

Jurisprudencia administrativa del impuesto de Derechos reales

XII

Giradas unas liquidaciones en 1924 y seguido procedimiento de apremio para su pago, es completamente extemporánea la reclamación que con el nombre de recurso de nulidad ha entablado el interesado, recurso en absoluto improcedente, si no hay error en el fondo, demostrado plenamente.

El recurso de nulidad se ha fundado en el artículo 1.^o del artículo 105 del Reglamento de 29 de Julio de 1924, el cual lo establece para los casos en que la resolución impugnada se ha dictado con evidente error de hecho que afecte a la cuestión de fondo, siempre que tal error resulte plenamente demostrado con prueba documental o pericial unida al expediente; el acuerdo recurrido no entró en el fondo, es decir, en el examen de las liquidaciones impugnadas, sino que se redujo a la cuestión de plazo, declarando extemporáneo el recurso por haber transcurrido mucho más del que otorga el artículo 62 del Reglamento de Procedimiento; tal recurso sólo prosperaría si se demostrase error en esos pronunciamientos mediante prueba documental o pericial, y lejos de ser así, aparece que la resolución se ajustó a lo debido, pues consta unida la cédula de notificación de la liquidación al interesado y ha transcurrido no sólo más de los quince días del artículo 62 del Reglamento citado, sino hasta el extraordinario de cinco años a que se refiere el artículo 6.^o del citado Reglamento;

es, pues, inadmisible el recurso de nulidad. (Acuerdo del Tribunal Central de 28 de Octubre de 1930.) 266 de 1929.

XIII

Ocultación. Descubierta, al comprobar una declaración de utilidades, que se había pagado en una herencia no por todos los bienes del balance último de la Sociedad formada por el socio difunto y por otro, sino sólo por parte de ellos, procede girar liquidación por todos los incluidos en el activo, con la deducción de una partida de marcos papel, por no tener valor. No deben excluirse los demás datos del pasivo si no se acreditan con documentos con fuerza ejecutiva. Las letras de cambio aún no protestadas, si han prescrito, no deben deducirse. Debe imponerse multa de 100 por 100.

El expediente versa sobre la existencia de nuevos bienes no incluídos en las declaraciones de los herederos, y no sobre la comprobación de los declarados, basado en los artículos 35 de la ley y 166 al 168 del Reglamento : tal existencia aparece de la declaración hecha ante el Jurado de estimación de utilidades en el último balance como bienes del causante, sin computar operación alguna de caja ; cualquiera que sea la eficacia que a los efectos del impuesto de Derechos reales se conceda a las partidas del balance, no puede dudarse de la existencia de los créditos y muebles que forman parte de él, ya que son el activo social, y únicamente debe excluirse una partida de marcos alemanes, por su notoria falta de valor, consignándose la correspondiente partida ; las demás partidas del balance, no pueden rebajarse de las demás partidas del pasivo por no acreditarse la deuda con documento que lleve ejecución consigo, a tenor de los artículos 101 del Reglamento y 1.429 de la ley de Enjuiciamiento ; las letras protestadas cuyas actas de protesto se han presentado, no pueden deducirse, porque si bien reúnen los requisitos de ser ejecutivos, según el artículo 1.429, número 4, de la ley de Enjuiciamiento civil y 521 del Código de Comercio, ha prescrito la acción por el transcurso de tres años, según el artículo 950 de éste ; la base liquidable será, pues, obte-

nida deduciendo del activo, según el último balance, lo que se pagó en liquidación provisional y los billetes marcos sin valor, sin ninguna otra deducción e imponiendo multa del 100 por 100 por haberse descubierto una ocultación después de practicada la liquidación definitiva. (Acuerdo del Tribunal Central de 13 de Mayo de 1930.) 264 de 1929.

XIV

La base para comprobación en la herencia de un marido es el líquido imponible con que figura en la rectificación del Catastro al morir, deducida la cantidad que sirvió de base para liquidar la de la mujer, con tal de que en la misma certificación conste, con referencia al año correspondiente, que los bienes de la mujer se amillararon a nombre del marido y que se acredite el pago hecho por la herencia de la mujer.

