

Jurisprudencia sobre el impuesto de Derechos reales

Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 12 de diciembre de 1944.

EN LA AMORTIZACIÓN DE OBLIGACIONES, SEAN SIMPLES O HIPOTECARIAS, EL PLAZO DE PRESENTACIÓN SE CUENTA DESDE LA FECHA EN QUE SE TOMA EL ACUERDO DE AMORTIZARLAS, AUN EN EL CASO DE QUE CON POSTERIORIDAD SE EXTIENDA ACTA NOTARIAL HACIENDO CONSTAR LA CANCELACIÓN DE LA HIPOTECA Y LA INUTILIZACIÓN DE LOS TÍTULOS.

En el caso a que la Resolución se refiere ocurrió que, con posterioridad al acuerdo de amortización y a la retirada de hecho de los títulos del mercado, se extendió acta notarial haciendo constar la retirada e inutilización de los títulos y la cancelación de la hipoteca, y se pretendía que desde la fecha de ese acta debía contarse el plazo de presentación para liquidar, a lo que opone el Tribunal lo dispuesto en los artículos 20 y 64, párrafo 3.º, del Reglamento, según los cuales basta que exista el acuerdo de amortización para que la liquidación se practique.

Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 12 de diciembre de 1944.

TIENE EL CARÁCTER DE HEREDERO EL LEGATARIO QUE, ADEMÁS DE LA COSA LEGADA HA DE RECIBIR EL REMANENTE DEL CAUDAL HEREDITARIO DESPUÉS DE PAGAR OTROS LEGADOS Y EL IMPORTE DE LAS DEUDAS Y GASTOS DE PARTICIÓN, IMPUESTO, ETC.; Y, POR LO TANTO, COMO ESOS GASTOS NO SON DEDUCIBLES DEL CAUDAL, AUN-

QUE SE LE ADJUDIQUEN BIENES PARA SU PAGO NO SON LIQUIDABLES POR EL CONCEPTO DE ADJUDICACIÓN, SINO POR EL DE HERENCIA.

No consignamos los antecedentes del caso, porque los puntos discutidos están tan fuera de duda, que hacen innecesaria la exposición, de la misma manera que hacen que huelgue el comentario.

Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 9 de enero de 1945.

EL CONTRATO EN VIRTUD DEL CUAL LOS VARIOS DUEÑOS PROINDIVISO DE UNA CASA ACUERDAN CESAR EN LA PROINDIVISIÓN Y ADJUDICAR A UNO DE ELLOS LA TOTALIDAD DEL INMUEBLE, RECIBIENDO EN METÁLICO SUS RESPECTIVAS PARTICIPACIONES, ES LIQUIDABLE COMO CESIÓN.

Antecedentes.—Los condueños proindiviso de una casa acuerdan en escritura pública cesara en la proindivisión, y después de cifrar en pesetas la parte que a cada uno correspondía en el valor total, que era de 120.000, la adjudican en pleno dominio a uno de los catorce partícipes o comuneros; y como la porción de éste no importaba más que 4.285,85 pesetas, él abonó en metálico a los demás copartícipes la diferencia hasta el total valor, con lo cual dan por extinguida la comunidad de bienes.

En la mencionada escritura se hicieron constar los títulos de adquisición que ostentaban los comuneros, y unos procedían de herencia y otros de compra y ajenos a la comunidad.

La Oficina liquidadora calificó el acto como "cesiones" y giró la liquidación sobre la base de 115.714,15 pesetas, que es la diferencia entre el valor de la porción que al adquirente pertenecía en la proindivisión y el total valor del inmueble.

La liquidación fué recurrida argumentando que la casa era indivisible, dada su naturaleza y el extraordinario número de condueños, y debía aplicarse, por lo tanto, la exención número 14 del artículo 6.º del Reglamento, puesto que la adquisición tenía por origen el título de herencia, y en otro caso debía aplicarse el apartado 27) del artículo 19 del mismo texto legal, que equipara la disolución de la comunidad a la disolución de sociedad.

