

Jurisprudencia sobre el impuesto de Derechos reales

Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, de fecha 28 de enero de 1936.—La facultad de recurrir contra la capitalización del líquido imponible, concedida por el artículo 85 del Reglamento, párrafo último, cuando se acredita tener interpuesta reclamación contra aquél antes de la presentación de los documentos en la Oficina liquidadora, es ejercitable ante el Tribunal Económico-Administrativo Provincial, aunque tal justificación se haya omitido al presentar el documento a liquidación.

* * *

Presentada una escritura de donación de una casa ante la Oficina liquidadora de Sevilla sin documentarla con el justificante del líquido imponible correspondiente a la finca, la Abogacía del Estado pidió el dato a la Administración de Propiedades y Contribución Territorial, la cual lo facilitó en una simple cuartilla con el sello de la dependencia, haciendo constar que aquél ascendía a 15.840 pesetas.

Con ese elemento de juicio comprobó la Oficina liquidadora y obtuvo aumento de base liquidable en relación con el valor declarado por los contratantes, y contra ella recurrió la donataria contribuyente, alegando que el líquido imponible tenido en cuenta no era el torrespondiente a la finca donada, puesto que contra él habíase formulado reclamación con anterioridad a la fecha de la escritura y se había rebajado, en su consecuencia, a la cifra de 12.262,50 pesetas; todo lo cual se acreditó con la certificación correspondiente.

El Tribunal Económico-Administrativo Provincial desestimó la reclamación, fundado en que se había aplicado rectamente el párrafo segundo del artículo 80 del Reglamento, y no estimó aplicable el pá-

rrafo último del artículo 85 porque, al mismo tiempo que se presentó el documento en la Oficina liquidadora, no se acreditó tener interpuesta con anterioridad reclamación contra el líquido imponible.

Recurrido el fallo ante el Tribunal Económico-Administrativo Central, éste lo revoca, fundado en que aunque la Oficina liquidadora de Sevilla comprobó la transmisión ajustándose al dato del líquido imponible, facilitado por la Administración de Rentas a causa de no haberlo suministrado el contribuyente, no es menos cierto que está demostrado que contra dicho líquido imponible había reclamado el donante de la finca en cuestión, antes de ser presentada a liquidación la escritura de donación; y si bien esa justificación no fué aportada junto con el documento liquidado, la existencia de la reclamación y del nuevo líquido imponible fijado como consecuencia de ella ha quedado suficientemente acreditado con las pruebas aportadas en primera instancia; por todo lo cual, el caso está comprendido en el último párrafo del artículo 85 del Reglamento, que admite la reclamación en estos casos a condición de tener interpuesta contra ese elemento comprobatorio, con anterioridad a la presentación de los documentos, la oportuna reclamación administrativa.

Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, de fecha 18 de febrero de 1936.—Ha de considerarse como sustitución fideicomisaria la institución de heredero, con la obligación de que el instituido ha de disponer de los bienes en favor de los hijos del testador en la proporción que aquél estime conveniente, debiendo, en su consecuencia, girarse la liquidación al heredero como usufructuario y aplazarse la de nuda propiedad hasta su fallecimiento.

* * *

Un causante catalán dispuso en su testamento, entre otros particulares que no hacen al caso, lo siguiente: "De todos mis bienes muebles e inmuebles, créditos, valores, derechos y acciones que me pertenecen y puedan pertenecerme en lo sucesivo, nombro e instituyo por mis herederos universales, en cuanto a una cuarta parte, a mis cuatro nombrados hijos Esteban, José, Enrique y Dolores Puigdemongas y Barella, y a todos los demás que nacidos o póstumos dejare al tiempo de mi fallecimiento, habidos de mi actual matrimonio con doña Dolores Barella.

por partes iguales entre ellos y a sus libres voluntades; y en cuanto a las tres cuartas partes restantes, instituyó heredera a mi repetida esposa doña Dolores Barella, con la obligación de disponer de los bienes que de mí herede entre nuestros hijos comunes, en partes iguales o desiguales a su voluntad y discreción, según las circunstancias."

