

Jurisprudencia sobre el Impuesto de Derechos reales

Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 3 de junio de 1952.

LA COMPROBACIÓN, CONFORME AL ARTÍCULO DEL REGLAMENTO, POR LOS PRECIOS EN QUE, SEGÚN LA ÚLTIMA ENAJENACIÓN, FUERON VENDIDOS LOS BIENES DE CUYA TRANSMISIÓN SE TRATE U OTROS DE NATURALEZA Y CIRCUNSTANCIAS ANÁLOGAS NO FACULTA AL LIQUIDADOR PARA APRECIAR «AD LIBITUM» ESAS CIRCUNSTANCIAS, SINO QUE HAN DE ACREDITARSE MEDIANTE CERTIFICACIÓN OFICIAL.

Antecedentes: Comprado cierto terreno, futuro solar, por una Inmobiliaria, la Oficina liquidadora comprobó, teniendo en cuenta por sí y ante sí, una compra hecha por la misma Sociedad de un terreno próximo, meses antes y en subasta pública, obtiene un aumento de base liquidable de consideración.

La liquidación fué impugnada diciendo que si bien el Reglamento autoriza el medio comprobatorio a que en el enunciado nos referimos, no es aplicable al caso, porque si bien las fincas referidas —la enajenación y la que sirvió de punto de comparación— son de igual naturaleza, o sea tierras con esperanza de solares, se diferencian en que la última linda con sendero público y la otra no, y en cuanto a su situación o posición, no puede decirse que se encuentra en la misma zona, lo cual hace que su precio sea notablemente diferente.

El Tribunal provincial desestimó la reclamación, y el Central revoca el acuerdo y la liquidación, y sienta la doctrina de que si bien en el artículo 80 figura como medio comprobatorio el precio en que, según la última enajenación, fueron vendidos los bienes de cuya transmisión se trata, es de tener presente que «del contenido del precepto se infiere que el mismo comprende dos medios comprobatorios diferentes, según el precio se refiera a los mismos bienes objeto de la comprobación que se realiza o a otros análogos, circunstancia esta que exige una apreciación que no debe hacerse libremente por la Oficina liquidadora, sino que ha de acreditarse mediante la certificación oficial justificativa de este extremo, la cual habrá de unirse al expediente de comprobación».

Por consiguiente, como no consta que en la comprobación de que se trata se adjuntara la certificación acreditativa de la aludida analogía de naturaleza y circunstancias, ni que se tuvieran en cuenta algunos datos de carácter técnico, sino la mera apreciación hecha por la Oficina liquidadora, no puede admitirse como reglamentaria dicha comprobación.

Comentarios: Como fácilmente se echa de ver, la interpretación que el Tribunal da al precepto reglamentario del artículo 80 mencionado, es restrictiva, muy razonablemente, sin duda, ya que la letra del mismo dejaba en manos del liquidador un margen excesivamente discrecional y sin fronteras, y por tanto excesivo.

Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 3 de junio de 1952.

LA DONACIÓN INTERVIVOS REQUIERE, PARA SER LIQUIDADADA, QUE CONSTE POR ESCRITO, POR APLICACIÓN DEL APARTADO 2) DEL ARTÍCULO 48, EN RELACIÓN CON EL ARTÍCULO 29, AMBOS DEL REGLAMENTO.

LA EQUIPARACIÓN QUE HACE EL ARTÍCULO 29 DEL PROPIO TEXTO ENTRE DONACIONES INTER VIVOS Y LAS HERENCIAS, RIGE SOLAMENTE EN LO QUE AFECTA AL TIPO DE LIQUIDACIÓN Y A LA FORMA DE LIQUIDACIÓN.

Antecedentes: En 16 de enero de 1948, y por escrito, doña Vic-

toria U., como viuda de don Juan M., denunció ante la Abogacía del Estado lo siguiente: que su marido falleció el 11 de enero de 1946, y que a los pocos meses, doña María Juana M. le comunicó que era propietaria de varios créditos contra el finado esposo de la exponente.

La doña María Juana decía que los préstamos habían sido hechos por una hermana suya, de la cual ella era heredera.

Añadía la denunciante que había satisfecho dichos créditos a la doña María Juana, constando el hecho en documento de 27 de junio de 1947, y que tenía la presunción vehemente de que por la transmisión *mortis causa* de la deuda no se había pagado el Impuesto.

Como justificante presentó la copia simple de un documento, por el que el marido de la exponente reconocía deber a la hermana y causante de la acreedora doña María Juana los préstamos en cuestión, y otro documento firmado por esta misma señora haciendo constar la cancelación de la deuda.

