

# Jurisprudencia administrativa del Impuesto de Derechos reales

## XXVII

*Comprobación de valores. La que se haga por el valor en venta, consignado en los Registros fiscales, exige que ese valor esté expresamente notificado al contribuyente, con indicación del recurso procedente, sin lo cual carece de eficacia, y es nula la comprobación a los efectos del impuesto de Derechos reales.*

Según los artículos 80 y 81 del Reglamento del Impuesto, la Administración tiene derecho para comprobar el valor de los bienes transmitidos por herencia por medios de carácter ordinario y por uno extraordinario, que es la tasación pericial, debiendo acudir al amillaramiento, catastro o registro fiscal, y después, indistintamente, a los demás, sin que sea preciso valerse de todos cuando el resultado de uno sea justo, ni el haber utilizado uno excluía a los demás si se sospecha que el valor obtenido no es el verdadero, pudiendo, según el artículo 87, utilizarse el valor en venta que conste en los Registros o trabajos catastrales, siendo amplísima la facultad de la Administración para utilizar unos medios y rechazar otros, según su libre facultad, si por cualquier causa los conceptúa deficientes; por lo que, en principio, puede la Oficina liquidadora utilizar el medio del valor en venta con que figuraban en los Registros fiscales. Sin embargo, si los valores en venta consignados en el Registro fiscal no habían sido notificados a los interesados expresamente ni habían sido aceptados por ellos, aun cuando rigiese la instrucción para los trabajos del Catastro de 29 de Agosto de 1920, en cuyos artículos 77 y 78 sólo se establecía la notificación de la renta o producto íntegro, es lo

cierto que por Real orden de 30 de Julio de 1927 se exigió se consignara el valor de las fincas urbanas y que se notificara, para que pudieran entablar reclamación los propietarios, e igual concepto, aun con mayor amplitud, establece el artículo 154 del Reglamento del Catastro de Urbana de 30 de Mayo de 1928; y por ello, faltando el requisito de la notificación al contribuyente en el momento procesal oportuno, con indicación del recurso procedente, es indudable que, no siendo justo se estime cumplido ese requisito esencial por el conocimiento que en cualquier tiempo tenga el interesado de ese dato de comprobación, no debe admitirse la fijación del valor en venta a los efectos de comprobar el valor de los bienes para liquidar el impuesto de Derechos reales; esta doctrina está ya establecida en los Acuerdos del Tribunal Central en 7 de Junio y 4 de Octubre de 1927 y 19 de Junio de 1928. Si bien, conforme al artículo 79 del Reglamento de 20 de Abril de 1911,° si el valor señalado por la Administración procede de capitalizar el líquido imponible, no se admite recurso a no probar que hay entablada reclamación de agravios contra dicho líquido; y si bien tal artículo fué modificado por el artículo 85 del Reglamento vigente en el sentido de suprimir la aceptación del valor en venta de la exclusión a que se refiere el precitado artículo 79; y que, conforme al artículo 85 del vigente Reglamento, no puede recurrir el contribuyente contra la comprobación hecha conforme al líquido imponible, tal limitación no puede surtir efecto en este caso, porque el liquidador prescindió de comprobar por el líquido para hacer por el valor en venta; no es procedente, dados los hechos y situación, examinar la aplicación de la circular de la Dirección de lo Contencioso de 3 de Mayo de 1926, referente a la adopción del valor en venta como medio de comprobación de valores, sé ordena se anule la comprobación y se haga de nuevo por cualquier medio legal.

(Acuerdo del Tribunal Central de 15 de Enero 1934.) 88-1933.

## XXVIII

*Denuncia. Herencia. 1.º Instituida una heredera bajo la condición de que no se casase con determinada persona, si se casa después*

*de muerto el causante se produce la primera sucesión a favor de aquélla por estar soltera, y la segunda por cumplirse la condición resolutoria de que perdía la herencia si casaba, pasando los bienes a otra persona, debiendo liquidarse ambas. 2.º No procede admitir denuncia por ocultación de bienes si no presentan pruebas completas derivadas de documentos, sin perjuicio de que continúe la acción investigadora la Administración; y tampoco procede admitirla en cuanto a las dos sucesiones indicadas por ser conocidas de ésta. 3.º La acción para comprobar prescribe a los dos años de presentada la declaración definitiva, siendo suficiente para estimar el carácter de ésta que lo manifiesten los interesados, sin que sea preciso ya escritura pública ni haga revivir los derechos prescritos si se otorga. 4.º El caudal relicto no devenga más que una vez el impuesto en cada sucesión, no estando sujeto las sustituciones de las mismas; ni tampoco las herencias causadas antes de 1.º de Mayo de 1926.*

