

Jurisprudencia sobre el Impuesto de Derechos reales

Resolución del Tribunal Central de 1 de junio de 1954.

LA INSTITUCIÓN DE UN LEGADO DE PENSIÓN SOMETIDO A LA CONDICIÓN POTESTATIVA DE NO HACER, RECHAZADA O NO ACEPTADA POR LA LEGATARIA EN LA ESCRITURA PARTICIONAL, NO IMPIDE LA PRÁCTICA DE LA LIQUIDACIÓN A CARGO DE AQUELLA.

Antecedentes: Fallecida cierta señora sin descendientes, apareció un testamento en el que, sin hacer institución de herederos, disponía un legado a favor de su sirvienta doña M. A., consistente en la pensión alimenticia de por vida de 600 pesetas mensuales en pago de los servicios prestados a la testadora y con la condición de que los siga prestando y viviendo en su compañía hasta la muerte de esta última y también que no reclame nada como pago o por causa de tales servicios.

Al no existir heredero instituido, fué judicialmente declarado tal el padre de la causante, el cual aceptó pura y simplemente la herencia.

En la escritura de aceptación de herencia comparecen el heredero y la legataria y manifiestan que ésta prestó servicios a la testadora durante ocho años, continuándolos hasta el momento de su defunción, sin retribución alguna, y estimándolos en la cuantía de 25.000 pesetas que reclama al heredero, accediendo éste y abonándole esa cantidad, con lo cual queda sin efecto el legado antedicho, ya que la condición impuesta a la doña M. A. no la puede aceptar por considerarla contraria a sus intereses.

La O. liquidadora giró a cargo de la legataria dos liquidaciones, una por caudal relieto y otra por herencia entre extraños, las que

fueron recurridas con apoyo en que, según el art. 57 del Reglamento del Impuesto, la calificación de las condiciones ha de hacerse ateniéndose a las normas del Código civil, y conforme a éstas la consignada en el testamento es suspensiva potestativa, puesto que depende en su cumplimiento de la voluntad del instituído. Esto supuesto, como el Reglamento prescribe que en el caso de que medie una condición suspensiva, se suspenderá la liquidación hasta que se cumpla, y aquí ha ocurrido el hecho que impide el nacimiento del derecho al legado, éste no ha llegado a existir.

Por otra parte, sigue diciendo la reclamante, aun en el supuesto de que tales requisitos existieran, el acto estaría exento del impuesto por aplicación del núm. 6 del art. 3.^º de la Ley y del número 6 del art. 6.^º del Reglamento, por tratarse del pago de servicios personales.

El Tribunal Provincial desestimó la reclamación fundado en que «siendo la condición potestativa, consistente en un no hacer que depende de un evento futuro e incierto, precisamente de la voluntad del favorecido por la institución, debe aplicarse a la misma lo prescrito en el art. 800 del Código civil, conforme al cual cumplirá el heredero o legatario afianzando que no dará o hará lo prohibido, y que en caso de contravención devolverá lo percibido; y que sin que ello suponga la pretensión de resolver la tan debatida antinomia entre los artículos 759 y 799 del Código civil, debe aplicarse, a efectos fiscales, lo ordenado en el párrafo segundo del art. 57 del Reglamento, conforme al que, en estos casos, las dichas condiciones no producirán el efecto de aplazar la liquidación del impuesto, exigiéndose éste, desde luego, como si se tratara de institución pura; sin que pueda tampoco admitirse el segundo argumento relativo a la exención por tratarse del pago de servicios personales, porque el documento de pago no los acredita en su realidad conforme a los artículos 31, 16 y 101 del Reglamento».

