

Jurisprudencia sobre el Impuesto de Derechos reales

Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 24 de junio de 1952.

A los efectos de justificar la propiedad de un buque de nueva construcción, los constructores y la Sociedad adquirente de la nave otorgaron escritura, haciendo constar los elementos empleados y coste de aquella construcción, y expresando que había sido construido el buque para la Sociedad y por su encargo.

La escritura fué presentada a la Oficina liquidadora, y ésta giró liquidación por «contrato mixto», siendo recurrida con fundamento en que, por tratarse de declaración de propiedad, el acto debe entenderse no sujeto, y en que, por otra parte, el contrato tenía que ser considerado verbal.

El Tribunal provincial, apoyado en el informe de la Abogacía del Estado, entendió que, conforme al artículo 44 del Reglamento basta, a los efectos de la liquidación, que se deduzca la existencia del acto, el cual claramente se desprende con todas sus características y condiciones, incluso consentimiento y precio, del documento presentado, con entrega de éste y de la cosa. Todo ello, en conclusión, acredita cumplidamente que en la escritura presentada se elevó a documento escrito la convención verbal.

Además, por si esto fuera poco, la escritura liquidada no encierra

una simple declaración de la propiedad del buque, sino que concurren en ella constructores y armadores, con lo cual desaparece el carácter unilateral inherente a las declaraciones de obra nueva.

El Central estima que el contenido de la escritura antedicha, aunque contiene la declaración de propiedad y entrega de la nave, no acredita que su adquisición arrancara de documento escrito, y por consiguiente hay que entender que el vínculo jurídico se produjo en forma verbal.

Y ya con tales premisas aplica la interpretación que se vino dando a la exención del número 5.º del artículo 6.º del Reglamento para confirmar la liquidación, puesto que excediendo el contrato de 1.500 pesetas su cumplimiento requiere que conste por escrito, y por lo mismo queda al margen de la exención que ese precepto contiene.

Por nuestra parte decimos que supuesta la premisa de ser el contrato verbal y supuesta la interpretación de ese discutido número 5.º, tan reiterado por el Tribunal, la repulsa de la reclamación es lógica; pero nos parece también que el problema en el supuesto examinado es más honda, ya que si bien es verdad que el contrato fué inicialmente verbal, cabe preguntarse si la escritura no contiene una ratificación plena y detallada de aquella primitiva convención, y si esta ratificación son la concurrencia de los contratantes, no es suficiente para que el acto, así convalidado, haya perdido, ante el Impuesto, su condición de puramente verbal.

O dicho de otra manera: ¿es que la convención verbal, cuando cristaliza en un documento, no deja de serlo para convertirse en escrita y caer así dentro del ámbito del Impuesto?

La teoría contraria podría conducir a insospechadas y trascendentes consecuencias fiscales, porque en puridad de verdad es incuestionable que no hay ninguna convención escrita que no se perfeccione jurídicamente en forma verbal antes de ser plasmada en el papel.

Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 24 de junio de 1952.

EL NOMBRAMIENTO DE HEREDERO CON LA CONDICIÓN DE QUE SOBREVIVA AL TESTADOR Y TENGA DESCENDIENTES, Y CON LA FACULTAD DE SUSTITUIR POR OTROS LOS BIENES, DISPONIENDO DE ELLOS POR

ACTOS INTERVIVOS AL EFECTO, Y TAMBIÉN MORTIS CAUSA SI TIENE SUCESES DIRECTOS, LOS CUALES HEREDARÁN EN TODO CASO, CONSTITUYE UNA INSTITUCIÓN DE HEREDERO FIDUCIARIO. NO DÁNDOSE LOS SUPUESTOS, LA HEREDERA SERÍA UNA SOBRINA DE LA CAUSANTE.

Antecedentes : El testador, Duque de P., había adquirido por testamento de cierta nobilísima señora, tía suya, cuantiosos bienes, en virtud de la siguiente cláusula : «Instituye y nombra por único y universal heredero a su sobrino —el expresado señor Duque— siempre que le sobreviva y además tenga cuando fallezca descendientes que le sucedan, pero esto no será obstáculo para que mientras viva pueda su citado sobrino cambiar la forma y sustituir los bienes heredados con otros que adquiriera, a cuyo fin podrá disponer libremente por actos intervivos de todos los referidos bienes como si fuera heredero sin condición, y también podrá disponer de ellos mortis causa ; pero esto es para el caso de dejar sucesión directa.»

«En el caso de que su citado sobrino falleciese antes que la otorgante, y también en el caso de que sobreviviéndola falleciese sin dejar descendientes (pues si los dejare éstos heredarán en todo caso los bienes), instituye por heredera de todos los dichos bienes a su sobrina... en la misma forma y con las mismas condiciones...»

