

Jurisprudencia sobre el Impuesto de Derechos reales

PACTADA EN UNA SUCESIÓN HEREDITARIA LA CESIÓN POR EL VIUDO DE TODOS LOS DERECHOS, INCLUSO LOS DE GANANCIALES, POR EL PRECIO EN METÁLICO EQUIVALENTE A LA CUARTA PARTE DEL IMPORTE DE LOS BIENES PROPIOS DE LA CAUSANTE Y DE LOS GANANCIALES, EL CONVENIO ENGENDRA UNA CESIÓN ONEROSA LIQUIDABLE SOBRE LA BASE DEL VALOR DE LOS BIENES Y DERECHOS CEDIDOS, SIN QUE SEA LÍCITO ESTIMAR QUE EXISTEN DOS ACTOS LIQUIDABLES, UNO DE CESIÓN POR EL VALOR IGUAL AL PRECIO PACTADO, Y OTRO DE DONACIÓN EN CUANTO AL EXCESO DE VALOR QUE ARROJA LO CEDIDO EN RELACIÓN CON DICHO PRECIO.

Antecedentes : Disuelto el matrimonio por fallecimiento de la mujer, bajo testamento, en el que al no existir descendientes nombraba herederos a varios primos carnales, el viudo y éstos otorgaron seguidamente y antes de realizar la liquidación de la sociedad conyugal y la partición de la herencia, una escritura pública, en la cual el viudo cedía a los herederos todos los bienes y derechos que le correspondían en concepto de gananciales, así como todos los derechos hereditarios que la ley le concede en la sucesión de su esposa, estipulando que el precio de la cesión sería el importe de la cuarta parte del haber inventariado, que comprendería los bienes propios de la cau-

y funeral, impuesto de Derechos reales y gastos de testamentaria.

En otra escritura posterior se protocolizaron las operaciones de partición de la herencia de acuerdo con lo pactado, y ambas escrituras fueron oportunamente presentadas a liquidación, y liquidadas, previa la comprobación reglamentaria. En virtud de ésta, la Oficina liquidadora obtuvo un aumento de valor de consideración, y fijó al de la cuarta parte de la herencia, a los efectos de fijar el precio de la cesión en 79.625,13 pesetas, según lo pactado entre el viudo y los herederos, y como a tenor de dicha comprobación el importe de todos los derechos correspondientes a aquél ascendían a 157.939,80 pesetas, entendió el liquidador que esta suma debía descomponerse en dos partes: una constituida por aquellas 79.625,13 pesetas, y otra por la diferencia entre esta suma y la de 157.939,80, que importó 78.314,75 pesetas, y que las liquidaciones procedentes eran dos: una por el concepto de cesión a los herederos sobre dichas 79.625,13 pesetas —cuarta parte del haber inventariado y precio de la cesión, según lo pactado—, y otra liquidación sobre la base de las otras 78.314,75 pesetas por el concepto de donación. O sea, que la interpretación dada a lo pactado fué a los efectos de la liquidación, que del total de los derechos que al viudo correspondían, éste cedía a los herederos la parte equivalente a 79.625,13 pesetas y les donaba el resto de sus derechos, valuado en las repetidas 78.314,75 pesetas.

Entablado recurso contra ambas liquidaciones, el Tribunal Provincial lo desestimó y otro tanto hizo el Central al confirmar el fallo del inferior, fundándose en que como la calificación jurídica de donación dada al contrato celebrado entre el viudo y los herederos, afecta solamente al exceso del valor de los bienes y derechos transmitidos sobre la cantidad fijada como precio de los mismos, es claro, dice, que por ese exceso es por el que procede exigir el impuesto aplicando la tarifa correspondiente al concepto donación.

Se entabló recurso entre la Sala de lo Contencioso-Administrativo, en solicitud de que se anulasen dichas liquidaciones y se girase una sola sobre la base de ambas por el concepto de «cesión», y la Sala tercera empieza por sentar en su Sentencia que en definitiva lo que implica el recurso es el determinar la calificación que en derecho debe asignarse al negocio jurídico celebrado entre el viudo y los herederos del causante, consistente en la renuncia o cesión hecha por el primero a favor de aquellos de los bienes y derechos que

por su mitad de gananciales y cuota usufructuaria pudieran corresponderle, consistiendo el precio en una cantidad igual a la suma del importe de la cuarta parte de los bienes relictos.