Desestimado el recurso por el Tribunal provincial, es rechazado.

también por el Central, fundado en que, aunque es verdad que la mencionada exención es aplicable, como el mismo Tribunal tiene reconocido en resolución de 21 de junio de 1932, en cuanto a los excesos o diferencias que unos herederos deban abonar a otros por haberles sido adjudicada en una finca indivisible o que desmerece mucho por la división mayor porción que la que representa su haber hereditario, y que esa circunstancia se da tratándose de fincas urbanas, es lo cierto que en el caso de que se trata no concurren esas circunstancias de exención, porque la exención mencionada está subordinada a lo dispuesto en los artículos 1.056 y 1.062 del Código civil, y éstos se refieren al momento de la partición de la herencia, de lo que no se trataba en la escritura objeto de discusión, ya que las herencias originarias de la comunidad habían sido partidas con mucha anterioridad. El único objeto, pues, del documento, fué hacer cesar la proindivisión adquiriendo uno de los partícipes las porciones de los demás, y esto constituye una enajenación a título oneroso, equivalente a una compraventa, liquidable en la forma que lo hizo la Oficina liquidadora.

Y no es tampoco aplicable el tipo de "sociedades" a que se refiere el apartado 27) del artículo 19, porque no se ha realizado la división material de la casa en cuestión, y, por lo tanto, falta el requisito esencial de que a cada interesado se le adjudique la parte proporcional en la finca.

Comentarios.—El criterio del Tribunal está bien claro y es bien lógico: no hay lugar a la aplicación del tipo de disolución de sociedad previsto en el apartado 27) del artículo 19, porque no se trata de la división material prevista en ese apartado, con la consiguiente adjudicación a cada partícipe de una parte del bien comunero, equivalente a su haber en la comunidad.

A ello podría añadirse que, de todas maneras, la petición de ese tipo beneficioso está descentrada, puesto que, dado el título hereditario invocado en cuanto a la mayor parte de los partícipes contratantes, lo que sería de aplicar sería la exención si realmente se tratase de la división de bienes poseídos proindiviso y adquiridos por herencia.

El otro punto de vista sostenido por la Resolución, nos parece también fuera de toda discusión, porque lo que los artículos 1.056 y 1.062 del Código civil prevén y lo que con arreglo a ellos fundamenta la exención del número 14 del artículo 6.º, es que al realizar la partición el padre testador quiera que una explotación fabril o in-

dustrial o agrícola se conserve indivisa, o que, en cualquier otro caso de partición de herencia, se trate de una cosa indivisible o que desmerezca mucho por su división, en cuyos supuestos juzga el Reglamento equitativo que los excesos o diferencias que el heredero adjudicatario tenga que pagar a los demás por exceso en la adjudicación, no estén sometidos a tributación, sin perjuicio de lo que a cada uno corresponda pagar por impuesto sucesorio con arreglo a la ley; todo lo que es una cosa bien distinta de lo que los aludidos contratantes llevaron a cabo.

Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 6 de febrero de 1945.

EN LOS CASOS DE LITIGIO EL PLAZO DE PRESENTACIÓN DE LOS DOCUMENTOS A LIQUIDACIÓN SE SUSPENDE POR MINISTERIO DE LA LEY SIN NECESIDAD DE SOLICITUD DE LOS INTERESADOS, PERO TAL CONCESIÓN ESTÁ SUPEDITADA A QUE EL CONTRIBUYENTE OBRE DE BUENA FE, DE TAL MANERA QUE NO APROVECHA AL QUE CON EL FIN DE ELUDIR EL PAGO DEL IMPUESTO ENAJENA LOS BIENES HEREDADOS Y OMITE LA DECLARACIÓN DE SU EXISTENCIA AL SOLICITAR LA LIQUIDACIÓN DEL CORRESPONDIENTE A VALORES MOBILIARIOS. EN TAL CASO, DESCUBIERTA LA OCULTACIÓN SE INCURRE EN MULTA, AUN SIN HABER TERMINADO EL LITIGIO.

LA IMPOSICIÓN DE MULTA DEL 100 POR 100 ES PROCEDENTE TAN SÓLO EN EL CASO DE RESISTENCIA INJUSTIFICADA DEL CONTRIBUYENTE, Y EN SU CONSECUENCIA, LA OCULTACIÓN DE BIENES HEREDITARIOS DESCUBIERTA AL LIQUIDAR UN DOCUMENTO ENTRE VIVOS QUE DA LUGAR AL REQUERIMIENTO PARA LA PRESENTACIÓN DE LA HERENCIA DE DONDE LOS BIENES PROCEDEN DETERMINA IMPOSICIÓN DE LA MULTA DEL 50 POR 100.

