

# Jurisprudencia sobre el Impuesto de Derechos reales

*Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 30 de septiembre de 1952.*

RESUELVE UN CASO DE DERECHO TRANSITORIO EN LA APLICACIÓN DEL DECRETO-LEY DE 23 DE JUNIO DE 1937 Y ORDEN DE 24 DE NOVIEMBRE SIGUIENTE SOBRE APLICACIÓN A GUIPÚZCOA Y VIZCAYA DEL RÉGIMEN TRIBUTARIO COMÚN ESPAÑOL.

¿UN DOCUMENTO EXENTO CON ARREGLO A LA LEGISLACIÓN DEROGADA Y PRESENTADO FUERA DE PLAZO DESPUÉS DE VIGENTE EL NUEVO REGLAMENTO QUE LO SOMETE AL IMPUESTO, ESTARÁ SUJETO A TRIBUTACIÓN?

En virtud de requérimiento de la Abogacía del Estado de Bilbao, de fecha 2 de diciembre de 1943, fué presentada ante ella un contrato privado autorizado en 29 de marzo de 1935, por él que cierta Compañía se comprometía a suministrar a la RENFE diversos elementos metálicos con destino a electrificación de sus líneas; siendo de notar que en el documento constaba una nota de fecha 25 de junio del expresado año de 1935, extendida por la Abogacía del Estado de Madrid, en la que consignaba la obligación de satisfacer el impuesto de Derechos reales; conforme al régimen fiscal en Vizcaya, de acuerdo con los artículos 1 y 2 del Reglamento del Impuesto.

La Abogacía del Estado, de Bilbao, en 22 de diciembre de 1943, giró liquidación por el concepto muebles con multa y demora.

Recurrida la liquidación, la reclamante alegó la Orden de 24 de noviembre de 1937, normativa del traspaso al Estado de los tributos que venían percibiendo las Diputaciones de régimen foral, por entender que a tenor de esa Orden el traspaso y, por tanto, la gestión, liquidación, recaudación e investigación del Impuesto de Derechos reales correspondía a la Hacienda Pública en cuanto a los actos causados a partir del 1.<sup>o</sup> de julio de 1937; y como en el documento referido figuraba una nota de la Abogacía del Estado, de Madrid, de fecha 25 de junio de 1935, y el artículo 1.227 del Código civil establece como fecha indubitable de los documentos privados la del día en que hubieren sido incorporados o inscritos en un Registro público o entregados a un funcionario público por razón de su oficio, es inquestionable que el propuesto es un documento público anterior a 1.<sup>o</sup> de julio de 1937, y que, por tanto la Hacienda Pública ninguna liquidación podía deducir del mismo a su favor.

En todo caso —añade la reclamante— la obligación de satisfacer el impuesto correspondería a la adquirente, la RENFE, y no a la transmitente, de acuerdo con el artículo 59 del Reglamento; y además el tipo de «muebles» aplicado no era el procedente, ya que, cuando la obra contratada queda, como en este caso, incorporada en una cosa que no sea de la propiedad del contratista el tipo aplicable no es el de compraventa sino el de contrato mixto al tipo de 1,85, por aplicación del artículo 18, apartado 4), del Reglamento de 1941.

Por último, en cuanto a la multa liquidada dijo que aún resultaba más improcedente que los anteriores conceptos, porque si bien el artículo 221 del Reglamento referido impone esa sanción por la no presentación en plazo de los documentos liquidables, es inquestionable que en el caso debatido no se da el supuesto, ya que el documento liquidado fué presentado espontáneamente y dentro del plazo reglamentario, contado desde que su fecha quedó autenticada en la Oficina Liquidadora de Madrid, la cual liquidó el Timbre y declaró la obligación de satisfacer el impuesto conforme al régimen foral en Vizcaya.

El Tribunal Provincial de Bilbao rechazó el recurso por entero y dijo que la Orden de 24 de noviembre de 1937 no distingue en cuanto a que los impuestos traspasados afecten a actos anteriores o posteriores a 1.<sup>o</sup> de julio de 1937; y que el párrafo 2.<sup>o</sup> de la disposición transitoria de la Ley de 29 de marzo de 1941, vigente para

el caso, estableció que las nuevas tarifas se aplicarían a los actos o contratos causados en Guipúzcoa y Vizcaya pendientes de liquidación y presentados fuera de plazo, como lo fué el cuestionado, porque si bien el documento referido fué presentado oportunamente en la Oficina de Madrid, también es cierto que ésta ordenó la presentación en la de régimen foral correspondiente, sin que tal prevención la cumpliese la accionante; de lo cual, además, nació el requerimiento de la Abogacía del Estado, de Bilbao, y nace concluyentemente la imposición de la sanción prevista en el número 3.<sup>º</sup> del artículo 221 del Reglamento.