Eso supuesto, sigue diciendo la Sala, al realizarse tales renunciaciones de derechos y bienes mediante precio, se aleja toda posibilidad legal de estimar que la causa del contrato fué el *animus donandi*, que es la base consustancial de todo acto de liberalidad, según Sentencias de 5 de marzo de 1896, 2 de abril de 1928 y 30 de diciembre de 1944, en la última de las cuales se concreta que no hay acto de liberalidad cuando existe contraprestación de intereses, aunque no sea la equivalencia exacta, y, por consiguiente, la relación contractual de que se trata constituye en sí misma una cesión de derechos y bienes a título oneroso, liquidable por el número 14 de la Tarifa.

Consecuentemente, la Sala en su Sentencia revoca el acuerdo recurrido.

Comentarios: La tesis sentada por la Sentencia reseñada nos parece tan acertada y tan clara, que pocos comentarios requiere.

Efectivamente, no puede de ninguna manera ser calificado el contrato de acto de mera liberalidad, ni en todo ni en parte, toda vez que hay prestaciones recíprocas entre las partes contratantes, y por lo demás tampoco es admisible que se pueda dar por buena la discriminación que hizo la Oficina liquidadora de dichas prestaciones, al efecto de ver si los bienes y derechos cedidos importaban más que el precio que el cesionario o cesionarios habían de entregar por ellos, con la finalidad de sacar la consecuencia de que la diferencia resultante, en más, no se transmitía con carácter oneroso y sí lucrativo, engendrando de esta manera un acto de liberalidad liquidable como donación *inter vivos*.

Esta teoría o manera de analizar las convenciones y contratos habría que generalizarla y conduciría a la trascendental consecuencia de que siempre que en los contratos onerosos se apreciase, en virtud de la acción comprobadora, que los bienes transmitidos importaban más que el precio entregado por ellos, tendría el liquidador que estimar la existencia del acto deducido de liberalidad y practicar la correspondiente liquidación por el concepto de donación a favor del adquirente sobre la base de dicha diferencia, y esto, además de ser difícil de sustentar jurídicamente y aun reglamenta-

riamente, sería perturbador, económicamente hablando. Por tal camino nacería una numerosa serie de actos liquidables en los que sin duda no pensó el legislador al redactar el Reglamento, y lo que es peor, nacería previa una forzada interpretación de lo expresamente pactado y en contra de la manifiesta voluntad de los contratantes.

Sentencia del Tribunal Supremo de 27 de marzo de 1953.

LA CONSTITUCIÓN DE UN DEPÓSITO DE VALORES POR UNA CAJA DE AHORROS A FIN DE QUE SIRVA DE GARANTÍA A LA DIPUTACIÓN PROVINCIAL PARA QUE ÉSTA RESPONDA AL ESTADO DE SU GESTIÓN COMO RECAUDADORA DE CONTRIBUCIONES, NO ES LIQUIDABLE POR EL CONCEPTO DE FIANZA EN TANTO QUE NO SE OTORQUE LA ESCRITURA PÚBLICA EXIGIDA POR EL ESTATUTO DE RECAUDACIÓN PARA SOLEMNIZAR EL ACTO.

Antecedentes: La Diputación Provincial de Pontevedra, al serle concedida la recaudación de contribuciones de la provincia, había de prestar una fianza de consideración para responder de tal función, y al efecto la Caja de Ahorros provincial depositó con tal fin la cantidad correspondiente en títulos de la Deuda Pública en la Sucursal de la Caja General de Depósitos de aquella Delegación de Hacienda.

Presentado el primero de los resguardos de depósito —la cantidad afianzada fué depositada en diversos momentos— en la Abogacía del Estado a los efectos de la liquidación del Impuesto de Derechos reales, aquella Dependencia giró liquidación sobre la base de la cantidad que el resguardo representaba por el concepto de fianza, a cargo de la Entidad depositante.

Días después fué otorgada escritura pública en la que se hizo constar que, a requerimiento de la Diputación Provincial, la Caja de Ahorros había acordado prestar la fianza exigida por el Estado a aquélla, y se transcribía el resguardo de depósito mencionado y otros siete más, importantes varios millones de pesetas, figurando entre las estipulaciones que la Diputación constituye en fianza para garantizar la gestión recaudatoria dicha, los efectos de la Deuda pública a

que los resguardos de depósito se refieren, y que la Caja de Ahorros propietaria de los valores depositados, consiente en que los mismos queden afectos a garantizar las responsabilidades de la función recaudatoria.

