

Jurisprudencia sobre el impuesto de Derechos reales

DEUDAS NO DEDUCIBLES

La Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 13 de junio de 1944, extractada en la REVISTA CRÍTICA DE DERECHO INMOBILIARIO, número 210 (noviembre de 1945), me recuerda dos casos de alguna trascendencia en relación con la eficacia de lo legislado en esa materia. Su estudio pudiera servir directamente a la Comisión encargada de la redacción del nuevo Reglamento para modificar el artículo 101, sobre todo su párrafo 3.^º, e indirectamente para introducir un nuevo precepto autorizando a los Liquidadores (de partido o Abogados del Estado) para recurrir contra las resoluciones de los Tribunales Provinciales que fällen en contra de su informe.

La Resolución que motiva este artículo me parece justa en el fondo, pero sus argumentos no la justifican. Dicho sea con todo respeto para el Tribunal.

En primer lugar, alega el número 1.^º el carecer de autenticidad y no ser ejecutivo. Este argumento lo destruye el párrafo 3.^º del mismo artículo. Si la tesis de los recurrentes hubiera prevalecido, no sería por el hecho de tratarse de un documento inauténtico, sino porque, a pesar de faltarle este requisito, encajara en el número 3.^º. Conforme a este número, aunque le falten los requisitos del número 1.^º serán deducibles las deudas cuya existencia se justifique a satisfacción de la Administración por los medios de prueba admisibles en Derecho, etc.

El segundo argumento no parece tampoco muy sólido, pues la Resolución estima que no es aplicable la baja, por tratarse de un legatario. Pero al decirlo no ha tenido en cuenta que el Reglamento sólo establece esa inaplicación en caso del legatario de parte alícuota, cosa que no era la recurrente.

Sin embargo, la Resolución es justa, porque no es aplicable el número 3.^º desde el momento en que la Oficina liquidadora estimara que no estaba justificada a su satisfacción la existencia de la deuda. Desde ese momento es aplicable el número 1.^º, y no importa nada que los herederos ratifiquen o no en escritura pública la deuda alegada y no probada. Porque para la aplicación del número 3.^º se necesitan dos requisitos ineludibles, pero no conjuntos, sino sucesivos: primero, prueba de la deuda a satisfacción de la Administración, y segundo, que, satisfecha la Administración de la existencia de la deuda, los herederos la ratifiquen.

La Administración está representada, en el primer trámite, por la Oficina liquidadora; en el segundo y tercero, por los Tribunales respectivos, de los cuales cada uno ha de declarar que la Oficina liquidadora debió quedar satisfecha con las pruebas alegadas.

Si no declaran previamente probada la existencia de la deuda, entra en juego automáticamente el número 1.^º de ese artículo.

De desear sería que la Comisión redactora de la futura Ley modificara ese artículo y sus concordantes, portillos por donde escapan, y escaparán más cada día, las herencias y legados de parientes lejanos y de extraños.

* * *

El primer caso de los anunciados es el siguiente: Una señora soltera y sin hijos firma antes de morir y guarda hasta que muere un documento en el que declara que debe sendas cantidades a sus tres sobrinos y cede a cada uno una dehesa en pago de su crédito respectivo. Al esposo de una sobrina reconoce deber una cantidad crecida, porque le ha administrado todas sus fincas sin estipendio alguno, y para pagarle le cede otra dehesa.

La cesión se hacía sólo para después de su muerte. Como se ve, tratábase de un acto de última voluntad, nulo como testamento, pero válido a los efectos del pago de los derechos reales. Ni siquiera se decía que se reservase para sí el usufructo. Como no pensaba desprenderse de él hasta después de su muerte, no tenía por qué guardar esas precauciones.

Me presentaron el documento fuera de mi oficina para que emitiera mi opinión. No he vuelto a saber del caso, pero había un Liquidador que, como Abogado particular, estimaba viables las pretensiones de los

cesionarios (que a la vez eran herederos *ab intestato*) de que se les liquidara, como cesión, al 5 por 100. Hay que reconocer en su favor que, ofrecida la solución de que se presentara el documento en su oficina, alegó ser incompetente, aunque no lo fuera del todo.

