

## Jurisprudencia sobre el impuesto de Derechos reales

*Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 17 de abril de 1945.*

LA COMPROBACIÓN DE VALORES VALIÉNDOSE DEL ALQUILER EN LA TRANSMISIÓN DE FINCAS URBANAS, ES MEDIO REGLAMENTARIO DE COMPROBACIÓN, SIN QUE PARA ELLO SEA OBSTÁCULO EL HABER EMPLEADO EN PRIMER TÉRMINO LA CAPITALIZACIÓN DEL LÍQUIDO IMPONIBLE, PERO EL DATO DE LA MERCED O PRECIO DEL INQUILINATO HA DE TOMARSE DE LOS CONTRATOS DE ARRENDAMIENTO Y NO DE LAS DECLARACIONES DE LOS INQUILINOS.

NO ES DEDUCIBLE UNA DEUDA CONTRA EL CAUSANTE DE UNA SUCESIÓN, CUYA ÚNICA JUSTIFICACIÓN ES UNA CERTIFICACIÓN DEL JEFE DE PRÉSTAMOS Y CRÉDITOS DEL MONTE DE PIEDAD Y CAJA DE AHORROS.

*Antecedentes.*—Al liquidar cierta herencia, la Oficina Liquidadora comprobó, entre otros bienes, en un expediente de investigación, el valor de una casa, teniendo en cuenta no el líquido imponible, por estimar que de él no se deducía el verdadero valor fiscal, sino el resultante de capitalizar la renta que la casa producía según declaración prestada por los inquilinos ante la propia Oficina Liquidadora.

Recurrida la liquidación, se apoyó la reclamación en que el medio comprobatorio empleado no era reglamentario y que debió emplearse el catastral, y además se pidió que se rebajase una deuda que el causante tenía a favor del Monte de Piedad y Caja de Ahorros, acreditada por medio de la certificación correspondiente.

El primer argumento fué rechazado por el Tribunal Provincial, fundado en que al contribuyente no le podía favorecer la omisión de

obligaciones tributarias, ya que si él las hubiera cumplido otro hubiera sido el valor catastral del inmueble; y en cuanto a la deuda, estaba fuera de duda la improcedencia de su deducción, desde el momento en que la Entidad prestamista no está inscrita en el Comité Central de la Banca ni se había acompañado la póliza original intervenida por Corredor oficial, como manda el artículo 101 del Reglamento.

El Tribunal Central revoca el acuerdo y la liquidación y manda que se practique nueva comprobación, usando de la facultad que concede el artículo 80, de emplear el medio que se estime adecuado, sin que entre ellos se comprenda el de acreditar el alquiler por declaración de los inquilinos, aunque sea en comparecencia personal en la Oficina, ya que lo procedente es exigir la presentación de los contratos de inquilinato.

En cuanto a la aludida deuda, insiste, una vez más, en la interpretación restrictiva del artículo 101, conforme al cual la pretendida deducción no encaja en ninguno de sus apartados.

Prescindimos de todo comentario, por innecesario, dada la claridad del caso objeto de controversia.

*Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 8 de mayo de 1945.*

LA COMPROBACIÓN DE VALORES HA DE REALIZARSE ACUDIENDO EN PRIMER LUGAR AL PADRÓN O AMILLARAMIENTO Y REGISTROS FISCALES Y TRABAJOS CATASTRALES APROBADOS, Y AUN CUANDO EL VALOR ASÍ OBTENIDO SEA MAYOR QUE EL DECLARADO, PUEDE ACUDIRSE DESPUÉS, INDISTINTAMENTE, A LOS DEMÁS MEDIOS DEL ARTÍCULO 80 DEL REGLAMENTO.

SI SE UTILIZA UN MEDIO COMPROBATORIO QUE NO SEA EXACTAMENTE UNO DE LOS REGLAMENTARIOS, LA COMPROBACIÓN ES NULA. Y NO ES REGLAMENTARIO EL VALERSE DE UNOS PRECIOS MEDIOS RESULTANTES DE UNOS DATOS EXISTENTES EN UN AYUNTAMIENTO, PERO REFORMADOS Y ADAPTADOS POR LA OFICINA LIQUIDADORA SEGÚN CLASIFICACIONES Y DISTINGOS EN RELACIÓN CON LAS CLASES DE TERRENOS Y CON SU CONDICIÓN.

