

Jurisprudencia sobre el Impuesto de Derechos reales

Sentencia del Tribunal Supremo de 23 de marzo de 1957.

Sobre la exención del impuesto de las Sociedades Cooperativas, a tenor de la Ley de 2 de enero de 1942 y su Reglamento de 11 de noviembre de 1943, esta sentencia dice que si en el expediente en que se discutió la procedencia de tal exención no consta haber sido oída la Junta Consultiva del Régimen Fiscal de las Cooperativas, el expediente es nulo en cuanto a todas las actuaciones practicadas desde que se cometió la omisión.

Esta Junta se creó por Orden de 27 de enero de 1948, fué ratificada por Decreto de 9 de abril de 1954, y en ella se creó la aludida Junta, con el específico cometido de informar preceptivamente en todas las cuestiones que se susciten sobre la interpretación de las disposiciones fiscales relativas a las Sociedades Cooperativas.

Sentencia del Tribunal Supremo de 28 de marzo de 1957.

EL ACUERDO DE ACUDIR A LA TASACIÓN PERICIAL COMO MEDIO DE COMPROBAR EL VALOR DE LOS BIENES, ES DISCRECIONAL PARA LA ADMINISTRACIÓN.

Antecedentes.—Enajenada una casa en Sevilla, en precio de 63.750 pesetas, por medio de escritura pública, la Oficina Liquidadora.

dora giró liquidación, con carácter provisional, sobre la base de 182.850 pesetas, resultante de la capitalización del líquido imponible, y seguidamente requirió a las compradoras para que presentasen la póliza de seguros de la finca, contestando aquéllas que la casa no estaba asegurada.

Es de notar que la casa se componía de planta baja con trece partidos; principal, con dieciséis partidos; azotea y ocho patinillos.

Ante eso, la Abogacía del Estado acordó acudir a la tasación pericial, y el Delegado de Hacienda nombró un Arquitecto del Servicio de Valoración, el cual tasó el inmueble en 354.937,50 pesetas, y fué comunicado esto a las propietarias, con el requerimiento de que designasen otro perito tasador.

En vista del requerimiento, dichas señoras presentaron escrito impugnando la tasación, manifestando que por su pobreza no podían costear los gastos de otra peritación, y pidiendo que la Delegación de Hacienda procediese a nueva peritación, añadiendo que, en todo caso, ofrecían la finca a la Hacienda y al perito tasador por el precio de capitalización del líquido imponible.

La Abogacía del Estado, una vez transcurrido el plazo señalado a las compradoras para que nombrasen perito, acordó que se entendía que estaban conformes con el precio peritado.

El acuerdo fué impugnado ante el Tribunal Provincial por las repetidas señoras, pidiendo la improcedencia del medio extraordinario de comprobación, que se repusiera el expediente al trámite inicial de tasación, que se nombrase de oficio otro Arquitecto tasador, que se incoase expediente para justificación de la alegada pobreza, y ofreciendo la finca al arquitecto que había hecho la tasación, o a quien él designase, en precio de 150.000 pesetas.

Ante tan extrañas pretensiones, el Tribunal Provincial acordó que era procedente la tasación pericial, que carecía de competencia para calificar de excesiva la valoración determinada en la tasación, que el expediente estaba tramitado reglamentariamente, que no podía acceder a la petición de pobreza y que no era competente para conocer del ofrecimiento de venta del inmueble.

No conformes las adquirentes con tal proveído, se alzaron ante el Central; y por Otrosí pidieron que se notificase al arquitecto tasador, por no haberlo hecho el Tribunal Provincial, el ofrecimien-

to de venta antedicho, requiriéndole para que manifestase si lo aceptaba o no.