* * *

El segundo caso es el siguiente: Un señor, soltero y sin hijos, al morir deja suscritos varios documentos privados de reconocimiento de deudas. El importe de éstas casi absorbe la herencia. Ninguno de ellos, cuando él murió, había sido presentado a ningún funcionario público por razón de su oficio. Deja el resto de sus bienes a los albaceas, señalando los fines benéficos en que habían de invertirse. Los albaceas, en la escritura de entrega de legados y adjudicación de bienes, reconocen la autenticidad de las deudas y piden la baja de la herencia. El Liquidador, representante de la Administración, estima que no se ha justificado la deuda. Ya no cabe discutir si existía o no el segundo requisito, de reconocimiento de la deuda por los herederos, aunque en este caso se tomara como herederos, en una acepción lata, a los albaceas. Recurrieron éstos contra esas liquidaciones y el Tribunal Provincial las declaró nulas. No declaró que estaba justificada la deuda, no. Sólo usó el argumento de que la habían reconocido los albaceas.

Si esta doctrina se extendiese, ya podría el Fisco despedirse de todo ingreso sobre herencias entre parientes y extraños. Los testadores nombrarían herederos a los padres o hijos de los supuestos acreedores, suscribirían documentos privados de reconocimiento de deuda y los guardarían en su gaveta hasta su muerte y no antes.

* * *

Estos fallos, a mi juicio, no cabrían si el Tribunal Provincial, que se mueve en un ambiente estrecho, maraña de intereses, supiese que el Liquidador había de llevar el asunto ante el Tribunal Central, más objetivo a la fuerza, libre, al menos, de esos apasionamientos e influjos localistas que pueden contaminar las decisiones de los Tribunales Provinciales, no por prevaricación ni cohecho, que son muy raros, por fortuna, y lo mismo pueden darse en los Tribunales superiores, sino por infiltraciones o endósmosis.

No sé si hay algún precepto que quite a los Liquidadores la facultad

de recurrir contra la anulación de sus liquidaciones, pero sí hay constante jurisprudencia que lo hace.

Y yo pregunto: ¿A quién favorece? ¿Al Fisco? Al contrario. Los intereses del Fisco (erario público, bien común) van casi siempre emparejados con los del Liquidador. ¿A quién favorece, pues? A los recurrentes (bien particular).

El argumento aducido de que el Liquidador representa a la Administración y forma parte de ella (premisa cierta) no es concluyente al decir que ésta no puede ir contra sus propios actos (conclusión ilógica).

Hay un sofisma que ni siquiera está larvado; es manifiesto, paldino. El Liquidador representa a la Administración en la primera fase. En la segunda, lo hace el Tribunal Provincial, y en la tercera, el Central. Si fuera cierto el argumento, el Tribunal Provincial no podría revocar las decisiones del Liquidador, ni el Central las del Provincial, porque la Administración no puede ir contra sus propios actos.

Es decir, que en ningún organismo administrativo o judicial podía haber ni Interventores, ni Fiscales, ni Tribunales superiores.

Adviértase, además, que el Liquidador, al recurrir, defendería en primer lugar, y aunque no quisiera, los intereses del Tesoro (bien común). Y en segundo término, *per accidens*, sus intereses particulares. No puede, pues, decirse *sin agravio de la verdad* que el Liquidador no pueda ser *parte legítima en los recursos*.

P. HUERTAS.

Doctor en Teología y Registrador
de la Propiedad.

Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 3 de octubre de 1944.

EN EL CASO DE LA RESERVA DEL ARTÍCULO 811 DEL CÓDIGO CIVIL, SI LOS RESERVATARIOS RENUNCIAN SIMPLEMENTE A SU DERECHO ANTES DE LA MUERTE DEL RESERVISTA, ÉSTE CONSOLIDA SU DERECHO Y LA LIQUIDACIÓN DEL IMPUESTO HA DE REGULARSE CON ARREGLO AL PARENTESCO ENTRE EL CAUSANTE Y EL RESERVISTA Y NO CON ARREGLO AL QUE UNÍA A DICHO CAUSANTE CON LOS RESERVATARIOS.

Antecedentes.—En 1925 falleció D.^a M. del P. Medina y Carvajal, siendo heredera *ab intestato* su madre, D.^a M. del P. Carvajal. Entre

los bienes de la herencia figuraban, con el carácter de reservables, la nuda propiedad de dos casas y el pleno dominio de otra, que habían sido adquiridas por la causante por herencia de su padre.

En 1943, y en escritura pública, cuatro hermanos y tres sobrinos de la causante hicieron constar que eran los únicos parientes, dentro del tercer grado, pertenecientes a la línea de donde los bienes procedían y que renunciaban al derecho de reserva pura y simplemente.

