

III. Resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Central

(SECCION QUINTA: IMPUESTOS DE SUCESIONES, TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURIDICOS DOCUMENTADOS)

POR FERNANDO MUÑOZ CARIÑANOS.

11. *COMPROBACION DE VALORES: La tasación efectuada por funcionario técnico al servicio de la Administración, no debe limitarse a la mera expresión del valor de los bienes transmitidos, sino que ha de ser razonada por aquél* (RESOLUCIÓN DE 28 DE NOVIEMBRE DE 1968).

A) *Hechos*.—Por escritura otorgada el 4 de noviembre de 1965, don R. vendió a «La Auxiliar de la Construcción, S. A.», una pieza de tierra plantada de viña y algarrobos de dos hectáreas aproximadamente. La Oficina de gestión efectuó comprobación de valores en base a los precios medios de venta, que no arrojó aumento sobre el de 100.000 pesetas consignado en la escritura.

Remitido el expediente a la Abogacía del Estado, se acordó por ésta que, en aplicación del número 12, apartado 2.º, del artículo 80 del Reglamento de 1959, se hiciese la valoración por el Arquitecto Jefe del Servicio de Valoración Urbana, que fijó un valor de 979.000 pesetas, sin explicar el procedimiento por el que había llegado a su determinación.

El recurrente esgrimió como argumento principal la total incompetencia del funcionario designado para realizar la valoración, pues los bienes no constituían edificación alguna u obra de determinada especie, sino una finca rústica, considerando adecuada al caso la aplicación del Índice de Precios Medios o, en su defecto, la tasación pericial.

El Tribunal Central acepta el recurso en base a la doctrina que seguidamente se transcribe.

B) *Doctrina*.—Que la comprobación realizada por funcionario técnico al servicio de la Administración, como valoración pericial que es, no debe limitarse a la mera expresión del valor de los bienes transmitidos, sino que debe ser razonada para que, en base a los argumentos esgrimidos, pueda ser estimada o no por la autoridad de resolución, según las reglas de la

sana crítica, conforme al artículo 632 de la Ley de Enjuiciamiento Civil, aplicable como legislación procesal supletoria.

Encontramos muy lógica la doctrina sentada en la presente Resolución, porque, en efecto, resultaba, a nuestro juicio, un tanto forzada la aplicación al supuesto contemplado del medio de comprobación que establece el número 12, apartado 2.º, del artículo 80 del Reglamento. Dicho precepto exige en el perito la doble condición de ser funcionario técnico al servicio de la Administración y «tener título adecuado a la naturaleza de los bienes transmitidos o del acto liquidable». Si el inmueble merecía, efectivamente, el calificativo de «finca rústica», como parece acreditarlo el hallarse cultivada y catastrada como tal, es evidente la no concurrencia de la segunda premisa. Y si por su proximidad a zona edificada podía calificarse de solar, parece más idóneo, de ser posible su aplicación, el procedimiento de comprobación que contempla el número 4.º del mismo artículo 80, pues el del número 12, aunque incluido entre los medios ordinarios, es si no de derecho, por lo menos de hecho, una auténtica tasación pericial a la que sólo debe acudir si aquéllos no son idóneos a efectos de conocer el verdadero valor.

12. BIENES INTEGRANTES DEL CAUDAL HEREDITARIO: Aplicación de la presunción legal del Texto Refundido de 6 de abril de 1967.—COMPROBACION DE VALORES: Traspaso de local de negocio (RESOLUCIÓN DE 30 DE ENERO DE 1969).

A) *Hechos*.—En la relación de bienes dejados a su fallecimiento por doña E. se incluyeron, entre otros, la mitad *proindivisa* de una casa; y, asimismo, una amasadora y una refinadora para la fabricación de pan, con valores declarados, respectivamente, de 3.600 y 2.175 pesetas que, por comprobación administrativa, se elevaron a 762.500 pesetas a base de capitalizar al 4 por 100 el promedio de los beneficios estimados durante el último trienio, a efectos del Impuesto Industrial, en la actividad de «Tahona y Panadería» desarrollada por la causante. Los herederos de doña E. impugnaron la base comprobada, alegando, en cuanto a la finca urbana, que se había imputado el valor de la totalidad del inmueble, sin tener en cuenta que la mitad pertenecía ya a los reclamantes por herencia de su padre; y en cuanto a las máquinas inventariadas, que no era aplicable el procedimiento de comprobación utilizado, referido en la Ley exclusivamente a los «traspasos de locales de negocio», no pudiendo ser considerada como tal, por su escasa entidad, la maquinaria transmitida.

