

# Jurisprudencia sobre el Impuesto de Derechos reales

## Sentencia del Tribunal Supremo de 16 de enero de 1960.

LA BASE LIQUIDABLE EN LAS CONCESIONES DE SERVICIOS DE TRANSPORTES MECÁNICOS POR CARRETERA SERÁ EL IMPORTE DEL PRESUPUESTO DE GASTOS, CIFRADO EN EL ESTUDIO ECONÓMICO PRESENTADO AL INICIARSE EL EXPEDIENTE, JUNTO CON LOS GASTOS DE INSTALACIÓN DEL SERVICIO, Y TALES CONCESIONES TIENEN EL CARÁCTER DE TEMPORALES, CON EL TIPO DE LIQUIDACIÓN DEL 0.75 POR 100.

*Antecedentes.*—Se trataba de una concesión de las características dichas, con arreglo a la legislación en la materia, según la Ley de 27 de diciembre de 1947 y su Reglamento de 9 de diciembre de 1949, la cual concesión fué liquidada como concesión de carácter perpetuo al 1,50 por 100 sobre la base fijada en la Orden de concesión, deducida del presupuesto de gastos presentado por la entidad concesionaria.

Dicha entidad impugnó tanto el tipo de liquidación, o sea, la calificación de perpetuidad de la concesión como la cuantía de la base liquidable, entendiendo que la concesión es de carácter temporal y que la base debe fijarse en relación con la declaración jurada presentada, previa peritación o comprobación, en su caso.

Los Tribunales provincial y central desestimaron el recurso, y la Sala lo estima en cuanto al tipo de liquidación, calificando la concesión de temporal y aplicando el del 0,75 por 100, conforme al artículo 37 del Reglamento del Impuesto; y lo razona, diciendo que esta clase de concesiones, al ser revertibles a quien las otorga a los veinticinco años, como disponen la Ley citada de 1947 y su Reglamento de 1949, han de estimarse como temporales y comprendidas en el apartado 2.º del artículo 37 del Reglamento del Impuesto; y en cuanto a la fijación de base, la Sala dice que el problema lo resuelve el apartado 1.º del artículo 71 del mismo Reglamento al disponer que la base se fijará con arreglo al presupuesto de gastos en que se calcule la obra o los de instalación del servicio, cuyo presupuesto está «constituido realmente por el estudio económico presentado inicialmente en el expediente por la mencionada sociedad y gastos de instalación del servicio, cifrados en ese estudio económico como necesarios para el establecimiento de las instalaciones fijas y el desenvolvimiento de la explotación»; lo cual excluye—añade la Sala—el medio comprobatorio de la declaración jurada a que se refiere el apartado 2.º del artículo 71 del citado Reglamento del Impuesto.

**Comentarios.**—Los creemos innecesarios, dada la simplicidad del caso, y solamente añadiremos que el Reglamento aplicado fué el del año 1947, y que el vigente de 15 de enero de 1959 no hace referencia a dicha declaración jurada, ya que el contenido del apartado 2.º del artículo 71 de aquél ha sido suprimido en el segundo.

*Sentencia del Tribunal Supremo de 18 de enero de 1960.*

**LOS BENEFICIOS FISCALES SOBRE VIVIENDAS BONIFICABLES, CONCEDIDOS EN LA LEGISLACIÓN VIGENTE Y SEÑALADAMENTE EN EL DECRETO-LEY DE 19 DE NOVIEMBRE DE 1948, NO ALCANZA A LAS PRIMERAS TRANSMISIONES DE LAS EDIFICACIONES NO TERMINADAS.**

**Antecedentes.**—Vendida una finca urbana como casa en construcción en escritura de 18 de diciembre de 1954, que había obtenido en 1950 la calificación provisional de bonificable, e inscrita en

el Registro de la Propiedad en virtud de escritura de 21 de septiembre de 1954 de declaración de obra nueva, la Abogacía del Estado giró liquidación por el Impuesto de Derechos reales sin bonificación por el tipo corriente de compraventa.