Al liquidar la Oficina liquidadora el mencionado documento, practicó dos liquidaciones a cargo de la madre reservista, deduciendo el valor del usufructo de los bienes, pero aplicando a una de ellas el tipo de liquidación de herencia entre hermanos y a la otra el de sobrinos, es decir, que tuvo en cuenta el parentesco de los presuntos reservatarios con la causante de la herencia y no el parentesco de ésta con la reservista adquirente.

Contra éas liquidaciones se interpuso la correspondiente reclamación ante el Tribunal Económico-Administrativo Provincial, argumentando que, con arreglo al artículo 34 del Reglamento, lo procedente era girar una liquidación complementaria de la principal y por el mismo tipo que ésta; que la Oficina liquidadora aplicó el precepto reglamentario referente a la renuncia de la herencia; que la reserva del artículo 811 no es un dominio, sino una condición resolutoria para el reservista y suspensiva para los reservatarios, y la renuncia de éstos tiene efectos retroactivos y purifica el dominio en la reservista desde el fallecimiento de la causante de la reserva, como si ésta no hubiera nacido.

El Tribunal Provincial rechazó la reclamación, con apoyo en que, de acuerdo con el párrafo 16 del artículo 31 del Reglamento, en el caso de renuncia de herencia la persona beneficiada con ella tributará por el tipo de la escala de las herencias que correspondería aplicar al renunciante, a no ser que por el parentesco que una al favorecido por la renuncia con el causante corresponda un tipo superior a aquél.

En el recurso de alzada ante el Tribunal Central la recurrente reforzó su argumentación diciendo que solamente la renuncia de los derechos por los reservatarios después de fallecida la reservista podía producir efectos diferentes a los propugnados, porque aquéllos habrían adquirido entonces la condición de herederos.

El Tribunal Central revoca el fallo del inferior y anula las liquidaciones, estimando que el tipo de liquidación aplicable es el correspondiente.

diente al parentesco que media entre el causante y el reservista, o sea, en este caso, por herencia de la hija a favor de su madre.

Los reservatarios, dice, no tienen derecho dominical ni real, antes del fallecimiento del reservista, sobre los bienes reservables, y los parientes que tienen derecho a la reserva no son precisamente los que vivan al tiempo de nacer el derecho a la reserva, sino los que existan en el momento de fallecer el ascendiente reservista, aunque ello no es obstáculo para que antes de la muerte del reservista puedan todos los que sean parientes del causante dentro del tercer grado pedir las oportunas medidas de garantía de su derecho expectante; y de todo ello se infiere que desde que se produce el hecho originario de la reserva, las personas favorecidas ostentan un derecho a la adquisición de los bienes, pero sometido en su efectividad a la condición suspensiva de que esas personas sobrevivan al ascendiente obligado a reservar.

En definitiva, la Resolución dice que es de aplicación llanamente el artículo 34, en su apartado 1.º, que dice que el reservista tributará como usufructuario, pero si por fallecimiento de todos los parientes favorecidos con la reserva, o por su renuncia, se extinguiera la reserva, vendrá obligado a satisfacer el impuesto la nuda propiedad, haciéndose aplicación de lo prevenido en el apartado último del artículo 57, que dispone que toda adquisición sometida a alguna condición o limitación se entenderá realizada al día en que la limitación desaparezca, ateniéndose a esta fecha tanto para determinar el valor de los bienes como para aplicar el tipo de tributación, de donde deduce el Tribunal que debe aplicarse el tipo de herencias en favor de ascendientes.

Comentarios.—Hay que reconocer que la teoría sustentada por la Oficina liquidadora y confirmada por el Tribunal Provincial, aplicando el precepto del apartado 16 del artículo 31 y liquidando por el tipo de liquidación que correspondía a los renunciantes, en este caso el de hermanos y sobrinos, en vez del de ascendientes tiene una consistencia muy endeble a poco que se analice el texto de dicho apartado 16.