Planteado el tema ante el Tribunal Central, se razonó en contra de la precedente argumentación diciendo que ya el Derecho romano ideó el arbitrio de la caución Muciana para el supuesto de estas condiciones, evitando así que se frustrara la voluntad del testador y el derecho del heredero, porque hasta el momento de la muerte de éste no podrá saberse con certeza que no hará o no dará lo prohibido por el testador, pero resultaría absurdo seguir aplicando la misma nor-

ma cuando ya se sabe que el favorecido por la institución ha realizado aquello que el testador le prohibía, como ocurre en el presente caso; y sin embargo, la Resolución recurrida discurre como si el hecho fuera todavía problemático «dando espaldas a la realidad, cual si la condición estuviera pendiente»; de ahí que la recurrente entiende que el párrafo segundo del art. 57 zanja la cuestión de la supuesta contradicción entre los dos citados artículos del Código civil, sosteniendo que el 799 sólo se refiere a la suspensión de la ejecución, pero no al nacimiento de la institución: la condición impuesta a la reclamante, a juicio de la misma, suspende la ejecución y la efectividad de la institución.

El Central en su parte dispositiva dice que anula el fallo del inferior y consiguientemente las liquidaciones impugnadas, añadiendo que la Oficina liquidadora proceda «a practicar las rectificaciones que sean procedentes en la liquidación de la herencia, teniendo en cuenta tanto al pago de servicios personales, como la no efectividad del legado de pensión». Y llega a esta conclusión empezando por referirse al mencionado art. 57 del Reglamento, en su apartado 2), según el que «la condición que suspenda solamente la ejecución de la disposición testamentaria, conforme al art. 799 del Código civil, no producirá el efecto de aplazar la liquidación del impuesto, exigiéndose éste, desde luego, como si se tratara de institución pura de heredero o legatario; pero al vencer el término se presentará de nuevo el documento en la Oficina liquidadora... para que se practiquen en su caso las rectificaciones que procedan a favor del Tesoro o del contribuyente»; y esta doctrina, continúa diciendo el Tribunal Central, viene a reconocer la fisonomía especial «de la condición suspensiva potestativa negativa» regulada en el mencionado art. 799 y a crear—dice—una figura intermedia entre la institución pura y simple y la condicional, que participa de la naturaleza de la suspensiva y de la resolutoria, por lo que el Reglamento dispone la ejecución como si fuera pura y simple, a reserva de rectificar si el hecho condicional se cumple.

Esas sentadas, sigue diciendo que es evidente que la condición de que se trata era suspensiva potestativa negativa, consistente en un no hacer por parte de la legataria, y, en su consecuencia, si civilmente es de admitir lo alegado por la recurrente, esto es, que no podrá reclamar nunca el legado puesto que ha reclamado el pago de los servicios,

que es lo que la testadora estableció como condición prohibitiva, fiscalmente la cuestión presenta otro aspecto, y es éste: como la exacción fiscal ha de referirse en todo caso al fallecimiento del causante como hecho determinante de la efectividad del impuesto, a tenor de los artículos 44 y 48 del Reglamento y 557 y 661 del Código civil, sin que a la calificación del acto le puedan afectar documentos posteriores, ha de concluirse que en principio la Oficina gestora procedió legalmente al girar las liquidaciones impugnadas, sin perjuicio del derecho que al contribuyente reconoce el citado apartado 2) del artículo 57, también citado.

Después de deducida esa conclusión, la Resolución añade que ello no obstante, una vez que al mismo tiempo que la manifestación de la herencia se acompañó justificación del cumplimiento de la condición, razones de economía procesal aconsejaban que la O. liquidadora hubiese tenido en cuenta esa realidad y aplicado el repetido apartado 2).

En cuanto al argumento alegado en segundo lugar en el recurso y consistente en que, en definitiva, se trataba del pago de servicios personales prestados por la legataria y como tal exento, el Central lo rechaza diciendo que «no puede confundirse la entrega de cantidades como pago de servicios personales, con un legado del mismo carácter, ya que el primero es de naturaleza contractual y es el comprendido en el núm. 6 del art. 6.^º del Reglamento, y el segundo tiene los caracteres de las sucesiones mortis causa, no existiendo por tanto norma legal que pueda servir de fundamento» a la exención pretendida.

Comentarios.—Guardando, como siempre, los mayores respetos para el Tribunal Central, empezamos por decir que no compartimos los puntos de vista que la Resolución acoge, en cuanto a que la Oficina liquidadora procedió legalmente al girar las liquidaciones, ni tampoco la tesis de que el acto no esté comprendido en la exención invocada en el recurso.