*Hechos.*—Una causante falleció con testamento en que instituía heredero a su marido, con facultad de disponer en vida de los bienes, pasando los que restaren a A., sobrina carnal de la testadora; muerta dicha señora, el marido no dispuso en vida de los bienes de aquélla. A su vez, el marido otorgó testamento en que instituía heredera a A. (sobrina por afinidad suya), con la condición de que no había de casarse con B.; y si al fallecer el testador estuviese A. casada ya con B., será único heredero C. (hijo natural de A.); pero si al ocurrir tal fallecimiento A. estuviese casada con otro hombre, o soltera, se considera eficaz la institución a favor de A.; y si después de incautada A. de la herencia se casase con B. en cualquier tiempo o sostiene relaciones amorosas con él, la perderá y pasará en pleno dominio al hijo natural C. Al fallecer el testador, A. continuaba soltera, y contrajo matrimonio con B. algún tiempo después, legitimando a su hijo C. Hechas las operaciones particionales de los dos causantes, se adjudicó la herencia de la tía a la sobrina en pleno dominio; y la del tío, por haberse casado A. con B. al hacerse la partición, se adjudicó en pleno dominio a C. Se hizo la comprobación, se liquidó y se ingresó, constando que la liquidación se hizo como definitiva, habiéndose otorgado escritura pública. Tres años después se formuló una denun-

cia, alegando que se había disminuído el valor de los bienes, muebles e inmuebles, y, además, que por estar soltera A. al morir el causante, adquirió la herencia en pleno dominio (sin perjuicio de que la perdiese al casarse con B.) y no se había liquidado tal transmisión, así como tampoco la de A. a su hijo C., al perder aquélla, por su matrimonio, la herencia. La denunciada, A., alegó que no se ocultaron bienes y que no había poseído ni un momento la herencia del causante, pues de ella se incautaron los albaceas, que se la entregaron a su hijo C., y, por lo tanto, no hubo la transmisión que se supone.

El Tribunal Central fija la siguiente doctrina:

Deben ser tratadas y resueltas todas las cuestiones que ofrece el expediente, aun cuando no hayan sido planteadas por los interesados, conforme al artículo 20 del Reglamento de 29 de Julio de 1924, ya que éste somete todas aquéllas al Tribunal.

La denuncia se refería a la falta de pago del impuesto por la transmisión de la herencia del causante a favor de su sobrina A. y a haberse valorado los bienes en menor cantidad de la verdadera.

La primera cuestión ha de decidirse en sentido de que debe desestimarse la denuncia, no por no haber acto liquidable (que lo hay), sino por ser ya conocida la herencia por la Administración, sin perjuicio de que continuase el expediente de investigación, conforme al párrafo sexto del artículo 168 del Reglamento del Impuesto, ya que la oficina liquidadora conocía por haberse presentado en ella por los interesados el cuaderno particional de la herencia del causante, donde se halla la cláusula de institución de heredera condicional a favor de su sobrina política A.: tal institución, sometida a una condición perfectamente lícita, cuyo cumplimiento dependía de la voluntad de la instituída, producía el efecto de que si al morir el causante estaba soltera A., adquiriría ésta en pleno dominio la herencia de aquél, ~~sin perjuicio de que la perdiese si~~ después se casaba con B.; y como ambas condiciones se dieron, puesto que A. se casó con B. algún tiempo después de morir el causante, es indudable que la herencia del causante fué adquirida en el momento de morir éste por A., y que después, por cumplirse la condición resolutoria, tal herencia pasó a C. al casarse A. con B., ya que según los artículos 657 y 661 del Código civil, los herederos instituídos suceden al causante por el hecho de su muerte,

en todos sus derechos y obligaciones, con cuya doctrina están en armonía los artículos 31, 48 y 52 del Reglamento del Impuesto, según los que basta para exigir el impuesto, que esté probado el hecho de la muerte y la existencia de bienes en poder del causante, aunque no se haga declaración ni se presente documento alguno. Por tanto, procedió liquidar esa sucesión, tanto por caudal relicto como por herencia, al pedirse la liquidación a favor del hijo, y debe hacerse ahora por no haber pasado el plazo de quince años de prescripción que señala el artículo 20 de la ley del Impuesto.

