

Jurisprudencia sobre el Impuesto de Derechos reales

*Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 5
de junio de 1951.*

LA EXCLUSIÓN DE BIENES DEL CAUDAL HEREDITARIO, A TÍTULO DE PERTENECER A TERCERA PERSONA, REQUIERE, A TENOR DEL ARTÍCULO 31, APARTADO 16), QUE TAL PROPIEDAD SE ACREDITE CON DOCUMENTO FEHACIENTE ADECUADO A LA NATURALEZA DE LOS BIENES.

Antecedentes : El causante, fallecido el 22 de junio de 1948, instituyó heredera a una hermana suya, y fué liquidada la herencia primero provisionalmente y después definitivamente, previa instancia suscrita por la heredera en 3 de marzo de 1949, en la que declaraba que no existían más valores que los ya liquidados provisionalmente.

El liquidador pidió al Banco de Bilbao, en Málaga, en oficio recibido por éste el 29 de enero de 1949, certificación acreditativa de la cantidad que el causante tenía depositada durante el mes anterior a su fallecimiento, pero la contestación a este oficio no fué recibida, al parecer, y fué reiterada la petición en oficios de 16 de noviembre y 1.º de diciembre de dicho año. El Banco contestó en 7 de diciembre, diciendo que había contestado oportunamente y reiterando los datos de la contestación al primer requerimiento de enero, consistentes en que en la fecha del fallecimiento —22 junio 1948— el saldo de la cuenta del causante era de 653.450,71 pesetas, el cual había sido transferido tres días después de la defunción al Banco Central de Granada a favor de la hermana y heredera, cumpliendo orden del causante suscrita el día 21 de dicho mes de junio.

El 22 de noviembre de dicho año, y sin que conste que había recibido la contestación del Banco, el liquidador requirió a la heredera para la declaración del aludido depósito al efecto de la oportuna liquidación complementaria, estando acreditada la efectividad del requerimiento.

El señor P. O., marido de la heredera, y en su representación pidió que se declarase exento del impuesto el aludido depósito, concediéndole un plazo para probar sus alegaciones consistentes en los siguientes: 1), que ambos hermanos —causante y heredera— poseían en proindivisión la fortuna heredada de sus padres administrándola el causante, el cual cobraba todas las rentas, intereses e incluso las cancelaciones de créditos hipotecarios reservando su importe para determinados fines de acuerdo con su hermana, por lo cual los fondos de la cuenta de Málaga eran en realidad de ella, y que ordenó la transferencia el 21 de junio para que quedase constancia del ingreso, pues de haber obrado de mala fe hubiese suscrito en talón de cuenta corriente; 2), que puso particularmente en antecedentes al liquidador sobre las cuestiones de la herencia, estudiando el caso del crédito en cuestión, y después de algunas vacilaciones, aquél entendió, de acuerdo con el interesado, que no era liquidable, y por ello no se incluyó en el inventario o relación la cual se escribió en la máquina y por algún empleado de la misma Oficina liquidadora.

Esta no accedió a la concesión del plazo pedido ni a la aportación de pruebas, por estimarlas no comprendidas en el artículo 75 del Reglamento, y, previa aprobación del expediente por la Abogacía del Estado, una vez formado el de adición a la comprobación de valores, giró las liquidaciones correspondientes con multa del 50 por 100.

Interpuesta reclamación económica-administrativa el liquidador informa negando haber conocido particularmente de la transferencia; de la cual sólo tuvo, dice, noticias o rumores que trató de confirmar por medio del oficio al Banco, de enero de 1949, y en el escrito de alegaciones el recurrente alega la improcedencia de aplicar el artículo 75 del Reglamento, ya que éste exige que los bienes se hallen en poder de los herederos y la suma transferida no lo está en este caso porque como adquisición onerosa no definida de uno de los cónyuges se halla en poder de la sociedad conyugal de gananciales; y en cuanto a la multa tampoco lo estima procedente por haber sido conocida por

el liquidador al declarárselo particularmente el reclamante la existencia del crédito en cuestión, por todo lo cual no caben la investigación, el requerimiento ni la multa.

Como prueba, además de otros documentos, acompañó un certificado sobre la proindivisión entre los hermanos de los bienes heredados de sus padres.

El Tribunal provincial desestimó la reclamación, fundado en que la inclusión en la herencia del metálico depositado en el Banco está bien hecha de acuerdo con el artículo 48 del Reglamento y en otro caso la adición al caudal sería procedente por lo dispuesto en el artículo 75 del mismo texto, tanto si se interpreta que los bienes están en poder del heredero como si lo están en poder de su cónyuge; y en cuanto a la multa, es la reglamentaria conforme al artículo 221, número 3.