Otorgada la correspondiente escritura de partición, se adjudicaron las tres cuartas partes de los bienes a la viuda y la otra cuarta parte a los cuatro hijos, expresándose que a dicha señora se le hacía la adjudicación con la condición que el causante había establecido en el testamento, y también que lo correspondiente a los hijos era a título de libre disposición. La Oficina liquidadora de Barcelona, entre las liquidaciones practicadas, giró una a la viuda por la plena propiedad de las tres cuartas partes de la herencia.

Esa liquidación fué recurrida ante el Tribunal Provincial Económico-Administrativo, alegando la cláusula testamentaria y haciendo ver que, según ella, la adquirente no podía realizar otros derechos en relación con los bienes adjudicados que los de una mera usufructuaria, puesto que los actos de disposición estaban concretados en la simple facultad de distribuir aquéllos entre sus propios hijos, y en esa forma fueron adjudicados y aceptados. Por tanto, estimaba la reclamante que le amparaba el párrafo segundo del artículo 32 del Reglamento del Impuesto, que previene que cuando el heredero instituido en primer lugar no tenga derecho en ningún caso a disponer de la herencia, ya por actos intervivos, ya por causa de muerte, se reputará como mero usufructuario. añadiendo que lo único a que podría dar lugar la facultad de distribución concedida por el testador era la indeterminación del valor de la nuda propiedad en el momento actual con relación a cada uno de los herederos, lo cual conduciría a aplicar el párrafo quinto del artículo 57 del Reglamento y a diferir la liquidación correspondiente a la nuda propiedad hasta que se concrete la porción de bienes que a cada hijo corresponde en las tres cuartas partes de que se trata.

El fallo del Tribunal Económico-Administrativo Provincial fué adverso. No apreció la existencia de institución fideicomisaria, sino de institución sujeta a la condición de que la instituida dispusiese de los bienes *mortis causa* a favor de los hijos, pero sin expresa limitación ni prohibición de disponer libremente de ellos por actos intervivos, o lo que es lo mismo, que la adquisición fué en pleno dominio, excluyente de la aplicación del citado artículo 32.

El Tribunal Económico-Administrativo Central, en cambio, sienta la doctrina de que la condición impuesta por el testador y aceptada por la recurrente implica la prohibición de enajenación y la obligación de la conservación de los bienes para entregarlos a los hijos; única facultad concedida a la instituída, que no afecta a la esencia de la institución, para calificarla de sustitución fideicomisaria y ser liquidada en el concepto de usufructo, conforme a los artículos 32 y 33 del Reglamento; y en cuanto a la nuda propiedad, entiende que quedando a la voluntad de la instituída la determinación de la parte que a los hijos ha de corresponder en los bienes, circunstancia indispensable para fijar el tipo de liquidación aplicable a cada heredero, y no siendo tampoco determinable el valor que los bienes tendrán cuando los hijos los adquieran, ni el tipo de liquidación que entonces regirá, ha de aplazarse la liquidación por nuda propiedad y hacer la oportuna indicación para aplicar en su día el párrafo último del artículo 57 del Reglamento, que, como es sabido, manda que la base y el tipo se fijen cuando la limitación a que estaba afecta la adquisición desaparezca.

Sentencia del Tribunal Supremo, de fecha 14 de octubre de 1941. Los denunciantes en materia de impuestos carecen de acción para discutir el criterio de la Administración sobre la desestimación de las denuncias, cabiéndoles solamente el derecho a someter al conocimiento de los Tribunales de lo contenciosoadministrativo la participación en las multas impuestas como consecuencia de la denuncia.

* * *

La demandante doña J. C. denunció ante la Abogacía del Estado de Sevilla, en escrito de 20 de mayo de 1931, que D. R. A. había fallecido en dicha capital el 15 de enero de 1910, bajo testamentos otorgados en 15 de marzo y 21 de julio de 1907; que aunque este testamento lo conceptuaba nulo, y sin perjuicio de impugnarlo adecuadamente, manifestaba que en él aparecía nombrada legataria de todos los bienes del causante doña J. V., la cual estaba casada, habiendo desaparecido su marido sin concederle la licencia para aceptar la herencia; no obstante lo cual la legataria, sin pedir la declaración de ausencia ni habilitarse judicialmente, se había apropiado de los bienes, y entre ellos una casa en Sevilla, la cual continuaba inscrita a nombre del causante,

y manifestaba, por fin, que ni por herederos legatarios ni albaceas se habían practicado el inventario, avalúo, liquidación y partición de los bienes, por lo cual debían ser considerados como defraudadores a la Hacienda.