El expresado testador conservaba esos bienes, y con relación a ellos dijo en su testamento, después de nombrar heredero a un hijo, que «aunque ninguna duda podrá haber de que en este testamento dispone de aquellos bienes, para mayor claridad desea quede establecido que lo dispuesto en las cláusulas 7.^a y 8.^a para el caso de que le sobreviva su hijo, se ha de entender, tanto por lo que respecta a los bienes procedentes de la herencia de... —la nobilísima señora dicha— como por los que le correspondan por cualquier título, pues al disponerlo así hace uso de la facultad que le confirió... de disponer de los bienes heredados, por actos mortis causa, en el caso de dejar sucesión.»

Con estos antecedentes, y en relación con esos bienes, pues en relación con los demás que el Duque causante dejó, no hubo cuestión, la Abogacía del Estado entendió que no cabía duda que el hijo y heredero del Duque los adquiriría no de su padre, sino en concepto de heredero fideicomisario de la aludida nobilísima señora, con la cual se hallaba en cuarto grado de parentesco, y en su consecuencia giró la liquidación reglamentaria correspondiente al 30,30 por 100, que

importó más de dos millones de pesetas, en vez del tipo de herencia de padres a hijos.

Esta liquidación fué recurrida con el razonamiento de que la cláusula testamentaria de la señora no es indicativa de un fideicomiso, ya que si hubiera querido instituir segundos herederos a los descendientes del Duque no le hubiera dado a éste la facultad de disponer *mortis causa*, por lo que la frase incidental en que la Abogacía del Estado se apoya no constituye un llamamiento directo de la testadora a los descendientes de su sobrino y heredero, a lo que ha de añadirse que el artículo 783 del Código civil exige que los llamamientos sean expresos.

En primera instancia la reclamación fué denegada en razón fundamentalmente de que así la doctrina como la jurisprudencia admiten la eficacia de las sustituciones fideicomisarias de residuo, modeladas sobre el tipo romano del fideicomiso de *eo quod supererit*, que es el contenido en la cláusula testamentaria en discusión.

El Central, después de analizar la doctrina sobre el origen, objeto y vicisitudes de las instituciones fideicomisarias, dice que hay en ellas abundancia de matices que brotan al amparo de la permisión del artículo 780 del Código civil en cuanto a que las disposiciones testamentarias puedan ordenarse bajo condición, lo que implica que también esas instituciones puedan condicionarse, y ello implica que el testador instituyente pueda modelar su voluntad con amplio margen de matices, que, en ocasiones, extravasan el contenido de la figura jurídica de dichas instituciones.

Así sucede con dos posibles autorizaciones conferidas al fideicomisario, consistente, la una, en permitir liberalmente al fiduciario la enajenación de los bienes, sin aplicar al ejercicio de tal facultad las consecuencias del principio de subrogación real, sustituido por el de residuo, y la otra, más previsora, configurada en atribuir al fiduciario un poder de disposición, pero proyectando sobre su utilización los efectos del aludido principio, de tal manera, que el fiduciario puede transmitir los bienes sustituidos o cambiados a modo de permuta operada entre los enajenados y los adquiridos.

Esta segunda modalidad es la que aparece en el testamento de la ilustre dama aludida: permite al heredero, Duque de P., la enajenación *intervivos*, pero no como dueño absoluto de ellos, sino como medio para poder llevar a cabo su sustitución o cambio de forma, dando así entrada a la sustitución real para el caso de que ésta resulte con-

veniente o necesaria, siempre con la mira puesta en que el patrimonio perdure, aunque sea con bienes distintos.

Se trata, pues, se añade, de una sustitución vulgar «in fideicomiso», a la que no se opone el precepto del artículo 783 del Código civil al exigir, para la validez de los llamamientos en la sustitución fideicomisaria, que sean expresos, y repetir tal necesidad en el artículo 785, puesto que la palabra «expresos» no se refiere a las personas sino a los llamamientos, como lo demuestran, entre otros, los artículos 750, 770, 771 y 772.

Trata después el Tribunal del argumento esgrimido en el recurso al decir que si la descendencia del Duque traía causa directa de la causante de éste, en cuanto a los bienes cuestionados y liquidados por tarifa de colaterales, la herencia de la fideicomitente al fideicomisario debió ser considerada como transmisión en usufructo y no en pleno dominio, y a ello contesta que el Código civil no resuelve este problema de la posición jurídica del fiduciario; pero la jurisprudencia ha superado la fase de equipararlo al usufructuario, para asimilarlo al propietario, condición ésta que se aviene mejor con la serie de cualidades y prerrogativas que se atribuyen al fiduciario, las cuales analiza seguidamente la Resolución, sintetizándolas diciendo que todos los derechos y obligaciones atribuidos al usufructuario y también en principio los inherentes a la nuda propiedad, corresponden al fiduciario mientras lo sea, si bien con la carga de restitución.