Oída la repetida doña María Juana, manifestó que los créditos no habían sido incluídos en la testamentaria, no por mala fe, sino por estimarlos incobrables, y pidió que se rechazara la denuncia.

La denunciante constituyó el depósito que se le fijó al efecto reglamentario de tramitación de la denuncia, y presentó en 27 de julio de 1950 nuevo escrito, manifestando que la doña María Juana, ya fallecida, el 29 de julio de 1949 —después, por tanto, de presentado el escrito de denuncia— había transmitido el crédito a su yerno, don Miguel S., mediante documento de fecha 1.º de julio de 1947, abonándole en el acto al don Miguel los intereses con la rebaja de 5.000 pesetas, mas el reconocimiento a favor del mismo de un crédito de 30.000 pesetas. Al mismo tiempo acompañó un recibo, de fecha 1.º de julio de 1947, sin firma, sobre entrega por dicho don Miguel de 30.000 pesetas en concepto de préstamo simple, y presentó además varios recibos, acreditativos del pago de intereses de ese préstamo.

La Abogacía del Estado, estimando que la referida cesión de crédito envolvía una donación sujeta al Impuesto, dió audiencia en el expediente al repetido don Miguel, y éste alegó que no se había otorgado ninguna clase de documento sobre cesión del crédito; que la donación no es liquidable sino consta por escrito; que la denunciante no había demostrado que aquél se otorgara, y que además su actuación se limitó a cobrar los préstamos por encargo de su suegra,

y, en último extremo, que la entrega de dinero en pago de crédito está exenta.

La Abogacía del Estado estimó probado que en la testamentaria de doña Josefa M. no se había incluido el crédito de 30.000 pesetas contra don Juan U., que se transmitió a la hermana y heredera de aquella doña María Juana; que en cuanto a la cesión gratuita del dicho crédito por ésta a su yerno don Miguel, había méritos bastantes en el expediente para estimarla probada; que la donación no fué verbal; que se deduce de lo actuado que lo convenido fué que doña María Juana renunció a su crédito de 30.000 pesetas a cambio del reconocimiento de una deuda igual hecha por doña Victoria U. a favor del don Miguel S., y esto resulta de documento privado que constituye prueba escrita, y por fin que los contratos verbales no están exentos sino cuando no se requiera que consten por escrito. En definitiva, la Abogacía giró las liquidaciones oportunas.

El mencionado don Miguel recurrió, insistiendo en los anteriores razonamientos, y el Tribunal provincial negó personalidad al recurrente para impugnar las liquidaciones no giradas a su nombre, y en lo demás confirmó el criterio de la Abogacía del Estado.

El primer extremo lo confirma el Central, y en cuanto a la cesión de crédito dice que no es la forma adecuada de cesión de un crédito la que se atribuye a la originaria de la liquidación impugnada, «recibiendo la acreedora —la supuesta cedente— el importe del referido crédito directamente de la deudora, y entregando un tercero —el supuesto cesionario— una cantidad igual a la misma deudora», sino que lo normal es que surja la relación jurídica, dimanante de la cesión, sea gratuita u onerosa, de documento suscrito por el acreedor —cedente— y el cesionario que se subroga en los derechos de aquél, máxime si no se olvida que la cesión de créditos puede hacerse válidamente sin conocimiento previo del deudor y aun contra su voluntad, sin que la notificación al mismo tenga otro alcance que el de obligarle con el nuevo acreedor.

En el caso, pues, sigue diciendo la Resolución, no hay sino una simple presunción de que el documento escrito de cesión existió, y tal presunción no es estimable en el caso, porque no contiene los requisitos del artículo 1.253 del Código civil, según el cual las presunciones no establecidas por la Ley requieren, para ser eficaces, que entre el hecho demostrado y aquel que se trate de deducir haya un enlace preciso y directo según las reglas del criterio humano, y

que el enlace ha de consistir en la conexión y congruencia entre ambos hechos, de suerte que la realidad del uno conduzca al conocimiento del otro.

Fuera de esto, de la declaración hecha en el expediente de denuncia por el supuesto cesionario, don Miguel S., no se deduce que éste reconozca veladamente que la cesión gratuita del crédito fué realizada verbalmente, sino que manifiesta que sólo hubo una entrega de metálico en pago de deuda.

Y, como en todo caso, añade el Tribunal, es necesario que la donación conste por escrito para que el Impuesto sea exigible por tal concepto, porque si bien es verdad que el artículo 48 del Reglamento dice que es suficiente a tal efecto que conste probado el hecho originario de la transmisión, y también lo es que el artículo 29 del propio texto equipara las donaciones *intervivos* y *mortis causa* a las herencias, ello no contradice aquella exigencia, puesto que el artículo 48 no se refiere más que a las transmisiones por herencia, y el 29 establece la equiparación solamente en cuanto se refiere a la aplicación de los tipos de tarifa; y en definitiva anula la liquidación de la donación por no estar acreditada su constancia por escrito.