Aquel Tribunal confirmó en todas sus partes el acuerdo del inferior, diciendo, en cuanto a la pobreza y al ofrecimiento de venta, que eran cuestiones ajenas a su competencia, limitada a revisar los actos de gestión con arreglo a los preceptos del Reglamento de Procedimiento económico-administrativo; y en cuanto al fondo, reafirmando la pertinencia de la comprobación por el medio extraordinario de la tasación pericial, en concordancia con los artículos 81, 90 y 91 del Reglamento del Impuesto.

Ante la Sala se pidió la revocación del Acuerdo del Central, e improcedente la tasación pericial, o, en otro caso, la reposición del expediente al trámite inicial de dicha tasación.

La Sala, en síntesis, dice que, dado el texto del art. 81 del Reglamento del Impuesto, de 7 de noviembre de 1947, al prevenir que en los casos en que los medios ordinarios de comprobación no den a conocer, a juicio de la Administración, el verdadero valor de los bienes, el liquidador podrá acudir al extraordinario de la tasación pericial; es claro, dice en resumen la Sentencia, que la Oficina Liquidadora procedió acertadamente, y cumplió las prescripciones reglamentarias, y que, en cuanto a las demás peticiones de las demandantes, es asimismo perfectamente ajustada a Derecho la Resolución impugnada.

Comentarios.—Aunque el caso carece de verdadero interés fiscal, por lo que al impuesto que nos ocupa se refiere, hemos querido detallarlo, más como curiosidad que por otra cosa, ante los extravagantes puntos de vista sustentados en el expediente por sus promotoras.

Desde otro punto de vista, cual es el que se refiere al contenido de la demanda dentro ya de la técnica del procedimiento contencioso-administrativo, entendemos, sin menoscabo de reconocer el acierto de la sentencia al desestimar la demanda, que muy bien pudo y debió ser otra la tesis de la Sala, y es ésta: Es incuestionable que el acordar o no el empleo del medio de comprobación extraordinario de la tasación pericial para fijar la base liquidable, es una facultad plenamente discrecional de la Administración, puesto que así lo expresa categóricamente el invocado art. 81, al decir

que se acudirá a ella cuando, «a juicio de la Administración», los ordinarios no den a conocer el verdadero valor de los bienes, y, por consiguiente, a la Resolución impugnada le faltaba uno de los requisitos esenciales exigidos por la legislación de lo contencioso-administrativo para acudir ante la jurisdicción de ese orden, cual es, a tenor del art. 1.º de la Ley en la materia, el de que la Resolución impugnada «emane de la Administración en el ejercicio de sus facultades regladas», con lo cual surge la excepción de incompetencia de jurisdicción, que, a nuestro juicio y de conformidad con el art. 44 de la misma Ley, debió ser acogida de oficio, como puede hacerlo la Sala, sin entrar en el fondo del asunto.

Sentencia del Tribunal Supremo de 25 de abril de 1957.

EL CONSEJO SUPERIOR DE PROTECCIÓN DE MENORES NO ESTÁ EXENTO DEL IMPUESTO DE DERECHOS REALES EN SU CONTRATACIÓN, PORQUE TIENE PERSONALIDAD PROPIA INDEPENDIENTE DEL ESTADO.

Antecedentes.— El mencionado Consejo adquirió una casa en compraventa, y pretendió la exención del impuesto, fundado en que es un organismo del Estado, tutelado por el Ministerio de Justicia, y también por el de Hacienda, ya que a la aprobación de éste tiene que someter sus presupuestos, con arreglo al Decreto de 2 de julio de 1948, que es el que contiene el Reglamento orgánico de la Institución.

Tanto la Oficina Liquidadora como los Tribunales Provincial y Central de lo Económico-administrativo, entendieron que no era aplicable la exención del número 2.º del art. 6.º del Reglamento del Impuesto, según la Entidad mencionada pretendía, porque tal exención afecta exclusivamente a «los actos y contratos en que recaiga sobre el Estado la obligación de satisfacer el impuesto»; sin que, por otra parte, esté comprendida la repetida Entidad en ninguna de las restantes exenciones del mismo art. 6.º, las cuales son las únicas aplicables, como así lo previene el art. 7.º del propio Reglamento de manera tajante, al decir que «no podrán declararse exceptuados otros actos y contratos que los taxativamente enumerados en el artículo anterior».