Esto mismo ocurre a la luz del Reglamento del Impuesto; y así la calificación del heredero instituido como usufructuario sólo procede (arts. 32 y 33) cuando no tiene derecho, en ningún caso, a disponer de los bienes, y en cambio se liquida por plena propiedad la condición potestativa, y la autorización para disponer en caso de necesidad, a tenor de los mismos artículos; por todo lo cual concluye diciendo que analizada la extensión de las especiales y particulares facultades concedidas al Duque de P., se aprecia en ellas que rebasan con mucho las hipótesis fiscales únicas, en las que la liquidación precedente puede ser en usufructo.

Reafirma lo dicho con la interpretación del artículo 675 del Código civil a través de la jurisprudencia, para concluir afirmando con arreglo a ella que los testamentos no han de interpretarse tomando sólo en consideración palabras o frases aisladas, sino la totalidad de la declaración de voluntad, y con tal pauta ha de estimarse en el caso que lo que la testadora quiso fué establecer la sustitución a favor de

la descendencia del Duque de P., y en definitiva acuerda el Tribunal confirmar la liquidación impugnada.

Digamos, por fin, como curiosidad, que el caso estudiado en la Resolución encerraba una interesante cuestión sobre personalidad y capacidad que no fué planteado y estudiado y sí someramente apuntado por el Tribunal, y producida como consecuencia de que la nobilísima señora testadora, si bien era española de nacimiento e hija de españoles, era de nacionalidad francesa por su matrimonio; residía habitualmente en Inglaterra y accidentalmente en España, donde otorgó el testamento discutido.

¿Cuál era, pues, en realidad, atendiendo al artículo 10 de nuestro Código civil, la ley que debiera aplicarse en cuanto a la capacidad de la testadora, en cuanto al orden de suceder, a la cuantía de los derechos sucesorios y a la validez intrínseca de sus disposiciones, supuesto que, con arreglo a ese precepto, tales extremos «se regularán por la Ley nacional de la persona de cuya sucesión se trate?»

El problema, como decimos, no hizo más que apuntarlo el Tribunal, y otro tanto hacemos nosotros, dado que nuestro papel en esta Sección de la REVISTA CRÍTICA DE DERECHO INMOBILIARIO no es el de estudiar temas de Derecho civil fuera de su directa conexión con el Impuesto de Derechos reales. Por esa razón nos limitamos a enunciarlo, dejándolo a la consideración del curioso lector.

Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 24 de junio de 1952.

Antecedentes: En virtud de escritura pública, D. J. C. adquirió de cierta Entidad, y en precio de 400.000 pesetas, un vapor pesquero, y presentado el documento a liquidación, la Oficina liquidadora requirió al interesado para que aportase escritura acreditativa de la propiedad del buque, a fin de determinar el valor que ella le asignó, y también certificado del Ingeniero Naval Inspector de buques de la Comandancia; presentándose como consecuencia de tal requerimiento, testimonio notarial del valor asignado en la escritura de propiedad al buque y manifestando el comprador que el dicho Ingeniero no expidió el aludido certificado de valoración.

La Oficina liquidadora estimó que el valor de 400.000 pesetas

asignado al buque en la escritura de compraventa era inferior al real, y que eran deficientes los medios comprobatorios aportados para conocer el verdadero valor de la nave, atendiendo al consignado para otros barcos de tonelaje y características similares en escrituras presentadas en la misma Oficina, y, en su consecuencia, acordó la práctica de la tasación pericial y requirió al interesado para que designase el perito que hubiera de representarle en la tasación.

Tal acuerdo fué recurrido por el comprador ante el Tribunal provincial, alegando que el artículo 80 del Reglamento, en su apartado 21, establece los medios ordinarios de comprobación, los cuales no fueron empleados y apurados por el Liquidador, el cual hizo uso directamente del extraordinario del artículo 81, sólo utilizable después de haber utilizado sin éxito los ordinarios, y, en su consecuencia, pidió la nulidad del acuerdo impugnado.