Son inadmisibles las alegaciones expresadas, de los herederos, porque no es necesario, al contrario de lo que éstos suponen, para estimar realizada la transmisión de una herencia, conforme a los preceptos citados, que el heredero entre en posesión material de los bienes, ya que están transmitidos de derecho desde la muerte del causante, y por ello pertenecen a aquél desde ese momento, aun cuando los albaceas los conserven en su poder mientras está la herencia yacente y se hace la partición; y, además, porque realizado el supuesto previsto por el testador de que al morir él estuviese soltera A., para desvirtuar ese supuesto era preciso haber acreditado que no aceptaba la herencia, repudiándola en forma legal (y de su exclusiva voluntad dependió el haberlo hecho así si así lo quería), y como no consta tal repudiación, y su intervención en la herencia, siendo ella la heredera, no puede entenderse fuere en nombre de su hijo, que no adquirió nada hasta que su madre se casó, ha de estimarse realizada la transmisión del causante a A. a los efectos tributarios, sin que pueda tener el casamiento posterior de ésta otra trascendencia que la entrega de los bienes a C. por cumplirse la condición resolutoria, pero no en el de borrar la transmisión ya efectuada a favor de A., ni, por lo tanto, se puede impedir el pago del impuesto de derechos reales por ella.

En cuanto a la segunda parte de la denuncia, referente a la disminución del valor de los bienes de la herencia, si bien son admisibles aquellas en que aparece una diferencia de más de 10 por 100 en la base, según los artículos 166 y 168 del Reglamento, siendo la acción pública, como quiera que el denunciante no aportó prueba alguna documentada, y en el expediente sólo aparecen referencias vagas del informe del liquidador, que habla del *valor* aproximado de las fincas rústicas, sin mencionar las urbanas, y

no concreta las pruebas con relación al catastro u otros elementos de juicio, debe desestimarse por injustificada.

El Abogado del Estado acordó revisar la comprobación de valores hecha por la oficina liquidadora, pero transcurridos más de dos años desde que se efectuó aquélla, está prescrito el derecho de la Administración para tal revisión, y es nulo lo hecho en tal sentido, ya que conforme al párrafo segundo del artículo 115 del Reglamento, no es obligatorio el otorgamiento de escritura pública para que la liquidación tenga carácter definitivo, bastando que los interesados en una sucesión acompañen a sus solicitudes las relaciones de bienes formadas por todos, haciendo constar en ella el carácter de definitiva, y acompañando los documentos judiciales o administrativos en que funden su derecho; y hecho así y verificada la liquidación en 1931, y prevenido en el artículo 82 del Reglamento que la acción para comprobar prescribe a los dos años, y en el 85 y 140, que corresponde a las Abogacías del Estado la revisión de los expedientes de comprobación hasta 25.000 pesetas, es claro que pasado el plazo de los dos años, la Abogacía del Estado no podía revisar la comprobación aun cuando posteriormente se otorgase escritura pública de partición y se presentase al liquidador, que se limitó a referirse en la nota a la liquidación de 1931; ya que tal escritura no resucita plazos muertos, *debiendo contarse el plazo de dos años de la prescripción desde la presentación de la instancia con los documentos para la liquidación definitiva*, y no desde la de la escritura.

La denuncia, presentada después de los dos años de ingresados dichos documentos en la oficina liquidadora para girar la definitiva, tampoco interrumpe la prescripción aludida. La multa por presentación fuera de plazo de los documentos de esa herencia es improcedente, porque reconocido por la Abogacía del Estado que la declaración de los herederos a los efectos de la prórroga reúne los requisitos del artículo 109 del Reglamento, debió aquélla consignar en el recibo definitivo, como el mismo artículo preceptúa, que el plazo se entendía prorrogado por concurrir los requisitos reglamentarios, sin que el no presentarse el interesado a canjear el recibo provisional por el definitivo releve al liquidador de esa obligación, ni tal omisión pueda ser castigada privándole de los beneficios de la prórroga, ya que el Reglamento no impone esa san-

ción, por lo que ha de entenderse concedida la prórroga y no puede imponerse sanción alguna por falta de presentación de los documentos.

El impuesto del caudal relicto sólo puede exigirse una sola vez por cada herencia conforme al artículo 253 del Reglamento, según el que, si el testador dispone de sus bienes sustituyendo unos herederos a otros, sólo se satisfará el impuesto al fallecer el causante, cualesquiera que sean las sustituciones que establezca, e igual regla se aplicará en casos de fideicomisos, bienes reservables, por lo que en este caso sólo cabe exigir el impuesto a la heredera A., que es quien adquirió los bienes, y no a su hijo, pues aquélla fué la instituída heredera en primer término por el causante; por ello es nula la liquidación del caudal relicto girada a cargo del hijo y tiene derecho a la devolución de lo pagado. En cuanto a la liquidación por caudal relicto derivada de la muerte de la mujer del causante, como ocurrió en 1924 y ese impuesto se creó por Real decreto de 26 de Abril de 1926, incorporado a la ley de 28 de Febrero de 1927, y su disposición transitoria 3.<sup>a</sup> preceptúa que ese impuesto no alcanza a las sucesiones causadas antes de 1.<sup>o</sup> de mayo de 1926, cualquiera que sea la fecha de su presentación, tal sucesión no está sujeta a ese impuesto.