La demandante se ratificó en la denuncia, y en escrito posterior insistió en sus puntos de vista y en demostrar que la acción para liquidar el impuesto no había prescrito, ya que el tiempo de prescripción de las acciones debe contarse desde el día que pudieron ejercitarse, y porque en todo caso se había interrumpido la prescripción por estar disfrutando de la finca los denunciados y especialmente la legataria, significando el hecho de abonar las contribuciones el reconocimiento de la obligación de satisfacer el impuesto. Además, del hecho de haber ella demandado de conciliación al albacea sobre utilidad del testamento, y de la contestación dada por él, afirmando que hacía más de veinte años que había cumplido y terminado sus funciones, deducía una segunda interrupción de la prescripción.

La Abogacía del Estado de Sevilla desestimó la denuncia, estimando prescrito el derecho de la Administración a liquidar el impuesto, y además porque el hecho de no haberse formalizado las operaciones particionales de los bienes relictos mediante documento público no suponía que el impuesto no hubiere sido pagado, puesto que pudo efectuarse por medio de relación de bienes, ya que la escritura pública no es indispensable para que la liquidación sea definitiva; y en cuanto a la falta de inscripción en el Registro de la Propiedad, no prueba la defraudación.

Este acuerdo fué recurrido por la denunciante ante el Tribunal Provincial Económico-Administrativo, solicitando que se estimase la denuncia en razón de no estar prescrita la acción administrativa para liquidar el impuesto, porque existía la condición suspensiva de no estar autorizada la heredera usufructuaria para aceptar la herencia ni para practicar las operaciones particulares; y además pidió que se declarara que hubo negligencia en los funcionarios que no llevaron a efecto la investigación de la herencia, y que se dirigiese la acción investigadora contra los poseedores de los bienes transmitidos y contra estos mismos.

El Tribunal Provincial Económico-Administrativo desestimó la reclamación y confirmó el acuerdo de la Abogacía del Estado por sus propios fundamentos.

Recurrido ese acuerdo al Tribunal Económico-Administrativo Cen-

tral, éste volvió a confirmar el acuerdo impugnado, aplicando—asi dice—los artículos 48 y 142 del Reglamento (hoy, el segundo, el 141).

Este acuerdo fué también recurrido ante el Tribunal Supremo, entablando el correspondiente recurso contenciosoadministrativo, cuya demanda fué contestada por el Fiscal, alegando la excepción de incompetencia de jurisdicción y, en todo caso, absolución de la Administración.

La Sala 4.^a, con cita de las sentencias del mismo Tribunal de fechas 10 de noviembre de 1905, 12 de febrero de 1908, 10 de abril de 1918 y 9 de diciembre de 1932, aprecia la exención alegada y dice que la doctrina de la Sala "es tradicional y constantemente reiterada en el sentido de que los denunciantes, como tales, tienen el carácter de meros agentes o mandatarios de la Administración, y en este concepto les está vedado sustituir por su juicio el de aquélla sobre la procedencia de las denuncias, y carecen, por tanto, de acción..., asistiéndoles sólo el derecho a discutir su participación en las multas impuestas como consecuencia de su denuncia", y añade que, una vez resuelta la improcedencia de ésta, "es clara la imposibilidad de que llegara a tener existencia una multa de la que participase la denunciante y cuya discusión constituiría su único derecho susceptible de vulneración".

Es decir, que, en definitiva, la Sala estima que no existe derecho administrativo violado y, por consiguiente, surge la incompetencia de jurisdicción característica de la ausencia de cualquiera de los requisitos fundamentales exigidos por el artículo 1.º de la ley de lo Contencioso-administrativo.

JOSÉ ^OM.^a RODRÍGUEZ-VILLAMIL.

Abofado del Estado