La Caja de Ahorros promovió reclamación contra la liquidación anteriormente aludida y girada con vistas del resguardo de depósito primeramente constituido, siendo desestimada por el Tribunal Provincial Económico-Administrativo y también por el Central, en consideración, según ambos, a que era indudable la constitución de una fianza pignoraticia, la que como tal está sujeta el impuesto, cuyo pago es de cargo de la Caja de Ahorros reclamante.

El acuerdo del Tribunal Central fué objeto de recurso contencioso-administrativo, pidiendo la anulación de la liquidación impugnada, y la Sala tercera accede a ello y dice que aunque realmente se trata de una fianza y aunque el impuesto se devenga, como dispone el artículo 48 del Reglamento del Impuesto, cualquiera que sea la naturaleza del documento en que los actos liquidables se hagan constar —salvo excepciones que no comprenden el caso— ello no puede, como tiene ya declarado la Sala en Sentencias de 9 y 12 de marzo de 1951, entenderse en términos tan absolutos que no consientan dejar a salvo de tal regla general aquellos casos en que por otras disposiciones legales, con las que ha de armonizarse el indicado precepto, se exija una determinada formalidad, cual acontece con los señalalos en los artículos 34 y siguientes del Estatuto de Recaudación de 18 de diciembre de 1928 —el vigente es de 29 de diciembre de 1948— y especialmente en su artículo 37, según el cual las Diputaciones provinciales, cuando el Gobierno les encargue de la recaudación, constituirán la correspondiente fianza por escritura pública, remitiendo la escritura que otorgarán por sí mismas, sin la asistencia de representación de la Hacienda, a la Dirección General del Tesoro para su aprobación.

Esto supuesto, sigue diciendo la Sala, «no cabe duda que el documento para la discutida exacción no podía ser otro que la escritura otorgada por la Diputación constituyendo la fianza, documento que ofrecería a la Oficina liquidadora como datos y elementos de todo punto necesarios al efecto, el acto liquidable legalmente formalizado, la verdadera base imponible y la persona obligada al pago; mas como en el caso en vez de hacerse así, se giró la liquidación sobre uno

de los resguardos expedidos por la Caja de Depósitos, a medida que la de Ahorros iba entregando a aquélla los títulos o efectos públicos con que la Diputación Provincial tenía que garantizar al Estado la gestión recaudatoria, es evidente que no se ajustó a derecho la liquidación practicada a la vista de un acto preparatorio y precursor de la constitución de la fianza».

En su consecuencia, acuerda «revocar el acuerdo impugnado, sin perjuicio de que se exija el pago del consabido impuesto a base del acto de fianza debidamente constituida».

Comentarios: Como se ve por la simple lectura de los razonamientos que acabamos de transcribir, lo sustancial de la doctrina sentada por la Sala es que el acto de constitución de la fianza de que se trata no puede ser afectado por el Impuesto hasta tanto que en su constitución se llenen todos los requisitos previstos en el Estatuto de Recaudación y señaladamente el del otorgamiento de la escritura pública.

Y llega a tal conclusión, no solamente sin desconocer el contenido del artículo 48 del Reglamento, sino partiendo de él.

Ese artículo es una de las normas generales más importantes en cuanto a la mecánica objetiva del impuesto, cual es, la de que en los actos *inter vivos* es indiferente la forma documental que adopten para que aquél les afecte. Es esencial que consten por escrito, y es indiferente que éste sea privado o público. Y esta norma es de tal generalidad que no tiene más que tres excepciones, dos de ellas señaladas en el mismo artículo 48, que son las de los contratos de arrendamiento de fincas urbanas, junto con las de transmisión por contrato de acciones y obligaciones de Sociedades y Corporaciones, y la tercera referente a los préstamos personales y depósitos retribuidos, según se desprende del actual Reglamento en el número IX del artículo 5.º y en el artículo 27, en cuyos tres casos el acto ha de constar en documento público para ser liquidable. Pues bien, no obstante este texto reglamentario del que la Sentencia parte como fundamento de su razonamiento, y no obstante decir el mismo artículo de una manera expresa, reiterando lo consignado por el propio Reglamento en su artículo 17, que el impuesto es exigible, cuando de fianza se trata, cualquiera que sea la clase de documento en que conste, lo cierto es que la Sala estima que la fianza que se discute está fuera de ese principio y esas prevenciones reglamentarias, porque la cons-

tancia del acto simplemente en unos meros resguardos de depósito no es sino «un acto preparatorio y precursor de la constitución de la fianza».