Este, en efecto, plantea dos supuestos, perfectamente distintos, en relación con el artículo 1 000 del Código civil: el primero se refiere a la renuncia gratuita que de su derecho hace el heredero a favor de los coherederos a quienes debe acrecer la porción renunciada, y para tal hipótesis el Reglamento dice que el acto que engendra no está sujeto al impuesto, pero que los favorecidos con la renuncia tributarán por el mismo tipo que correspondería al renunciante, a no ser que a aquéllos

les corresponda un tipo mayor, dado su parentesco con el causante. Y el segundo supuesto abarca los demás casos a que el mismo artículo 1.000 se contrae, que son aquellos en que el heredero vende, dona o cede su derecho a un extraño, a todos los coherederos o a alguno de ellos; lo renuncia, aunque sea gratuitamente, a beneficio de uno o más de sus coherederos, o lo renuncia por precio a favor de todos ellos: en todos esos casos el Reglamento entiende que hay dos actos liquidables, que son el de herencia, a cargo del renunciante, y el de cesión o de donación, a cargo de los beneficiados con esta cesión o donación.

Pudiera preguntarse cuál es la razón que justifica ese criterio del Reglamento al decir que en el supuesto primero hay un solo acto sometido a tributación y en el segundo hay dos. La razón jurídico-fiscal es clara: no se olvide que la renuncia es gratuita, que es a favor de aquellos a quienes debe acrecer la porción renunciada, y, por añadidura, que el Código añade que esa renuncia no supone la aceptación de la herencia; y, por consiguiente, hay que concluir que si no hay aceptación no puede haber adquisición de herencia ni, por lo mismo, verdadera transmisión de lo renunciado, ni, por fin, acto tributable; esto aparte de que la renuncia hace que nazca el derecho de acrecer, o, lo que es lo mismo, que los coherederos adquieran, no del renunciante, sino por ministerio de la Ley y del causante.

No hay, pues, más que un acto de herencia, la cual adquieren los que acrecen y por el que tributan con tipo de imposición que tiende a que, a la sombra de la renuncia, no se defraude el impuesto y se enmascaren actos que debieran tributar, pues fácil es el camino que una renuncia simulada abre, con apariencias de gratuidad, a una verdadera donación o a una transmisión onerosa.

En cambio, en todos los demás supuestos —está no menos patente que necesariamente hay dos actos, consistente el uno en la adquisición por el heredero, que vende, cede o renuncia—y por eso el Código dice que esos actos implican la aceptación de la herencia—, y el otro, en la transmisión, con caracteres fiscales, de cesión o donación que hace de lo que ya había entrado en su patrimonio.

Esto dicho, es de observar que fuera de todas esas previsiones del artículo 1.000 citado, y también del Reglamento, queda el caso en que el heredero renuncie lisa y llanamente a la herencia, o, dicho con más propiedad jurídica, no la acepta y repudia. Tal hipótesis no puede producir ninguno de los actos a que acabamos de referirnos, porque el

repudiante nada adquiere ni nada, por lo mismo, puede transmitir, y no le es aplicable tampoco la primera parte del párrafo 16 del artículo 31 del Reglamento, cuando dispone que se aplique el tipo más alto teniendo en cuenta el parentesco del causante con el que repudia y con el beneficiado con la repudiación, porque tal precepto se refiere exclusivamente—aparte de la renuncia de legados—a la que el heredero hace gratuitamente a favor de todos los coherederos con derecho de acrecer.

Resumiendo lo dicho, entendemos que el repetido apartado 16 del artículo 31 no se refiere a la renuncia extintiva o, dicho acaso más exactamente, a la repudiación, que no es confundible con la renuncia traslativa o en favor de alguien, la cual, en términos generales, encierra una cesión o una donación.

La conclusión final que deducimos de lo que antecede es que además de las razones que da la Resolución comentada, y por cima de ellas, está la de que en el caso discutido se trataba de una renuncia extintiva o repudiación, que no está ni puede estar comprendida en el tan repetido apartado 16, como no lo está ningún caso de repudiación de herencia, porque el que repudia nada adquiere ni nada transmite.

La síntesis de nuestro pensamiento es, pues, que la renuncia extintiva o repudiación de una herencia es en todos los casos un acto no sujeto al impuesto y completamente fuera del ámbito del tantas veces mencionado apartado 16. Y es tanta la generalidad de esa consecuencia, que incluso puede alcanzar a la renuncia de legados a que el mismo párrafo se refiere.