Recurrida la liquidación, con apoyo en que era de aplicar la bonificación del 90 por 100 del impuesto, conforme al citado Decreto de 19 de noviembre de 1948, puesto que la finca estaba calificada como bonificable, el Tribunal Económico-Administrativo Provincial desestimó el recurso, basándose en que, para que la bonificación sea aplicable, es indispensable que el edificio esté terminado, circunstancia que no concurría en el caso. Este criterio fué confirmado por el Tribunal Central en la Resolución ahora impugnada.

La Sala pidió, para mejor proveer a la Fiscalía provincial de la Vivienda y a la Junta Nacional del Paro, sendas certificaciones sobre las fechas en que se solicitó la licencia de habitabilidad de la finca y en que acordó la calificación definitiva de bonificable, y de ellas resultó que la licencia dicha no fué pedida por el actual demandante hasta el 6 de junio de 1955, y que la calificación definitiva de bonificable se concedió con fecha de 5 de mayo de 1956.

Eso supuesto, la sentencia reseñada sienta, en primer lugar, que el Decreto-Ley de 2 de mayo de 1954 extendió los beneficios tributarios sobre reducción del 90 por 100 del Impuesto de Derechos reales a que se refiere el citado Decreto de 19 de noviembre de 1948 a la primera transmisión a título oneroso de las viviendas bonificables construidas acogidas a este Decreto, declarando la retroactividad del mismo respecto a los expedientes tramitados a su amparo; y en segundo lugar, sienta también que, conforme al Decreto-Ley de 27 de noviembre de 1953, cuyo texto se refundió con el Decreto de 1948 en el Decreto de 10 de julio de 1954, la referida bonificación se limita a la primera transmisión verificada dentro de los seis años de la fecha de la concesión de la licencia municipal; y, en su defecto, de la tirada de cuerdas. Por consiguiente, es visto que, solicitada la licencia de habitabilidad en 6 de junio de 1955 y hecha la calificación definitiva de bonificable el 15 de mayo de 1956, las casas en cuestión no estaban construidas en la fecha de la escritura liquidada, que fué la de 18 de diciembre de 1954.

La Sala termina diciendo, sin otro razonamiento, «que las disposiciones vigentes no otorgan, sin duda, los beneficios de reducción del Impuesto de Derechos reales a las primeras transmisiones de fincas iniciada su construcción, sino a las construidas «definitivamente», a fin de evitar el agio fundiario, razón por la cual no se puede acceder a lo suplicado en la demanda».

*Comentarios.*—Como único comentario añadiremos por nuestra cuenta únicamente que la legislación citada habla de edificios construidos al referirse a las bonificaciones, y así, por ejemplo, el artículo 7.º del Decreto de noviembre de 1948 encabeza la enumeración de los beneficios tributarios, diciendo: «Los inmuebles construidos de conformidad con el presente Decreto-Ley disfrutarán...»

*Sentencia del Tribunal Supremo de 3 de febrero de 1960.*

Al tratar a cuanto esta sentencia sobre si la acción para exigir el impuesto pudo prescribir, lo hacemos no por su trascendencia para lo futuro, sino por la originalidad del caso.

Brevemente expuesto, es como sigue: Muerto el causante de cierta herencia en 27 de abril de 1939, los herederos solicitaron de la Abogacía del Estado, en 19 de diciembre de 1955, la declaración de la prescripción de la acción para exigir el impuesto, fundados en que entre ambas fechas mediaban más de los diez años que el Reglamento del mismo prevé en su artículo 143 para que la prescripción se consume.

Como antecedente es de notar que el Tribunal de Responsabilidades Políticas dictó sentencia con fecha 22 de diciembre de 1939, confiscando y adjudicando al Estado los bienes del causante, y que la Comisión de Responsabilidades Políticas, por sentencia de 27 de octubre de 1955, anuló la anterior.

Ambos Tribunales, provincial y central, desestimaron la pretensión de los herederos, fundándose en que si bien la prescripción comenzó a correr en 27 de abril de 1936, quedó interrumpida en 27 de diciembre del mismo año, fecha de la aludida sentencia de confiscación y adjudicación de los bienes al Estado, y no empezó a correr de nuevo hasta que la Comisión liquidadora de Res-

ponsabilidades Políticas dictó la sentencia de 27 de octubre de 1955.