Antecedentes. — Fallecida en el año 1939 una señora resultó ser única heredera testamentaria su sobrina doña T. D. S., la cual obtuvo prórroga de presentación de la herencia a liquidación, y dentro de ella presentó a liquidación una escritura pública, manifestación parcial de herencia, comprendiendo ciertos valores mobiliarios, que fué liquidada e ingresado el impuesto correspondiente.

Más adelante, la heredera, obrando en concepto de dueña de las fincas como heredera de la aludida causante, otorgó cinco escrituras vendiendo varias de las fincas heredadas, que fueron liquidadas por la misma oficina que había liquidado la anterior escritura, y que no pudieron ser inscritas porque no lo estaban a nombre de la vendedora y por no poder hacerse la inscripción al amparo del artículo 20 de la Ley Hipotecaria a causa de estar el Registro en reconstrucción.

Algunos días después de esas ventas, las fincas compradas en una de aquellas cinco escrituras fueron de nuevo adquiridas a título de compraventa por la misma heredera y sobrina que las había vendido, y fué pagada la correspondiente liquidación y anotada la escritura preventivamente en el Registro de la Propiedad.

La Oficina liquidadora, ya en el año 1943, requirió a la heredera para que presentase los documentos necesarios para la liquidación y pago del impuesto correspondiente a la herencia de la expresada causante y, efectivamente, la heredera presentó copia de una escritura otorgada días después del requerimiento en la que constaba la manifestación de herencia y en la que se incluían bienes de los que se decía haber tenido conocimiento con posterioridad a la fecha de la escritura de manifestación parcial de 1939, al principio mencionada. Entre ellos no se comprendían las fincas que la heredera había vendido en las escrituras a que hemos hecho referencia, y la Oficina liquidadora instruyó expediente de investigación por ocultación y tomó como base de liquidación el valor en aquellas declarado, por ser más cuantioso que el comprobado, y liquidó con multa igual a la cuota.

Recurrió la interesada ante el T. E.-A. provincial y sostuvo en el escrito de alegaciones que la multa era completamente improcedente porque no había transcurrido el plazo reglamentario para la presentación de la herencia a liquidación, y por añadidura no existía ocultación, teniendo en cuenta que se había obtenido prórroga y que era además de aplicar el artículo 113 del Reglamento, puesto que sobre la transmisión hereditaria se había promovido litigio instado a raíz del fallecimiento de la causante, sobre la validez de su testamento cuyo pleito estaba pendiente, como acreditaba con la correspondiente certificación, la cual justificaba que el pleito había sido iniciado antes de transcurrir el plazo reglamentario de presentación de los documentos a liquidación, y como el Reglamento no exige que se dé cuenta de la existencia del litigio, sino que el hecho de su existencia produce de derecho la inte-

rrupción del plazo, no había lugar a la investigación ni a la liquidación y exacción de multa. Añadía que si no se comunicó a la Oficina liquidadora la existencia del pleito fué porque ésta no cumplió el precepto del artículo 48 del Reglamento, que mandó que antes de girar las liquidaciones se notifique el acuerdo de practicarlas.

En cuanto a la ocultación, se razonó su inexistencia diciendo que la venta de las fincas de la herencia no había tenido por objeto ocultarlas, sino el de "sustraerlas a los efectos de una posible sentencia condenatoria en el pleito, mediante enajenaciones a base de que el adquirente pudiera invocar su condición de tercero hipotecario", y también el de proveerse de fondos para pleitear, al no poder hacerlo como pobre.

El Tribunal Provincial accedió al recurso y dijo que la multa era improcedente, pero la Dirección General de lo Contencioso se alzó ante el Tribunal Central y alegó lo siguiente, en síntesis: que el artículo 113 del Reglamento autoriza la interrupción del plazo de presentación de documentos en caso de litigio, pero también es de tener en cuenta que la Oficina liquidadora ignoraba tal circunstancia cuando giró las liquidaciones; que aunque el Reglamento no obliga a dar cuenta de la incoación del litigio, los interesados deben hacerlo para evitarse las consecuencias de su silencio, como pudo hacerlo la reclamante al presentar los documentos aludidos o al ser requerida por la oficina; que su silencio lleva en sí necesariamente implícita una renunciación al beneficio que el artículo 113 concede; que no se trata en el caso de la multa del párrafo 4.º del artículo 221 del Reglamento, como erróneamente entendió el Tribunal Provincial, y que los hechos sancionados son de los más graves que la legislación del impuesto prevé como acreedores de castigo y de tan difícil justificación, que quizás debieran ser castigados con la máxima sanción del artículo 227 del Reglamento. En definitiva pedía la revocación del fallo y la afirmación de las liquidaciones con las multas impuestas.