Al fallecer la esposa se liquidó su herencia, consistente en treinta fincas, que se comprobaron mediante tasación por no estar amillaradas a nombre de aquélla ; al fallecer el marido se presentó, para comprobación de valores, una certificación del Catastro en que constaba : 1.^º Que del líquido imponible de las fincas amillaradas a nombre del marido, parte procedía de un apéndice de alteraciones de hacia treinta años, en que se amillararon a nombre del mismo marido treinta fincas que pertenecían en propiedad a la mujer (como es práctica muy frecuente y aun constante en Galicia y otras regiones). 2.^º Que el líquido imponible de las fincas propias de la mujer debía deducirse del que figuraba a nombre del marido en el amillaramiento (al efecto de hallar el líquido imponible de las fincas que aparecían a nombre de éste). 3.^º Pero esa diferencia no constituía el verdadero líquido imponible del marido, sino que sólo lo era la mitad, por ser los bienes amillarados a nombre del marido gananciales, y 4.^º Que, por lo tanto, para comprobar debía tomarse como base en cuanto a los bienes del marido de que se trata, la mitad de la diferencia entre los bienes amillarados a nombre del marido y los de las treinta fincas propias de la mujer.

La oficina liquidadora prescindió de las aclaraciones y deducciones que se hacían en la precitada certificación del amillaramiento y capitalizó todos los líquidos imponibles que aparecían a nombre del marido, sin deducción alguna. Los particulares reclamaron, pidiendo que se fijase como base liquidable de los bienes del marido la diferencia entre los matrimoniales amillarados a nombre del marido y los propios de la mujer, según constaba en el mismo amillaramiento, y que se deduzca de esa diferencia (para hallar los verdaderos bienes del marido) la mitad de gananciales propios de la mujer. El Provincial lo desestimó porque, según los artículos 48 y 75 del Reglamento, son bienes del causante todos los que están a su nombre en el amillaramiento. El Tribunal Central admite la primera, pero no la segunda reclamación, conforme a la certificación del Catastro, si bien todos los bienes del matrimonio constan a nombre del marido. Consta en la misma certificación, con referencia al apéndice del amillaramiento del mismo Ayuntamiento, que se hicieron amillarar a nombre del marido los bienes propios de la mujer, y por ello debe deducirse, como hace la certificación, ese líquido, propio exclusivamente de la mujer, para hallar el del marido, tanto más cuanto que al morir la mujer se liquidó ya su herencia, si bien acudiendo a tasación pericial por no haber bienes amillarados a su nombre; en cuanto a la deducción de gananciales hecha en la misma certificación, no es procedente, por no estar basada en los amillaramientos, sino en una operación posterior de la sociedad conyugal hecha en la certificación, sin autoridad legal alguna, pues ello es sólo propio de los albaceas o herederos. (Acuerdo del Tribunal Central de 29 de Abril de 1930.) 267 de 1929.

XV

La existencia de bienes en poder de un heredero, si se han adquirido del causante por aquél menos de un mes antes de morir éste, determina su inclusión en la masa hereditaria sujeta a la liquidación. Igualmente han de liquidarse los que figuran en los amillaramientos a nombre del causante, aun cuando el he-

redero afirme que aquél se los vendió mucho antes. La multa procedente, por no haber hecho la declaración correspondiente, es del 50 y no del 100 por 100.

Requerido un heredero para que presentara los documentos necesarios, a fin de liquidar una herencia, presentó como único bien un pagaré en que constaba un crédito dejado por el causante; por manifestaciones del heredero se supo que el causante vendió al heredero mismo varias fincas mediante escritura pública otorgada veintinueve días antes de su muerte; y finalmente, por las certificaciones del amillaramiento, se vino a conocer existían a nombre del causante otras fincas, aun cuando el heredero afirmaba que él las había comprado mucho antes.

Se fija, en consecuencia, la siguiente doctrina por el Tribunal Central:

Según el artículo 7.^º de la ley del impuesto y 75 de su Reglamento de 28 de Febrero y 26 de Marzo de 1927, se consideran como parte del caudal hereditario, a efectos del impuesto, los bienes de todas clases que hubiesen pertenecido al causante hasta un mes antes de morir, si al ocurrir el fallecimiento se hallan en poder de los herederos o legatarios, estimándose como prueba suficiente, según el artículo 48 del Reglamento, además de las generales en derecho, el que los bienes estén inscritos en el amillaramiento a nombre de aquél, a menos de que se pruebe mediante escritura pública que habían dejado de pertenecerle antes de dicho período; probado, por lo tanto, con escritura otorgada en 3 de Diciembre, que el causante (que murió el 2 de Enero siguiente) vendió las fincas al heredero y que se inscribieron a su nombre en el Registro, y que en poder de éste había otras que continuaban amillaradas a nombre de dicho causante, sin justificar la compra con mucha anterioridad, como se ha alegado, es inexcusable la exacción del impuesto por la herencia presunta de esas fincas, ya que concurren las dos circunstancias del artículo 75 mencionado para que se presuma, a los efectos del impuesto, que las fincas forman parte del caudal hereditario; debe deducirse el impuesto que se satisfizo por la transmisión intervivos de las mismas fincas; en cuanto a los bienes que figuraban a nombre del causante en el amillaramiento, también deben incluirse en la masa.

liquidable, conforme al artículo 48 del Reglamento, según el cual basta para exigir el impuesto que conste el hecho de la transmisión, aun cuando no se presenten los documentos en que se haya formalizado; para no exigirle es preciso probar con documentos públicos que el heredero ha adquirido los bienes mucho antes de la muerte del causante.