Por consiguiente, como ni entre las fechas del fallecimiento—22 de abril de 1939—y la de la sentencia de confiscación—22 de diciembre del mismo año—, ni entre la fecha de la sentencia anulatoria—27 de octubre de 1955—y la de presentación de la herencia a liquidación—19 de diciembre siguiente—median los aludidos diez años, es claro, a juicio de la Administración, que la prescripción de la acción para exigir el impuesto no es estimable.

La Sala confirma tal decisión de la Administración y añade, corroborándola, que, conforme a reiterada doctrina jurisprudencial, para que el tiempo de la prescripción de las acciones empiece a contarse y correr, es preciso que puedan ejercitarse, y esto no era factible llevarlo a cabo en el caso reseñado en virtud de la confiscación, de lo cual deduce, conforme al cómputo antedicho, que el plazo prescriptivo no había transcurrido y la acción estaba viva y la liquidación reglamentariamente girada.

*Sentencia del Tribunal Supremo de 18 de marzo de 1960.*

EN EL CASO DE RESERVA DEL ARTÍCULO 811 DEL CÓDIGO CIVIL, EL PARENTESCO ADECUADO PARA FIJAR EL TIPO DE LIQUIDACIÓN ES EL QUE MEDIA ENTRE EL DESCENDIENTE PRODUCTOR DE LA RESERVA Y LOS PARIENTES DEL MISMO, QUE, OSTENTANDO LA CONDICIÓN DE RESERVATARIOS, ADQUIEREN LOS BIENES.

*Antecedentes.*—La síntesis de los hechos consiste en que a la muerte de don Manuel Cadena Ginesta heredó una finca de éste su hijo don Manuel Cadena Castells, al cual heredó su madre, en concepto de reservista, con relación a dicha finca, y siendo reservatarias dos hijas de la misma como hermanas del dicho Cadena Castells, todo a tenor del citado artículo 811 del Código Civil.

Con estos antecedentes la Oficina liquidadora giró las correspondientes liquidaciones por los impuestos de Derechos Reales y sobre el caudal relicto con arreglo al parentesco entre el repetido señor Cadena Castells y las dos mencionadas hermanas suyas.

Este punto de vista no fué compartido por esas señoras, y sostuvieron en primera y segunda instancia, y lo sostienen ante la

Sala, que el parentesco ha de graduarse teniendo en cuenta el que media entre el primitivo transmitente y padre de las reservatarias, señor Cadena Ginesta y ellas mismas, o sea, el de ascendientes y descendientes, con la trascendencia, por tanto, de ser improcedente la aplicación del impuesto sobre el caudal relicito.

En el pleito, el problema se concreta en determinar quién es la persona de la que proceden los bienes, diciendo la demanda que es el ascendiente señor Cadena Ginesta, y las Resoluciones recurridas, que lo es el hijo fallecido, a quien heredó su madre, la reservista. Determinado esto, la solución se impone, dado el texto del apartado 3.º del artículo 34 del Reglamento de 1947—apartado 4.º del vigente—, que dice que el grado de parentesco se regulará atendido el que exista entre «el reservatario y la persona de quien precedan los bienes, *prescindiendo del que le una con el reservista*».

La demanda entiende que el texto reglamentario da pie para la tesis que sustenta, porque cuando quiere referirse a la reservista, la llama así, y por lo mismo cuando habla de la «persona de quien proceden los bienes», es porque se refiere al padre, don Manuel Cadena Ginesta, primer transmitente de los bienes, ya que si se refiriese al hermano, don Francisco Cadena, le llamaría «causante».

La Sala, por su parte, dice que la obligación de reservar, impuesta al reservista por el artículo 811 del Código Civil y el derecho establecido en favor de los reservatarios por el propio artículo, se derivan y arrancan del fallecimiento del descendiente, causante de la reserva, siendo, por tanto, evidente que al consumarse ésta, la adquisición de los bienes reservables por los reservatarios, lo es como herencia y, en su consecuencia, como bienes procedentes de la persona causante de la reserva, persona necesariamente unida por vínculo de parentesco colateral con los definitivos adquirentes; y, en definitiva, la Sala ratifica el criterio de las resoluciones impugnadas, confirma las liquidaciones y desestima la demanda.

