

III. Resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Central

POR FERNANDO MUÑOZ CARIÑANOS.

6. *PRESUNCION DE PROPIEDAD A FAVOR DEL CAUSANTE. USUFRUCTO DE DISPOSICION: La liquidación ha de girarse por el pleno dominio* (RESOLUCIÓN DE 30 DE ABRIL DE 1969).

A) *Hechos*.—Se liquidó por el concepto de herencia en propiedad en base a una disposición en la que el testador, soltero, instituía heredera universal a su hermana, y disponía textualmente que «si al fallecimiento de ésta quedan bienes, pasarán a las personas que a continuación señala», añadiendo «que estos bienes de que dispone no son propiedad del testador, sino también de su hermana y los legados sólo valdrán en cuanto tales bienes existan en el patrimonio de aquélla a su fallecimiento, y en cuanto a los que son propiedad de ella, sino dispone *inter vivos* ni *mortis causa* de ellos».

En apoyo del recurso se argumentó que dado el contenido de la cláusula transcrita y que el testamento es un acto personalísimo y libre de disposición de bienes, ha de entenderse que la mitad de los que en él se relacionan pertenecen a la heredera. Asimismo, se deducía del testamento, según el recurrente, que a la reclamante sólo se la había instituido heredera en usufructo, por lo que debía anularse la liquidación y girar otra sobre la mitad de la base que se tuvo en cuenta, tan sólo por el usufructo.

Pero el Tribunal Central rechaza las alegaciones expuestas en base a la doctrina que sigue.

B) *Doctrina*.—Que el razonamiento del recurso de que todos los bienes que se relacionaban en el testamento pertenecían por mitad a la heredera, es absolutamente ineficaz, porque los términos de aquél no son claros y concluyentes y, además, porque contradice la presunción de propiedad que establece el artículo 26, 1 del Texto Refundido. Tales manifestaciones, no adverbadas con justificación fehaciente, carecen de trascendencia a efectos fiscales.

Que tampoco puede prosperar el segundo motivo de la impugnación, porque no estamos ante una institución de usufructo típico, sino en el caso que la doctrina científica denomina «usufructo de disposición», que para los llamados en segundo lugar implica un legado de residuo, cuyo tratamiento fiscal se

regula en el artículo 34, 3 del Texto Refundido, a tenor del cual, la liquidación ha de girarse por el pleno dominio.

7. *RECURSO DE REPOSICION: Disposiciones aplicables al mismo. Plazo para interponerlo* (RESOLUCIÓN DE 30 DE ABRIL DE 1959).

A) *Hechos*.—Se trataba de una liquidación de «Personas jurídicas» girada a cargo de un Ayuntamiento, e impugnada por éste ante la propia Oficina Liquidadora, por estimar que existían determinados defectos de procedimiento.

La Abogacía del Estado denegó la reposición por considerar caducado el plazo de ocho días que fija para recurrir, el artículo 5.º del Reglamento de 29 de julio de 1924.

Contra dicha resolución denegatoria, se interpuso el presente recurso de alzada, en cuyo escrito inicial se invocó la total derogación del Reglamento citado y la consiguiente aplicación de la Ley de Procedimiento Administrativo, dado el silencio del Reglamento de 1959.

El Tribunal Central resuelve así.

B) *Doctrina*.—Que el recurso de reposición en materia tributaria fue instaurado en nuestra legislación por el Reglamento de procedimiento en 29 de julio de 1924. (posteriormente acogido en la normativa reglamentaria de determinados impuestos, como en el artículo 116 del Reglamento de Derechos Reales), en el artículo 160 de la Ley General Tributaria, que dicta sus principios fundamentales, rigiéndose en lo demás (legitimación, órgano que lo decide, plazos, etc.), por las disposiciones reglamentarias o legales que sean del caso.

Que contrariamente a lo que se sostiene en la alzada, el Reglamento de 29 de julio de 1924 no ha sido derogado en su totalidad, porque el Decreto de 10 de octubre de 1958 considera como procedimiento especial a efectos del artículo 1.º de la Ley de Procedimiento administrativo, el de liquidación y gestión de los diferentes impuestos y contribuciones, en cuyo procedimiento de gestión ha de incluirse el recurso de reposición.

