

En el caso de que no pueda acompañarse el testamento del causante, a causa de la destrucción del protocolo notarial correspondiente, aunque en el registro de últimas voluntades conste el otorgamiento, ello no es suficiente para que deje de aplicarse el recargo que la ley del impuesto estatuye para las sucesiones «ab intestato».

Antecedentes.—En la Oficina liquidadora se presentó una escritura de manifestación de herencia a virtud de la que y como consecuencia de la oportuna declaración judicial de herederos *ab intestato*, resultaron herederas de la causante dos sobrinas suyas.

Jurisprudencia sobre el Impuesto de Derechos reales

Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 19 de mayo de 1959.

EN EL CASO DE QUE NO PUEDA ACOMPAÑARSE EL TESTAMENTO DEL CAUSANTE, A CAUSA DE LA DESTRUCCIÓN DEL PROTOCOLO NOTARIAL CORRESPONDIENTE, AUNQUE EN EL REGISTRO DE ÚLTIMAS VOLUNTADES CONSTE EL OTORGAMIENTO, ELLO NO ES SUFICIENTE PARA QUE DEJE DE APLICARSE EL RECARGO QUE LA LEY DEL IMPUESTO ESTATUYE PARA LAS SUCESIONES «AB INTESTATO».

Antecedentes.—En la Oficina liquidadora se presentó una escritura de manifestación de herencia a virtud de la que y como consecuencia de la oportuna declaración judicial de herederos *ab intestato*, resultaron herederas de la causante dos sobrinas suyas.

Ante ello fué girada la liquidación reglamentaria con el recargo del 25 por 100 previsto en el número 36 de la Tarifa para colaterales de tercer grado, y la liquidación fué recurrida alegando la improcedencia del recargo al estimarse indebidamente que la sucesión se había causado *ab intestato*, siendo así que la causante

había fallecido bajo testamento, como se acreditaba con la certificación del Registro de Últimas Voluntades, siquiera no hubiéra podido ser aportado por haberse destruido el protocolo notarial durante la guerra civil. En su consecuencia, las acciones solicitan con la anulación de la liquidación en cuanto afecta al aludido recargo.

El Tribunal Provincial desestimó la reclamación con apoyo en que el artículo 912 del Código Civil dispone que la sucesión *ab intestato* tiene lugar cuando el causante muere sin testamento o bajo el que ha perdido su validez, como en el caso ocurre; no siendo bastante la mera y abstracta noticia de un testamento cuyo contenido se ignora, para deferir la sucesión; y la prueba está en los propios actos de las herederas al acudir a la autoridad judicial a fin de obtener el auto de declaración de su condición de herederas.

Ante el Central se insistió en el recurso alegando que el término *ab intestato* quiere decir sin testamento, por lo que ha de entenderse que el Reglamento del Impuesto, al establecer el recargo, se refiere a los casos en que la sucesión haya tenido lugar, sin que el causante se haya preocupado de otorgar testamento, evento que no ocurre en el caso, ya que demostrado está que si lo otorgó y que si no se presentó fué por la destrucción del mismo, debida a causas superiores a su voluntad o imprevisibles. Por tanto, no es identificable el concepto de falta de testamento con el de inoponencia del mismo, por haber desaparecido en los avatares de una guerra.

La Resolución del Tribunal Central insiste en el criterio del inferior e invoca el citado número de la Tarifa y el apartado 3) del artículo 31 del Reglamento, junto con el artículo 658 del Código Civil, que distinguen las sucesiones testadas de las intestadas, aplicando a éstas el recargo en discusión y definiendo cómo las unas se diferencian por voluntad del testador legalmente manifestada, y las otras por la de la ley. En definitiva, improbadamente la voluntad del testador, la imperante ha de ser la de la ley; combinada con la que el Registro tributario impone.

Comentarios.—Nos parece tan claro el caso, que son pocos los comentarios que requiere. El caso es claro y la ley es clara.