El Tribunal Central rechaza el recurso en base a la doctrina siguiente:

B) *Doctrina*.—Que es hecho documentalmente probado, por certificación del Registro Fiscal de Edificios y Solares, que la casa en cuestión figura en el mismo a nombre de la causante, con el consiguiente juego de la presunción recogida en el párrafo 1.º del artículo 26 del vigente Texto Refundido, conforme a la cual «se estimará como prueba bastante de que los bienes pertenecieron al causante, la circunstancia de que figuren inscritos a su nombre en los... Registros fiscales...».

Que la causante figuraba el año de su fallecimiento en la matrícula del Impuesto Industrial, Licencia fiscal, por la actividad de elaboración de pan, y se le venían imputando beneficios anuales por la Junta de Evaluación Global de «Tahonas y Panadería», lo que revela que al fallecer no transmitió a sus herederos tan sólo unas máquinas inertes, y sí una industria legalmente establecida y en actividad integrada por elementos objetivos e inmateriales, derechos administrativos, derecho de sustitución en el arrendamiento del local de negocio, y todos los demás que integraban el complejo de la empresa o industria que pasó a formar parte de su herencia, conforme al artículo 659 del Código civil, y sobre la que debe gravitar el impuesto sucesorio.

El juego de las presunciones tradicionales en nuestra legislación fiscal, y recogidas hoy en los artículos 26 y 27 del Texto Refundido de 6 de abril de 1967, es claro, existente el supuesto de hecho que las hace nacer, la Administración queda eximida de toda prueba por la simple aplicación del artículo 1.250 del Código civil. Por ello, nos deja un tanto perplejos la Resolución de 27 de octubre de 1967, que, en un supuesto similar al contemplado por la que comentamos (se trataba del saldo existente en una cuenta corriente), impone a la Administración la carga de la prueba. Bien es cierto que en muchos casos, como dice la Resolución citada, «resultará poco menos que imposible la identificación de la persona o personas adquirentes o poseedoras de los bienes»; pero esta circunstancia no podrá, a nuestro juicio, impedir «la adición de los mismos al caudal hereditario», a menos que el contribuyente, en uso de la facultad que le otorga el mismo artículo 27 en su número 4.º, acuda al Jurado Tributario para que «resuelva con carácter definitivo».

En cuanto a la segunda parte del fallo, la argumentación que le sirve de base resulta tan clara que excluye cualquier comentario.

13. **ADICION DE BIENES AL CAUDAL HEREDITARIO:** *No es prueba suficiente para desvirtuar la presunción de propiedad sobre unas acciones que pertenecieron al causante durante el año anterior a su fallecimiento, la declaración jurada del Corredor de Comercio que intervino en su enajenación (RESOLUCIÓN DE 30 DE ENERO DE 1969).*

A) **Hechos.**—Instruido expediente de comprobación de la herencia de doña F., la Oficina liquidadora adicionó a los bienes declarados (entre los que se hallaban 114 acciones del Banco Español de Crédito depositadas en su Sucursal en Zamora), otras 124 acciones del mismo Banco depositadas en la Sucursal de Fermoselle y 24.000 pesetas nominales en Títulos de Deuda Amortizable.

Se recurrió la base comprobada, arguyendo error en ambas adiciones, pues las 124 acciones citadas eran las mismas que aparecían inventariadas (excluidas diez que habían sido enajenadas tiempo atrás), y los Títulos de la Deuda se vendieron meses antes por el Corredor de Comercio don R., que acreditaba, por declaración jurada, haber ingresado el producto de dicha enajenación en una libreta de ahorros de que era titular la causante.

Los recurrentes aportaron al expediente dos comunicaciones de las

citadas Sucursales, reconociendo la identidad de los títulos; la declaración jurada antes dicha; y la libreta de ahorros en que se hicieron los ingresos.

El Tribunal provincial de Zamora negó valor probatorio a toda la documentación aportada y rechazó de plano el recurso, en cambio, el Tribunal Central lo admite en parte por aplicación de la doctrina que resumimos seguidamente.