Que tampoco la 2.ª Disposición final del Reglamento de 26 de noviembre de 1959 implica dicha derogación total, pues claramente establece que «quedan derogados, en cuanto se refiere al conocimiento, tramitación y resolución de las reclamaciones económico-administrativas, el Real Decreto de 26 de junio de 1924, el Reglamento de 29 de julio de 1924..., y demás preceptos legales vigentes hasta ahora en la materia». de cuyo simple tenor literal se deduce que refiriéndose aquellas disposiciones a actos de gestión y jurisdiccionales de órganos de la Hacienda pública, la cláusula derogatoria comprende tan sólo lo referente a la jurisdicción económico-administrativa, quedando subsistente lo que atañe a la gestión.

Que esto sentado, es obvio que el plazo para ejercitar el potestativo recurso de reposición contra actos administrativos de órganos de la Hacienda pública es el de ocho días hábiles que establece el artículo 5.º del tan citado Reglamento de 29 de julio de 1924.

Que ello no supone, sin embargo, la inexcusable desestimación de la posterior reclamación económico-administrativa, promovida en tiempo y forma contra el acuerdo derogatorio de la reposición, pues, como tiene resuelto con reiteración este Tribunal Central, si la Oficina de gestión al notificar el acto

administrativo no advirtió del potestativo recurso de reposición y su plazo, y tal recurso se interpone después de los ocho días, pero antes de los quince hábiles siguientes a aquella diligencia, ha de entenderse que con él se inicia reclamación económico-administrativa, y como tal, debe tramitarse y resolverse por el Tribunal competente.

8. *PRESCRIPCION DE LA ACCION COMPROBATORIA. TASACION PERICIAL: Ha de referirse al valor de los bienes cuestionados, en la fecha de devengo del Tributo. La hecha por el perito tercero debe estar comprendida dentro de los limites fijados por los peritos designados por el contribuyente y la Administración* (RESOLUCIÓN DE 30 DE ABRIL DE 1969).

A) *Hechos*.—Para hallar la base liquidable a efectos del Impuesto sobre los bienes de las personas jurídicas, se utilizó a petición del Ayuntamiento interesado, y en base al artículo 81, párrafo 4.º del Reglamento de 1959, la tasación pericial.

Hecha designación de peritos sucesivamente por el Delegado de Hacienda, contribuyente y Juez de Primera Instancia, se fijó, el valor de los bienes; valoración que fue impugnada en base a los siguientes motivos: 1.º Prescripción de la acción administrativa por cuanto la tramitación del expediente había durado más de diez años; 2.º Falta de realidad e incongruencia en las valoraciones, ya que no se referían al momento en que se causó el acto que dio lugar al Impuesto; 3.º Lesividad en la tasación hecha por el perito tercero, que difería muy poco de la señalada por la Oficina Liquidadora, no obstante la depreciación sufrida en los últimos años por los productos forestales.

Este recurso, plantea, pues, tres cuestiones: Una primera, relativa a la prescripción de la acción de comprobación de valores con base en el artículo 82 del Reglamento de 1959; la segunda, referente a la validez de la tasación pericial, que no revelaba el valor de los bienes en el año de la imposición; y una tercera sobre el desproporcionado valor fijado por el perito tercero. El Tribunal Central resuelve así cada una de ellas.

B) *Doctrina*.—Que la primera no puede ser tomada en consideración, atendidas las fechas en que se desarrolló el procedimiento. (*En efecto, es de tener en cuenta que la anualidad gravada era la correspondiente a 1958, la comprobación por precios medios se hizo el 9 de marzo de 1959, y la valoración resultante de la tasación pericial se aprobó el 30 de enero de 1969*) (1).

Que respecto a la segunda cuestión es de aplicación el artículo 60 del citado Reglamento, al preceptuar que el Impuesto recae sobre el verdadero valor que los bienes y derechos tuviesen el día que se celebró el contrato o se causó el acto, en este caso, la anualidad de la imposición, de lo cual se deduce que la tasación del perito tercero es inaceptable, pues, lejos de referirse al valor de los bienes en el año 1958, opera con su producción media en el decenio 1956-1965.

Que la anterior conclusión no equivale, sin embargo, a aceptar como base liquidable el valor declarado ni el resultante de la comprobación realizada por la Oficina de gestión, pues lo procedente es que el perito tercero aclare

(1) Véase a este respecto el artículo 82, párrafo 2.º del Reglamento de 15 de enero de 1959.

si su valoración puede referirse al año 1958, y caso contrario la rectifique refiriéndola a dicha anualidad.

