

Jurisprudencia administrativa del impuesto de Derechos reales

XIII

Impuesto de Derechos reales. Provincial de Vizcaya. Derecho transitorio. Vigente en Vizcaya un Reglamento del impuesto de Derechos reales, aprobado en 25 de Febrero de 1925, que rige desde 1.º de Abril de 1925, y derogado por él el anterior de 5 de Junio de 1907, ha de aplicarse este último a los actos causados antes de 1.º de Abril de 1925, supuesto que las tarifas son hoy más onerosas, y aquél a las multas e intereses de demora, ya que los interesados no pidieron prórroga para presentar la testamentaria en Vizcaya ni cumplieron el precepto de hacerlo en el plazo de quince días después de liquidada en Madrid, en cuanto a los bienes sujetos al impuesto general.

El caso discutido ante el Tribunal Supremo, y resuelto por esta Sentencia, tiene más importancia particular que general, por tratarse de un punto de derecho transitorio entre los dos Reglamentos por que se ha regido y rige hoy el impuesto de Derechos reales en Vizcaya. He aquí la doctrina que en el mismo se consigna:

Invoca el Tribunal, ante todo, como norma de carácter general, el artículo 3.º del Código civil y la cuarta disposición transitoria del mismo.

La cuestión tratada es la de si muerto un causante antes de 1.º de Abril de 1925, en que entra en vigor el nuevo Reglamento, y liquidada su herencia después con multa y demora, debe aplicarse el antiguo o el nuevo Reglamento. La Administración es soberana para modificar las disposiciones que de ella emanan en

asuntos de su competencia y fijar el día en que hayan de empezar a regir, siempre que no perjudique derechos adquiridos, nacidos antes de la reforma; ésta, sin embargo, tiene fuerza de obligar en cuanto al ejercicio, duración y procedimientos necesarios para hacer efectivos dichos derechos y acciones. Por lo tanto, si bien al fallecer el causante regía el antiguo Reglamento, al presentarse la testamentaria regía ya el nuevo: los procedimientos para la exacción, multas y demoras son, pues, los de éste; en cambio, las tarifas son las del primero, ya que el acto liquidable se produjo al morir el causante y ya que ha cambiado radicalmente el concepto del impuesto, que es mucho más oneroso hoy que lo era en 1907, en que regía el tipo contributivo fijo, en vez del progresivo, impuesto por el nuevo Reglamento, y por ello se lesionaron derechos adquiridos, conforme al Reglamento anterior, si se aplicasen las nuevas tarifas. No procede, además, acumular para fijar la base bienes sitos en Vizcaya y los sitos en territorio fuera de esa provincia. Para que pudieran librarse de la multa y demora era preciso que los interesados hubieran obtenido prórroga, y no habiéndose solicitado ésta, es inexcusable la imposición de ambas sanciones. (Sentencia del Tribunal Supremo de 6 de Julio de 1928. *Gaceta* de 27 de Diciembre de 1929.)

XIV

Intereses de demora. Resuelto por el Tribunal Económico administrativo Central que debía rectificarse una liquidación por herencia, rebajándose de la base liquidable cierto crédito en usufructo procedente de la herencia del marido de la causante, devolviéndose lo indebidamente percibido a los interesados y, hecha la nueva liquidación, debe devolverse no sólo la diferencia entre la antigua y la nueva por razón del impuesto de derechos reales y de retiro obrero, sino el interés de demora correspondiente a la antigua liquidación que percibió la Administración.

La cuestión única que se ha de resolver es la enunciada aplicando el artículo 168, párrafo último del Reglamento del Impuesto (de 1911).

El Tribunal Económico administrativo, al acordar la rebaja de la base liquidable y ordenar la nueva liquidación y la devolución de lo pagado de más, dejó sin efecto totalmente la liquidación practicada, y siendo las cantidades que se han de devolver proporcionadas a la base de la liquidación y los intereses de demora correspondientes a las sumas abonadas, es evidente que, juntamente con las de derechos reales por herencia y por retiro obrero, habrá de devolverse el interés de demora abonado por esas cantidades devueltas, ya que, de lo contrario, quedaría incumplido el fallo del Tribunal aludido.

No obsta lo prevenido en el último párrafo del artículo 168 del Reglamento de 1911, según el que la devolución, cualquiera que sea la causa que lo motive, no comprende las multas, intereses de demora y honorarios cuando se trate de liquidación legalmente practicada, porque el mismo exige que la liquidación sea legalmente hecha, lo cual no ocurre en el caso de haber sido anulada ésta por el Tribunal Económico administrativo; tal precepto sólo es aplicable a los casos de estar bien hecha la liquidación y proceder devolución, como son los sujetos a condición resolutoria, los declarados nulos judicial o administrativamente y otros en los casos de los artículos 30, 31, 50, 56, 57 y 108 de dicho Reglamento; no pudiendo, por el contrario, apreciarse como bien hecha una liquidación en que el Tribunal Central rectifica la base liquidable. Sentencia del Tribunal Supremo de 13 de Noviembre de 1928. (*Gaceta* de 9 de Febrero de 1930.)

