

Jurisprudencia administrativa del impuesto de Derechos reales

XLIII

Sustitución. La institución del legado de unos bienes a favor de una persona, con la condición de que si fallece sin sucesión legítima pasaran éstos a sus hermanos colegatarios, constituye una sustitución fideicomisaria, y los bienes se entienden adquiridos cuando se cumple la condición de morir sin sucesión el primer legatario y pasan los bienes a sus hermanos, y por ello la tarifa del impuesto vigente en ese momento es la aplicable y no la que regía cuando falleció el primitivo causante.

X. instituye un legado a favor de sus hermanos A., B. y de los hijos de su otro hermano C. (E., F. y G.) por terceras partes, con la condición de que si alguno fallece sin sucesión legítima pasará lo que herede a sus hermanos respectivos, por ser voluntad del otorgante que los bienes recaigan en su familia; fallecido X. en 1887, y hecha su testamentaria, se adjudicaron a E. determinados bienes por los que pagó el impuesto, los cuales disfrutó hasta que falleció sin sucesión legítima en 1922; en las operaciones testamentarias de E. se consignó como baja lo que adquirió de su tío X. por haber de ser transferido a sus hermanos F. y G., según la institución condicional; el liquidador giró una liquidación por la adquisición de esos bienes por F. y G., aplicando la tarifa hoy vigente; los interesados las impugnaron, sosteniendo debía regir la de 1881 en vigor en 1887, cuando murió X, porque la institución

de los primeramente llamados era una institución con condición resolutoria, y los bienes, por tanto, se adquirieron en 1887 conforme a los artículos 31 y 51 del Reglamento y Sentencia del Tribunal Supremo (civil) de 11 de Abril de 1905 y Resolución de la Dirección de Registros de 4 de Diciembre de 1905.

El Tribunal Central desestima la reclamación, declarando aplicables las tarifas hoy vigentes. El causante estableció una *sustitución*, puesto que primero instituye a sus sobrinos y después *sustituye* unos herederos a otros si alguno de ellos fallece sin sucesión legítima. Según el artículo 781 del Código civil y Sentencia del Tribunal Supremo de 16 de Junio de 1913 y 29 de Enero de 1916, y Resolución de la Dirección de Registros de 8 de Mayo de 1926, dicha *sustitución* es: a) fideicomisaria, b) condicional, c) recíproca y d) familiar, porque: a) reúne las características de los fideicomisos, en los que cada heredero está instituído nominalmente y está obligado a conservar los bienes que reciba y a entregarlos a sus coherederos por disposición del testador, si aquél fallece sin sucesión legítima; b) porque la transmisión a los sustitutos depende de que el heredero fallecido deje o no sucesión; c) porque *sustituye* unos a otros; d) por ser voluntad de los testadores que recaigan los bienes en su misma familia, no pudiendo calificarse como vulgar porque, según el artículo 774 del Código civil, ésta no se da mas que cuando el instituído no adquiere la herencia, lo cual no ocurre aquí; que, según doctrina del Tribunal Supremo en sentencia de 25 de Marzo de 1913, la *sustitución* a favor de una persona para cuando otra fallezca sin sucesión es condicional, porque su efectividad depende del acontecimiento posible futuro e incierto previsto por el testador, no naciendo el derecho del sustituto ni pudiendo ejercitarlo hasta que el acontecimiento ocurra conforme al artículo 790 del Código civil; por lo tanto, según esta doctrina, la adquisición por F. y G. de los bienes que E. heredó de su tío, por estar sujeta por expresa voluntad del testador a la condición de que E. muriera sin hijos legítimos, no ha podido tener lugar hasta el momento en que esa condición se cumplió, lo cual ocurrió en Enero de 1922, y, por ello, la tarifa aplicable es la que regía en dicha fecha, que es cuando nació el derecho de los recurrentes y cuando se verificó la transmisión de los bienes; ahora no se trata de las transmisiones de X. a sus