La transmisión de los bienes al heredero sustituto no implica que tal acto esté sujeto al impuesto de caudal relicto, porque se trata de una segunda transmisión de la misma herencia; este mismo criterio ha sido fijado por el Tribunal Central en sus acuerdos de 1.<sup>o</sup> de Mayo de 1928, número 37 de 1928.

(Acuerdo del Tribunal Central de 2 de Enero de 1934.) 89 de 1933.

## XXIX

*Recurso de nulidad. Es improcedente el entablado en el supuesto de haberse dictado la resolución con error de hecho y de haberse recuperado documentos extraviados, si el error, aunque existiera, no es de hecho, sino de derecho, y el documento estaba presentado en la Administración a efectos de otro impuesto.*

Instruído expediente de investigación para pago del impuesto

del suministro de fluido eléctrico de una Sociedad a varios Ayuntamientos durante los últimos quince años, como sucesora de otra, contestó aquélla que aunque existía un contrato de gestión entre ella y la otra Sociedad, se hizo cargo de la explotación reconociendo a ésta un tanto por ciento de los beneficios, pero ninguna de ambas había perdido su respectiva personalidad; en el expediente de investigación constan los contratos de suministro a los Ayuntamientos en los años que se piden; no contestado el requerimiento por la Sociedad, el liquidador giró las liquidaciones respectivas por el suministro; la Sociedad alegó que se dió de alta en la contribución en 1921, por lo que creía que el impuesto de los años anteriores no le corresponde abonarlo, y en todo caso sólo serían los posteriores. El Tribunal Provincial Económico-administrativo desestimó en única instancia la reclamación, y la Sociedad interesada entonces entabló recurso de nulidad, renunciando al contencioso-administrativo, alegando los números 1 y 5 del Reglamento de Procedimiento de 29 de Julio de 1924, que disponen procede aquél si se ha dictado una resolución con evidente error de hecho que afecte a la cuestión de fondo, demostrado plenamente con documentos o peritos, según la prueba de que se sirviera la Administración para dictar el fallo; y cuando, después de dictada la resolución impugnada, se recobran documentos con valor eficaz para que la resolución hubiere sido adoptada en sentido contrario al que lo fué, siempre que tales documentos hubieren permanecido ignorados por fuerza mayor o por obra de la parte en cuyo favor se hubiere dictado el fallo. En el caso actual se da la primera circunstancia, según el fallo firme del Tribunal Provincial, toda vez que el mismo Tribunal tenía conocimiento de la resolución del Tribunal Central de 1.º de Julio de 1932, recaído en expediente de contribución industrial; y haciéndose cargo de los argumentos del recurrente A. (los mismos que ahora) de que, por no haber sido la Sociedad A. alta en la producción de fluido eléctrico hasta 1.º de Abril de 1921, no estaba obligada a pagar el impuesto de derechos reales por el suministro para alumbrado de los Ayuntamientos a que se refiere ese expediente, estimó dicho Tribunal, no obstante, que según los documentos liquidables y el Reglamento estaba dicha Sociedad A. obligada al pago del impuesto, y de haber error en tal apreciación, sería de derecho y no de hecho, por lo que el

recurso procedente es el contencioso administrativo y no el extraordinario de nulidad. Tampoco es procedente el segundo motivo, porque después de dictado el fallo del Tribunal Provincial no se ha recobrado documento alguno ignorado o retenido por fuerza mayor, pues la escritura pública a que alude el reclamante, otorgada para el suministro de uno de los pueblos por la Sociedad, obra con anterioridad en las oficinas del Tribunal Provincial, surtiendo efecto en un expediente sobre reparto de utilidades, y, por tanto, era conocido por aquél; la alegación de la exención de los contratos verbales a la aplicación de tarifas o responsabilidad subsidiaria de los Ayuntamientos y a la interpretación de preceptos legales no pueden ser tratados por la índole del recurso de nulidad entablado.

(Acuerdo del Tribunal Central de 3 de Octubre de 1933.) 93 de 1933.

GABRIEL MAÑUECO,

Abogado del Estado