*Comentarios.*—Pocos necesita realmente la cuestión propuesta dada su sencillez y concreción: el argumento de la demanda es sumamente endeble, porque, si bien la finca heredada procede *mediatamente* del padre de las reservatarias recurrentes, es evidente

que descarta expresamente la madre reservista por el precepto reglamentario, de quien *inmediatamente* procede es del hijo causante de la reserva. ¿Es que el hijo no adquirió en pleno dominio y sin restricción alguna la finca de que se trata? Siendo esto así, no se puede negar ni desconocer que él es la persona de quien procede el inmueble, ya que de no hacerlo así lo mismo se podría designar al ascendiente de quien el señor Cadena Ginesta traiga causa.

Por otra parte, la teoría de la demanda, además de estar endeble y arbitrariamente fundada, está en abierta contradicción con la doctrina, puede decirse que unánime, que sostiene que el parentesco ha de contarse partiendo del descendiente de quien proceden *inmediatamente los bienes*; y está, asimismo, en contra de reiterada doctrina jurisprudencial, contenida, entre otras, en las sentencias de 30 de diciembre de 1912, 24 de mayo de 1945 y 1 de julio de 1955, a las que hemos de añadir, dada la especialidad del caso, la de 26 de noviembre de 1943, que dice que en la reserva de traza especial, amparada por la norma del artículo 811, no entra en juego la procedencia remota, sino la inmediata y próxima de los bienes que han de reservarse.

En relación con la doctrina jurisprudencial, y con la cita de las sentencias de 1 de febrero de 1957 y 19 de noviembre de 1950, sostiene la demanda que «la reserva se produce no por el hecho de la muerte, sino por la aceptación de la herencia del descendiente por el ascendiente»; pero tal conclusión no es exacta a tenor de la primera de esas dos sentencias: en un caso de reserva del repetido artículo 811, en el que la presunta reservista renunció la herencia del descendiente, lo que la sentencia dijo fué que «el reservatario no puede, al ocurrir el fallecimiento del descendiente causante, atribuirse el carácter de heredero del mismo, sino que ha de recibir los bienes precisamente por conducto del ascendiente y sólo a la muerte de dicho reservista, por lo que al faltar éste, legalmente indispensable enlace, queda rota la trayectoria de los bienes e imposibilitado el futuro ejercicio por el reservatario de un derecho que no llegó a tener realidad jurídica eficaz».

Del texto transscrito se deduce con toda claridad que en nada contradice el contenido de las sentencias antes invocadas, sino

simplemente el derecho engendrado por la muerte del descendiente causante no llega a tener «realidad jurídica eficaz» si no media la aceptación de la herencia por el ascendiente reservista, es decir, que el derecho aquél nace *in potentia*, pero no se perfecciona y consolida más que por el camino de la aceptación.

*Sentencia del Tribunal Supremo de 6 de mayo 1960.*

Cierta Sociedad se constituyó en escritura de 1.<sup>o</sup> de mayo de 1952, haciendo constar en ella que «el capital social, de cuatro millones de pesetas, ha sido desembolsado totalmente», corroborándose tal estipulación en el art. 5.<sup>o</sup> de los estatutos, al decir «que las acciones se suscribirán en el acto de la constitución de la Sociedad contra reembolso de su total valor», y se hizo constar también que uno de los suscriptores aportantes era la Sociedad conocida por la sigla C.E.D.I.E., suscriptora de las acciones 1 al 200, por un importe de 2.000.000 de pesetas, sin mención ni reserva alguna de que la aportación estuviese constituida por 750.000 pesetas en metálico, y el resto por terrenos, edificios e instalaciones valorados en 1.250.000 pesetas.

Posteriormente, en escritura de 14 de octubre de 1953, la Sociedad, nuevamente constituida, y la C.E.D.I.E. hicieron constar que la aludida aportación no había sido por entero en metálico, sino en la forma expresada a que acabamos de referirnos, todo ello debido a un error u omisión que se subsanaba en esta segunda escritura.