Por lo que al primer aspecto respecta, si bien es verdad que la exacción del impuesto ha de referirse al momento del fallecimiento del causante y que, en términos generales, la calificación fiscal del acto liquidable no puede ser afectada por documentos posteriores, no creemos que ninguna de estas dos normas sean invocables ni eficaces en la presente contienda: la testadora lega una pensión alimen-

ticia a la recurrente en pago de los servicios prestados a aquella, con la condición de que la pensionista nada más reclame por tales servicios, todo lo cual implica el reconocimiento de unos servicios impagados y la facultad de la prestataria de ellos de aceptar o no la fórmula de pago propuesta, e implica al mismo tiempo, necesaria e imprescindiblemente, un acto posterior de voluntad de la presunta legataria. Este acto está reflejado en la escritura de manifestación de herencia que fué objeto de liquidación y a ella hay que atenerse y concederle eficacia, al menos en lo que respecta a la no aceptación tanto de la condición impuesta como a la consiguiente no aceptación del legado, aunque acaso cupiese discutir la cuantía del importe de la cantidad pactada para el pago de los servicios.

La consecuencia que de lo dicho se desprende es que en este caso no tiene la trascendencia que el Tribunal le atribuye el argumento que esgrime para cohonestar la procedencia de las liquidaciones practicadas, ni tampoco que el principio de la economía procesal aconsejaba haber prescindido de ellas. Lo procedente era, según lo expuesto, atenerse a la expresa manifestación de la legataria de no aceptar la condición impuesta por la testadora, que implicaba la no aceptación del legado y la imposibilidad legal de girar liquidación por tal concepto.

Sobre el segundo aspecto antes referido, opinamos que tiene una solución tan clara como el precedente y discorde, asimismo, con la acogida por la Resolución que comentamos. Esta, según queda dicho, rechaza la exención alegada y apoyada en el número 6 del art. 6.^º del Reglamento por tratarse, a juicio de la legataria, del pago de servicios personales, y razona la negativa fundamentándola en que no puede confundirse «la entrega de cantidades como pago de servicios personales, con un legado del mismo carácter, porque lo primero es de naturaleza contractual y lo segundo mortis causa».

A decir verdad, no se nos alcanza la fuerza del argumento ni la discriminación que en él se hace entre el pago de servicios y el acto sucesorio contenido tanto en el testamento como en la escritura de partición. Creemos, por el contrario, que está fuera de razonable discusión que el hecho de la prestación de servicios personales anterior al de la sucesión, independiente de ella y, por añadidura, reconocido por la prestataria de tales servicios, por la testadora y por el heredero, tiene plena sustantividad y eficacia jurídica con completa inde-

pendencia de la sucesión en sí y de los derechos que de la sucesión nazcan, y, por consiguiente, su tratamiento fiscal ha de ser independiente también del que la sucesión merezca. En la sucesión no se hace otra cosa que reconocer ese hecho y ese derecho y por lo mismo la consumación de carácter económico, o sea el pago de los servicios prestados, no puede tener el aspecto gratuito de herencia o legado; y si no lo tiene, tendrá que ser liquidada esa compensación, una vez calificada con arreglo a su propia sustantividad, esto es, como pago de tales servicios, sin perjuicio de que, fiscalmente, pudiera ser discutible su cuantía. Un ejemplo aclarará y reforzará el argumento: si el testador reconoce una deuda, cumplidamente acreditada, y en la testamentaría los herederos adjudican al acreedor el metálico correspondiente en pago de la misma, es indudable que el hecho no originaría más acto calificable que el de adjudicación en pago, exento con arreglo al repetido núm. 6 como entrega de cantidad en metálico en pago de crédito.

Y esta argumentación es incombustible porque, además, la tesis impugnada llevaría a consecuencias insospechadas, como sería, por ejemplo, la de tener que admitir que si el testador dice que tiene en su patrimonio cosas o bienes ajenos de cualquier clase que sean y ello se acredita debidamente con aquiescencia de los herederos, la transmisión de tales cosas al favorecido engendraría una transmisión gratuita liquidable como tal.