XV

Hipotecas. Compraventas. 1.º La liquidación de una escritura de remate de una finca en pública subasta, si se halla gravada con hipoteca, se ha de hacer sobre la base del precio del remate, sumado al importe de la hipoteca, aunque el rematante sea el propio acreedor hipotecario. 2.º Si se ha hecho sólo sobre el importe de la hipoteca, sin añadir el precio de la compra, y ante el Supremo se acude sólo por el particular, aquél no puede sino confirmar la resolución recurrida. 3.º No es aplicable a los recursos por el impuesto de derechos reales las disposicio-

nes del Reglamento de Procedimiento municipal referentes a los pleitos contra acuerdos de los Ayuntamientos.

1.º Según el artículo 60 del Reglamento de 1911, modificado por Real decreto de 6 de Septiembre de 1917 (e igual es en el actual), en las transmisiones realizadas mediante subasta pública judicial, notarial o administrativa, la base de liquidación es el precio de adjudicación, sin otra excepción que los casos en que, previo acuerdo de la Dirección, se resuelva la comprobación de valores; las cuestiones planteadas son las de si por precio debe entenderse lo que ha entregado el rematante o ha de adicionarse el importe de las cargas no deducibles, según el último inciso del artículo 94 del Reglamento, o si la base ha de ser el último concepto o sumando, es decir, las cargas que subsistan: esta cuestión está resuelta por el mencionado Real decreto de 1917, según el cual la base liquidable la integran la cantidad entregada por el licitador y las cargas no deducibles; y como, según el artículo 94 citado, por cargas deducibles se entiende las pensiones u otros gravámenes de naturaleza perpetua, temporal o redimible, que afectan a los bienes, y sobre ellos aparezcan directamente impuestos, pero no las que sean obligación personal del heredero o adquirente, *ni tampoco las hipotecas o las fianzas*, sin perjuicio de que estas dos últimas puedan ser deducidas en las herencias, si reúnen las condiciones consignadas en el párrafo primero del artículo 95; por ello es indudable que la hipoteca impuesta para garantizar un crédito distinto del que motivó la ejecución debe sumarse al precio del remate para servir de base a la liquidación.

2.º En el caso de la sentencia, por causas que no constan, se prescinde del sumando, «precio del remate»; pero el Tribunal no puede variar la liquidación, agravándola en perjuicio del contribuyente.

3.º La regla de derecho adjetivo del artículo 47 del Reglamento de 23 de Agosto de 1924, según los Tribunales provinciales, al fallar pueden limitarse a consignar los fundamentos de la resolución recurrida, sin indicar otros nuevos, sintentizando aquéllos, sólo es aplicable a los pleitos referentes al Estatuto Municipal y su Reglamento y no al actual, en que debieron razonarse las cuestiones planteadas, como es debido hacerlo en todo caso.

(Sentencia del Tribunal Supremo de 7 de Noviembre de 1928. *Gaceta* de 8 de Febrero de 1930.)

XVI

Reserva ordinaria. La producida por nacimiento de hijos naturales, después de viudo el adquirente, respecto de los bienes heredados por él de un hijo legítimo, ha de ser tenida en cuenta al morir aquél, liquidando sobre la base del total de los bienes, sin admitir rebajas por mejoras, no probadas, ni renunciaciones indebidas de la única heredera legítima, al tipo vigente al morir el reservista y por el parentesco entre el reservatario y la persona de quien procedan los bienes.

Muerto un hijo, poco después que su madre, de quien heredó bienes, se adjudicaron al padre, viudo, algunos, como heredados del hijo, y otros en pago de un legado que le hizo su mujer; el padre murió viudo, dejando sólo una hija legítima y dos naturales; y girada una liquidación sobre el importe de los bienes reservados se pretendió se rebajasen las mejoras hechas por el padre en esos bienes, mejoras que debían reputarse aumentos del caudal de este último; rechazada esa pretensión, por no estar justificada, y fijada como base la suma de los bienes reservables y la de las mejoras aludidas, por no constar que la reservataria hubiese renunciado a su derecho de reserva, se acude al Tribunal Supremo y se plantean las tres cuestiones siguientes: A) Que las mejoras deben computarse como aumento del caudal del causante. B) Que los bienes heredados por el padre, procedentes de su hijo y vendidos por aquél antes de nacer los naturales, no deben ser tenidos como reservables. C) Que tanto la renuncia expresa hecha por la hija legítima de su derecho a reintegrarse de los bienes vendidos como la tácita que de ese mismo derecho supone el no haber exigido el reintegro y haberse aprobado las operaciones particionales del padre, admitidas por la heredera legítima, son actos eficaces que la Administración no puede desvirtuar por resoluciones de carácter administrativo.