B) *Doctrina*.—Que en orden a la adición de las 124 acciones del Banco Español de Crédito, lo que se ha de enjuiciar, no es la suficiencia de la prueba sobre el hecho de que dejaran o no de pertenecer al causante, sino sencillamente, si tales títulos son los mismos que figuran inventariados, y esta demostración no exige la fehaciencia que el artículo 27 del Texto Refundido impone para justificar la no adición a un caudal relicto de determinados bienes o valores.

Que, en cambio, la adición practicada con respecto a los Títulos de la Deuda Amortizable, cuyo depósito se canceló dentro del año anterior al fallecimiento, es correcta, pues contra la presunción del citado artículo 27, no puede prevalecer la prueba aportada.

El Tribunal Central admite sólo parcialmente las alegaciones del recurrente, en base al diverso valor que atribuye a la prueba documental aportada por éste. Para deshacer el equívoco existente sobre la identidad de las acciones adicionadas y demostrar que eran las mismas que las espontáneamente declaradas, le basta con los justificantes bancarios. Por el contrario, cuando se trata de desvirtuar la presunción de propiedad del artículo 27 del Texto Refundido, se muestra riguroso y no acepta como «prueba fehaciente» de que los bienes fueron transmitidos, y como «justificante suficiente de que en el caudal figuran incluidos el metálico u otros bienes subrogados en lugar de los desaparecidos como valor equivalente», la declaración jurada del Corredor de Comercio (funcionario público, en definitiva), que intervino en la transmisión. El recurrente debió acudir, pues, a la certificación prevista en el número 2.º del artículo 596 de la Ley de Enjuiciamiento Civil, expedida con referencia al Libro Registro de las operaciones intervenidas por el citado Corredor. Este rigor en la prueba resulta, a nuestro juicio, plenamente justificado, pues si bien es cierto que el artículo 27 del Texto Refundido (como antes el 9.º de la Ley de 1958) habla en términos genéricos de «prueba fehaciente», el Reglamento de 1959 exige taxativamente, en su artículo 75, «demostración fundada en documento público», y es evidente que la declaración jurada que se aportó no puede estimarse como tal, existiendo esa posibilidad de certificar a que antes hemos aludido.

14. **BIENES SUJETOS A RESERVA:** *La cesión de sus derechos no exime al reservatario de las obligaciones que como tal le impone la legislación fiscal (RESOLUCIÓN DE 30 DE ENERO DE 1969).*

A) *Hechos*.—Don A. otorgó a favor de don B. escritura de compraventa, cesión de derechos y apoderamiento irrevocable, en la que hacía constar que, por fallecimiento de su abuela doña C., se adjudicó al cónyuge viudo de ésta, don D., el usufructo vitalicio de la finca objeto del contrato, y a sus nietos, los hermanos don A. y don E. (fallecido), la nuda propiedad de la misma. A

tenor de ello, el citado don A. cedió a don B. su mitad indivisa; cuantos derechos pudieran corresponderle como presunto reservatario lineal de la nuda propiedad sobre la otra mitad de la finca; y su representación, con carácter irrevocable, para que, al ocurrir el fallecimiento del reservista don D., formalizara la sucesión de su hermano premuerto en todo lo necesario hasta conseguir la consolidación a su favor del pleno dominio sobre aquella.

Fallecido el reservista, don B. otorgó escritura de manifestación y adjudicación de bienes de la herencia de don E., que motivó a cargo de don A. una liquidación por el concepto «Herencia» número 35 g) de la Tarifa al 29 por 100.

El recurso interpuesto presentaba, como alegación principal y única que aquí interesa, la existencia de la previa escritura en que don A. había cedido todos sus derechos como presunto reservatorio, perdiendo para siempre su condición de tal, con el consiguiente traspaso de la obligación fiscal al cesionario.

El Tribunal Central rechaza la reclamación en base a los siguientes razonamientos.

B) *Doctrina.*—Que en la escritura de venta y cesión de derechos, no se transmitió la nuda propiedad de la mitad reservable, sino un mero derecho expectante y, por tanto, el cesionario fue gravado solamente en el valor del derecho eventual que adquiría y no en el de la nuda propiedad.

Que las consecuencias fiscales de extinción de la reserva por muerte del reservista están claramente previstas en el párrafo 4.º del artículo 34 del Reglamento de 1959, al preceptuar que «el reservatario satisfará el impuesto, según la escala de las herencias, teniéndose en cuenta lo dispuesto en el apartado último del artículo 57 y atendido el grado de parentesco entre aquél y la persona de quien procedan los bienes».