En definitiva, pues, en el documento particional no nació ningún acto de transmisión hereditaria a favor de la supuesta legataria porque ello requería su consentimiento aceptando la condición que la testadora le imponía, y si nació el reconocimiento de los servicios prestados, el pago de éstos está exento del impuesto, sin perjuicio de que la cuantía de ese pago, como va dicho, pueda ser discutida.

Resolución del Tribunal Económico - Administrativo Central de 1 de junio de 1954.

EL PRECEPTO DEL ART. 106 DEL REGLAMENTO DEL IMPUESTO AL PREVENIR QUE LOS DOCUMENTOS PRESENTADOS EN LAS OFICINAS LIQUIDADORAS HAN DE SERLO POR UN PRESENTADOR QUE SUSCRIBA LA MATRIZ DEL RÉCIBO DE PRESENTACIÓN, ES DE RIGUROSA APLICA-

CIÓN, Y NO ES ADMISIBLE NI EFICAZ LA PRESENTACIÓN DE TALES DOCUMENTOS ENVIÁNDOLOS POR CORREO.

Antecedentes : Los interesados en determinada herencia, después de obtener las prórrogas ordinaria y extraordinaria del plazo de presentación de la documentación correspondiente, remitieron a la Abogacía del Estado por correo un escrito solicitando la práctica de la liquidación del impuesto, acompañando los documentos prevendidos en el Reglamento.

La Abogacía del Estado devolvió a los interesados toda la documentación junto con oficio en el que hacía constar la imposibilidad de darla por presentada en razón de carecer de reintegro y de que no permitía el Reglamento tal forma de presentación, ya que exige en todo caso—art. 106—la intervención de un presentador en concepto de mandatario verbal del interesado que recoja el recibo de presentación, firme la matriz del mismo y señale un domicilio para la práctica de las notificaciones.

Impugnada tal decisión de la Oficina liquidadora, se alegó, en cuanto a la falta de reintegro, que no podía producir los efectos acordados por analogía con lo dispuesto en el Reglamento procesal para esos casos ; y por lo que respecta al art. 106 invocado, que sólo establece que los documentos deberán ser presentados, sin expresar la forma y modo de realizarlo, cuya redacción no se opone a que la misma se realice por correo, sobre todo teniendo en cuenta que las normas complementarias de tal precepto están establecidas en beneficio y garantía de los interesados y cuya renuncia no puede privar de eficacia legal a la presentación.

La A. del E. al informar reforzó lo antes razonado por ella, diciendo que lo referente al reintegro se refería al recibo de presentación, imposible de expedir sin el correspondiente reintegro.

El Tribunal Provincial desestimó el recurso y el Central confirmó su decisión abundando en los razonamientos antes dichos, y los reforzó diciendo que los requisitos del mencionado art. 106 no son de tipo puramente formal, en función de la mecánica del impuesto, sino que fijan y concretan derechos de trascendencia indudable en orden al cómputo de plazos de notificación e ingreso de liquidaciones, imposibles de cumplir en el supuesto de la presentación de los documentos por correo ; trascendencia que se refuerza teniendo

en cuenta que el Reglamento atribuye al presentador el carácter de mandatario de los interesados a los expresados efectos.

Lo expuesto no nos sugiere otro comentario sino éste: el texto reglamentario, cualquiera que sea su dureza, no permite otra interpretación.

Resolución del Tribunal Económico - Administrativo Central de 8 de junio de 1954.

LA EXENCIÓN DEL APARTADO 29) DEL ART 19 DEL REGLAMENTO RELATIVA A LA DIVISIÓN MATERIAL ENTRE COMUNEROS DE FINCAS POSEÍDAS PROINDIVISO Y ADQUIRIDAS POR HERÉNCIA, NO PUEDE REFERIRSE A AQUELLOS CASOS EN QUE LAS FINCAS DIVIDIDAS, AUN PROCEDIENDO DE UN ÚNICO CAUSANTE, FUERON APORTADAS A LA SOCIEDAD CONSTITUÍDA POR SUS HEREDEROS Y ÉSTOS COMO CONSOCIOS LAS DIVIDEN ENTRE SÍ.