Comentarios: De los hechos expuestos deduce el Tribunal la consecuencia esencial que queremos destacar y que ha sido reiteradamente defendida en estos comentarios de esta Revista sobre el Impuesto que nos ocupa, o sea que la donación *intervivos* no está sujeta al Impuesto mientras no conste por escrito, y a ella llega la Resolución con apoyo en los dos artículos 29 y 48 que cita.

Hoy podría encontrarse un argumento de cierta apariencia dialéctica en la nueva redacción dada en la Ley y Reglamento vigentes al número 5.º del artículo 6.º de este segundo texto sobre la exención de los contratos verbales «cuando su cumplimiento no requiera que consten por escrito», pero su fortaleza quiebra ante la consideración de que la donación no puede ser considerada doctrinalmente como un contrato, al menos en el sentir de cualificados comentaristas, y por tanto no puede serle aplicable una regla como esa, dada especialmente para los *contratos* verbales. A lo cual puede añadirse que aun considerada la donación jurídicamente como contrato, tampoco caería dentro del ámbito de dicho número 5.º, porque tratándose de la donación o cesión gratuita de metálico, con entrega simultánea del mismo, su validez y eficacia no está condicionada a la constancia por escrito, sino que a tenor del artículo 632 del Código

civil, la donación de cosa mueble puede hacerse verbalmente o por escrito, y la verbal no exige otro requisito que el de la entrega simultánea de la cosa donada.

Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 10 de junio de 1952.

En esta Resolución, el Tribunal central reitera la doctrina ya sentada en la de 19 de diciembre de 1950, que dice que con arreglo al artículo 66 del Reglamento, el tipo de liquidación en la transmisión de la nuda propiedad no se ha de fijar atendiendo al valor total del bien de que se trate, sino con arreglo al de la nuda propiedad transmitida. La Oficina liquidadora había entendido que por significar la nuda propiedad el derecho a consolidar en su día el pleno dominio con la adquisición del usufructo, el valor total del inmueble, era el que debía ser tenido en cuenta para fijar el tipo de la liquidación, cuya fijación era de trascendencia en el caso, porque se trataba de una donación cuantiosa de inmuebles de padres a hijos, y por tanto sometida a la escala progresional del número 29 de la Tarifa.

Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 10 de junio de 1952.

Los dos dueños de una casa la vendieron a un tercero diciendo que la habían adquirido por herencia. Liquidada la escritura de compraventa, el comprador instó expediente de dominio del inmueble, que fué aprobado; y presentado el correspondiente documento a liquidación, la Oficina liquidadora exigió el Impuesto por el concepto «informaciones».

No conforme el comprador recurrió, al amparo del artículo 26 del Reglamento, alegando que el título alegado en el expediente de dominio fué el de compraventa, y que teniendo pagado el Impuesto por ésta no tenía por qué tributar por el concepto informaciones.

El Tribunal provincial rechazó el recurso, y dijo que si los vendedores hubieran sido titulares registrales de la finca, holgaba el expediente de dominio, y por tanto «lo que éste suple es la titularidad base de la adquisición».

El Central, como es lógico, accede al recurso y dice que el título alegado como fundamento del expediente de dominio no fué ni pudo ser otro que la aludida escritura de compraventa y no los anteriores, desconocidos para el comprador, y por tanto una vez satisfecho el Impuesto por ese título no hay por qué volver a pagarlo por «informaciones».

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

El medio de comprobación de un establecimiento comercial, consistente en tener en cuenta el valor asignado a las existencias en la póliza de seguro, es adecuado a la naturaleza de los bienes, y puede emplearlo el liquidador discrecionalmente, no obstante lo que pudiese resultar de los balances y datos obrantes en la Delegación de Hacienda, a los efectos de la contribución de utilidades, y el 2 por 100 aplicable al caudal para fijar el importe del ajuar de casa se gira sobre todo el haber inventariado aun cuando todo él sea ganancial.

Antecedentes: El caudal hereditario en cierta herencia consistía, entre otros bienes, en tres establecimientos comerciales, valorados según balance referido al día del fallecimiento de la causante en 828.000 pesetas, en números redondos. El ajuar doméstico se cifró en 10.000 pesetas.

Comprobada la herencia en cuanto a esos bienes por medio de los contratos de Seguros vigentes al ocurrir la defunción, se obtuvo en junto un aumento de más de 70.000 pesetas, con el consiguiente aumento en cuanto al ajuar de casa.