Efectivamente, en cuanto a ellos, el texto del precepto dice que en el caso de "renuncia simple y gratuitamente de legados *a favor de todos los herederos*, las personas a quienes la renuncia beneficie tributarán por la adquisición de la parte renunciada con arreglo al tipo de la escala de las herencias que correspondería aplicar al renunciante con arreglo al tipo de la escala de las herencias, a no ser que por el parentesco del causante con el favorecido por la renuncia corresponda a éste un tipo superior a aquél", de donde se deduce, argüimos nosotros, que si esa renuncia del legatario no es a favor de todos los herederos, sino lisa y llana y escueta, el supuesto en que el precepto funda la aplicación del tipo especial de tributación desaparece y no cabrá aplicar otro tipo que el que corresponda al parentesco entre el causante y el beneficiado con esa renuncia.

No se nos oculta que los efectos de la renuncia del legado son los

mismos para los herederos, ya se haga a favor de ellos, como dice el precepto, ya sea escueta y no condicionada, puesto que ésta hace que el legado se refunda en la masa de la herencia—art. 888 del Código civil—y por lo mismo tanto en uno como en otro caso a ellos pasará la cosa legada, pero lo cierto es que el texto literal comentado no deja lugar a duda.

Por último, es de notar cierta antinomia entre ese criterio respecto a la renuncia de legados y el que en cuanto a la renuncia de la herencia sienta la última parte del mismo apartado 16. En los casos de renuncia en que no se dé el derecho de acrecer, y entre ellos el de renuncia gratuita a favor de los coherederos, supone el Reglamento que hay dos actos liquidables, que son el de herencia a favor del renunciante y el de donación a favor de aquéllos, y en cambio, en el de renuncia del legado con las mismas circunstancias, no ve la disposición reglamentaria más que un solo acto, que es el de la herencia, siquiera a ésta le aplique un tipo de tributación especial.

Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 17 de octubre de 1944.

LA BASE LIQUIDABLE EN LA EMISIÓN DE OBLIGACIONES HIPOTECARIAS ESTÁ CONSTITUÍDA POR EL CAPITAL DE LAS MISMAS MÁS LOS INTERESES DE TRES AÑOS, SI EN LA ESCRITURA NO SE CONSIGNA EXPRESAMENTE OTRA COSA Y AUNQUE EL VALOR ASIGNADO EN ELLA A LAS FINCAS HIPOTECADAS SEA EXACTAMENTE IGUAL AL IMPORTE DEL CAPITAL REPRESENTADO POR LA EMISIÓN.

Antecedentes.—Una Sociedad emitió por medio de la correspondiente escritura pública 40.000 obligaciones hipotecarias con interés del 6 por 100 y un valor de 20.000.000 de pesetas, sin que se expresa si la hipoteca aseguraba los intereses.

La Oficina liquidadora giró la liquidación tomando por base el capital de la emisión más el importe de los intereses de tres años, y contra la liquidación recurrió la Entidad emisora, fundada en que lo que el Reglamento prescribe es que en la emisión de obligaciones hipotecarias la base liquidable es el capital garantizado, y si éste no consta expresamente, la base será el principal de la obligación y tres

años de intereses; y como en el caso el valor era conocido, porque en la escritura se señalaba el valor de cada finca diciendo que responde de otro tanto capital, es claro que entre todas sólo responden los 20.000.000 de pesetas que importa el capital del préstamo y que falta base para que esas mismas fincas puedan responder de los intereses de tres años, y por eso mismo no se hizo en el contrato alusión a la garantía de intereses.

El Tribunal Provincial, con apoyo en lo dispuesto en el artículo del Reglamento—que en el actual es el 20—y lo preceptuado en el 114 de la Ley Hipotecaria sobre garantía tácita de intereses, desestimó la reclamación, preceptos, dice, que no se enervan por el hecho de que el valor dado a las fincas hipotecadas coincida con el importe del capital presentado, porque uno es valor y otro el que pueda obtener en la subasta de aquéllas.

El Tribunal Central confirma el criterio del inferior y lo refuerza diciendo que, supuesto el aludido texto reglamentario y el del artículo 114 de la Ley Hipotecaria, contra ellos sólo podría prevalecer la estipulación expresa de la escritura de hipoteca haciendo constar que ésta garantizaba única y exclusivamente al acreedor al capital presentado, ya que verdaderos préstamos representan las obligaciones hipotecarias.