Para determinar la procedencia de estas peticiones es preciso fijar los derechos de la hija legítima como heredera de su padre

y como reservataria de bienes adquiridos por su padre del hijo premuerto : los bienes adquiridos por el padre tenían la condición de reservables, según el artículo 980 del Código civil, a favor de la hija legítima, al ser reconocidos los hijos naturales ; la obligación de reservar surge del reconocimiento de los naturales, pero produce sus efectos desde el nacimiento (artículo 980, párrafo segundo), retrotrayéndose esos efectos a tal día ; y como a la reserva de hijos naturales son aplicables los artículos 968 y siguientes, deben distinguirse las enajenaciones realizadas por el reservista antes o después del nacimiento del hijo natural, siendo las primeras válidas, debiéndose asegurar el valor de los inmuebles a favor de los hijos legítimos del matrimonio e indemnizarles de los muebles vendidos ; y, en cambio, las segundas subsisten, únicamente, según el artículo 975 del Código, si a la muerte del reservista no quedasen hijos ni descendientes legítimos del matrimonio, sin perjuicio de lo dispuesto en la ley Hipotecaria, rigiendo en cuanto a los muebles el precepto antes indicado ; el segundo párrafo del artículo 980 del Código no establece diferencia alguna entre la reserva originada por nacimiento de hijos naturales o por nuevo matrimonio del padre, ni impide se aplique el artículo 974, relativo al aseguramiento de los bienes enajenados antes del nacimiento del hijo natural, ya que de una parte ese deber del reservista que deja a salvo la validez de las enajenaciones es uno de los efectos de la reserva, como mera consecuencia de la obligación de reservar, y de otra el principio moral que dió origen a la reserva, tanto en el caso del artículo 980 como en el 968, no consiente que se apliquen reglas distintas a uno y a otro, con perjuicio de los hijos legítimos, cuando la obligación nazca, no de segundas nupcias del viudo, sino del reconocimiento de hijos naturales ; la enajenación de los bienes antes del nacimiento del hijo natural, sin asegurar aquéllos debidamente, no priva a los reservistas del derecho de pedir el aseguramiento ; e igualmente, si las enajenaciones son posteriores al nacimiento, pueden pedir, ya su nulidad, según el artículo 975 del Código, ya el valor, con cargo a la herencia del padre o madre, si no utilizan aquella acción u optan por la excusión de los bienes del reservista, ya que el patrimonio de éste ha de responder de la efectividad de la reserva, según se desprende de dichos artículos.

Dadas estas consideraciones, la hija legítima y única reservataria tenía derecho, pues no lo renunció, a que se le adjudicaran los bienes reservables procedentes de su hermano o a su valor, pagado con otros de la herencia si aquéllos fueron enajenados, sin que sea admisible que aquélla, después de abierta la sucesión del padre, renunciase en beneficio de los herederos—es decir, de sí misma, ya que era única—al reintegro, porque la renuncia en tal momento no borra el derecho de aquélla a exigir el valor de los bienes reservables.

Debe, pues, girarse la liquidación sobre el valor total de los bienes reservables atendiendo al parentesco entre la reservataria y la persona de quien proceden los bienes, sin admitir pacto alguno ni renuncia posterior, por lo siguiente: *a*), porque la renuncia a los bienes ya heredados no puede equipararse a la renuncia simple de la herencia, según el artículo 1.000, número 3 del Código y párrafo 15 del artículo 30 del Reglamento del Impuesto de 1911, el cual no es aplicable por ello; *b*), porque quedarían los derechos de la Hacienda sujetos a los pactos que en fraude del impuesto celebrasen los reservatarios y los herederos a fin de lograr tipos más bajos de liquidación; y *c*), porque la negativa de la Administración a tomar como base los fijados por los interesados en la testamentaria no afecta a la eficacia jurídica de la renuncia que hiciera la hija legítima o, en otros términos, la plena eficacia de la renuncia, con relación a los interesados, no es obstáculo a que la Administración califique como deba los actos liquidables, según el artículo 40 del Reglamento.

De las tres cuestiones planteadas deben rechazarse la segunda y tercera, por las razones expuestas; y girada la liquidación sobre el valor total de los bienes adjudicados al reservista, prescindiendo de valor actual de los bienes que no enajenó y de las mejoras, carece de todo interés la primera, pues sea cualquiera la solución que se la dé la base del impuesto será la misma. (Sentencia del Tribunal Supremo de 7 de Noviembre de 1928. *Gaceta* de 8 de Febrero de 1930.)

G. MAÑUECO,

Abogado del Estado.