Por fin, en cuanto al tipo de liquidación aplicado, dijo que era el procedente según el apartado 4) del artículo 18, citados, toda vez que previene que los contratos mixtos de obras con suministros de materiales se liquiden por el tipo de las compraventas, si el contratista pone la totalidad de los materiales y se dedica habitualmente a la confeccción de obras análogas, como en el caso indiscutiblemente ocurre.

La Entidad recurrente invocó nuevamente ante el Central la Orden referida de 24 de noviembre del 37 para insistir en que ella previno en su regla 1.<sup>a</sup> que el traspaso a favor del Estado de todo lo referente al Impuesto de Derechos reales afecta a los actos y contratos causados a partir de 1.<sup>º</sup> de julio, y que por ello la Administración del Estado carecía de facultades para exigirlo por los anteriores a esa fecha y ello es natural, dice, porque, durante la vigencia del Concierto económico, el Estado percibió de la Diputación los cupos asignados por los impuestos concertados, y nada le autoriza para tratar de cobrar lo que la Diputación de Vizcaya dejó de percibir en su día, sea por lenidad o bien por deliberado propósito; añadiendo que aun en el supuesto de que la liquidación fuera de incumbencia estatal, debía practicarse con arreglo al Reglamento que regulaba la materia en la época del Concierto económico por aplicación de la regla 2.<sup>a</sup> de la citada Orden.

En cuanto a la calificación del contrato como compraventa, en primer lugar arguye que en tal caso no sería la Compañía apelante la obligada al pago del impuesto, sino la adquirente de los elementos metálicos suministrados, esto es; la RENFE, y, en segundo lugar, que no es exacto que ella, la recurrente, hubiese suministrado

la totalidad del material para poder prestar el servicio, puesto que lo vendido fueron perfiles sueltos que para ello habían de ser complementados con otros elementos, como soportes, anclajes, aisladores, etcétera, con lo cual faltaba el requisito exigido por el apartado 4) del mencionado artículo 18 para que el contrato mixto de obras con suministros pueda ser calificado como de compraventa, y, a mayor abundamiento, ese mismo precepto exceptúa de la liquidación por el concepto de compraventa los casos en que la obra contratada quede incorporada a una cosa que no sea de la propiedad del contratista.

Por fin, por lo que a la multa respecta, excepcionó diciendo que el no haber presentado el documento a la Diputación vizcaína estaba justificado teniendo en cuenta que su legislación no sujetaba al impuesto los documentos privados.

La Resolución del Central, que ahora comentamos anula el acuerdo del Provincial y la liquidación impugnada, y dispone que la calificación procedente es la de contrato de suministros y no la de contrato mixto.

Empieza el Tribunal Central por dilucidar cuál sea el régimen legal aplicable al caso y dice que el Decreto-Ley de 23 de junio de 1937, ya citado, estableció el régimen fiscal común para Vizcaya y Guipúzcoa, a partir de 1.<sup>º</sup> de julio de ese año, y el mismo Decreto facultó a la Junta Técnica para dictar las normas conducentes a su aplicación, las cuales constan en la Orden de 24 de noviembre, también citada. En ella se dispuso que los actos y contratos anteriores a 1.<sup>º</sup> de julio serían liquidados por la Diputación hasta el 31 de diciembre de 1938 con arreglo a legislación derogada, entrando desde esa fecha en pleno vigor el nuevo régimen para todos los actos y contratos sin distinción de fechas, y de ahí deduce la Resolución la indudable aplicación al caso de la legislación general, ya que el documento referido no fué presentado oportunamente a liquidación.