... Aun siendo indudable que la causante otorgó testamento, es un dato éste; perfectamente inoperante, puesto que del hecho en sí, sin el complemento de su contenido, no es posible deducir nada que al mismo contenido afecte, y menos que del mismo se pueda deducir cosa alguna que a los derechos sucesorios de las presuntas herederas reclamantes se refiera, puesto que, al no ser herederas forzosas, es indiscutible que la testadora pudo prescindir de ellas y acordar libremente el destino de sus bienes. Pero, aparte de esto, hay otro argumento incontrastable para llegar a la conclusión de negarles su condición de herederas testamentarias, porque medios tenían a su alcance para acreditar el contenido del testamento destruido o desaparecido, a cuyo efecto es perfectamente innocua la certificación del Registro de Actas de Última Voluntad. Les bastaba el medio que a su alcance estaba establecido en el Decreto de 10 de noviembre de 1939, el cual, como es sabido, dictó las normas a que había que sujetarse para la reconstrucción de los protocolos destruidos en todo o en parte y de los documentos en ellos contenidos. Al efecto, en el artículo 1.º de dicha disposición legal se detalla el procedimiento para llegar a la reconstrucción del instrumento público, el cual «así reconstruido, dice la regla 4.ª, tendrá la eficacia correspondiente al original destruido».

Al no haberlo hecho así los reclamantes y abroquelarse en la aludida certificación del Registro de Últimas Voluntades, abonada con unas consideraciones inoperantes, prescindieron del único camino que podía haberles conducido a la justificación de su cualidad de herederas testamentarias.

Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 26 de mayo de 1959.

CUANDO SE TRATA DE UNA ADQUISICIÓN ONEROSA O GRATUITA DE LAS REGULADAS EN EL ARTÍCULO 28 DEL REGLAMENTO DE 7 DE NOVIEMBRE DE 1947, POR UN ESTABLECIMIENTO DE CARÁCTER MARCADAMENTE RELIGIOSO, NO ES NECESARIA LA CLASIFICACIÓN PREVIA DE QUE ÉSTE TIENE LA CONDICIÓN DE BENÉFICO, EN ARMONÍA CON EL NÚMERO 5 DEL CAR-

TÍTULO XX DEL CONCORDATO CON LA SANTA SEDE, DE 23 DE MAYO DE 1953, RATIFICADO POR EL GOBIERNO ESPAÑOL EN 26 DE OCTUBRE SIGUIENTE.

Antecedentes.—A cierto Instituto de Religiosas les fueron donadas en sendas escrituras la nuda propiedad de una casa para que el precio de su venta o la misma casa pudiera destinarse en todo o en parte por la Congregación donataria a la Fundación que la misma tenía proyectada; y un solar con la obligación del mismo Instituto de destinarlo a la edificación de un establecimiento propio de sus fines benéficos en el plazo de diez años, contados desde la fecha de la escritura de donación, pasados los cuales sin cumplir tal condición, la propiedad del solar habría de revertir al donante o a sus herederos.

La Abogacía del Estado aplicó a ambas escrituras el número 38 de la Tarifa, o sea el tipo de herencias, aplicable a personas sin parentesco con el testador.

La Congregación adquirente entabló la oportuna reclamación, solicitando que se anulasen las liquidaciones, sustituyéndolas por otras con el tipo impositivo del 0,50 por 100, fundando su pretensión en el artículo XX del Concordato antes mencionado, puesto que ese artículo dispone que las donaciones destinadas a finalidades religiosas serán equiparadas, a efectos tributarios, a las destinadas a fines benéfico-docentes y éstas disfrutan del tipo benéfico del 0,50, establecido en la Ley de 20 de julio de 1955.

La reclamación fué documentada con una certificación de una Real orden de 3 de marzo de 1928, por la que el Instituto reclamante, en su establecimiento de Madrid, fué clasificado como de Beneficencia particular.