Llevada la contienda ante la Sala, ésta empieza por dibujar brillantemente la fisonomía de las personas jurídicas, creadas por el Estado, pero con propia sustantividad, y dice «que la intervención del Estado en la Economía Nacional y el considerable aumento de los servicios públicos, han determinado una descentralización funcional administrativa, y así han surgido los Establecimientos públicos o Entidades Institucionales caracterizados por la indole de sus finalidades que, aunque intervenidos y controlados por el Estado y dependientes de él, participan de mayor o menor autonomía, integrando la Administración pública corporativa, con separación de la general territorial del Estado, llegando la Ley de 5 de noviembre de 1940 a distinguir entre los Organismos de la Administración, los de personalidad jurídica independiente del Estado, los que cumplen un servicio público dotado de autonomía, y los que gozan de fondos adscritos al cumplimiento de fines especiales total o parcialmente al margen del presupuesto del Estado».

«A estas características, sigue diciendo la Sala, responde la Entidad demandante, a quien se le reconoce en la Ley de 15 de junio de 1942 plena personalidad jurídica, no obstante la dependencia del Ministerio de Justicia, pudiendo, en consecuencia, adquirir, administrar y gravar y enajenar bienes, incluso inmuebles; personalidad igualmente reconocida por la Ley de 2 de julio de 1948, que, además, confiere a la Obra de Protección de Menores, determinada autonomía económica, especialmente en cuanto a la formación de sus presupuestos, distribución e inversión de sus fondos y ordenación de pagos, siquiera sometidos a la fiscalización e intervención del Ministerio de Hacienda, con todo lo que por ostentar la Entidad personalidad jurídica plena y autonomía económica, no es ni puede ser el propio Estado».

De lo antedicho, deduce la Sentencia que reseñamos que, afectando la exención del número 2.º del art. 3.º del Reglamento del Impuesto a los actos y contratos en que recaiga sobre el Estado la obligación de satisfacer el impuesto, no ofrece duda que se refiere al Estado propiamente dicho, en cuanto es Administración General, como Entidad territorial, y no a los órganos administrativos corporativos con personalidad jurídica distinta del Estado, respecto de los cuales se especifica separadamente en el mismo artículo cuáles gozan de exención, con la particularidad de que, al

no comprenderse entre ellas el Consejo Superior de Protección de Menores, es—añade la Sala—porque está sujeto y no exento.

Comentarios.—No los necesita la Sentencia, dada su claridad y precisión, especialmente en cuanto se refiere a la exposición que hace distinguiendo al Estado, en su real y jurídica acepción, de los numerosos entes que la modernísima legislación administrativa estatal ha creado para realizar variedad de funciones y servicios, unos propios de la actividad inherente al Estado y sus fines naturales; otros, sustrayéndoles a la actividad de la iniciativa privada y de la sociedad política. Con ello mermó, por un lado, su campo de acción, y, por otro, lo ensanchó desmesuradamente, invadiendo esferas de acción y de fines con espíritu ampliamente socializante.

Esto dicho, nada es necesario añadir a los razonamientos sustanciales de la brillante Sentencia que anotamos y comentamos. En definitiva, su tesis es que la Entidad demandante, al igual que las numerosas y análogas que el actual régimen estatal español ha creado, tiene personalidad propia perfectamente diferenciada e independiente de la del Estado, siquiera éste se reserve cierta fiscalización y tutela sobre ellas. No es, por consiguiente, el Estado mismo, y si no lo es, no puede invocar con razón derecha la exención fiscal establecida para aquellos actos y contratos en que él es el obligado al pago.

A ello ha de añadirse que no estando comprendida la recurrente en ninguna de las restantes exenciones del art. 6.º del Reglamento, le es aplicable la norma del art. 7.º del mismo texto, que prohíbe declarar otras exenciones que las comprendidas en ese art. 6.º.