Respecto a la calificación del contrato, dice el Central, que la mera lectura del documento demuestra sin género de duda que su objeto es la entrega en plazos sucesivos —quince meses— de una pluralidad de objetos muebles, postes metálicos que se pesan, cuentan o miden, mediante el pago de un precio por unidad y sin ninguna intervención del contratista en su posterior colocación en las obras o instalaciones de la entidad contratante; requisitos sustantivos suficientes por sí mismos para tipificar dicho contrato como de suministro.

nistro según la definición y características contenidas en los párrafos 1) y 2) del artículo 25 del Reglamento del 41, aplicable al caso, y sin que quepa, como entendieron la Oficina Liquidadora y el Tribunal Provincial, la calificación de contrato mixto de suministro con ejecución de obras o prestación de servicios — que el contratista pone la totalidad de los materiales o se dedica habitualmente a la confección de obras o productos análogos, tal como dispone el apartado 4) del referido artículo, en razón precisamente a que el objeto, como se ha visto lo constituyen artículos previamente manufacturados y sin que en el precio se especifique o determine cantidad alguna por razón de ejecución de servicios o de obras inherentes a los objetos suministrados.

Por lo mismo, tampoco puede prosperar la alegación de la reclamante respecto a la persona obligada al pago, puesto que calificando el contrato como suministro de bienes muebles, el obligado al pago del impuesto es el contratista por imperio del artículo 59 del Reglamento en su número 2.º, es decir, la Entidad recurrente.

Esta cuestión, dice el Tribunal, se plantea de oficio, aun sin ser planteada en las actuaciones, al amparo de lo previsto en el artículo 20 del Reglamento de procedimiento, que faculta para decidir todas las cuestiones resultantes del expediente, aunque no hayan sido planteadas por los contendientes.

Respecto a la multa ratifica, por los mismos argumentos del Tribunal Provincial, el criterio por éste sentado, toda vez que la presentación del documento en la Oficina incompetente de Madrid, perdió su eficacia al no ser presentado a continuación dentro de los quince días siguientes en la competente.

*Comentarios*: Dado el detalle, en cuanto al fondo, con que hemos expuesto los encontrados alegatos de las partes, ninguna necesita la Resolución reseñada, pareciéndonos a nosotros que la calificación más acertada es la que el Tribunal Central da al contrato, supuesto que, en realidad, lo que la Sociedad transmitente enajena o se compromete a entregar son unos postes o castillejos metálicos que ella se dedica a fabricar.

Pero descartado ese aspecto fundamental del problema, hay en el caso dos matices que nos pareció oportuno dejar registrados en esta Sección de la Revista, cuales son los de la legislación vigente en la materia de la aplicación a Guipúzcoa y Vizcaya del régimen

económico común, ya que nos parece que el Tribunal Central no había tratado anteriormente del caso ; y, junto a eso, el de la eficacia de la presentación de un documento en Oficina incompetente, si a partir de la devolución del documento no es éste presentado en la competente dentro de los quince días siguientes al en que fué devuelto al presentador.

Sobre esto último declara el Tribunal que presentado fuera de plazo, aquella presentación pierde toda su eficacia reglamentaria.

Hay un punto en la Resolución que nos ocupa que no ha sido tocado por el Tribunal, aunque sí fué apuntado en los alegatos de la Sociedad recurrente ; y es aquel en que ésta dice que el documento cuestionado, como privado que era no estaba sometido a tributación por la legislación fiscal de Vizcaya, y ante esto ocurre preguntar, ¿es que un documento no presentado oportunamente a liquidación en Vizcaya y presentado o investigado después de derogado el régimen económico foral, puede ser sometido a liquidación aplicándole la legislación fiscal del Estado, incluso imponiéndole la sanción correspondiente por la no presentación dentro del plazo reglamentario ?

El problema carece seguramente de importancia examinado desde ese punto de vista, ya que difícilmente podrá presentarse dado el largo lapso de tiempo transcurrido desde la derogación del aludido régimen foral, pero sí puede presentarse dentro de nuestra legislación del impuesto con relativa facilidad, adoptando esta otra modalidad : efectivamente, supongamos que un texto reglamentario dice que los actos o contratos tales o cuáles no están sujetos al impuesto, y supongamos que determinado documento referente a esos actos o contratos, no se presenta a liquidación mientras rigió ese Reglamento y se presenta muy posteriormente bajo la vigencia de otro Reglamento que sí los somete a tributación ; en tal caso, ¿será liquidable y sancionable la no presentación dentro de plazo reglamentario, en virtud de la disposición transitoria, común a todos los reglamentos, que manda aplicarlos a todos los actos y contratos causados con anterioridad a su vigencia y presentados fuera de plazo ?