Según el artículo 217 del Reglamento, la ocultación de bienes se castiga con el 20 por 100 de las cuotas de los bienes ocultados cuando es descubierta después de practicada la liquidación provisional y antes de vencer el plazo para la definitiva, y con el 100 por 100, cuando se descubre después de practicada la liquidación provisional y de transcurrir el plazo para la definitiva, y cuando se descubre después de transcurrir ese plazo, hágase o no practicado la provisional; no concorriendo estas circunstancias, ha de aplicarse el 214, que pena la no presentación de documentos liquidables y dispone que los contribuyentes que no lo hagan en el plazo reglamentario pagarán una multa de 50 por 100 de las cuotas que se liquiden, cualquiera que sea el tiempo de la demora, además del interés correspondiente si los documentos son presentados previo requerimiento de la Administración. Y en esas sanciones se halla comprendido el caso expuesto, porque precedió a la presentación el requerimiento administrativo; no procediendo se aplica que la multa de 100 por 100 de las cuotas, porque tal sanción sólo se halla establecida para los casos de negativa infundada y abierta del contribuyente en que la Administración tiene que procurarse todos los documentos; y no justifica tal penalidad la falta de certificación de los amillaramientos, que no consta les fuese pedida a aquél expresa y directamente; de esa multa de 50 por 100 corresponde al liquidador dos tercios, y un tercio al Tesoro, según el artículo 151 del Reglamento.

La resolución que dicte la Administración superior al resolver una alzada ha de afectar a todos los contribuyentes, aunque no hayan reclamado, siempre que a todos alcance el acto administrativo discutido, según doctrina del mismo Tribunal Central de 2 de Marzo de 1926, 26 de Marzo y 24 de Septiembre de 1929, 14 de Enero de 1930, ya que, según se desprende del artículo 20 del Reglamento de Procedimiento, la autoridad superior, al fallar los recursos de apelación, debe resolver cuanto con él se relacione,

sin que se establezcan diferencias porque afecte a los particulares o a la Hacienda la revisión, pues todo es un solo acto administrativo. (Acuerdo del Tribunal Central de 29 de Abril de 1930.) de 1930.

XVI

Comprobación. No puede servir para comprobar valores de una herencia los asignados por los interesados para una finca hipotecada y vendida en subasta pública, si no se hizo señalamiento del valor de la finca en la escritura de hipoteca.

Para comprobar el valor de unas fincas en una herencia se utilizaron los datos de una inscripción de hipoteca, tal como aparecían en el Registro de la Propiedad, apreciando tal valor por la suma de que respondían las fincas, intereses y costas. El interesado reclamó, alegando que en la escritura de hipoteca no se asignaba a las fincas valor para la subasta—que es cuando únicamente puede aceptarse ese medio de comprobación, según el Reglamento—, y que si bien se distribuyó entre cada finca el valor de que cada una respondía, era únicamente para que fuese inscribible conforme al artículo 119 de la ley Hipotecaria. El Tribunal Provincial rechazó el recurso, en razón que si bien no era medio ordinario de comprobación el empleado, era lo cierto que los mismos interesados habían señalado espontáneamente en la escritura de hipoteca el valor de las fincas, el cual, siendo mayor que el declarado para el impuesto, debía servir de base en la liquidación de éste, según el artículo 88, párrafo 1.º, del Reglamento, y Sentencia del Supremo de 2 de Noviembre de 1922. El Central fija la doctrina expuesta.

La facultad de comprobar el valor de los bienes transmitidos, conforme al artículo 80 del Reglamento, se halla subordinada a que tal comprobación se haga por uno de los medios ordinarios o por el extraordinario de tasación, según dicho artículo 80 y el 81 del Reglamento; y si bien uno de los medios ordinarios para la transmisión de fincas hipotecadas es el valor consignado a las mismas para la subasta, es indispensable que en la escritura de