LOS TRIBUNALES ECONÓMICO-ADMINISTRATIVOS TIENEN COMPETENCIA PARA ANULAR PERO NO PARA REVISAR LOS EXPEDIENTES DE COMPROBACIÓN, FACULTAD ÉSTA PROPIA DE LA DIRECCIÓN GE-

NERAL DE LO CONTENCIOSO O DE LAS ABOGACÍAS DEL ESTADO. TAMPOCO LA TIENEN PARA DETERMINAR EL MEDIO DE COMPROBACIÓN QUE HA DE EMPLEARSE, PORQUE ELLO ES FUNCIÓN PRIMITIVA DE LAS OFICINAS LIQUIDADORAS.

*Antecedentes.*—Al liquidar una partición de herencia, la Oficina liquidadora comprobó las fincas rústicas por valor de cada metro cuadrado a razón de 5, de 4 y de 3 pesetas, y así obtuvo un valor muy superior al que resultaba de la capitalización del líquido imponible.

Sin notificación al interesado del resultado de la comprobación, se giró la liquidación, la cual fué recurrida con apoyo en que el liquidador prescindió de las certificaciones del líquido imponible acompañadas y elevó en más del doble el valor declarado, con olvido de lo dispuesto por el artículo 80 del Reglamento y prescindiendo también de la norma que prescribe que si el liquidador quiere aplicar otro medio comprobatorio distinto del líquido imponible ha de valerse de uno de los previstos en el Reglamento, y en último extremo acudir a la tasación pericial, careciendo de facultades para inventar procedimientos comprobatorios no previstos por el legislador.

La Oficina liquidadora justificó su actuación diciendo que se había valido de precios medios no caprichosos, sino resultantes de los establecidos por el Ayuntamiento a efectos del arbitrio de plusvalía, reformados conforme a las enseñanzas de la práctica en el sentido de hacer clasificaciones y distingos respecto a las diversas clases de terrenos y según los terrenos tengan o no la condición de solares, teniendo en cuenta que la valoración municipal a efectos de dicho arbitrio es un medio de comprobación autorizado por el citado artículo 80.

Confirmó el Tribunal Económico-administrativo provincial la actuación del liquidador y además aceptó la sugerencia de éste en el sentido de que se revisase el expediente de comprobación aplicando sin distingos las valoraciones predeterminadas para la exacción del arbitrio de plusvalía.

El Tribunal Económico-administrativo central revocó el fallo y anuló el expediente de comprobación, ordenando que se practicase otro utilizando los medios ordinarios que el liquidador estime adecuados, y en su caso el de la tasación pericial. Además anuló la liquidación girada, ordenó que se girase otra sobre el valor declarado y dispuso que la nueva comprobación se notificase como el Reglamento ordena.

Para proceder así no hizo el Tribunal central sino atenerse a lo que el artículo 80 mencionado dispone: el liquidador debe acudir primamente a los datos de los amillaramientos y registros fiscales y catastrales, y después, a su elección, a los demás medios reglamentarios, incluso el de la tasación pericial; pero lo que no puede hacer es valerse de un medio comprobatorio no reglamentario, como es el de unos precios medios resultantes de datos del Ayuntamiento respectivo, adaptados y reformados por la propia Oficina liquidadora.

Respecto al acuerdo de revisión de la comprobación tomado por el Tribunal provincial, el Central lo estima impertinente, porque la facultad revisora a quien está atribuida es a la Dirección General de lo Contencioso y a las Abogacías del Estado. Pudo acordar la anulación de la comprobación si la estimó ilegal, pero no tiene atribuciones para disponer que se revise aplicando un determinado medio comprobatorio.

*Comentarios.*—Son realmente innecesarios ante la claridad del caso y del texto del artículo 80. Por ello solamente es de destacar el sentir categórico del Tribunal sobre la necesidad de que el liquidador se atenga rigurosamente a los medios que el Reglamento le da para buscar el verdadero valor fiscal de los bienes, sin que le sea lícito, acuciado por su celo, emplear otros "ad libitum", no ya distintos de los del artículo 80, sino de los previstos pero desfigurados y reformados por el mismo, como ocurría en el caso que estudiámos, en el que con base en datos oficiales, la Oficina liquidadora formó unos precios medios, acazo más perfectos y ajustados a la realidad económica del término municipal y a las conveniencias del Fisco, pero no autorizados por el texto reglamentario.

*Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 29 de mayo de 1945.*

EN LA TRANSMISIÓN POR HERENCIA DE BIENES HIPOTECADOS, CON DISOLUCIÓN DE LA SOCIEDAD CONYUGAL, LA DEDUCCIÓN DE LAS HIPOTECAS, AUN CUANDO NO SE ADJUDIQUEN EXPRESAMENTE BIENES PARA EL PAGO DE LAS DEUDAS QUE GARANTICEN, PRODUCE LIQUIDACIÓN EN EL CONCEPTO DE ADJUDICACIÓN PARA PAGO SOBRE EL IMPORTE DE LAS DEUDAS GARANTIZADAS; Y AUN CUANDO APAREZCAN ÉSTAS CONTRAÍDAS POR LA SOCIEDAD CON-

YUGAL, ELLO NO QUIERE DECIR QUE A LA VIUDA NO SE PUEDAN DEDUCIR Y EN SU CASO ADJUDICAR BIENES QUE REPRESENTEN SOLAMENTE LA MITAD DEL IMPORTE DE LAS DEUDAS.

*Antecedentes.*—En una herencia con disolución de sociedad de gananciales se dedujeron ciertas deudas hipotecarias, y el caudal líquido así formado se adjudicó a la viuda y los hijos por gananciales y herencia, expresándose en las respectivas adjudicaciones de los inmuebles el gravamen con que éstos se transmitían y adquirían.

Hubo, pues, deducción expresa de los créditos garantizados, pero no adjudicación expresa de bienes para su pago.

La Oficina liquidadora, aparte de las liquidaciones procedentes por herencia, giró otra por el importe de las cargas a nombre de la viuda y por la totalidad de ellas, y la interesada entabló reclamación diciendo que se trataba de cargas deducibles por imperio del apartado 1) del artículo 101 del Reglamento y deducidas efectivamente por los herederos a los que se les adjudicaron, sí, los bienes con la carga real, pero no especialmente, otros bienes distintos y que por ello no hay tal adjudicación para pago, aparte de que el ser deducibles las cargas significa que no deben tributar so pena de dejar sin efecto la deducción. Añadió, por fin, que tal era la doctrina de las sentencias del Tribunal Supremo de 2 de julio de 1917 y 21 de abril de 1936, y que, en último término, si en la testamentaría no se hubiesen mencionado las hipotecas, los créditos que ellas garantizaban no se hubieran deducido y hubieran resultado beneficiados los herederos, y la viuda reclamante vería aumentado su haber en el 50 por 100 de tales créditos y sobre él habría tributado al 0,60 en vez del 5 por 100 aplicado.

El Tribunal Provincial Económico-administrativo acordó confirmar el concepto de adjudicación aplicado y reformó la liquidación en el sentido de que debía girarse no a nombre de la viuda, como había hecho la Oficina liquidadora, sino a cargo de los herederos, y el Tribunal central dijo que las mencionadas deudas eran deducibles y que procedía la liquidación de adjudicación para pago, si bien, no a nombre de la viuda solamente, sino también a nombre de los herederos.

Los razonamientos tenidos en cuenta son que con arreglo a los artículos 100 y 101 del Reglamento, las hipotecas no se consideran como cargas, pero ello no impide que las deudas que garanticen se deduzcan y que se practique la pertinente liquidación en pago o para pago de las

mismas, a lo cual añade el apartado 13) del 2.<sup>o</sup> de esos artículos que, si se hace adjudicación expresa de bienes para el pago, se le liquide al adjudicatario y, caso contrario, al heredero.

Respecto a las sentencias invocadas dijo el Tribunal central que en los casos en ellas discutidos no se trataba de herencias, sino de contratos onerosos, a los que se aplican los apartados 3) y 4) del citado artículo 100, según los cuales las cargas en esos contratos se presumirán deducidas por los contratantes al fijar el precio, sean o no deducibles, y si no lo son se adicionarán al precio para fijar la base liquidable. Por eso —añade la Resolución que comentamos—en los casos de aquellas sentencias, por tratarse de bienes gravados con hipoteca, que eran aportados a una sociedad, se resolvió que no había lugar a deducir la carga ni a girar liquidación para pago, sino que debía exigirse el impuesto por el total valor de los bienes y por el tipo de aportación social.

Respecto de si en el caso la liquidación por adjudicación debería girarse por la mitad de las deudas por afectar en esa proporción a los bienes gananciales que la viuda adquiere, el Tribunal rechaza tal concepción jurídico-fiscal, porque lo primero que hay que determinar para saber si hay gananciales son las deudas que la sociedad pueda tener y rebajarlas, con lo cual quedan determinados aquéllos y queda evidente también que tales deudas no pueden atribuirse en parte a la herencia del causante y en parte al cónyuge sobreviviente.

*Comentarios.*—Realmente, bien pudieramos prescindir de ellos, ya que la posición jurídica y dialéctica de la Resolución de que se trata es tan firme y clara, como endeble la de la parte recurrente.