La contestación es fácil aplicando un criterio simplista reglamentario fiscal, pero no lo es tanto si se examina con un criterio que no esté precisamente a ras del terreno reglamentario y literal de los escritos.

Nos parece, dicho en pocas palabras, que el sentido jurídico se

inclina a sostener que la intención del legislador y las normas sobre el efecto retroactivo de las leyes no pudieron querer que la convención o el acto que nacieron bajo el régimen de exención o no sujeción, queden privadas de ella, por el simple hecho de no haber sido presentado en tiempo el documento correspondiente.

Y no se diga que cosa análoga ocurre con todos los demás actos y contratos nacidos bajo el régimen fiscal anterior y no presentados o declarados en tiempo hábil, porque éstos estaban ya sujetos y tarifados, y aquellos otros no lo estaban, y por lo mismo no es ilógico sancionarlos por la resistencia a tributar por ellos e incluso aplicarles las nuevas tarifas si son más gravosas que las anteriores.

O sea, en conclusión, que cualquier convención nacida dentro de un régimen fiscal que la estime exenta o no sujeta al impuesto, no pierde esta cualidad aunque el documento se presente fuera de plazo cuando rige una nueva legislación que la somete a tributación. La retroactividad de la Ley en estos casos no puede afectar, sopena de desnaturalizar los principios que la informan, a otros actos que a los que la legislación derogada sometida a tributación.

*Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 30. de septiembre de 1952.*

LA RENUNCIA A LA SOCIEDAD DE GANANCIALES Y A LA HERENCIA DE LA MUJER A FAVOR DE LOS HIJOS DEL ANTERIOR MATRIMONIO DE LA MISMA, ADEMÁS DE LAS LIQUIDACIONES POR SOCIEDAD CONYUGAL Y HERENCIA, PRODUCE LA DE LA DONACIÓN A FAVOR DE DICHOS HIJOS.

*Antecedentes:* Por fallecimiento de una señora fueron declarados herederos abintestatos dos hijos del primer matrimonio de la misma y su segundo marido, como viudo.

En el inventario del caudal conyugal se dijo que una parte de los bienes era propia de la causante, otra de la pertenencia del viudo, y el resto eran bienes gananciales, y se hizo constar que el viudo renunciaba a favor de los hijos de dicha señora a su parte en los bienes gananciales y a su cuota legal usufructuaria, con la manifes-

tación expresa de que lo hacía de manera espontánea y en recuerdo a la memoria de su mujer.

En el expediente de comprobación se estimaron como bienes propios del viudo las fincas inventariadas cuya adquisición anterior al matrimonio se justificaba documentalmente, negando tal estimación en cuanto a ciertos valores mobiliarios sobre los que no se aportaba justificación de procedencia, y, en consecuencia, se giró una liquidación a los hijos, otra por gananciales y otra como donación del padrastro a los hijos por la parte de gananciales renunciada a su favor.

Las liquidaciones fueron recurridas en razón de que los bienes inventariados como propios del viudo lo eran realmente, no debiendo estimarse como gananciales los plus valías de esos bienes, dado que no habían sido producidas por esfuerzo ni colaboración de la sociedad conyugal, y que con arreglo a los artículos 1.396 del Código civil y 22 del Reglamento del Impuesto, debían ser considerados íntegramente tales bienes como aportados por el marido al matrimonio.

En segundo lugar se impugnó la supuesta donación por errónea aplicación del apartado 8.<sup>o</sup> del artículo 22 del Reglamento, ya que este sólo puede ser aplicado en los casos en que los favorecidos sean personas que, de no haberse hecho la renuncia, no hubieran resultado beneficiados. Así lo prueba —se dice— el hecho de que si el viudo hubiera renunciado simplemente a sus gananciales, habrían ido a incrementar los de su mujer y, por tanto, el haber de los hijos de ésta, llegándose así al mismo resultado práctico. Ello quiere decir, se añade, que la expresión de «persona determinada» que utiliza el citado apartado 8) es sinónima de persona excluyente, en relación con aquellos herederos a quienes fatalmente iría la herencia como consecuencia de la renuncia.

