

# Jurisprudencia sobre el impuesto de Derechos reales

*Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, de 28 de octubre de 1941.*

SON REVISABLES LOS EXPEDIENTES DE COMPROBACIÓN DE VALORES DESPUÉS DE TRANSCURRIDO EL PLAZO DE PRESCRIPCIÓN DE LA ACCIÓN COMPROBADORA, AUN TRATÁNDOSSE DE LIQUIDACIONES DEFINITIVAS, SI NO HA PRESCRITO EL DERECHO A EXIGIR EL IMPUESTO ENTRE OTROS CASOS EN EL DE EXISTENCIA DE DILIGENCIAS DE INVESTIGACIÓN, Y SON TAMBIÉN REVISABLES LAS LIQUIDACIONES EN EL MISMO SUPUESTO.

IMPUGNADO UN ACUERDO DE REVISIÓN DE COMPROBACIÓN ANTE EL TRIBUNAL PROVINCIAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO, EN CUYO ACUERDO SE ORDENABA LA COMPROBACIÓN UTILIZANDO SIN LIMITACIÓN LOS MEDIOS REGLAMENTARIOS, ES IMPROCEDENTE PEDIR AL TRIBUNAL QUE SE PRACTIQUE LA TASACIÓN PERICIAL.

ANTECEDENTES: El 20 de febrero de 1937 se presentó en la Oficina liquidadora la escritura de partición de la herencia de doña I. O., junto con una instancia en la que se solicitaba liquidación definitiva del impuesto. La escritura la otorgaron los herederos y el albacea, declarando como herencia cuarenta fincas, que valoraron en 12.410 pesetas.

Se realizó la comprobación de valores utilizando como medio comprobatorio el precio de la última enajenación y los precios medios de venta, y se obtuvo un valor comprobado de 24.000 pesetas, sobre las que recayó la liquidación correspondiente, que fue ingresada en 15 de marzo de 1937.

El 20 de agosto de 1938 se protocolizó ante notario el cuaderno particional de la herencia de dicha señora, formado por el mismo albacea y firmado solamente por él, constando inventariados 38 inmuebles valorados en 84.469 pesetas, junto con otros bienes de carácter mueble, ascendiendo en total el caudal a 114.434,60 pesetas, del que se deducían como baja 16.941,60 pesetas.

La Oficina liquidadora requirió al albacea en 20 de febrero de 1939 para que presentase esa escritura, y como no cumpliese el requerimiento, el 10 de abril siguiente la misma Oficina obtuvo del Notario autorizante una copia, sobre la que formuló el proyecto de liquidación, sin nueva comprobación, sobre la base de la diferencia entre el importe de la herencia consignado en dichas escrituras, y lo remitió para su aprobación reglamentaria a la Abogacía del Estado por ser la base liquidable superior a 25.000 pesetas.

La Abogacía del Estado, haciendo uso de la facultad del artículo 140 del Reglamento—hoy 141—acordó en 5 de enero de 1940 la revisión de la comprobación efectuada en 1937 y de las liquidaciones entonces practicadas, ordenando que se notificase el acuerdo a los interesados para que en el plazo de diez días pudiesen hacer alegaciones. Y como el Liquidador no hizo la notificación a los interesados, sino solamente al albacea, la Abogacía del Estado realizó la notificación a aquéllos en octubre de 1940, y en 25 de noviembre siguiente rectificó el acuerdo de revisión de 5 de enero de 1940, disponiendo que la Oficina liquidadora instruyese el correspondiente expediente de comprobación de la mentada herencia, en vista de la escritura de 28 de agosto de 1938, utilizando sin limitación los medios comprobatorios reglamentarios, sometiendo el expediente a la aprobación de la Abogacía del Estado y notificándolo a los interesados con expresión del recurso que podrían utilizar.