Respecto a la coincidencia del valor de las fincas con el del capital prestado, dice que es argumento ineficaz, porque la garantía que al acreedor da el artículo 114 mencionado respecto a los intereses de dos años y la parte vencida de la anualidad corriente es independiente del valor asignado a las fincas hipotecadas, puesto que al establecer la Ley Hipotecaria tal garantía no atiende al valor atribuido a aquéllas; y, finalmente, tampoco es admisible el argumento de que se trata de una hipoteca de maximum, porque la hipoteca en cuestión no garantiza una obligación futura e indeterminada cuyo valor no se acredita por los términos de la inscripción, sino que resulta claramente que se trata de una hipoteca ordinaria y normal que garantiza una obligación concreta y determinada.

Solamente nos resta por decir, por nuestra parte, que el caso es tan claro que no requiere ni comentarios ni mayores esclarecimientos.

Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 24 de octubre de 1944.

LA ACCIÓN COMPROBADORA QUE ASISTE A LA ADMINISTRACIÓN PREScriBE A LOS DOS AÑOS DE PRESENTADOS LOS DOCUMENTOS A LIQUIDACIÓN, SI LA LIQUIDACIÓN QUE PRODUCEN ES DEFINITIVA. Y SI BIEN ESTE PLAZO SE INTERRUMPE POR LA PRÁCTICA DE CUALQUIER DILIGENCIA COMPROBATORIA, NO TIENEN EL CARÁCTER DE TAL LA SIMPLE REFERENCIA QUE EN LA HOJA DE LIQUIDACIÓN HACE EL LIQUIDADOR ACERCA DE LOS ANTECEDENTES QUE FALTAN PARA LLEVAR A EFECTO LA COMPROBACIÓN.

Antecedentes.—En 1938 falleció una causante bajo testamento en el que nombró heredera a una hermana suya, la cual, a su vez, falleció en 1939 con testamento en el que instituyó varios legados y nombró herederos a seis primos carnales.

La partición se realizó en escritura pública, que fué presentada a liquidación en 26 de marzo de 1940 y comprendía, entre otros bienes muebles y metálico, varios inmuebles situados en Madrid.

A la escritura de partición no se acompañaron al presentarla los recibos de contribución o certificaciones de líquidos imponibles, y ello no obstante, y sin practicar comprobación de valores de esos inmuebles, la Oficina liquidadora giró las liquidaciones que estimó oportunas con fecha 10 de mayo de 1940 e hizo constar una nota en una de las hojas de liquidación que decía: "Retener. Líquidos imponibles. Certificaciones Acciones Cooperativas Hipotecarias. Declaración artículo 119 del Reglamento", sin que en las actuaciones conste cédula o diligencia autorizada que acreditase la notificación de las liquidaciones.

El pago de las mismas no se realizó hasta el 9 de abril de 1942, y por retraso en el pago se giraron liquidaciones cuantiosas por multas e intereses de demora, tanto que importaron más de 40.000 pesetas, que fueron pagadas; y al ir los interesados a retirar los documentos, la Oficina liquidadora les hizo saber la obligación de presentar los líquidos imponibles, lo cual cumplieron, acompañando certificaciones que llevaban fecha 13 de abril de dicho año de 1942.

El 21 del mismo mes, y una vez hecha la comprobación, capitalizando el líquido imponible al 4 por 100 y obteniendo un considerable aumento de la base liquidable, se giraron las correspondientes liqui-

daciones complementarias, que fueron recurridas, alegando la prescripción de la acción comprobadora, con arreglo al artículo 82 del Reglamento, por haber transcurrido más de dos años desde la presentación de la escritura particional, en marzo de 1940, hasta la fecha de 17 de abril de 1942, en que la comprobación se hizo, y razonando además la improcedencia de aplicar la capitalización del 4 por 100, con fundamento en que, causadas las dos herencias discutidas en 1938 y 1939, no les era aplicable la Ley de Reforma Tributaria de 16 de diciembre de 1940, en la cual se estableció este tipo de capitalización.

El Tribunal Provincial no estimó la prescripción de la acción comprobadora, porque, según él, a tenor del mismo artículo 82 invocado, el plazo de prescripción se interrumpe con la práctica de cualquier diligencia comprobatoria, y como las hojas de liquidación de las primeras liquidaciones eran de fecha 10 de mayo de 1940 y en una de ellas aparece la nota de retener a que anteriormente nos hemos referido, esta nota tiene el carácter de diligencia de notificación, y como fué conocida de los interesados en 12 de junio de 1940, en esta fecha se interrumpió y volvió a correr la prescripción; y en cuanto a la capitalización al 4 por 100, la considera acertada, puesto que siendo practicada la comprobación vigente ya la Ley de Reforma Tributaria, era de aplicación su artículo 137, que manda que dicha capitalización se tenga en cuenta en las comprobaciones que se hagan después de su publicación.