Se practicó la prueba propuesta y declararon ante el Tribunal Provincial cinco testigos afirmando constarles que todos los bienes inventariados, con la excepción de un saldo en un Banco, eran del viudo y que éste había enajenado algunos de esos bienes propios, citando concretamente algunos, con cuyo producto había adquirido otros de los inventariados.

El Tribunal Provincial con apoyo en el artículo 1.407 del Código civil y en la flaqueza de la prueba testifical desestimó el recurso, sentando, además, que la renuncia implicaba verdadera donación.

El Tribunal Central en cuanto a las plus valías referidas dijo que los bienes inmuebles cuya aportación se probó documentalmente habían sido atribuidos al capital del viudo, aun siendo muy superior su valor al que tenían cuando fueron adquiridos, y en cuanto a los valores industriales tuvo en cuenta que no se presentó justificación adecuada acreditativa de ser propias privativamente de dicho cónyuge, porque la prueba testifical es inadecuada según el artículo 1.280 del Código civil, para demostrar que hubo una aportación y venta de bienes inmuebles del matrimonio con cuyo producto se adquirieron tales valores, ya que lo procedente hubiera sido presentar los documentos públicos acreditativos de su adquisición anterior al matrimonio y de su venta después de efectuado.

En cuanto a la liquidación por donación como consecuencia de la renuncia, el Tribunal empieza por reproducir el mencionado apartado 8) del artículo 22, según el que la renuncia gratuita a los gananciales en favor de persona determinada produce el acto liquidable de donación además del de adjudicación por gananciales, y después reproduce el apartado 17) del artículo 31, según el cual, como es sabido, la renuncia de la herencia hecha simple y gratuitamente a favor de todos los coherederos a quienes deba acrecer la porción renunciada, según el número 3.º del artículo 1.000 del Código civil, no constituye acto sujeto al impuesto; y una vez invocados esos dos textos, añade que a primera vista y por analogía pudiera ser aplicable el espíritu de ese segundo precepto al caso debatido, pero que tal interpretación del apartado 8) no reviste una serena crítica.

Al efecto razona diciendo que desde un punto de vista civil no pueden equiparse, pese a su aparente similitud en orden a sus resultados, la renuncia pura y simple, hecha de un modo genérico y abstracto, a los efectos y participación en la sociedad conyugal, con la realizada en favor de personas determinadas, como en este caso se hizo aunque sin expresión de nombres, porque en aquel supuesto se unifica por confusión el patrimonio del difunto, con los bienes renunciados, mientras que en el segundo supuesto coexisten diferenciados dos patrimonios del mismo, que son sus bienes privativos y su parte de gananciales, de un lado, y de otro la participación en los gananciales del cónyuge renunciante.

Tal diferenciación patrimonial es sustancial, sigue diciendo la Resolución, porque si bien la totalidad de los bienes en definitiva pasan a las mismas personas, la transmisión se opera por títulos

distintos: en el primer caso, se funda la herencia directa del cónyuge difunto; mientras que en el segundo, nace de un acto de voluntad y liberalidad del cónyuge sobreviviente.

Y esta disparidad se patentiza más en sus efectos, ya que, al refundirse los bienes renunciados en el patrimonio hereditario del premuerto, responden solidariamente de las deudas de éste, mientras que, en el otro caso, la responsabilidad se limita a las deudas y cargas de la sociedad conyugal, sin quedar afectos a dichas deudas y cargas; lo cual, añade el Tribunal, se refuerza en la circunstancia de que, en el caso de existir testamento con desigual distribución de cuotas, la distribución de los bienes renunciados es distinta en uno y otro caso, puesto que en la renuncia abstracta, los bienes habrán de prorratearse entre los herederos en la forma, ordenada por el causante, al paso que, en la renuncia simple en favor de los herederos, el reparto habrá de hacerse por partes iguales.

Dé ello deduce la Resolución comentada la trascendencia sustantiva de la forma de renunciar a la sociedad de gananciales y de los diferentes efectos que la renuncia produce, y añade, que tal interpretación no la contrarresta la circunstancia de la identidad de efectos económicos a que conducen una u otra hipótesis, porque es norma de derecho fiscal la de interpretar restrictivamente los preceptos de este orden que supongan exenciones de pago del impuesto, y, en conclusión, desestima el recurso y confirma el acuerdo recurrido.