Sentencia del Tribunal Supremo de 24 de mayo de 1957.

EL CASO DE LA SUSTITUCIÓN EJEMPLAR, O SEA EN EL DE QUE EL ASCENDIENTE DISPONGA EN SU TESTAMENTO QUE A UNO DE SUS DESCENDIENTES, DECLARADO INCAPAZ, LE HEREDEN EN LOS BIENES DEL CAUSANTE LOS HIJOS DE LOS HERMANOS DEL INCAPAZ, ESTÁ COMPRENDIDO EN EL ARTÍCULO 32-1º DEL REGLAMENTO; ESTO ES, QUE HA DE APLICARSE EL IMPUESTO CON ARREGLO AL PARENTESCO ENTRE EL ASCENDIENTE Y LOS

SUSTITUTOS, NIETOS DEL TESTADOR, Y NO ENTRE EL INCAPAZ Y LOS SOBRINOS QUE LE HEREDAN.

Antecedentes.—Fallecido un cierto señor, se presentó a liquidación su herencia, haciendo constar que la casi totalidad de sus bienes procedían de sus padres, y que había de tenerse en cuenta que éstos habían dispuesto en su testamento que a causa de estar el expresado señor privado de razón, le heredarían los hijos de sus hermanos, sobrinos por tanto del incapaz.

La Abogacía del Estado entendió que los herederos favorecidos con la herencia, sobrinos del incapaz, adquirirían de él los bienes, no obstante la cláusula testamentaria en que habían sido declarados herederos sustitutos, y que al no adquirir de los abuelos instituyentes, la tarifa aplicable era la de colaterales y era también liquidable el impuesto sobre el caudal relicto.

Esta manera de ver las cosas fué impugnada por los sobrinos del incapaz y nietos de los primitivos causantes, diciendo que debía aplicarse el art. 32 del Reglamento, que manda que en las sustituciones se aplique el tipo que corresponda con arreglo al parentesco entre el sustituto y el causante instituyente, sin que, como consecuencia, fuese exigible el impuesto sobre el caudal relicto.

El Tribunal Provincial sostuvo que la sustitución ejemplar implica, según la jurisprudencia, el otorgamiento de testamento por el ascendiente en nombre del descendiente incapaz, y que, por lo mismo, la transmisión hereditaria se producía directamente del incapaz a sus herederos, y éstos, por tanto, en el caso, eran herederos colaterales y, además, sujetos al impuesto sobre el caudal relicto, como tales colaterales.

Planteada la apelación ante el Central, éste sostuvo el acuerdo impugnado, porque si bien el art. 776 del Código civil, al regular la sustitución ejemplar, la encuadra entre las demás sustituciones de sus arts. 777 al 780; y si bien el 670 considera el testamento como acto personalísimo, ello no obstante, ha de entenderse con arreglo a las Sentencias de 6 de febrero de 1907 y 10 de junio de 1941, que la sustitución ejemplar es un testamento hecho por el ascendiente en nombre del descendiente incapaz. Por tanto, aunque el citado art. 32 del Reglamento dice que el impuesto se pagará en cada sustitución, con arreglo al parentesco entre el sustituto y el cau-

sante, es de entender, de acuerdo con esa doctrina, que la sustitución ejemplar no es una simple sustitución, sino un modo de testar en el que el ascendiente sustituye al descendiente incapaz en la facultad de disponer de sus bienes para después de la muerte de éste, y, por consiguiente, concluye el Tribunal Central, no es de aplicar al caso el art. 32 del Reglamento, y ha de entenderse que la adquisición de los bienes por parte de los reclamantes se realizó por herencia de su tío en virtud del testamento que en su nombre y por su incapacidad habían otorgado sus padres.