El Tribunal Central estimó en parte el recurso y declaró nulas las liquidaciones y ordenó girar otras con la multa del 50 por 100 de las cuotas.

Dice que el beneficio del artículo 113 ha de entenderse concedido al contribuyente de buena fe y no al que escudándose habilidosamente en él pretende sustraer los bienes al pago del impuesto, de tal manera que cuando un interesado no lo utiliza y solicita pagar el impuesto de parte de los bienes de la herencia, es que renuncia al beneficio, porque

sería absurdo pensar que los plazos estaban suspendidos para los bienes ocultados y no lo estaban para los declarados, máxime cuando aquéllos habían sido sustraídos por haberlos vendido sin incluirlos en el cuaderno particional.

El Reglamento no exige dar cuenta del litigio para que los plazos se suspendan, y por ello bastaría que el contribuyente así lo acreditase al ser requerido de presentación; pero, cuando al requerimiento contestaba el interesado, sin hacer referencia al pleito, declarando ciertos bienes y prescindiendo de los que había enajenado, sería ilógico que constándole a la Administración que los bienes no declarados pertenecían a la herencia, dejase de liquidarlos, sobre todo teniendo en cuenta que tal conducta de la heredera muestra palmariamente el propósito de ocultarlos, como lo acreditan las ventas y retroventas mencionadas y su acceso al Registro en forma de anotación al amparo de la destrucción del mismo y de la Ley de 5 de julio de 1938.

Respecto a la invocación del artículo 48, dice la Resolución que éste no se pudo infringir porque el aplicado fué el 170, que se refiere a que una vez determinados los bienes se dé conocimiento a los herederos de los descubiertos, puesto que de éstos sobradamente sabía la heredera que no los había declarado, y aunque se le hubiese dicho de qué bienes se trataba, ello hubiese sido intrascendente, puesto que las liquidaciones hubiesen sido las mismas, una vez hecha la notificación, sin perjuicio de poder reclamar contra ellas como lo hizo.

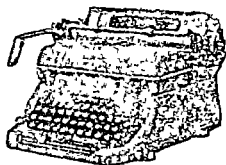
Por último, en cuanto a la multa aplicable en relación con el artículo 224 y con el 221, deduce que la ocultación se descubrió al liquidar la escritura de manifestación de herencia, es decir, al pretender una liquidación definitiva, ya que la primeramente practicada fué parcial, lo hace que sea aplicable el número 3.º del 224 que refiere la penalidad al 221; y como de este artículo no son aplicables ninguno de los dos primeros números al caso, éste debe incluirse en el 3.º, que autoriza la sanción del 50 por 100 de las cuotas, ya que la multa del 100 por 100 a que se refiere el número 4.º del mismo artículo exige que el requerimiento sea reiterado, la negativa infundada y la liquidación practicada con los datos que la misma Administración se procure.

Ninguna observación de importancia merece al criterio sustentado a través de tan extensos antecedentes, como no sea para decir que, dadas las maquinaciones destacadas a través de ellos no se podía sostener razonablemente otra interpretación al artículo 113, so pena de admitir

que su literalismo sirviese para cohonestar un claro propósito de defraudar al impuesto.

Nos parece, pues, que ante unos medios manifiestamente encaminados a ocultar los bienes y defraudar el impuesto, no es posible admitir que el contribuyente defraudador pueda esgrimir un texto legal como el del artículo 113, destinado sí a facilitar el esclarecimiento del derecho del verdadero adquirente de los bienes, pero no a que el contribuyente se sirva de él para sustraer los bienes o una parte de ellos al tributo, y además que lo esgrima, no en el momento oportuno, que sería cuando la oficina le requirió, sino cuando vió que sus maquinaciones fraudulentas habían sido descubiertas.

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



MANUEL DEL PALACIO

MAQUINAS DE ESCRIBIR
SUMAR Y CALCULAR

TALLER DE REPARACIONES

PLAZA DE CANALEJAS, 6

TELEFONO 18435

MADRID