*Comentarios:* El matiz que el caso presenta en su segunda parte es interesante; así como no lo es el primero, o sea el referente a la justificación de si ciertos bienes eran o no propios del causante. En este aspecto es claro y está fuera de razonable discusión que los bienes de la sociedad conyugal son gananciales por presunción legal, en tanto, en cuanto no se acredite en forma adecuada que son propios de alguno de los cónyuges, lo cual evidentemente quedó indemostrado en el caso de antes.

Descartado este aspecto, veamos ese otro matiz a que acabamos de referirnos, o sea el de la trascendencia de la renuncia al efecto de liquidar o no el acto de donación que el liquidador dió por existente.

Vaya por delante, con toda la consideración que nosotros guardamos siempre para las ponderadas decisiones del Tribunal Central

Económico-Administrativo, que en este caso sus razonamientos no nos han dejado plenamente convencidos:

El argumento fundamental y decisivo para él está en que «no hay más que una «aparente similitud en cuanto a sus resultados», entre la renuncia pura y simple de modo genérico y abstracto, a los efectos y participación en la sociedad de gananciales, y la que se efectúa, como en el caso ocurre, a favor de personas determinadas, si quiera no se expresen sus nombres. Y la diferenciación o falta de similitud la encuentra el Tribunal en que la renuncia primera —que acaso sería más propio llamarla repudiación— implica que el patrimonio del cónyuge difunto se reunifica constituyendo en todos los bienes que forman su acervo hereditario al ser liquidada la sociedad de gananciales, con los renunciados, mientras que en la renuncia a favor de personas determinadas, no surge esa confusión, sino que, de un lado estará tal acervo, y, de otro, la participación del renunciante y sobreviviente en el haber conyugal.

Todo ello, decimos nosotros, es verdad, pero de ahí no se deduce que no haya una perfecta similitud entre el caso contemplado en el apartado 8) del artículo 22 y el previsto en el apartado 17) del artículo 31. En el primero, si la renuncia es simple y gratuita no se reputa reglamentariamente que existe adquisición de gananciales por el renunciante y nada se le liquida; y si la renuncia, aun siendo gratuita, se hace a favor de persona determinada, entonces nacen con toda lógica jurídico-fiscal el acto de adquisición de gananciales por el renunciante, y el de donación a favor de persona determinada, porque es claro como el día que para renunciar una cosa a favor de otro es indispensable tener algún derecho sobre ella; siendo indiferente que «esa persona determinada» se designe circunstancialmente de cualquier manera que conduzca a su indudable individualización; pues tanto da decir, por ejemplo, como en nuestro caso, «los hijos de la causante», como señalarlos por sus nombres, o decir a favor de mis coherederos, en vez de nombrarlos concretamente.

Así visto el caso a la sola luz de dicho apartado 8) del artículo 22, la razón está toda de parte del Tribunal, pero el panorama cambia radicalmente de aspecto si lo enfocamos con la que el apartado 17) del artículo 31 produce al decir que la renuncia simple y gratuita a favor de los coherederos con derecho de acrecer en la porción renunciada no constituye acto sujeto al impuesto. Efectivamente, ¿qué diferencia hay en uno y otro supuesto? Ninguna sustancial,

porque aunque en un caso se hable de renuncia de bienes gananciales y en otro de herencia, ello no encierra ni dice nada contra el concepto que el Reglamento da a esas renuncias, el cual no es otro que el de pensar que no sería jurídico, aunque sea muy fiscal, exigir el impuesto por dos conceptos o actos que en puridad son uno solo desde el momento en que los bienes renunciados pasan a las mismas personas, tanto si se las nombra y personaliza el renunciante como si se limita a decir que no acepta los bienes. De aquí se deduce —y este es el nervio del argumento en contra de la tesis del Tribunal— que la adquisición más se realiza por ministerio de la Ley que por la voluntad del renunciante, o, dicho de otra manera, que lo que él hace no es otra cosa que reafirmar la voluntad del legislador, y por eso éste, en el supuesto del dicho apartado 17), no contempla más que un único acto liquidable.