Antecedentes: El simple enunciado del caso hace innecesario, dada su claridad, todo comentario. Los bienes divididos provenían, efectivamente, de una herencia y fueron aportados a una sociedad constituida por los herederos. Al disolverse ésta se hacen las correspondientes divisiones y adjudicaciones a los socios, los cuales, por tanto, aunque reciban sus respectivas porciones a título de división material de bienes, no se puede decir que dividan una cosa común adquirida por herencia, que es el caso previsto en el apartado 29 del artículo 19 del Reglamento, sino que adquieren sus respectivas adjudicaciones como inmediatamente procedentes del acervo social de la entidad disuelta; y este supuesto es completamente ajeno al previsto en dicho apartado, el cual, por otra parte, no admite interpretaciones extensivas, como no la admiten en general las leyes tributarias, máxime si de exenciones se trata.

Resolución del Tribunal Económico - Administrativo Central de 8 de junio de 1954.

CUANDO DOCUMENTALMENTE CONSTA CLARAMENTE EL CONVENIO SOBRE LA ADQUISICIÓN DE UN BIEN, NO ES SOSTENIBLE, AUNQUE NI EL

PRECIO NI LA COSA SE ENTREGUEN DE PRESENTE, QUE EL ACTO ENCIERRA UNA COMPRAVENTA A TODOS LOS EFECTOS CIVILES.

Antecedentes: En la A. del E. se presentó, junto con su traducción española, un documento redactado en inglés y denominado «Carta de venta», expedido por la Misión Compradora del Gobierno Griego en Bruselas, fechado el 11 de diciembre de 1951 para ser cumplido el 17 de ese mes, por el que dicho organismo acusaba recibo de 25.000 libras esterlinas que le habían entregado en Londres los señores Harrison por cuenta y como agentes de la Compañía Española de Petróleos, S. A., de Madrid, y declaraba transferir a esta Sociedad todos los derechos e intereses en el remolcador Diesel S. T., número 501, como estaba en Amberes, con efectividad desde el día en que se efectuó el pago, sin garantizar el vendedor ni responder del buen estado del barco, capacidad, condiciones, etc., pero sí su derecho a transferir «las ofertas más arriba expresadas, libre de todo gravamen».

Ante tal documento, la Oficina liquidadora giró, aparte de la liquidación por timbre, otra por Derechos reales, concepto «muebles», núm. 46 de la Tarifa, al 3 por 100, sobre la base 3.120.000 pesetas, con la correspondiente multa por la no presentación del documento en plazo.

La Compañía de Petróleos recurrió contra la liquidación con fundamento en que el documento presentado no podía violentarse jurídicamente hasta el punto de considerarlo como un contrato, al faltarle el requisito fundamental de la aceptación por parte del comprador, y en que, si bien es cierta la adquisición del remolcador, no podía considerarse efectuada en derecho hasta que se concedieran las oportunas autorizaciones—divisas e importación—y se otorgara la correspondiente escritura pública, verdadero e insustituible título de propiedad.

Aparte de lo dicho añadió que, no obstante, seguros de que las dilaciones administrativas se resolverían favorablemente, admitían que se reputara suficiente el documento reseñado a efectos de la liquidación, pero rechazando su fecha a fines fiscales y de penalidad, debiendo ser sustituida por la de presentación, como hecho demostrativo de su aceptación formal, conforme al art. 54 del Código de Comercio respecto a los contratos por correspondencia.