El Tribunal Provincial Económico-Administrativo desestimó la pretensión con fundamento en que el Instituto recurrente no había justificado su clasificación de entidad benéfica, a efectos de la aplicación de la mentada Ley de 1955, reformadora del número 9.º de la Tarifa del Impuesto, ya que la Real orden de clasificación de 22 de febrero de 1900, testimoniada en las escrituras liquidadas, reconoce el carácter de establecimiento de Beneficencia particular al Colegio de los Angeles Custodios en Bilbao, entidad distinta del Instituto de las Religiosas de los Angeles Custodios. Sin que, por

otra parte, tampoco sea aplicable el Concordato, toda vez que en éste el tipo fiscal favorable que establece es para las donaciones que se destinan a la construcción de edificios del culto católico o casas religiosas o en general a finalidades de culto o religiosas, cuyas circunstancias no concurren en las donaciones de que se trata, al no estar destinadas a los fines específicos dichos, puesto que la entidad donataria tiene facultades concedidas por los donantes para establecer las modalidades que convengan al Instituto de las Religiosas de los Santos Angeles Custodios.

Planteadas la contienda ante el Tribunal Central éste revoca la Resolución del inferior y dispone que se aplique el número 9.º de la Tarifa, reformado por la Ley de 20 de julio de 1955—hoy el 8.º de la misma Tarifa—.

Dice que, según las Constituciones de la Institución recurrente, ésta es de carácter esencialmente religioso y que su fin principal es conseguir y velar por la perseverancia de las jóvenes en la vida religiosa y honesta y en la preservación del camino del vicio, proporcionándoles educación moral y religiosa, etc.; circunstancias que hacen que, siendo indiscutible la condición subjetiva católica del Instituto, tampoco puede ponerse en duda que las finalidades objetivas del mismo tienen el mismo carácter, lo cual implica que los Centros que erija han de calificarse necesariamente como casas religiosas destinadas a una finalidad tan religiosa y católica como es el ejercicio de la virtud cristiana de la caridad.

Esto supuesto, sigue diciendo el Central, es claro que el caso está contenido en el espíritu y la letra del citado artículo 20 del Concordato español con la Santa Sede, que al regular los beneficios fiscales de la Iglesia Católica en España, dispone en su art. 5.º que las donaciones, herencias y legados destinados a la construcción de edificios del culto católico o de casas religiosas o, en general, a finalidades de culto o religiosas, serán equiparados a todos los efectos tributarios, a aquellos destinados a fines benéficos o benéfico-docentes. Y esta norma, añade el Tribunal, amplia y comprensiva, no ha precisado con posterioridad normas aclaratorias; incluso por parte de la nueva legislación del Impuesto, contenida en la Ley de 21 de marzo de 1958 y en su Reglamento de 15 de enero de 1959, la cual legislación se limita, en los números 3.º de la

Ley y 6.º del Reglamento, a dar cauce legal a la posible exención total, con más amplitud, por tanto, que la legislación anterior en los actos cuestionados.

Por eso, dice en conclusión la Resolución del Central, que el Instituto recurrente, sin necesidad de justificar la clasificación de Establecimientos benéficos de sus colegios, centros o casas en cuanto a las donaciones en cuestión, y por su destino debe disfrutar del beneficio tributario dicho, a tenor del citado número 5 del Concordato citado.

Comentarios.—No parece discutible la tesis que la Resolución examinada explana, dados los textos legales, que aduce, combinando lo dispuesto en la Ley de 1955 con el Concordato.

A tenor de esta ley pudiera tener consistencia la argumentación del Tribunal Provincial, ya que el tipo beneficioso del 0,50 que establece, frente al de 2,40 fijado en la Ley de 1947, y el número 9.º de la Tarifa, se refieren, de un lado, a las adquisiciones por establecimientos de Beneficencia o Instrucción de carácter privado ya fundados, y de otro a las que se destinen a fundarlos. Por ello y a primera vista, repetimos, la argumentación dicha convence, pero ante el texto del mentado Concordato hay que reputar más convincentes los razonamientos de la Resolución que se estudia, puesto que de su texto claramente se deduce que no es necesaria la clasificación previa de tratarse de establecimiento de Beneficencia particular, en los casos en que, como el realizado, se trata de finalidades que si bien no son de estricta Beneficencia, sí se refieren a finalidades manifiestamente religiosas.