La conclusión de toda esta no baladí argumentación es que el caso previsto en el artículo 22 es sustancialmente no similar sino idéntico al del apartado 17) del artículo 31, y, por consiguiente, ha de entrar forzosamente en juego el principio de que *ubi eadem legis ratio, ibi eadem legis dispositio*. O sea, en definitiva, que ha de entenderse el tan repetido apartado 8) del artículo 22 en el sentido de que la renuncia en él regulada como generadora de dos actos liquidables no es la que produce el efecto de que los bienes renunciados vayan a parar a las mismas personas a quienes corresponderían por ministerio de la Ley, caso de no existir tal renuncia.

Contra esta poderosa argumentación interpretativa, no nos cabe dudar de la que la Resolución que examinamos esgrime.

Su tesis es, en primer lugar, que no hay similitud entre el caso de la renuncia, sin expresión directa de las personas favorecidas; y la que se realiza con individualización de las mismas; porque aunque en uno y otro caso, los bienes pasen a las mismas personas, es lo cierto que en el primer supuesto la adquisición nace de la Ley, y en el segundo de la voluntad del renunciante; a lo cual añade reforzando la acusada diferenciación, que la trascendencia jurídico- económica es también distinta en cuanto a la afectación sobre los bienes renunciados de las deudas y cargas de la herencia y de la sociedad conyugal.

En cuanto a lo primero, se contesta diciendo que el nervio del argumento ó del problema no está precisamente en el camino que lleven los bienes hasta llegar al favorecido, sino en que éste lo sea,

tanto si el renunciante lo dispone así, como si se limita a renunciar a ellas. Este es el caso que el artículo 31, apartado 17), prevé diciendo que aunque se renuncia a favor de todos los coherederos no hay más que un acto liquidable, si en cuanto a lo renunciado, ellos tenían el derecho de acrecer, o sea que a ellos irían los bienes en virtud de la Ley por el simple hecho de rechazar la herencia el coheredero.

Pues bien, este es exactamente el caso en discusión: el cónyuge viudo y padrastro renuncia sus derechos todos en la herencia de su mujer y en la sociedad conyugal en favor de los hijos del anterior matrimonio de la causante, y como ellos adquirirían también los bienes en virtud de la Ley dado el simple hecho de la renuncia, parece evidente que debe serles aplicada la misma norma que el Reglamento establece en el artículo 31 citado.

Al segundo aspecto que contra esta tesis despliega el Tribunal no concedemos trascendencia fiscal alguna, aunque a los efectos económicos de orden civil la pueda tener; como no la tiene tampoco la apostilla que a ese segundo aspecto añade la repetida Resolución al destacar que supuesta la renuncia abstracta, los herederos prorratean la herencia entre sí en proporción a la porción hereditaria que el testamento les asigne, al paso que si la renuncia es a favor de los demás herederos, ese reparto habrá de hacerse por partes iguales.

Ámbos argumentos contra la aludida similitud fiscal —que es la que realmente interesa— palidecen ante la consideración de que el Reglamento, al regular la trascendencia fiscal de la renuncia, según se haga en una u otra forma, no piensa ni tiene porqué pensar en cómo se reflejará aquélla en cuanto a los efectos de las deudas hereditarias sobre los bienes renunciados; y por lo que respecta a la distribución de los mismos entre los herederos tampoco influye en nada para la calificación jurídico-fiscal de si hay un acto liquidable y no dos; y todo ello, en última instancia, por la definitiva razón de que tal calificación es perfectamente ajena a la porción que pueda corresponder en los bienes renunciados a los favorecidos con la renuncia.

*Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 7 de octubre de 1952.*

Se presentó la escritura de disolución de cierta importante Sociedad a liquidación del impuesto pasados los treinta días de haber sido tomada la liquidación con multa por la no presentación en plazo; fué recurrida sosteniendo que al hablar el Reglamento en el artículo 107 del plazo de presentación de documentos no se refiere a los de liquidación o disolución de Sociedades, y que, aunque el artículo 19, apartado 16), dice que para que la liquidación del impuesto se practique, bastará que exista el acuerdo de disolución y aquélla tendrá el carácter de provisional, ello sólo supone la posibilidad de que la Sociedad inste esa liquidación provisional antes del otorgamiento de la escritura de disolución y no es una norma preceptiva sino una facultad que la Ley concede al contribuyente para pedir tal liquidación provisional en tanto se otorga la aludida escritura, o sea, que el plazo arranca de ese otorgamiento.

Tal interpretación, como es lógico fué rechazada por el Tribunal Central.

LA REDACCIÓN.