sobrinos E., F. y G., que quedaron fenecidas y liquidadas en 1887, sino de la de los bienes que E. heredó de su tío y transmite a sus hermanos por haberse cumplido la condición de fallecer él sin hijos legítimos; no puede prosperar la tesis contraria de que la tarifa aplicable a la transmisión actual sea la que regía al fallecer X. en 1887—tesis fundada en que al adquirir por muerte de E., F. y G. los bienes que éste heredó de su tío los sobrinos heredan directamente de su tío, y conforme al artículo 51 del Reglamento, esa adquisición ha de entenderse hecha el día del fallecimiento del tío—, porque los preceptos del artículo 657 del Código civil y 51 del Reglamento del Impuesto no pueden interpretarse de un modo tan absoluto que conduzcan a deducciones imposibles, pues si una persona dispone que sus bienes los adquieran sus sobrinos, que los disfrutarán desde el día del fallecimiento de aquélla, según los mencionados artículos, los llamados en segundo lugar al disfrute de esos bienes, si los primeros fallecen sin descendencia legítima, no los adquieren también tal día, ya que desde el fallecimiento hasta el cumplimiento de la condición ha disfrutado esos bienes el instituido primero, siendo absurdo e imposible que dos personas distintas hayan adquirido los mismos bienes en años diferentes por los mismos hechos, y así lo ha declarado el Tribunal Contencioso en sentencia de 1 de Abril de 1916 en caso análogo. Conforme a los artículos 31 y 38 del Reglamento, en las sustituciones se pagará el impuesto con arreglo al parentesco en cada sustitución entre el sustituto y el causante, y si el fiduciario o persona encargada de transmitir la herencia puede disfrutarla temporal o vitaliciamente, pagará el impuesto en concepto de usufructuario, según el parentesco con el causante, y en este caso el fideicomisario, al entrar en posesión de los bienes, pagará lo que corresponda, no computándose lo pagado por el fiduciario, criterio aplicable a este caso. No lo es, en cambio, el artículo 784 del Código civil, que dispone que el fideicomisario adquiere derecho a la herencia desde la muerte del testador, porque eso es sólo aplicable a los fideicomisos puros y no a los condicionales, para los que ha de tenerse en cuenta el artículo 759 del Código civil y la sentencia del Tribunal Supremo de 9 de Julio de 1910. (Acuerdo del Tribunal Central de 16 de Marzo de 1926.)

XLIV

Competencia. La competencia del Tribunal Provincial se determina exclusivamente por la cantidad principal que haya constituido el acto administrativo sin recargos ni multas, y, por tanto, si la cuota reclamada es de 5.000 pesetas justas, el fallo del Tribunal Provincial pone término a la vía gubernativa, según se deduce del Reglamento de Procedimiento de 29 de Julio de 1924, artículos 41, 47, y ley de 22 de Junio de 1894, art. 11. (Acuerdo del Tribunal Central de 2 de Marzo de 1926.)

XLV

Reserva troncal y reserva del viudo que tiene hijos naturales. El viudo que ha heredado de un hijo de su matrimonio ciertos bienes que éste adquirió de su madre premuerta y tiene un hijo natural después de viudo, está obligado a reservar a los otros hijos del matrimonio TODOS los heredados del hijo a quien heredó y lo adquirido de su esposa por legado del quinto, debiendo incluirse TODOS los bienes incluidos en la herencia del hijo a quien heredó o su valor si se hubiesen enajenado, no siendo deducibles las mejoras que se dicen hechas por el viudo, por no estar probadas. El tipo de liquidación para los bienes del hijo premuerto es el correspondiente a hermanos y el de los bienes incluidos en el quinto el de hijos.

Las cuestiones planteadas, discutidas y resueltas en este caso, son las siguientes:

Si el capital reservable había de ser todo lo que el padre heredó del hijo o sólo los bienes que restaban después de las ventas hechas en vida por aquél; si las mejoras hechas por el padre reservista eran bienes suyos, transmisibles directamente a los hijos para formar las legítimas o debían formar parte de los bienes reservables; si los bienes reservables se entienden adquiridos como productos transmitidos del reservista o de la persona de quien proceden, y, por tanto, si el tipo de liquidación es el del paren-

tesco entre el reservista y el reservatario o el del que media entre el reservatario y dicha persona dueña primitiva de los bienes—el hijo que premurió, de quien heredó el padre—; si se trata de la reserva establecida en el artículo 811 o en el 968 y siguientes del Código civil; si es aplicable el artículo 811 a herencia causada en 1886, y, por último, si renunciado por la heredera legítima su derecho a reintegrarse del valor de los bienes reservables, ha de entenderse distribuído el capital entre los demás herederos como adquiridos por herencia del padre o tal renuncia es ineficaz a los efectos fiscales.