Sentencia del Tribunal Supremo de 7 de mayo de 1960.

LA EXCLUSIÓN DE BIENES DE LA HERENCIA HA DE ACREDITARSE CON DOCUMENTO FENACIENTE Y ADECUADO A LA NATURALEZA DE LOS BIENES, A TENOR DEL APARTADO 16) DEL ARTÍCULO 31 DEL REGLAMENTO; Y EN CUANTO A LOS VALORES DEPOSITADOS, AUN ENDOSADO EL RESGUARDO CORRESPONDIENTE, TAMPOCO SON EXCLUÍBLES SI CON ANTERIORIDAD AL FALLECIMIENTO DEL CAUSANTE NO SE HAN RETIRADO CON CONSTANCIA EN LOS LIBROS DEL DEPOSITARIO, SALVO QUE ELLO NO HAYA PODIDO REA-

LIZARSE POR MOTIVOS INDEPENDIENTES DE LA VOLUNTAD DE ENDOSANTE Y ENDOSATARIO (ARTÍCULO 76 DEL REGLAMENTO).

Antecedentes.—Aprobada la comprobación de los bienes de la herencia, se presentó denuncia manifestando que en la declaración de bienes se había ocultado el valor fincas rústicas, calculadas por el denunciante en 18.000.000 de pesetas, así como los depósitos de valores existentes en varios Bancos, y la importante ganadería del causante, valorada, según aquél, en 1.500.000 pesetas.

La Abogacía del Estado admitió la denuncia en cuanto a la ganadería, cuyo valor sería comprobado, y la desestimó en los demás.

Denunciante y denunciado recurrieron el acuerdo, determinando el primero los medios de prueba que habían de adverbarse, y alegando el segundo que la ganadería había sido enajenada verbalmente por el causante, con la obligación de éste de mantenerla en sus fincas hasta el día de San Pedro de 1953, por lo que estaba en poder del causante en el momento de su fallecimiento.

Después de varias incidencias que no hacen al caso de esta reseña, el Tribunal Central acordó admitir la denuncia en cuanto a la ocultación de la ganadería, y en cuanto a la inclusión en el caudal de los valores depositados y endosados. Este acuerdo es el sometido a la consideración de la Sala.

Sobre la venta de la ganadería se había alegado, como va dicho, que había sido enajenado verbalmente y que la venta estaba ratificada por el causante a medio de una carta del mismo escrita a máquina, y sobre ello dice la sentencia que reseñamos que la fecha de la carta sólo tendría eficacia desde la muerte del causante, y, por lo mismo, sólo sería posible, fiscalmente, atribuirle el valor de una declaración de que los bienes pertenecían a tercera persona y no tendría otra trascendencia, conforme al art. 31 del Reglamento que la de excluir los bienes del caudal hereditario, acreditando con documento fehaciente y adecuado a la naturaleza de los bienes, anterior al momento de abrirse la sucesión, la propiedad que se declare a favor de terceros, extremo éste que ni siquiera se intentó probar.

Tampoco se ha podido justificar, dice la Sala, la existencia del supuesto contrato de venta del ganado, porque el pretendido adqui-

rente, cuando se le requiere notarialmente por uno de los herederos para que manifieste cuanto sepa del mismo se reserva el derecho a contestar por dos días, porque, dice, carece de antecedentes; sólo afirma después, que compró toda la ganadería, de la que no tiene datos ciertos, recuerda aproximadamente cierto número de cabezas y añade que procurará encontrar las notas exactas, cuyos datos no facilitó ni compareció en el expediente, no obstante reiteradas citaciones en forma legal.

Además, es de destacar que los guardadores de la ganadería declaran que el presunto comprador no ejerció ningún derecho dominical sobre ella; de donde se desprende que el documento aludido no ratificó ningún contrato verbal y que la existencia de éste no está comprobada.