Este acuerdo del Tribunal Provincial lo revoca la Resolución que comentamos y declara prescrita la acción comprobadora, anula la comprobación practicada y anula también las liquidaciones que fueron consecuencia de la misma.

En el otro aspecto planteado en el recurso sobre si era de aplicar la capitalización del 5 ó del 4 por 100, no entra el Tribunal, una vez que acuerda la nulidad de la comprobación y de las liquidaciones.

En cuanto a la prescripción de la acción comprobadora, la estima, en primer lugar, porque el comienzo del plazo de prescripción es independiente de que los contribuyentes presenten o no los elementos o antecedentes necesarios para la comprobación, y de ahí que el mismo artículo 82 disponga que el liquidador inicie el expediente de comprobación en el mes siguiente a la presentación y que lo termine en el plazo de dos meses o en el de cuatro, según que los interesados presenten los mencionados antecedentes o sea necesario que la Oficina liquidadora los reclame de oficio; y en segundo lugar, porque la nota

de retener más arriba aludida puesta por el Liquidador en una de las hojas de liquidación de mayo de 1940, no tiene el carácter de diligencia de comprobación capaz de interrumpir el plazo de prescripción de la acción comprobadora, puesto que ni consta en el propio expediente de comprobación, ni tiene otra trascendencia que la de una nota particular de los datos que, para su gobierno, estimaba precisos el Liquidador a los fines de la liquidación, máxime no acreditándose en forma fehaciente, como efectivamente no se acredita, que al interesado se le pidieran concreta y expresamente esos datos.

Refiriéndose después al argumento del inferior de que las liquidaciones de 1940 habían sido notificadas, dice el Tribunal Central que tal notificación no consta en el expediente, y que si constase tampoco interrumpiría la prescripción, porque la notificación de pago o para el pago es cosa distinta del requerimiento para presentación de elementos comprobatorios, lo cual quiere decir que aquella notificación no lleva implícito ese requerimiento; y, en definitiva, como entre la fecha de presentación de la partición—26 de marzo de 1940—y la de la comprobación—17 de abril de 1942—median más de dos años sin la práctica de diligencia alguna comprobatoria, es indudable la prescripción prevista en el artículo 82 del Reglamento.

Comentarios.—La doctrina sentada por el Tribunal nos parece perfectamente razonable y de elevado espíritu jurídico-fiscal, tanto que viene a rectificar en parte la letra, cuando menos, del párrafo segundo del mencionado artículo 82, el cual, como ya hemos hecho notar en artículos anteriores de esta REVISTA CRÍTICA DE DERECHO INMOBILIARIO y también en los comentarios de nuestro libro sobre el impuesto de Derechos reales, no se compaginan fácilmente, en algunos extremos, con los términos categóricos del primer apartado del mismo artículo 82. Nos referimos a que mientras el apartado primero es rotundo al señalar el plazo prescriptivo de dos años, el apartado segundo, en cambio, admite que pueda estar vivo durante los quince años a que alcanza el derecho de la Administración para exigir el impuesto, siempre que concurran ciertos supuestos “que den lugar a la necesidad de ejercitá” el derecho a comprobar “por primera vez o de nuevo”. Este párrafo, pues, no lo considero aplicable el Tribunal al caso objeto de discusión, y eso que bien se ve que no es difícil de encajar en su letra, y de ello deducimos que tal apartado segundo es de difícil coordinación con el primero y que en la pugna el que debe prevalcer es éste.

Como hemos hecho notar en la exposición de antecedentes, una de las cuestiones planteadas era la de si el tipo de capitalización debía ser el del 4 o el del 5 por 100. En ella no entra la Resolución comentada, una vez que estimó la nulidad e improcedencia de la comprobación, y acerca de ello hacemos nosotros notar que el problema lo tiene ya resuelto el Tribunal en las Resoluciones de 2 de febrero de 1943 y 20 de junio de 1944, ya comentadas en esta Revista, en el sentido de que en toda comprobación que se practique después de la vigencia de la Ley de Reforma Tributaria, incluso aunque se refiera a actos o contratos causados antes de la promulgación de la misma, se hará la capitalización al 4 por 100, en virtud del precepto terminante del artículo 137 de la misma Ley.

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