El Tribunal Central fija la siguiente doctrina. Según el artículo 980 en relación al 968 y 969 del Código civil, el viudo que en estado de tal tiene un hijo natural reconocido tiene obligación, desde que éste nace, de reservar la propiedad de los bienes adquiridos a título lucrativo de su cónyuge muerto o de otros hijos legítimos en favor de los demás habidos en su matrimonio; y en el caso del epígrafe se trata de esta clase de reserva y no de la troncal establecida en el artículo 811 del Código, como ha declarado el Tribunal Supremo en sentencia de 21 de Enero de 1922; la reserva se extiende sin limitación a todos los bienes que tengan la procedencia indicada, y, por tanto, el viudo ha de entregar *todo el patrimonio recibido*, bien sean los mismos bienes, bien su valor si se hubiesen enajenado, siendo opuesta la tesis contraria a los artículos 974, 975 y 980, que si autorizan las enajenaciones antes o después de que nazca la obligación de reservar fijan siempre la obligación de asegurar el valor de los bienes, lo que implica la subsistencia del derecho del reservatario, y así lo ha declarado el Tribunal Supremo en sentencia de 20 de Abril de 1917, en que dice que la reserva ha de traducirse, cualquiera que sea el destino de los bienes reservables, *en el haber específico y originario* que el ascendiente hubiera heredado del descendiente y no en el mayor producto que provenga de negociaciones propias de la vida contractual, doctrina aplicable a la reserva del artículo 968 y siguientes, aunque directamente sólo haga relación al 811, según doctrina de la sentencia del Tribunal Supremo de 8 de Noviembre de 1894, y, por tanto, la suma total que el padre heredó del hijo muerto es lo que ha de reservar a los que vivan, y ésa será la base liquidable; la renuncia de la hija legítima a reintegrarse de los

bienes reservables vendidos por el padre no puede reputarse válida en el orden fiscal, porque se causaría un perjuicio al Tesoro si debiendo satisfacerse, según el artículo 33 del Reglamento, el impuesto, según el parentesco entre el reservatario y la persona de quien procedan los bienes, y conforme a ese parentesco se ha de señalar el tipo de liquidación, se permitiese mediante esa renuncia que tales bienes viniesen a heredarse del padre y formasen parte de las legítimas hechas con el caudal y no del hermano premuerto, por lo que se paga tipo más elevado, y porque la renuncia por la reservataria después de fallecer el reservista y de consumarse la reserva a favor de aquélla, más que renuncia a un derecho constituye una cesión de la herencia del hermano, ya adquirida, a favor de otras personas, y sólo la renuncia hecha pura y simplemente conforme al artículo 30, párrafo 15 del Reglamento, y tercero del artículo 1.000 del Código civil en favor de los coherederos es *la que constituye acto no sujeto*, debiendo pagarse en los demás el impuesto correspondiente, como ocurre aquí, puesto que se le adjudicaron y aceptó parte de los bienes reservables; en cuanto al 5.º de los bienes (la herencia de la madre fué anterior al Código), como, si bien son reservables, por su procedencia materna, pagan igual tipo que los del padre, no es necesario a los efectos del impuesto marcar la distinción por tratarse de herencia siempre entre ascendientes y descendientes, y conforme a esta doctrina *se resuelve confirmar la liquidación hecha comprendiendo todo el capital reservable*. El Tribunal Provincial declaró que las mejoras alegadas no se probaron y por ello no se admite su deducción. (Acuerdo del Tribunal Central de 22 de Abril de 1926).

XLVI

Recurso interpuesto por liquidadoras. El Tribunal Central, reiterando doctrina ya expuesta en la REVISTA CRÍTICA DE DERECHO INMOVIARIO de Junio de 1925 y Abril de 1926 declara conforme a los artículos 13 de la ley del Impuesto y 135 del Reglamento del Impuesto y 9 del de Procedimiento y acuerdo de 5 de Septiembre de 1910 y otros, que los liquidadores, como agentes de la Administración, carecen de personalidad para interponer recursos de apelación

contra las decisiones de la Administración misma, aun cuando se trate de expedientes de investigación anulados y se alegue por ellos que se infringe con esa anulación el derecho que les reconoce el artículo 137 del Reglamento a percibir una multa por la instrucción de los mismos por cuanto al anular el antiguo y ordenar de nuevo su tramitación con nuevas normas no se ataca directa ni indirectamente derecho alguno del funcionario, sino que se corrige un error padecido por el inferior al aplicar un precepto reglamentario. (Acuerdo del Tribunal Central de 16 de Marzo de 1926).