Sobre la ocultación de los valores depositados, declarada por el Central, dice la Sala que tal pronunciamiento es ajustado a derecho, porque está perfectamente acreditado que tales valores continuaban depositados a nombre del causante el día de su fallecimiento, y es de aplicar el citado artículo 76 del Reglamento y considerarlos como parte del caudal hereditario a efectos de la liquidación del impuesto, al no haberse retirado oportunamente ni tomado razón por el depositario del endoso, ni acreditarse que lo impidieran causas superiores a la voluntad de ambas partes; sin que la representación de la póliza de compra destruya por sí sola la presunción, puesto que no acredita otra cosa que la tenencia del título para interesar la entrega de los valores, no la entrega misma.

En conclusión, la Sala estima la adición de los bienes al caudal, al efecto de girar las liquidaciones pertinentes, con imposición de la multa del 100 por 100.

Comentarios.—Son tan elocuentes los datos sucintamente reseñados, tan claras las pruebas sobre la simulación del contrato de venta de la ganadería y tan explícito el texto del mentado artículo 76, cualquiera que sea la dureza que teóricamente se le quiera atribuir sobre la inclusión en el caudal hereditario del importe de los valores objeto de contienda, que excusan todo comentario.

Sentencia del Tribunal Supremo de 20 de mayo de 1960.

ADQUIRÍDO EL LLAMADO DOMINIO ÚTIL DE UN SOLAR Y OBTENIDA LA CALIFICACIÓN DE BONIFICABLE A EFECTOS DE LA CONSTRUCCIÓN DE VIVIENDAS Y DISFRUTE DE BENEFICIOS FISCALES, NO SON APLICABLES ÉSTOS A LA ESCRITURA DE REDENCIÓN Y ADQUISICIÓN DEL LLAMADO DOMINIO DIRECTO.

Antecedentes.—Transmitido un solar a censo enfiteútico en escritura de 14 de junio de 1954, con el gravamen a favor del establecimiento de 30.000 pesetas anuales, el censatario obtuvo en 1955 la calificación de bonificable para el solar a efectos de la construcción de viviendas y obtención de los beneficios, según el Decreto de 27 de noviembre de 1953 y demás preceptos concordantes.

El censatario, por medio de escritura de 13 de marzo de 1956, redimió el censo, entregando al censualista o establecimiento el capital del mismo, y presentada aquella a liquidación, la Oficina liquidadora la giró sin tener en cuenta la bonificación tributaria establecida en la legislación sobre Viviendas de Renta Limitada.

La liquidación fué recurrida con apoyo en que se trataba de la adquisición fraccionada del dominio del mencionado solar, esto es, que en la primera escritura se había transmitido una parte del dominio del solar y en la segunda el resto.

El Tribunal Provincial desestimó el recurso, por entender que la aludida legislación sobre Viviendas de Renta Limitada estaba derogada a tenor, especialmente, de la Ley de 15 de julio de 1954; y el Central, en la Resolución ahora combatida, prescindiendo de tal punto de vista, confirmó la liquidación.

El nervio de la argumentación del recurso está en que las escrituras de constitución del censo y de redención del mismo se realizaron dos transmisiones del dominio de la finca complementarias, esto es, del útil en la primera y del directo en la segunda, y, por consiguiente, como al adquirir este dominio el demandante estaba ya reconocida la bonificación a la finca, tal adquisición debe gozar de ella.

Esta argumentación la rebate el Central diciendo que no se trata de ninguno de los supuestos previstos en el art. 7.º del Decreto de 19 de noviembre de 1948 para que la bonificación tribu-

taria se conceda, o sea de «transmisión de terrenos», «préstamos hipotecarios» destinados a la construcción de viviendas, o de «contratos de ejecución de obras» de las mismas, sino de la transmisión de un derecho real que como carga gravaba un inmueble; y siendo ello así, es claro que ya se considere como carga real de la finca anteriormente transmitida, ya como derecho real que se extingue; está fuera de las previsiones de aquel Decreto y comprendido, como extinción de un derecho real, en el artículo 12 del Reglamento del Impuesto.

