 y sí la de 1932, vigente al ocurrir el fallecimiento de la causante, siendo en su consecuencia aplicable el tipo de 2,70 por 100 en vez del de 5 por 100 aplicado.

El razonamiento en cuanto al fondo fué que no era aplicable al caso el artículo 124 del Reglamento, como equivocadamente estimó la Abogacía del Estado al resolver el recurso de reposición, porque lo que en él se previene es que el plazo de presentación no se interrumpe si los documentos a que se refieren los artículos 103 y 115 no se presentan en el plazo que el liquidador señale, y es lo cierto que el supuesto no se da porque tales documentos fueron oportunamente presentados. y, sobre todo, porque las certificaciones de que se trata no son los documentos cuya falta de presentación, con requerimiento del liquidador o sin él, produce el efecto de que el plazo de presentación no se considere interrumpido.

En cuanto a la improcedencia de la liquidación por censo se alegó que el heredero favorecido había percibido el censo—que era de 300 ferrados de trigo—en lugar de su hijuela, según es costumbre y derecho regional.

El Liquidador del partido informó en el sentido de que al solicitar la liquidación del impuesto no se habían acompañado todos los documentos necesarios, tales como las certificaciones de líquido imponible de dos términos municipales, las cuales fueron presentadas, dice, casi dos años después, y por lo mismo la fecha de presentación de la relación

de bienes no es la eficaz, sino la de 16 de febrero de 1943, en que se presentó una de aquellas certificaciones. En su consecuencia, la presentación ha de estimarse hecha fuera de plazo y bien aplicada la tarifa del año 1941.

Sobre la liquidación del censo dijo que había que estimarla reglamentaria por no poderse interpretar tal constitución como renuncia de herencia.

El Tribunal provincial desestimó la reclamación.

Ante el Tribunal central, el recurrente, que era el heredero adquirente del censo, por sí y en nombre de los otros dos herederos reprodujo las alegaciones anteriormente hechas, y el Tribunal central estimó en parte la reclamación por los siguientes fundamentos.

Récabó la escritura particional antes aludida, y de ella apareció: que el heredero D. A. R., en lugar de recibir en pago inmuebles rústicos, éstos se adjudicaban en su totalidad a los otros dos herederos por ser los que se dedicaban a la labranza y que conforme a la costumbre de la tierra conocida con el nombre de "derecho a vivir y labrar", aquél recibe como equivalente un cupo de 300 ferrados de trigo, que abonarán los otros dos herederos por mitad, los cuales, además de la obligación personal, garantizan el pago con determinadas fincas de las adjudicadas por herencia, las que quedan gravadas con las correspondientes pensiones anuales. Se toman otros acuerdos en cuanto al censo, y se dice que en lugar de formalizar el inventario y de formar los haberes respectivos se procede directamente a la adjudicación de los bienes, y así se hace, efectivamente, formándose tres hijuelas cuantitativamente iguales, computando para ello en la de D. A. R. el valor del censo, y de manera que este valor es el que recibe de menos en fincas rústicas y el que los coherederos reciben de más.

Esto supuesto, entra ya el Tribunal central en el nervio del problema de si la tarifa aplicable es la vigente al causarse el acto liquidable, o sea la de 1932, o más bien la de 1941, o lo que es lo mismo, si la presentación de documentos realizada el 9 de agosto de 1941, dentro del plazo reglamentario, quedó sin efecto conforme al artículo 124 del Reglamento del Impuesto a causa de no haber presentado los interesados todos los documentos necesarios para practicar la liquidación, empieza por reseñar ese precepto y destaca que, según él, los liquidadores pueden reclamar los documentos precisos para liquidar y los interesados tienen obligación de presentarlos y si no lo hacen incurren en multa, y además,

si se trata de aquellos cuya presentación es obligatoria con arreglo a los artículos 103 y 115, el asiento de los presentados no interrumpe los plazos de presentación; pero basta la simple lectura del precepto, dice, para considerarlo inaplicable al caso debatido, porque, en primer lugar, no consta que la Oficina liquidadora reclamase las certificaciones de liquidado imponible echadas de menos, y sobre todo, porque esos documentos no son de los enumerados en los artículos 103 y 115 como de presentación obligatoria al momento de solicitar la liquidación, puesto que siendo ésta provisional, como lo era la solicitada, los documentos que los interesados venían obligados a presentar, según el apartado 4) del artículo 115, eran la declaración detallada y valorada de los bienes, certificación de defunción del causante, copia autorizada del testamento y relación de los participantes en la herencia con expresión del parentesco con el causante, y entre tales documentos, como se ve, no figuran las aludidas certificaciones. Por consiguiente, concluye el Tribunal, la originaria presentación de estos últimos documentos produjo todos sus efectos y entre ellos el de aplicar la tarifa vigente en el momento del fallecimiento del causante.

Por estos motivos se estimó el recurso en cuanto a la Tarifa aplicable, pero no en cuanto a lo que respecta al aludido censo, porque el argumento aducido contra la liquidación del mismo, consistente en que los 300 ferrados de trigo que dos de los herederos se obligan a pagar al tercero de ellos los recibe éste en lugar de su hijuela, no es valedero, puesto que los bienes de la herencia fueron repartidos entre los tres herederos como juzgaron oportuno, y si uno de ellos recibió en ese reparto menos bienes de los que por herencia le correspondían, fué porque se los cedió a sus hermanos coherederos; que los recibieron de más, y por lo mismo la pensión de 300 ferrados de trigo que ellos se obligaron a pagarle ni son bienes de la herencia ni él los adquiere por su derecho hereditario, sino en virtud del contrato de censo extraparticional, indudablemente sujeto al impuesto con independencia de la herencia.

De estos excesos de participación en la herencia por dos de los herederos deduce el Tribunal otro acto liquidable no tenido en cuenta por el liquidador, cual es el que resulta de la aplicación del apartado 9), artículo 9 del Reglamento, que dispone que cuando en las sucesiones hereditarias se adjudiquen a los herederos bienes que excedan del importe de su haber en concepto de tales, satisfagan el impuesto que corresponda por la cesión de dicho exceso, con la excepción del número

14 del artículo 6.<sup>º</sup>, no aplicable al caso, sin perjuicio del pago del impuesto sucesorio correspondiente al mismo exceso.

En su virtud, ordena la Resolución que la Oficina liquidadora gire esas liquidaciones omitidas a cargo de dichos herederos y que se aplique la tarifa de 1932.

*Comentarios.*—Está clara la doctrina del Tribunal central y es perfectamente reglamentaria en sus dos puntos fundamentales. En cuanto a la presentación de los documentos porque no se puede dar al artículo 124 una extensión que no tiene, queriendo comprender en él documentos que no entran ni en su texto ni en su espíritu, como son las certificaciones de líquido imponible, a los efectos de que su no presentación pueda surtir el efecto de que el asiento de presentación quede sin efecto e incurso el contribuyente en la sanción correspondiente.

Por lo que hace al acto deducido de cesión por el hecho de percibir algunos de los herederos mayor porción de bienes de la que legalmente les correspondía, basta decir que es un clarísimo caso de aplicación del artículo 9.<sup>º</sup> del Reglamento, y no lo es menos el acto liquidable de constitución de censo, perfectamente independiente de la partición misma y, por lo tanto, de forzosa liquidación.

JOSÉ M.<sup>a</sup> RODRÍGUEZ-VILLAMIL.

Abogado del Estado y del I. C. de Madrid.