XLVII

Suministros. No constando si en las estipulaciones del contrato de suministro se fijó la parte del precio destinada al pago de jornales y la de los materiales, y pretendiéndose justificar con documento aparte se ha de aplicar el precepto reglamentario exigiendo el 2 por 100 de los $\frac{2}{3}$ y el 0,25 del otro $\frac{1}{3}$ del importe total del contrato sin perjuicio de que si se ha solicitado la liquidación antes de otorgarse la escritura pública se estime aquélla como provisional y se rectifique al hacer la definitiva, cuando se otorgue la escritura pública si en ésta constan auténticamente las cantidades destinadas en el contrato a dichos conceptos.

Según el artículo 24 del Reglamento, si en el contrato de ejecución de obras con suministro de materiales no consta especificado la parte de precio destinada al pago de las mismas y al suministro, se entenderá que el último comprende los $\frac{2}{3}$ y las primeras el $\frac{1}{3}$ restante; deduciéndose de ese precepto lógicamente que la distribución proporcional del precio se ha de estipular expresamente en el contrato mismo o ha de constar en documentos que formen parte integrante de él, y no en otros posteriores y extraños al mismo, y así lo ratifican las sentencias del Tribunal Supremo de 17 de Febrero de 1922 y 28 de Marzo de 1923; no puede suplir, por tanto, la falta una certificación de una Comandancia de Ingenieros en que, con un criterio de aproximación numérica, se fija la proporción por mitad, faltando además el otorgamiento de la escritura pública para formalizar el contrato por haberse pedido la liquidación para no in-

currir en responsabilidad, aduciendo sólo dicha certificación y no dándose por ello el supuesto del artículo 24, párrafo 3.º del Impuesto; la liquidación tiene carácter provisional, debiendo hacerse la definitiva cuando se otorgue la escritura de adjudicación según el artículo 101, párrafo 4.º del Reglamento, y si entonces, a juicio del liquidador, se especificase la proporción del precio debidamente procedería rectificar la liquidación acomodándolo a las bases contratadas según el artículo 24, párrafo 3.º del Reglamento. (Acuerdo de 30 de Marzo de 1926.)

XLVIII

Beneficencia. La adjudicación de bienes a una Sociedad filantrópica extranjera, hecha a virtud de cláusula testamentaria en que se instituye por herederos por partes iguales, y a sus libres voluntades, a un Hospital y una Casa de Caridad españoles (de que no se trata) y a dicha Sociedad filantrópica, en cuyos estatutos consta que los socios de la misma son quienes perciben los beneficios que ella otorga, no con carácter gratuito, sino abonando diversas cantidades en metálico, no reúne los caracteres necesarios para tributar por el concepto especial de beneficencia, sino que debe pagar el impuesto como extraños.

Doctrina. Dejando aparte el examen de si las Sociedades de beneficencia extranjeras pueden gozar del tipo especial de favor del número 9 de la tarifa, las dos cuestiones a resolver son: 1.º Si la Sociedad filantrópica merece el concepto de benéfica; y 2.º, si aun teniéndole puede aplicársele dicho número 9 modificado por la disposición 2.ª de la ley de 19 de Abril de 1920. La primera se ha de resolver conforme a la legislación española, por que otra cosa significaría un trato de favor a los extranjeros sobre los nacionales; y dado el concepto que el Real decreto de 14 de Marzo de 1899 da de los establecimientos benéficos, o sea los dedicados a la satisfacción gratuita de necesidades intelectuales o físicas, creados y dotados con bienes particulares, cuyo patronato y administración se reglamentan por los fundadores o en nombre de éstos, y son confiados a corporaciones o autoridades o particulares, es evidente que son requisitos indispensables a) la gratuidad del servicio para

los favorecidos, y b) la administración por persona distinta de estos últimos, y por lo tanto que no concurren ninguno de esos caracteres cuando son los mismos socios de la sociedad benéfica quienes reciben sus beneficios, no con carácter gratuito sino pagando determinadas cuotas en metálico, y de consiguiente que según la legislación española no es benéfica ni tiene derecho al tipo privilegiado establecido en el impuesto para las que lo son. En cuanto a la segunda cuestión dada la forma de institución de herederos, tampoco es posible aplicar el tipo privilegiado, pues según el artículo 27 del Reglamento, para ello es preciso que aquélla sea a favor de la institución misma y no de personas, asociaciones o sociedades intermedias o interpuestas aplicándose en otro caso el tipo de la tarifa correspondiente a la transmisión respectiva; de donde se deduce que adquiridos los bienes no por un establecimiento benéfico sostenido por la Sociedad Filantrópica, sino por esta misma, se ha de tener en cuenta el párrafo último del artículo 27 del Reglamento; tanto más cuanto que la institución fué de heredero «a libre voluntad» por lo que aunque la Sociedad fuera benéfica podría destinar los bienes a fines que no justificasen el tipo especial y así lo ha declarado el Tribunal Supremo en sentencias de 22 de Abril de 1914 y 19 de Junio de 1919. (Acuerdo del Tribunal Central de 26 de Marzo de 1926.)