La primera parte de la cuestión sólo puede sostenerse confundiendo los conceptos fiscales de "carga" y de "deudas deducibles" y, sobre todo, desconociendo que quien hereda una finca hipotecada y como tal heredero se le adjudica después de haber sido deducida, o dicho de otra manera, descontando de la tasación el importe del gravamen hipotecario, es claro que por el concepto de herencia no adquiere más que la parte de casa o de finca equivalente al valor que resulte una vez hecha aquella deducción o minoración, pero no es menos claro que el resto del valor del inmueble también lo adquiere, no ya por herencia, sino por otro concepto que, en el caso propuesto no puede ser más que en el de adjudicación para pago. Esa es la figura jurídico-fiscal que se origina y no puede ser otra, so pena de admitir una adquisición y con ella un Enriquecimiento situado arbitrariamente fuera de los linderos del im-

puesto sin que éste lo catalogue entre los actos exentos o no sujetos.

Le segunda cuestión es tan clara como la precedente, fiscalmente hablando y también dentro de las normas sustantivas civiles, porque decir que las deudas de la sociedad de gananciales afectan a la herencia del causante y a la parte que en ellos tenga el cónyuge superviviente, vale tanto como olvidar que a quien afectan es al patrimonio de esa sociedad y que por ello hay que deducirlas previamente para determinar ese haber y repartirlo, después de haber adjudicado bienes de la misma para pagarlas.

*Resolución del Tribunal Económico-administrativo Central de 19 de junio de 1945.*

LA EXENCIÓN DEL CONTRATO PRIVADO DE VENTA DE LOS PRODUCTOS DE UNA FINCA A TÍTULO DE ARRENDATARIO DE LA MISMA, REQUIERE QUE ESA CUALIDAD SE ACREDITE CON DOCUMENTO ADECUADO, NO SIÉNDOLO LA DECLARACIÓN DE LOS DUEÑOS DE LA FINCA NI AUN ACOMPAÑADA DE UNA CERTIFICACIÓN DEL ALCALDE EN EL MISMO SENTIDO, MÁXIME SI LA CUANTÍA DEL CONTRATO DE ARRENDAMIENTO ES SUPERIOR A MIL QUINIENTAS PESETAS.

*Antecedentes.* — En virtud de expediente de investigación se presentó a liquidación un contrato privado del que resultaba la compra de 66.000 kilogramos de aceite, siendo calificado y liquidado como transmisión de bienes muebles.

Se entabló recurso con fundamento en que el acto estaba exento conforme al número 8.<sup>º</sup> del artículo 6.<sup>º</sup> del Reglamento porque el vendedor era arrendatario de la finca de donde procedía el producto vendido, justificándose el hecho con declaración jurada de los dueños de la finca y con certificación del Alcalde, en la que se expresaba además que en ella se producía aceite en cantidad suficiente para obtener con exceso la vendida.

La reclamación fué desestimada en primera instancia por entender el Tribunal Provincial que el vendedor del producto no había justificado plenamente su condición de arrendatario, a lo que se opuso en segunda instancia que la justificación aportada no podía rechazarse sin adecuada contraprueba, máxime siendo como son válidos los contratos de arrendamiento de fincas rústicas, de acuerdo con el artículo 2.<sup>º</sup> de la

Ley de Arrendamiento de 23 de julio de 1942, cualquiera que sea la forma de su celebración.

El Tribunal Central no accede al recurso porque el contrato de arrendamiento, dada su cuantía, debió constar por escrito según manda el artículo 1.280 del Código Civil, y si bien ese requisito formal no es indispensable para su obligatoriedad, tanto según el Código Civil como según la Ley de Arrendamientos rústicos, es, no obstante, necesario acreditar con prueba adecuada a la naturaleza del contrato, aportada al expediente, su existencia y ella ha de ser el documento público o privado que cada contratante puede exigir con arreglo al artículo 1.279 del aludido Código, sin que pueda ser suplido por las mencionadas declaraciones juradas de los arrendadores y certificación de la Alcaldía.

**Comentarios.**—Nos parece que el criterio rigorista del Tribunal Central sólo puede tener justificación, y ella relativa, ante el principio general de la interpretación restrictiva de las exenciones, y no ante las normas jurídicas sobre validez, eficacia y justificación formal de los contratos. La cita del artículo 1.279 no nos parece suficientemente convincente porque su imperio no pasa de referirse a los contratantes y deja siempre a salvo la validez y, desde luego, la existencia del contrato, y de la existencia es de lo que aquí se trataba.

JOSÉ M.<sup>u</sup>. RODRÍGUEZ VILLAMIL  
Abogado del Estado y del I.C. de Madrid