El 3 de enero de 1941 se hizo la notificación, advirtiendo que contra lo acordado cabía recurso ante el Tribunal Provincial. Los herederos recurrieron exponiendo que los valores dados en la escritura de 1937 eran los verdaderos en aquel momento; que esa escritura era la eficaz, como otorgada por los herederos y el albacea, y no la de 1938, formalizada por éste cuando ya no tenía personalidad para ello, aparte de que esa segunda escritura había sido impugnada judicialmente; que la revisión acordada por la Aboga-

cía del Estado lo estaba fuera del plazo de dos años señalado para la prescripción de la acción comprobadora, y, por último, pidieron la revocación del acuerdo de nueva comprobación, y en otro caso que se acordase la tasación pericial.

El Tribunal Provincial confirmó el acuerdo por estimarlo ajustado a los artículos 82 y 140—en el Reglamento actual el 141—, y en cuanto a la petición de que se practicase tasación pericial se declaró incompetente.

El Tribunal Central, ante el que se alzaron los interesados, confirma el acuerdo desestimatorio del recurso, y se apoya en el citado artículo 140 del anterior Reglamento y en el 82. El 140 lo invoca para deducir la competencia revisora de la Abogacía del Estado respecto a la comprobación mientras la acción comprobadora no prescriba, y respecto a las liquidaciones mientras no prescriba la acción para exigir el impuesto. Eso supuesto, dice después en cuanto a la prescripción de la acción comprobadora, que si bien el apartado 1) del artículo 82 del Reglamento señala el plazo de dos años contados desde la presentación del documento, siempre que se trate de liquidaciones definitivas es de tener en cuenta que el apartado siguiente del mismo artículo previene que ese plazo no impide, mientras no prescriba la acción para exigir el impuesto—quince años—que la Administración compruebe «por primera vez o de nuevo» en los casos de denuncia, diligencias de investigación o resolución administrativa o contenciosoadministrativa que dé lugar a la necesidad de ejercitar el derecho de comprobación, de lo cual deduce que la acción estaba viva al tomar la Abogacía del Estado el acuerdo de revisión de 5 de enero de 1940, porque la primitiva escritura fué presentada el 20 de febrero de 1937 y el 20 de igual mes de 1939 el Liquidador requirió la presentación de la segunda escritura, o sea la de 1938, cuyo requerimiento interrumpió la prescripción; y aunque tal diligencia de requerimiento no existiera, la comprobación podía acordarse conforme al mencionado apartado 2) del artículo 82 por no haber transcurrido los quince años durante los que es exigible el impuesto y haberse practicado diligencias de investigación.

Aún añade otro argumento el Tribunal Central, y dice que las liquidaciones definitivas de 1937 serían en todo caso revisables por no haber prescrito la acción para exigir el impuesto, y, siendo eso

así, esa revisión de las liquidaciones «requiere comprobar de nuevo el valor de los bienes de la herencia».

Por fin, confirma también el acuerdo del Tribunal Provincial en cuanto a no acceder a la petición de tasación pericial, punto éste, dice, que no puede ser objeto de resolución por no haber resuelto nada sobre él la Abogacía del Estado, la cual se limitó a acordar la revisión y subsiguiente comprobación por la Oficina liquidadora, ante la que tienen los reclamantes expedido el camino para recurrir.

**COMENTARIOS :** Haremos algunas consideraciones sobre los dos puntos que la Resolución trata, consistentes, el uno, en si es aplicable o no la prescripción de la acción comprobadora, y el otro, en la posible aplicación de la tasación pericial.

El primero envuelve el estudio del alcance de los dos primeros apartados del artículo 82 del Reglamento, de los cuales ya hemos dicho en otro lugar que aunque el segundo no llegue a desvirtuar completamente al primero, si le pone tales cortapisas que lo desnaturaliza, dejando en la práctica al arbitrio de la Administración la facultad de volver sobre la comprobación después de estar prescrita.

Basta la simple lectura de los dos primeros párrafos dichos para ver cómo el ámbito que el primero concede a la Administración está ampliamente rebasado por el segundo. Aquél dice que el plazo de prescripción de la acción comprobadora será de dos años, contados desde la presentación del documento, si se trata de liquidación definitiva, y que si la liquidación que haya de practicarse es provisional dicho plazo no empezará a correr hasta que se presenten los documentos necesarios para la definitiva; a lo cual añade que el plazo de la prescripción se interrumpe con el ejercicio de la misma acción o con la práctica de cualquier diligencia comprobatoria.