Que sentado lo anterior, es innecesario entrar a conocer de la última cuestión que la alzada plantea, si bien resulta oportuno recordar que si la tasación del perito tercero se refiere a los bienes cuestionados y al momento de devengo del tributo, y como exige el párrafo 3 del artículo 93 del Reglamento, su valoración está comprendida dentro de los dos términos fijados por los peritos de la Hacienda y del contribuyente, debe prosperar sin que a ello se oponga la apreciación subjetiva, de que la impugna por estimarla excesiva.

9. *GASTOS DE ULTIMA ENFERMEDAD: Interpretación de la norma contenida en el artículo 101, apartado 7.º del Reglamento Fiscal (RESOLUCIÓN DE 30 DE ABRIL DE 1969).*

A) *Hechos.*—Transcurrido con exceso el plazo reglamentario para solicitar la liquidación de una herencia se fijó por investigación la base liquidable que notificada en forma a los herederos, fue impugnada por estos.

El motivo de la impugnación se hallaba en la existencia, a juicio de los recurrentes, de gastos deducibles que absorbían totalmente el caudal hereditario. Dichos gastos comprendían, según los recibos y justificantes unidos al escrito de alegaciones: honorarios médicos por consultas e intervenciones anteriores en un año al fallecimiento y asistencia en los últimos días de la enfermedad, análisis clínicos, cuentas de farmacia, alojamiento, asistencia y alimentación durante la enfermedad, entierro, exequias y funerales. Es dato a tener en cuenta, que por tratarse de larga enfermedad, varios de los gastos enumerados, se causaron en fechas muy anteriores al fallecimiento.

El Tribunal Provincial correspondiente desestimó la reclamación apoyado en que no se había acreditado la proporcionalidad exigida en el artículo 101, 12 del Reglamento, tratándose por el contrario de absorber con unos recibos informales el activo hereditario.

El Tribunal Central admite en parte el recurso, reconociendo unos gastos, rechazando otros, y fijando en definitiva unas directrices de interpretación, que por su evidente interés práctico creemos oportuno destacar aquí.

Planteaba también el recurso el problema de la multa a percibir por el Liquidador, como consecuencia de la acción investigadora, cuestión que se resuelve sin mayores complicaciones por aplicación del artículo 158, apartado 9.º del Reglamento de 1959

B) *Doctrina.*—Que el texto fiscal, al mencionar los gastos de última enfermedad, no se refiere indiscriminadamente a todos los que haya podido ocasionar la padecida por el causante, aunque fuera de larga duración y causa de su óbito, porque hay que pensar que durante ella iría sufragando los gastos que se fueran ocasionando, con su propio peculio, que en la misma cuantía figuraría disminuido a su fallecimiento

Que por el contrario, tal precepto hace referencia a los gastos que por ser relativamente inmediatos al óbito es de presumir que no habrán sido satisfechos y tendrán que ser pagados por los herederos, presunción ésta que justifica su deducción del caudal relicto, a efectos fiscales.

Que por otra parte, los gastos referidos han de justificarse ante el órgano gestor, si bien no se deduce del precepto que dicha prueba sea tasada, pues

basta la comparación de su texto con el de los artículos 75-1-a), 77-1 y 101-números 1.º, 2.º y 3.º, por ejemplo, para llegar a la conclusión de la idoneidad de cualquier medio de prueba, siempre que a juicio de la Administración se justifique la realidad y cuantía del gasto, pudiendo para ello admitir discrecionalmente los recibos que estime pertinentes, o exigir su adveración adecuada, rehusándolos si no se realiza en el plazo fijado al efecto, pues todo ello corresponde a la sana crítica con que ha de enjuiciarse al material probatorio presentado por el contribuyente.

Que en orden a la exigida proporcionalidad de los gastos con el caudal del causante, según los usos y costumbres de la localidad ha de concluirse, que la localidad es la del domicilio del causante, y los usos y costumbres serán aquéllos de que tengan conocimiento los órganos gestores, se acrediten por el interesado o sean confirmados por dependencias u oficinas que por razón de su inmediación con aquel domicilio posean mayor constancia de ellos, pues la alusión a la costumbre que hace el precepto reglamentario no ha de entenderse en el sentido de fuente de derecho conforme al artículo 6.º del Código civil (que requiere su cumplida probanza por quien la alegue), y si tan sólo, como el usual modo de conducirse, en cierta localidad, según la posición personal y económica de ésta, repetición de hechos que no crea derecho, pero sí fundamenta un criterio administrativo para enjuiciar la proporcionalidad que el precepto reglamentario exige.

F. M. C.