En síntesis, dice la Resolución impugnada, la sustitución ejemplar es una sustitución de testador y no una sustitución de heredero, y a esto y no a aquella es a la que se refiere el art. 32 del Reglamento, como lo demuestra su propio texto al decir: «Cuando el testador dispusiese de sus bienes...»

A estos razonamientos opone la Sentencia que examinamos, que el tan repetido art. 32 no distingue, según la misma Resolución impugnada reconoce, entre las sustituciones vulgares y las ejemplares; y que si, como es bien sabido, la legislación civil ha de ser tenida necesariamente en cuenta para determinar los conceptos liquidables por el impuesto de que se trata, es lo cierto que en el caso no se encuentra en ella la pretendida diferenciación, dado el contenido del mencionado art. 776 del Código Civil, ni en los demás que regulan las restantes formas de sustitución; a lo que ha de añadirse que el art. 670 del mismo campo legal define el testamento como un acto personalísimo que no puede dejarse en su formación, en todo ni en parte, al arbitrio de un tercero, ni hacerse por medio de mandatario o comisario.

En su consecuencia, la Sala accede a la demanda y revoca la liquidación impugnada, ordenando que se practique otra con arreglo al parentesco entre ascendientes y descendientes de segundo grado, o sea entre los padres del incapaz y los sustitutos del mismo, sobrinos de éste y nietos de aquéllos.

Comentarios.—Simplificando los antecedentes y el tema, la cuestión a resolver es ésta: en el caso de una sustitución ejemplar, cuando el sustituto hereda, ha de entenderse que adquiere del incapaz sustituido, o más bien del ascendiente que, teniendo en cuenta esa incapacidad, designó al sustituto o sustitutos.

En el caso que se estudia, los sustitutos eran descendientes de los hijos de los causantes sustituyentes, o sea de los hermanos del incapaz, y, por lo mismo, eran sobrinos de éste. Por consiguiente, según se siga uno u otro criterio, el tipo aplicable será distinto: si heredan como nietos de los instituyentes, les será aplicable el número 30 de la Tarifa y estarán exentos del impuesto sobre el caudal relicto—sobre el que también se discutía—, y si heredan del tío a quien sustituyen, el número de Tarifa aplicable será el 36, como colaterales de tercer grado, y estarán sujetos a dicho impuesto.

Así, planteado el problema, se ve a primera vista que es sustancialmente de puro Derecho civil, y al enfrentarlo con la forma de aplicarle el impuesto, surge el jurídico-fiscal, que es este otro: ¿cómo aplicarle el art. 32 del vigente Reglamento del Impuesto al disponer que «cuando el testador dispusiese de sus bienes, sustituyendo unos herederos a otros, se pagará el impuesto en cada sustitución con arreglo al parentesco entre el sustituto y el causante?»

Esta sustitución ejemplar, a diferencia de la vulgar, de la pupilar y de la fideicomisaria, tiene singulares caracteres que la diferencian notablemente de ellas. Sin entrar ahora, ya que no es momento, en la disquisición de la doctrina sobre si alcanza a los bienes del causante instituyente o solamente a los del hijo sustituido, si es de tener presente que en Roma nació como facultad de hacer testamento por el hijo privado de mente sana o con incapacidad natural para tutar, y que con estas mismas características la reprodujeron las Partidas y también el Código Civil, como afirma CASTÁN, sin que del contexto de los artículos que dedica a esta materia, que van del 774 al 780, se pueda deducir nada en contrario.

Este antecedente histórico está categóricamente proclamado por el Tribunal Supremo en la Sentencia de 6 de febrero de 1907, afirmando que esta sustitución ejemplar o cuasi pupilar implica «la facultad otorgada por la Ley al ascendiente *para testar por y en nombre del descendiente*, para el caso de que, siendo éste incapaz, muera en tal estado», añadiendo que, existiendo un testamento de la madre en sustitución del hijo, no se podrá estimar que éste hubiera muerto intestado, «porque tal testamento produce los mismos

efectos que si hubiera sido otorgado por el causante de la herencia», cuya doctrina la reafirma la Sentencia de 10 de junio de 1941.