La Sala, confirmando la tesis del Central, dice que el artículo 7.º del Decreto-Ley de 19 de noviembre de 1948, estableció la reducción—mantenida en vigor por el de 27 de noviembre de 1955—de un 90 por 100 del Impuesto de Derechos reales para la transmisión de terrenos destinados a construir sobre ellos viviendas bonificables, pero esa deducción no es dable extenderla al contrato de redención de censo de la escritura de 13 de enero de 1956, porque aunque es cierto que hasta que se efectuó la redención no adquirió el demandante el dominio pleno del solar, no lo es menos que éste le fué transmitido por la escritura de 14 de junio de 1954, y que la existencia del derecho real de censo sobre tal solar no impedía su libre disfrute por el recurrente, ni por tanto, que lo destinase a la edificación de Viviendas Bonificables.

Comentarios.—Por nuestra parte, y abundando en el criterio o criterios de la Resolución recurrida y de la sentencia que nos ocupa, decimos, saliendo al paso del argumento Aquiles de la demanda, que los antedichos argumentos pueden completarse con unas someras consideraciones sobre el contrato de censo en general y del enfiteútico en particular, según la doctrina y según nuestro Código sustantivo.

No es necesario entrar haciendo uso de una erudición por otra parte muy asequible y que no hace al caso, en citas históricas y doctrinales sobre la figura jurídica del censo y de sus vicisitudes a través de la legislación en sus diversas modalidades. Nos limitamos, concretándonos al enfiteútico, de cuya modalidad aquí se trata; a la cita del magistral y exhaustivo trabajo de don Victor Cobián que se lee en la *Enciclopedia Jurídica Española*, Seix, tomo XIII; bajo la rúbrica «Enfiteusis».

La teoría moderna, como enseña Castán, define la enfiteusis diciendo que «es el derecho real que se reserva el censualista al transmitir la propiedad al enfiteuta, y aunque esta concepción choqué con la decantada nomenclatura de dominio directo y dominio útil que constantemente se maneja en la doctrina, e incluso en el Código Civil—artículos 1.634 y 1.636, por ejemplo—, hay que reconocer que tal distinción está anticuada y es fruto de las sutilezas que fué necesario arbitrar para encajar la figura de los censos en general fuera de las censuras de que fué objeto a través del tiempo la usura. No; como ya se dijo de antiguo, el verdadero dueño es el enfiteuta, porque el dominio de una cosa no puede pertenecer al mismo tiempo a dos distintas personas: y esto, pese a la aludida nomenclatura, se desprende tanto de los derechos que supone la enfiteusis a favor del llamado dueño útil, como del mismo Código Civil, independientemente de las *limitaciones* que su derecho pueda tener: efectivamente, tiene el pleno goce del inmueble, y así percibe los frutos ordinarios y extraordinarios, incluso los provenientes de accesión; el derecho de caza y pesca; hace suyos los tesoros y minas que descubre en la finca; puede disponer del predio enfiteutico, donarlo, permutarlo, etc.; y en cuanto al mismo Código, también se desprende de él la ficción que supone la distinción de dominios, como se ve por el art. 1.635, que permite al enfiteuta donar o permutar *libremente la finca*, fluyendo la misma tesis del artículo 1.637, del 1.633, en relación con el 1.627, del 1.617 y del 1.632, como su simple lectura hace ver con claridad.

La consecuencia indudable que de lo expuesto se desprende es —sin que nosotros pretendamos pontificar frente al Código Civil— es que nos encontramos ante la cesación o redención de un derecho real o carga deducible, a tenor del Reglamento del Impuesto, que ninguna relación guarda con los supuestos que el citado Decreto de 18 de noviembre de 1948 prevé para que al acto en cuestión le alcance la bonificación pretendida: no se trata, como la demanda propugna, de «un desplazamiento patrimonial dominical sobre unos bienes que se adquirieron de viviendas bonificables»; sino de la liberación del gravamen del derecho real que sobre ellos pesaba.

JOSÉ M.^a RODRÍGUEZ VILLAMIL, C.^o