Que la tesis del recurso conduciría a la conclusión, inadmisble fiscalmente, de que el reclamante pudo adquirir y ceder sus derechos en virtud de una transmisión sujeta al Impuesto de Sucesiones, sin obligación de pagar cuota alguna, pues al morir su hermano y causante, por estar aquella sujeta a condición, no se liquidó el impuesto, y al fallecer el reservista y hacerse efectivo el expectante derecho, pretende que se gire la liquidación a los cesionarios, que ni son herederos, ni adquirieron la nuda propiedad de los bienes en un negocio de marcado carácter aleatorio.

Que ello no obsta a que las estipulaciones contenidas en el contrato de cesión tengan la efectividad derivada de lo que preceptúa el artículo 1.255 del Código civil, ni exonera a los bienes que constituían la reserva de la afección que establece el artículo 15 del Texto Refundido de 6 de abril de 1967.

La argumentación del Tribunal Central es clara y contundente, a nuestro juicio. El reservatario, como tal, es titular de una simple expectativa o derecho eventual, cuya consolidación se opera al morir el reservista. Su tratamiento fiscal debe ser, por tanto, análogo al del adquirente sujeto a condición suspensiva, de modo que la adquisición «se entenderá siempre realizada el día en que la limitación desaparezca, ateniéndose a esta fecha, tanto para determinar el valor de los bienes como para aplicar los tipos de tributación» (art. 57, núm. 6.º, del Reglamento del Impuesto). De otra parte, es inconcuso que el responsable ante la Administración de la obligación fiscal,

ha de ser la persona que, conforme a los preceptos sustantivos, ostente la condición de reservatario, con independencia de las particulares relaciones obligatorias que hayan podido crearse al amparo de esta situación. Así se desprende claramente del artículo 34, párrafo 4.º, cuando dice «que, en todo caso, el reservatario satisfará el impuesto...», y en términos más genéricos del párrafo 1.º del artículo 59, ambos del Reglamento, que impone la obligación de satisfacer el impuesto al adquirente, «cualesquiera que sean las estipulaciones en contrario que entre sí establezcan las partes, o las disposiciones ordenadas por el testador». Estos pactos o estipulaciones, como muy bien dice el Tribunal Central, podrán hacerse efectivos mediante el ejercicio de la acción civil que corresponda, pero no tienen por qué afectar a la Hacienda, que en definitiva es un tercero.

15. **MULTA POR FALTA DE PRESENTACION:** Las sanciones, reguladas en las normas especiales de cada tributo, han de aplicarse con preferencia a las que establece la Ley General Tributaria (RESOLUCIÓN DE 30 DE ENERO DE 1969).

A) *Hechos*.—Fallecido don A., su hermana y heredera presentó en la Abogacía del Estado, el 27 de abril de 1964, relación de los bienes relictos, girándose en base a ella la oportuna liquidación. El 11 de agosto de 1967, presentó la interesada nueva instancia, en la que hacía constar que, en la relación formulada en 1964, no se consigno, por desconocimiento de sus obligaciones, la existencia de una cuenta indistinta a nombre de ambos hermanos. La Abogacía del Estado giró liquidación complementaria, con multa del 30 por 100, sanción estimada improcedente por la recurrente, al entender que no era aplicable al caso el artículo 228 del Reglamento de 1959, sino los artículos 78, 83, 87 y 88 de la Ley General Tributaria, conforme a los cuales la omisión del saldo de la cuenta corriente, posteriormente declarado de forma espontánea, debía calificarse como simple infracción sancionable, con multa de 100 a 15.000 pesetas.

B) *Doctrina*.—Que la tesis de la recurrente carece de fundamento, porque, al invocar los preceptos de la Ley General Tributaria, olvida lo prevenido en su Disposición Transitoria 2.ª, según la cual, hasta la entrada en vigor de los Textos Refundidos tendrán plena eficacia las disposiciones que sin rango de Ley regulan los supuestos para los que aquélla exige normas del expresado rango.

Que éste es el caso de su artículo 83, párrafo 2.º, al establecer que la Ley propia de cada tributo podrá imponer sanciones tributarias especiales, lo que implica la pervivencia de las recogidas en el Reglamento de 1959, confirmadas luego en el artículo 178 de la Ley de 11 de junio de 1964 y reproducidas en el 115, núm. 2.º, del Texto Refundido de 6 de abril de 1967.