El expediente de comprobación no fué notificado, y se giraron las correspondientes liquidaciones, siendo ingresadas en plazo; no obstante lo cual, aquél y éstas fueron objeto de recurso.

Fué impugnada la comprobación por medio de las pólizas de Seguros, fundándose en que éstas significan no más que una previsión y en que la realidad de las existencias es la que aparece en el balance y en que éste es el medio de comprobación único autorizado por el artículo 80 para la transmisión de empresas mercantiles, máxime habiendo sido aceptado para liquidar la contribución de utilidades.

Como consecuencia fué impugnada asimismo la cifra de ajuar doméstico, por la razón además de que ésta ha de calcularse solamente sobre la parte de bienes correspondientes al difunto y no sobre el total de los inventariados, los cuales, como gananciales, pertenecen a los dos cónyuges.

El Tribunal provincial rechazó el recurso en razón de la facultad del liquidador de aplicar indistintamente los medios comprobatorios del artículo 80, y por lo que hace al ajuar, dijo que su cómputo ha de hacerse en función del total caudal.

El Central se hizo cargo en primer término del reparo sobre la falta de notificación del expediente de comprobación, con infracción de lo previsto en el artículo 85 del Reglamento, y también de la anomalía de haber girado las liquidaciones sobre el capital comprobado y no sobre el declarado hasta tanto que no fué firme la comprobación, y dijo que, aunque, efectivamente, éstas adolecían de vicio de nulidad, una bien entendida economía procesal aconsejaba rechazar tal nulidad, supuesto que, habiendo de confirmarse la comprobación, las anuladas habían de ser sustituidas por otras exactamente iguales, y ello equivaldría a desandar el camino para volverlo a recorrer de nuevo de la misma manera.

Entra después en el problema de la comprobación, y dice que la facultad concedida al liquidador para comprobar el valor fiscal de las empresas mercantiles por medio del balance contenida en el apartado 2) del artículo 80 del Reglamento, que dice que «tendrá facultad para comprobar los elementos del activo por los medios anteriormente indicados, adecuados a la naturaleza de los bienes, así como para examinar y calificar con arreglo a las normas de la Ley de Utilidades cada una de las partidas del activo y pasivo, pedir aclaraciones y justificantes de las mismas», de donde se desprenden, según el Tribunal, que el liquidador puede, de una parte, examinar el balance y pedir aclaraciones y justificantes de las diferentes partidas, y, de otra parte, comprobar precisamente el valor de los elementos del activo, «por los medios anteriormente indicados, adecuados a la naturaleza de los bienes», lo cual no tiene otra interpretación gramatical y lógica que la de facultar para aplicar los medios reglamentarios de comprobación a las partidas del activo, cualquiera que sea la naturaleza de los bienes que comprenda.

Supuesta esa facultad del liquidador, es claro que pudo hacer uso

del medio comprobatorio de las pólizas de seguro de las mercancías que estaban en vigor al ocurrir el fallecimiento del causante, porque ese medio es uno de los que expresamente comprende el mencionado artículo 80 del Reglamento, y es el adecuado a la naturaleza de los bienes, como el apartado 2) prevé.

Por lo que a la determinación de la base liquidable del ajuar doméstico, dice la Resolución, que venimos examinando que ante el texto categórico del apartado 4) del artículo 31 del Reglamento la solución no puede ser otra que la adoptada por el liquidador: «Se fijará de oficio el valor del ajuar doméstico en un 2 por 100 del valor comprobado del total de bienes inventariados», y ello no admite otra interpretación que la de que ha de tomarse como base de ese 2 por 100 el conjunto de los bienes antes de entrar en la discriminación de cuáles son gananciales y de la asignación de éstos a cada cónyuge.

Comentarios: Las cuestiones planteadas al Tribunal central no admitían otra razonable solución, incluso la de nulidad de las liquidaciones fundada en no haber sido notificado el expediente de comprobación, como es preceptivo, según el apartado 6) del artículo 85 del Reglamento. Efectivamente, lo que él prevé es que se notifique dicho expediente y que se gire la liquidación sobre el valor declarado, lo cual implica la nulidad de las liquidaciones giradas sobre el resultante de la comprobación; pero en este caso, como muy bien dice el Tribunal, la economía procesal pide no acceder a la nulidad de las liquidaciones, ya que habiendo de ser dada por buena la comprobación, claro está que las anuladas habrían de ser sustituidas por otras enteramente iguales.

El punto de la comprobación del ajuar de casa es aún más claro a la vista del texto reglamentario citado que el de la comprobación del balance. Es indiscutible que el legislador quiso que sirviese de base el total caudal inventariado.

LA REDACCIÓN