Es, ciertamente, grande el respeto que la autoridad y la competencia de la Sala nos merecen, más en este caso, y dejando a salvo esos respetos, tenemos que decir que la conclusión a que la Sentencia llega ofrece serias dudas en cuanto a su ortodoxia, porque parece como si trasladara el problema del campo jurídico-fiscal al estrictamente jurídico-civil o jurídico-administrativo, ligando la validez y la eficacia del contrato a la forma del mismo, según la ley sustantiva que le sea aplicable.

Es cierto, y por demás sabido, que en el Derecho Civil hay actos y contratos en los que aquella validez y eficacia pende no solamente de la concurrencia de voluntades, sino además y de manera esencial de la clase de documento en que se exterioricen, con lo cual quiebra en ellos el clásico y conocido axioma que dice que «de cualquier manera que el hombre quiera obligarse, queda obligado». Tal ocurre, por ejemplo, con la hipoteca, la donación de inmuebles, ciertos actos y contratos en relación con el estado civil y con el matrimonio, en los que la forma instrumental prevista por la ley es requisito esencial para que el acto jurídico nazca a la vida del Derecho y tal ocurre también en la contratación administrativa en general, tanto estatal como provincial y municipal.

Eso es ciertamente indiscutible, pero tampoco puede ponerse en duda que esos conceptos no son trasladables al área del derecho fiscal o, dicho más concretamente, del Impuesto de Derechos reales, porque, aparte de los preceptos reglamentarios citados, hay otro, contenido en el artículo 41 del Reglamento mencionado e incluido en el capítulo que trata de las Reglas generales de liquidación, que dice que «el impuesto se exigirá con arreglo a la verdadera naturaleza del acto o contrato... y prescindiendo de los efectos, tanto de forma como intrínsecos, que puedan afectar a su validez y eficacia».

Esto quiere decir que ante un contrato de hipoteca —siguiendo los ejemplos enunciados— o una donación de inmuebles que se formalicen en documento privado, el liquidador no tiene opción, y a pesar de la invalidez civil de tales actos, habrá de girar las liquidaciones como si de verdaderas y válidas hipoteca y donación se tratara.

Por fin, y salvando de nuevo todo el respeto que el Alto Tribu-

nal merece, hay que reconocer que la Sentencia tiene razón para decir que los actos de depósito enjuiciados no reúnen los requisitos que el Derecho Administrativo y concretamente el Estatuto de Recaudación, exigen para que el contrato de fianza nazca en toda su plenitud jurídica, y que verdaderamente fueron «preparatorios y precursores», pero al mismo tiempo hay que añadir que no se ve fácilmente cómo se compagina la tesis de la anulación de la liquidación con los citados textos del Reglamento del Impuesto.

Sentencia del Tribunal Supremo de 23 de mayo de 1953.

Esta Sentencia se originó por la interpretación dada por un Tribunal Provincial de lo Contencioso-Administrativo a la Orden de 21 de febrero de 1947, la cual impuso a los industriales del comercio de pieles, la obligación de adquirirlas en subasta pública, con el fin de poder realizar el Gobierno la debida fiscalización de dicho comercio.

Entendió el Tribunal inferior que esa formalidad así impuesta no desvirtuaba la naturaleza del contrato en relación con la exacción del impuesto, no obstante la existencia del acta de subasta, o sea, que esa formalidad no era obstáculo para que al contrato se le pudiese calificar de exento, y en su consecuencia anuló la liquidación girada.

No siendo recurrible la Sentencia del Provincial, fué entablado por el Fiscal el recurso extraordinario de apelación y la Sala tercera lo estimó, diciendo que aunque se trate de subastas establecidas de modo forzoso por disposición gubernativa, las adquisiciones en ellas realizadas por los industriales dichos están sujetas al impuesto, conforme a la Ley y Reglamento que lo regulan, y añade que para que tales compras estuviesen exentas sería preciso que existiese una ley que así lo estableciese de modo expreso, cuya disposición legal no existe y por ello no ha podido ser invocada por el Tribunal inferior.

LA REDACCIÓN