Los recurrentes heredan, pues, en virtud del aludido testamento de su tío, el incapaz mental, directamente a éste, y no de sus abuelos, en virtud de la sustitución por ellos establecida. Y la prueba de que así lo entendieron los demandantes nos la dan ellos mismos con sus propios actos, desde el momento en que, con arreglo a la tesis suya y la de la Sentencia de que se trata, no hubieran heredado o adquirido, en virtud del testamento de los abuelos, los bienes *privativos* de su tío, falto de razón, y hubieran tenido que promover, en cuanto a ellos, la declaración de herederos abintestato, cosa que no hicieron.

Así, enfocada la cuestión, parece razonable y defendible la tesis de la Resolución del Central frente a la de la Sentencia que comentamos, al sostener que la sustitución ejemplar no está comprendida en el art. 32 del Reglamento cuando prevé que el testador disponga de *sus bienes* y que éstos pasen de su patrimonio al de los sustitutos, con arreglo a los llamamientos que él determina, puesto que, según lo razonado, en dicha sustitución pasan los bienes del sustituido, *merced a su testamento*, de su propio patrimonio al de las personas que él designa, siquiera esa designación sea hecha en su nombre por quien está facultado para ello, en virtud de especial prescripción legal.

En gracia a la sinceridad, hemos de decir que, junto a los razonamientos que acabamos de exponer, de inegable fuerza lógica y jurídica, milita el que la Sentencia esgrime cuando nos dice, con invocación del art. 670 del Código civil, que el testamento es un acto personalísimo, que ni en todo ni en parte se puede dejar al arbitrio de tercero, con lo cual quiebra la teoría de que la sustitución ejemplar equivale a un testamento del incapaz, hecho en su nombre por el padre o el ascendiente del privado de razón; y terminamos reconociendo que la solución, en uno u otro sentido, no deja el ánimo satisfecho, sino más bien perplejo, porque parece que el fiel de la balanza, entre los platillos de los dos razonamientos, no se inclina con decisión a favor de uno de ellos.

Sentencia 21 de octubre de 1957.

Sostiene y reproduce la doctrina iniciada en la Sentencia de 4 de octubre del 44 y reiterada en las de 8 de enero y 9 de mayo del mismo año de 1957. Según esa doctrina, la verdadera interpretación del apartado 1) del art. 59 del Reglamento del Impuesto, en relación con el art. 15 del Reglamento de Procedimiento económico-administrativo de 29 de julio de 1924, es que las personas que pueden instar contra la procedencia de una liquidación, o sea que tienen acción, son aquellas que tienen interés directo en la exacción, aunque la liquidación no esté girada a su nombre y aunque el citado apartado 1) del art. 59, diga que el impuesto lo satisfará el adquirente, cualesquiera ue sean las estipulaciones en contrario que establezcan las partes entre sí.

El problema se presenta con relativa frecuencia, especialmente cuando se da el pacto que impone al transmitente la obligación de pagar el impuesto. En tales casos, como la liquidación se gira, salvo los casos de excepción, al adquirente, éste es el titular de la liquidación y no el transmitente, por donde, a primera vista, puede parecer que el segundo no es llamado a recurrir; pero en el momento en que se repara en el indudable interés que él tiene en la procedencia o improcedencia de la liquidación, es forzoso concluir que, puesto que tiene un legítimo interés, éste necesariamente está jurídicamente protegido por la Ley, y de esta protección forzosamente nace la correspondiente acción.

Sostener lo contrario sería tanto como incurrir en la herejía jurídica de admitir que puede existir un interés lícito y legal y, por tanto, un derecho, sin la protección que las leyes les otorgan, mediante el ejercicio de las acciones correspondientes ante los Tribunales de Justicia.

JOSÉ MARÍA RODRÍGUEZ VILLAMIL.