El Tribunal Provincial desestimó el recurso y razonó diciendo que el 17 de diciembre, fecha de eficacia de la «Carta de Venta», no solamente se había perfeccionado la compraventa mediante el acuerdo sobre cosa y precio, sino que había sido consumada, al menos en parte, con la entrega de este último a la Entidad vendedora; que dicho documento no constituye en modo alguno una simple oferta, como declaración de voluntad unilateral y recepticia antecedente de contrato, sino que entraña la constancia escrita y documental de un contrato perfecto y consumado, reflejando la entrega del precio y la puesta a disposición del comprador de la cosa vendida, lo cual excluye la aplicación del art. 54 del Código de Comercio; que el acuerdo del Consejo de Administración de la Compañía de Petróleos de 26 de junio de 1952, que aceptó la adquisición del remolcador y autorizó al Gerente para otorgar la escritura de venta y formalizar el abanderamiento, puede merecer la calificación de ratificación del contrato; que la falta de escritura pública no afecta a la validez intrínseca del contrato ni a la obligación de presentarlo a liquidación, como tampoco le afecta la ausencia de autorizaciones administrativas, ya que no se refieren a la existencia del mismo sino a la importación del objeto comprado.

El Central confirmó la desestimación del inferior diciendo que el documento aludido contiene los suficientes elementos para que el contrato pueda ser calificado de compraventa perfeccionada e incluso consumada, a tenor de los artículos 1.445 y 1.450 del Código civil, que tan sólo exigen para la perfección de esta clase de contratos y para su obligatoriedad el simple convenio en la cosa y en el precio, aunque ni aquélla ni éste se hayan entregado.

Por lo que respecta a la aparente contradicción entre las expresiones literales de la «Carta de Venta» al consignar, por un lado, la irresponsabilidad del vendedor por razón del estado, capacidad y condiciones del barco y, por otro, que sí garantizaba al comprador su derecho a transferir «las ofertas arriba expresadas, libre de todo gravamen», dice el Central que si bien la frase va referida al barco, tan sólo pone de manifiesto una impropiedad de expresión o quizás de traducción, y no puede ser interpretada literalmente como dirigida a convertir la eficacia del documento en una simple oferta o proposición preliminar, apta para ser aceptada o rechazada, cuyo supuesto es el único del art. 54 del C. de Comercio e inaplicable cuan-

do, como sucede en el caso, el consentimiento del contratante está manifestado de antemano con claridad.

En cuanto a la aceptación y a las autorizaciones del Consejo de Administración, antes referidas, dice la Resolución que se reseña, que carecen de eficacia dado el contenido de los artículos 41 y 48 del Reglamento al declarar exigible el impuesto en las transmisiones contractuales, cualquiera que sea la naturaleza del documento en que ellas consten. Por lo tanto, la obligación de tributar nació con la referida «Carta de Venta» y no después, y en su consecuencia al ser presentada pasados los sesenta días hábiles a contar de su fecha como previene el art. 108 del Reglamento para los documentos contractuales otorgados en el extranjero, es visto que quedó incursa en multa por su presentación fuera del plazo reglamentario.

Comentarios.—En puridad bien pudiéramos prescindir de ellos, dada la claridad de los razonamientos empleados en las Resoluciones de primera y segunda instancia. Es inquestionable, a la vista del mencionado documento denominado «Carta de Venta», que el contrato se perfeccionó con la entrega al vendedor del precio y con la declaración de éste transfiriendo la propiedad de la cosa, con lo cual el contrato quedó perfectamente encuadrado en el art. 1.445 del Código civil e incluso rebasadas las exigencias del 1.450, ya que éste no exige, para que la perfección de la venta se produzca y sea obligatoria, sino que haya acuerdo sobre la cosa objeto del contrato y en el precio, aunque ni la una ni el otro se hayan entregado.

Mas es, aun prescindiendo de tan decisivos razonamientos, de los mismos que la Entidad reclamante invoca se deduce claramente su sinrazón, cuando dice que admite que se reputé suficiente el documento a efectos de liquidación, aunque rechaza su fecha a fines fiscales y de penalidad, con el fin de eludir la multa reglamentaria por falta de presentación en plazo; y en cuanto al argumento esgrimido en el recurso cuando alega la necesidad de ciertos requisitos administrativos no cumplidos y que han de llenarse a posteriori, bien patente está, como la Resolución recurrida hace notar, que afectan simplemente a la introducción del buque en España, aparte de que no es menos claro que, en último extremo, ellos podrían afectar a la consumación del contrato y de ninguna manera a su perfección.