Tal escritura fué liquidada por el concepto de cesión onerosa, y ratificado ese criterio por el Tribunal Central en resolución de 10 de febrero de 1959, frente al de la contribuyente, que sostuvo que se trataba de la rectificación de un error cometido en la escritura de 1.<sup>o</sup> de mayo de 1952, al constituirse la Sociedad.

Esta diversidad de criterios es el problema que se planteó a la Sala y que ésta resuelve en la sentencia que nos ocupa, sosteniendo, de acuerdo con la Administración, que «como en el art. 5.<sup>o</sup> de los estatutos se dispone que las acciones se suscribirán en el acto de la constitución de la Sociedad contra reembolso de su total valor, sin hacer referencia o mención a otras aportaciones no dine-

rarias, ha de llegarse a la conclusión de que el desembolso fué realizado materialmente en dinero por los socios o por una obligación de crédito a cargo del socio en descubierto».

La recurrente argumentó con un asiento de sus libros de contabilidad, extendido ocho meses después de la escritura de constitución, en el que figura una participación en metálico de 750.000 pesetas y otra consistente en terrenos, edificios e instalaciones por 1.250.000, a favor de la nueva Sociedad, en el haber de la aportante, sustituyendo así la aportación en dinero de 1.250.000 pesetas, en parte por cesión de inmuebles, «lo cual tiene toda la configuración jurídica, dice la Sala, de cesión onerosa de inmuebles o de compraventa». Pero tal asiento, sigue diciendo la Sala, carece de eficiencia jurídica frente al contenido de la escritura pública de constitución de la Sociedad, ya que, a tenor del art. 48 del Código de comercio, los libros de los comerciantes no hacen prueba contra tercero, como lo es el Estado en este caso.

*Comentarios:* Por nuestra parte e insistiendo en los razonamientos de la Resolución recurrida y de la sentencia en cuestión, entendemos que contra los de la demanda está el texto literal de la estipulación de la escritura de 1.º de mayo de 1952 y el del art. 5.º de los Estatutos, antes aludidos, de los que con razonable exégesis se deduce que el desembolso en metálico se realizó al firmar dicho instrumento, y, a mayor abundamiento, se deduce asimismo de las normas de interpretación de los contratos contenidas en los artículos 1.281 y siguientes del Código Civil, y del art. 11 de la Ley de Sociedades Anónimas de 17 de julio de 1951.

Con arreglo a las primeras es perfectamente lógica la conclusión a que llega la Resolución combatida, y con arreglo al art. 11 lo es también, porque, si con arreglo al núm. 4.º del mismo, en la constitución de las anónimas han de reseñarse «los bienes o derechos que cada socio aporte, indicando el título o el concepto en que lo haga y el valor que haya de darse a las aportaciones no dinerarias», es indiscutible que si tales requisitos se omitieron en la repetida escritura constitucional, fué porque las aportaciones no dinerarias no existieron, máxime teniendo en cuenta que el instrumento está autorizado por un profesional, perito en Derecho, con obligación, por su pública función, de asesorar a los contratantes.

A esto añadiremos que la combinación de los citados artículos refuerza nuestra tesis, puesto que, según los arts. 1.284 y 1.286 del Código Civil, las cláusulas de los contratos han de entenderse en el sentido más adecuado para que produzcan efectos y en el más conforme a la naturaleza del contrato; por consiguiente, en el caso, no puede interpretarse en flagrante contradicción con el mencionado art. 11.

Todo esto, añadido al razonamiento que la sentencia hace frente a la cita esgrimida por la demanda del art. 48 del Código de Comercio en relación con los libros de la C.E.D.I.E. para acreditar que de sus cajas salieron 750.000 pesetas, importe de su aportación dineraria, y de su inmovilizado unos inmuebles valorados en pesetas 1.250.000, o sea el total aportado, a cambio de las correspondientes acciones, cuyo razonamiento y cita son a todas luces inoperantes, puesto que los libros de los comerciantes prueban contra ellos, y a favor de ellos, en determinadas condiciones, mas no contra tercero, como lo es el Estado, según el dicho artículo previene.

JOSÉ MARÍA RODRÍGUEZ VILLAMIL.