El Liquidador informó diciendo que había exigido al interesado los comprobantes que antes hemos mencionado, de los que no aportó más que la escritura aludida, y como el valor así obtenido lo estimó muy inferior al de adquisición de buques de características semejantes, hizo uso de las atribuciones que confieren los artículos 81 y 90 y siguientes del Reglamento, acudiendo a la tasación pericial, por entender que antes de llegar a ella no es necesario que se utilicen todos los medios ordinarios de comprobación sino que es suficiente el empleo de alguno de ellos.

El Tribunal provincial dijo que en el caso sólo podían aplicar como medios ordinarios de comprobación el del valor de la última transmisión, que fué tenido en cuenta, y el de la póliza de seguro del barco, la cual no debía existir según se colige de los actos del recurrente, puesto que de existir el contrato de seguro hubiera alegado la no petición de dicha póliza, y añadió que al artículo 90 no debe dársele un alcance que pugne con su espíritu y menos entenderse tan literalmente que pueda fundarse un acuerdo revocatorio.

En su consecuencia, resolvió diciendo que lo procedente es que el comprador presente la dicha póliza, si realmente existe el contrato de seguro, y si no que prosiga el expediente de tasación pericial. Ante el Tribunal central, el recurrente reafirmó su argumentación y la reforzó diciendo que al recomendar el Tribunal provincial la utilización del medio comprobatorio de la póliza de seguros, implícitamente reconoce la infracción reglamentaria alegada, y que, por tanto, la declaración de nulidad es inevitable; y el mencionado

Tribunal central empezó por sentar que había una cuestión previa que examinar, cual es la de dilucidar si el acuerdo cuestionado reúne los requisitos y características que el Reglamento de Procedimiento determina en su artículo 1.º para poder ser impugnado con arreglo a las normas procesales del mismo, o sea, si se trata de un acto administrativo reclamable.

Eso supuesto, dice que el acuerdo de una Oficina liquidadora sobre la práctica de la tasación pericial no es un acto administrativo propiamente dicho y, por tanto, reclamable, según se infiere del artículo 90 y concordantes del Reglamento del Impuesto, sino que es una diligencia o providencia de mera tramitación contra la que no cabe recurso, a diferencia de lo que ocurre, a tenor de los artículos 85, 99 y 207, cuando se trata de la aprobación de la comprobación de valores, de los acuerdos de revisión de fijación de base liquidable como resultado de la tasación pericial ya practicada, y liquidaciones giradas y acuerdos relativos a comprobación de valores y determinación de base liquidable; y añade que la consecuencia procesal de esas consideraciones es la declaración de la nulidad de todo lo actuado a partir del acuerdo de la Oficina liquidadora determinante del recurso y la continuación del expediente de tasación pericial, en su día comenzada, y en la forma establecida en los artículos 90 y siguientes del Reglamento.

Comentarios: Diremos sencillamente, por nuestra parte, que la esencia de la cuestión está en distinguir el simple acto de gestión del acto administrativo propiamente dicho, y su diferenciación o la norma para llevarla a cabo nos la da el preámbulo del Decreto-ley de 16 de junio de 1924, creador de la jurisdicción económico-administrativa, cuando en su preámbulo dice que se transfiere a esa jurisdicción «la tramitación y resolución de las reclamaciones que se promuevan contra los actos de liquidación y reconocimiento de los derechos económicos del Estado y los de aplicación de las leyes y reglamentos tributarios y de recaudación de las contribuciones e impuestos»; a lo cual añade el artículo 1.º del Reglamento de 29 de julio de 1924, desenvolviendo el contenido de dicho orgánico Decreto-ley, y después de determinar genéricamente la función de la Administración, que él llama gestión, que el acto administrativo es el que declara o deniega un derecho y que las reclamaciones contra ellos son las que determinan la competencia de la aludida jurisdicción por los cauces que dicho Reglamento determine.

Expuesto así el concepto del acto de pura gestión y el del acto administrativo, es claro que la decisión de un Liquidador, aplicando uno u otro medio probatorio e incluso echando mano del de la tasación pericial, es función de mera gestión y no acto administrativo que «declare o deniegue un derecho o una obligación del contribuyente».

LA REDACCIÓN

ESTUDIOS DE DERECHO HIPOTECARIO Y DERECHO CIVIL

POR

D. JERONIMO GONZALEZ Y MARTINEZ

Prólogo del Excelentísimo Señor Don José Castán Tobeñas,
Presidente del Tribunal Supremo

Precio de la obra: 175 pesetas

Publicados los tres tomos.

Envíos contra reembolso, con aumento de dos pesetas.

Los pedidos a la Administración de

REVISTA CRITICA DE DERECHO INMOBILIARIO

ALCALÁ, 16, 5.º, n.º 11 - MADRID