XLIX

Seguros. El pago de una póliza de seguros cuyas primas, según contrato celebrado por dos comerciantes, debían ser satisfechas por la Compañía constituida por ambos, y abonado el importe de la póliza por la entidad aseguradora al que de ellos sobreviviera, debe tributar al ocurrir el fallecimiento de uno de ellos por el número 37-3 de la tarifa como transmisión a extraños por el capital de la póliza, y además, sobre la misma base, el 5 por 100 por retiros obreros y no como extinción de Sociedad o constitución de otra nueva con el capital formado por las primas satisfechas por los dos comerciantes.

En la escritura de disolución de la Sociedad mercantil formada por los dos comerciantes y presentada a liquidar el mismo día que

la de la póliza de seguros, se manifestó por los herederos del premuerto y por el sobreviviente que el contrato de seguro se celebró para facilitar el pacto de constitución social, según el cual al disolverse la Sociedad por muerte de un socio se haría cargo del activo y pasivo el sobreviviente abonando a los herederos del muerto el haber de éste en metálico para disponer del cual en el momento del óbito se contrató el seguro cuyas primas se abonarían por los fondos sociales y por lo tanto el beneficiario hace suya la póliza no a título de tal, sino por consecuencia de una operación mercantil como utilidad obtenida en el tráfico de la Sociedad, y por virtud de lo expuesto se solicitó no se exigiese el impuesto de la póliza de seguros en concepto de herencia por el tipo de parentesco entre el beneficiario y el asegurado, como por regla general determina el párrafo séptimo del artículo 30 del Reglamento, sino por el concepto más similar al contrato celebrado, que es el de extinción social, y a lo sumo debería liquidarse también la constitución de Sociedad por la aportación de las primas pagadas por la Sociedad; alegándose además por analogía el párrafo octavo del mismo artículo 30, que prescribe se estime como extinción de préstamo el pago de la póliza del seguro si se justifica aquél con escritura pública, los artículos 40 y 43 en cuanto prescriben se exija el impuesto conforme a la naturaleza jurídica del acto liquidable, y en defecto de uno designado en la tarifa por el más asimilable y la Real orden de 13 de Diciembre de 1919 que previene se exija el impuesto de las Sociedades tontinas conforme a los números 63 y 64 de la tarifa, siendo el actual casi idéntico a la Real orden. *El Tribunal desestima la reclamación.* La liquidación de la póliza de seguros por el tipo correspondiente a herencia de extraños, como era el beneficiario respecto al asegurado, está perfectamente practicada conforme al mencionado párrafo séptimo del artículo 30 del Reglamento, y al artículo 46 del Real decreto de 21 de Septiembre de 1922 en cuanto a los retiros obreros, ya que no se da otra excepción que el caso de justificarse con escritura pública que el seguro es por extinción de préstamo, lo que no ocurre aquí, siendo indiferente para la Administración los motivos de celebración del contrato de seguros que no pueden ser tenidos en cuenta para desvirtuar en perjuicio de tercero, como lo es aquella un contrato firme, valedero y eficaz cual es el de seguros aludido, y si otra cosa se reconociera quedaría al

arbitrio de los contribuyentes variar el concepto y tipo de liquidación, lo que es inadmisibile ; lo es igualmente la petición de instrucción de un expediente de asimilación, pues en el artículo 30 está claramente fijado el concepto liquidable ; y asimismo lo es la pretendida equivalencia con las Sociedades tontinas para que el impuesto se exija por disolución social por ser notoria la disparidad entre éstas, cuya base es la mutualidad, y un contrato de seguros de vida en que no hay asociados, ni asociación ni aportaciones ; el pago de las primas por la Sociedad, aun estando probado, no modifica el seguro por no haberse consignado en el contrato que el pagador de las primas fuera persona distinta del asegurado y no constando nada en contra ha de entenderse que el pago de las primas era obligación del asegurado, lo que demuestra que se liquide como aportación a la Sociedad disuelta las cantidades pagadas por primas. (Acuerdo del Tribunal Central de 30 de Marzo de 1926.)

GABRIEL MAÑUECO,

Abogado del Estado.