Esas normas son claras y son lógicas y eran las que regían hasta la publicación del Reglamento de 1932, el cual introdujo el segundo apartado del precitado artículo 82, reproducido en el vigente de 1941. Según ese apartado la Administración puede comprobar «por primera vez o de nuevo», mientras no prescriba la acción para exigir el impuesto, es decir, durante el plazo de quince años, «en los casos de denuncia, diligencias de investigación o resolución administrativa o contenciosoadministrativa que den lugar

a la necesidad de ejercitar la facultad comprobadora», lo cual equivale a dejar sin eficacia real aquel otro plazo de dos años, ampliándolo hasta quince, porque está claro que esos supuestos de denuncia y de nuevas diligencias se prevén como ocurridas después de aquellos dos años, ya que si se supusiera que habían ocurrido ante de los dos años, holgaba el precepto, por la sencilla razón de que ellas habrían interrumpido ese plazo y no había para qué recurrir al de quince.

Esta es la lógica consecuencia que se deduce de ese segundo apartado, con lo cual, repetimos, el primero ha quedado virtualmente derogado.

Sobre el otro punto a que hemos hecho referencia al principio de este comentario, esto es, sobre la petición de tasación pericial que en la reclamación se hizo y que no fué acogida ni en primera ni en segunda instancia, no ofrece duda que debe considerarse como extemporánea. El interesado puede efectivamente pedir, con arreglo al número tercero del artículo 81, la tasación pericial cuando no acepte el valor señalado como resultado de la comprobación, pero esto supone, como es natural, que éste se haya realizado y, por lo tanto, en el caso actual, mientras no se practicase la nueva comprobación acordada por la Abogacía del Estado, mal podía el contribuyente mostrarse disconforme con ella.

Finalmente diremos que el argumento que la Resolución es grime en pro de su criterio diciendo que las liquidaciones son revisables durante quince años, o sea mientras no prescriba la acción para exigir el impuesto, no es tan convincente como parece, puesto que una cosa es la prescripción de esa acción y otra la de la acción comprobadora, ya que ésta para subsistir o revivir después de dos años requiere, según el repetido párrafo segundo del artículo 82, ciertos requisitos previos, y aquélla no los necesita y está latente por sí misma durante quince años.

*Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 11 de noviembre de 1941.*

**TIENEN EL CARÁCTER DE LITIGIOSAS, A LOS EFECTOS DE SUSPENSIÓN DE LOS PLAZOS REGLAMENTARIOS, LAS ACTUACIONES JUDICIALES**

ENCAMINADAS A OBTENER LA ANULACIÓN DE VALORES MOBILIARIOS EXPOLIADOS Y LA CONSIGUIENTE EXPENDICIÓN DE DUPLICADOS, PROCEDIENDO DICHA SUSPENSIÓN SOLAMENTE EN CUANTO A LA PARTE DE HERENCIA QUE TALES VALORES REPRESENTEN.

LA PETICIÓN DE APLAZAMIENTO DE PAGO DE LIQUIDACIONES NO SUPONE CONFORMIDAD CON SU PROCEDENCIA, Y POR LO MISMO NO IMPIDE ENTABLAR CONTRA ELLAS LA CORRESPONDIENTE RECLAMACIÓN ECONÓMICOADMINISTRATIVA.

ANTECEDENTES: Al ser presentada en una testamentaría a liquidación se hizo constar que determinados efectos públicos y valores industriales se hallaban depositados al iniciarse el Movimiento Nacional en la Caja de alquiler de un Banco, y que expoliada ésta por los rojos dichos valores habían desaparecido, por lo cual se estaba siguiendo ante el Juzgado de Primera instancia el expediente oportuno para obtener la expedición de duplicados.