hipoteca se señale específicamente la cantidad en que se hayan de subastar, no bastando que se distribuya entre las fincas la hipoteca y la responsabilidad de las mismas; y no hecho así, el procedimiento seguido en este caso no es reglamentario y debe revocarse el acuerdo recurrido; no puede atribuirse la condición de valor declarado al importe de la hipoteca que pesa sobre cada finca, al efecto de que sirva de base a la liquidación, conforme a los artículos 61 y 88, párrafos primeros del Reglamento, ya que, según los mismos, cuando la determinación de la base liquidable afecte inmediata o directamente a dos o más personas y éstas formulen declaración de valor diferente en su cuantía, se tendrá por valor declarado para el impuesto el en que en todas coincidan, y ya que siendo los herederos el viudo y cuatro hijos, sólo el primero fué quien otorgó la hipoteca de las fincas, con afección de cantidad determinada y, por el contrario, los demás fijaron, al declararse en la herencia un valor muy inferior al del gravamen, y por ello, según los indicados preceptos, sólo esos valores asignados por todos los interesados tienen la condición de declarados, a los efectos del precepto indicado; por todo ello, se deja sin efecto la comprobación de valores hecha mediante el valor de la hipoteca y se dispone se comprueben por los reglamentarios ordinarios o por el extraordinario de tasación. (Acuerdo de 11 de Marzo de 1930.) 3 de 1930.

XVII

Apelación. El plazo para formular recurso de alzada ante el Central contra el fallo de uno provincial es fatal e improrrogable: y si transcurren los quince días hábiles señalados en el Reglamento de Procedimiento sin entablar el recurso, y se hace al día siguiente de vencer ese plazo, en cuyo día se presentó el escrito correspondiente, es extemporáneo el recurso y firme la resolución recurrida, si se ha notificado con los requisitos reglamentarios.

(Acuerdo del Tribunal Central de 11 de Marzo de 1930, en vista de los artículos, 33, 34, 35 y 86 del Reglamento de 29 de Julio de 1924.) 6 de 1930.

XVIII

Personas jurídicas. Es mesicaz la notificación de un expediente de ampliación de comprobación de bienes de personas jurídicas si el Ayuntamiento había declarado ya todos los bienes, aunque no se le viniese exigiendo nada por una parte de ellos, y si en dicha notificación no se expresa ni el motivo de la nueva comprobación, ni los bienes que comprende; giradas las liquidaciones, puede impugnarlas el Ayuntamiento sin atender al oficio en que se notificó defectuosamente la comprobación.

Un Ayuntamiento presentó en 1911 declaración de todos los bienes muebles e inmuebles que poseía, a los efectos del impuesto de personas jurídicas, liquidando anualmente desde entonces los de los muebles y no haciendo nada respecto a los inmuebles, no obstante estar declarados; en 1928 la oficina liquidadora pidió nueva declaración y procedió a comprobar el valor de los inmuebles, y de estas operaciones de revisión y nueva comprobación el Ayuntamiento sólo supo, según oficio que se le dirigió, «que en el expediente de comprobación de valores para el impuesto de personas jurídicas se ha fijado una base de....., y contra dicha base puede reclamar»; la oficina liquidadora gira dos liquidaciones, extendiéndolas a los quince años últimos no prescritos, al 0,25 y multa del 50 por 100, por no haberse presentado la declaración; el Ayuntamiento impugnó las liquidaciones por girar sobre bienes exentos, por equivocación de la base, porque varios bienes no existían hace quince años, procediendo del año 1923, y porque las multas eran improcedentes, ya que el Ayuntamiento declaró cuanto tenía. El Provincial desestimó la reclamación por extemporánea, pues el resultado de la comprobación se notificó en 21 de Marzo y se apeló en 18 de Abril. El Central revoca ese fallo.

No es posible estimar como suficientemente notificado el resultado del expediente de comprobación, cuando en el oficio no se menciona el motivo de haberse procedido a aquélla, ni los bienes a que se refiere, ni se da lugar a nuevas comprobaciones, por lo

que es verosímil suponer que el interesado creyese se trataba de los mismos valores por los que estaba ya tributando y no a otros, ya que los había declarado todos, aunque algunos no fuesen nunca objeto de tributación ; además, hay otra razón aún más decisiva para estimar que el recurso se interpuso en plazo cual que no se impugna solamente la base liquidable, sino los hechos de girar liquidaciones por años en que parte de esa base aún no tenía realidad, por no existir los bienes, y el de imponer multa al contribuyente que oportunamente hizo las declaraciones reglamentarias, y, finalmente, por impugnarse las mismas liquidaciones ; y como el proyecto de liquidación es de 9 de Abril, y la reclamación ante el Provincial se entabló el 18, es claro que está en plazo ; por lo que debe volver a éste para resolver tanto respecto de la base como de las aportaciones. (Acuerdo del Central de 17 de Marzo de 1930.) 8 de 1930.

GABRIEL MAÑUECO,

Abogado del Estado.