El hecho se justificó documentalmente y se pidió que de la liquidación se excluyesen dichos valores mobiliarios y que se aplazase, a lo que no accedió la Oficina liquidadora.

Los interesados instaron el aplazamiento del pago del impuesto y paralelamente formularon recurso ante el Tribunal Provincial, alegando lo dispuesto en el párrafo 113 del Reglamento sobre suspensión de plazos desde la interposición de la demanda, cuando acerca de la transmisión de los bienes se promueve litigio, y estimando el precepto de aplicación al caso, ya que el expediente judicial de que se trata podría dar lugar, conforme al Código de Comercio, a la nulidad de los títulos expoliados, pero también podría recaer una resolución desfavorable con la consiguiente privación de tales bienes.

Además se alegó el párrafo 6.<sup>º</sup> del artículo 57 del Reglamento, que dispone que las adquisiciones sometidas a término, condición o limitación se entenderán realizadas el día que la limitación desaparezca.

El Tribunal Provincial desestimó la reclamación por la consideración primordial de que el hecho de haber pedido y obtenido el aplazamiento de pago de las liquidaciones practicadas suponía la conformidad con ellas e incapacitaba a los interesados para recurrirlas, sin que, por otra parte, sea de aplicar al caso el artículo

113 invocado, porque la suspensión de plazos en él prevista sólo se refiere a los casos de litigio.

El Tribunal Central revoca el acuerdo del Provincial y dice, en cuanto al artículo 113, que en el caso actual aparece cumplida la primera condición que él impone respecto a que la contienda judicial se promueva antes de terminar los plazos de presentación y sus prórrogas, y aunque además exige la presentación de la demanda correspondiente, y, en general, que se formule oposición por un tercero y que el expediente judicial se haga contencioso, cuyas circunstancias no se dan de un modo preciso y absoluto en el caso discutido, es lo cierto que a tenor del artículo 2.<sup>º</sup> de la Ley de 1. de junio de 1939 los derechos y acciones concedidos a los tenedores de títulos expoliados quedan en suspenso hasta que se formulen las oportunas declaraciones judiciales en el procedimiento correspondiente, lo cual quiere decir que los derechos derivados de las transmisiones en cuestión no pueden estimarse causados en cuanto a los bienes a que el procedimiento judicial afecta ni originado, por lo tanto, el derecho a exigir el impuesto.

A ello agrega que el mismo artículo enumera varios casos de actuaciones judiciales no considerados como cuestiones litigiosas, de los que se deduce que el espíritu del precepto es considerar como tales aquellas que impidan conocer la estimación de los derechos de los adquirentes con relación a los bienes de que trate, siquiera sea parcialmente, como en el caso actual.

Respecto al argumento del Tribunal Provincial que, como hemos dicho, estimó que la petición del aplazamiento de pago de las liquidaciones equivalía a darlas por buenas, dice el Central que así como la falta de pago de las liquidaciones no impide la reclamación contra las mismas, conforme al artículo 132 del Reglamento, tampoco debe estimarse que el aplazamiento del pago suponga tal conformidad, máxime si se tiene en cuenta que aun efectuado el pago su improcedencia puede ser discutida en los casos de los artículos 208 y 210 del Reglamento.

COMENTARIOS: Nada hay que oponer ni añadir a los razonamientos de la Resolución que estudiamos, en la cual, indudablemente, campea un criterio jurídico menos estrictamente reglamentario y fiscal que en otros acuerdos del mismo Tribunal, ya que el texto del repetido artículo 113, en su letra, no permitiría consi-

derar el expediente judicial como propiamente contencioso o como generador de contienda judicial propiamente dicha. Mas de la lectura de las excepciones que el mismo señala en su párrafo 3) como excluidas del concepto de cuestiones litigiosas, induciría a considerar en el mismo caso al mencionado expediente judicial.

Respecto a la invocación del artículo 57 del Reglamento, decimos que nos parece completamente impertinente.

JOSÉ MARÍA RODRÍGUEZ VILLAMIL.  
Abogado del Estado y del I. C. de Madrid