El Tribunal central empieza por decir que el problema planteado no es propiamente de adición de bienes a una sucesión, sino de exclusión de ciertos bienes del caudal hereditario, en este caso el metálico depositado en el Banco a nombre del causante y transferido tres días después de su fallecimiento a favor de la heredera.

Eso supuesto, el Tribunal invoca los artículos 48, apartado 1), 31, apartado 16), y 102 del Reglamento, según los que forman parte del caudal hereditario todos los bienes inscritos en registros oficiales o depositados a nombre del causante en la fecha de su fallecimiento, debiendo comunicarse estos datos a los herederos para que aleguen y prueben lo que a su derecho convenga, sin que la declaración hecha por el testador o los herederos de que determinados bienes pertenecen a terceras personas surta efecto para excluirlas del caudal, «sino en cuanto se justifique con documento fehaciente y adecuado a la naturaleza de los bienes, anterior a la fecha de abrirse la sucesión» la propiedad que se declare o reconozca a favor de terceros; y aplicando tales preceptos está claro que el metálico depositado a nombre del causante en la fecha de su fallecimiento, forma parte del caudal relicto a efectos fiscales y debe ser incluido en la base liquidable, más el 2 por 100 de ajuar.

Esta presunción no está desvirtuada por los medios de prueba aportados, ya que ninguno de ellos es documento fehaciente adecuado a la naturaleza de los bienes y anterior a la fecha de abrirse la sucesión, para poder deducir que el metálico en cuestión era propiedad de la heredera y no del causante. Mas es, sigue diciendo la Resolu-

ción que extractamos, la documentación aportada no prueba nada en sí misma, puesto que del hecho de que el difunto administrase los bienes comunes de los dos hermanos y cobrase los créditos hipotecarios, no se deduce necesariamente y en sana crítica que el dinero de su cuenta corriente fuese propiedad de su hermana, por no existir entre el hecho y la consecuencia enlace lógico alguno.

El Tribunal, por fin, confirma también la liquidación de la multa del 50 por 100, en razón de que hubo el requerimiento previo de la Oficina liquidadora, y, por tanto, es de aplicación el número 3.º del artículo 221 del Reglamento.

Nos parece que la claridad del caso y de la doctrina sentada, excusa todo comentario o añadidura, y sólo se nos ocurre decir que, aún admitido el hecho de la aludida puesta en común de los bienes y de la administración de los mismos por el causante, lo más que se podría admitir sería el considerar que pertenecían a ambos condueños por mitad y no por entero a uno de ellos.

Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 15 de junio de 1951.

LA NORMA DEL APARTADO 4) DEL ARTÍCULO 9.º DEL REGLAMENTO, RELATIVA A SOMETER A TRIBUTACIÓN UNA SOLA TRANSMISIÓN EN LOS REMATES A CALIDAD DE CEDER REQUIERE QUE LA SUBASTA SEA JUDICIAL, ADMINISTRATIVA O MATERIAL, Y NO ES APLICABLE A LA COMPRAVENTA ORDINARIA.

Antecedentes: En documento privado de fecha 1.º de junio de 1949 doña María del R. vende a don M. R., por precio de 600.000 pesetas, una finca rústica con parte del precio aplazado, que había de entregar el comprador al formalizarse la escritura pública que se habría de otorgar, bien a favor del mismo, bien a favor de la persona o personas que él designase. Se convino que el comprador entraría en posesión de la finca el día 29 de septiembre de dicho año.

La Oficina liquidadora practicó diligencias de investigación en relación con el expresado documento privado para su presentación a liquidación, girándose en definitiva, previo el oportuno expediente de comprobación, la liquidación correspondiente, que fué notificada el 6 de septiembre de 1950 y pagada al día siguiente.

Por indicación de la Abogacía del Estado al examinar el expediente de comprobación, fué requerido el interesado para que aportara datos sobre el otorgamiento de escritura pública en relación con la venta de la expresada finca, los que fueron facilitados, resultando de ellos la existencia de una escritura otorgada en Salamanca el 29 de septiembre de 1949, en la cual constaba que la misma señora doña M. del R. vendía la misma finca a persona distinta de la que en el documento privado de compraventa aparecía como compradora, por precio de 400.000 pesetas que la vendedora confiesa haber recibido y sin hacer mención alguna del mencionado documento privado.

La liquidación de este documento fué impugnada diciendo que las compraventas efectuadas en el documento privado y en la escritura pública —liquidada antes que aquél— constituyen un solo contrato puesto que en ambos documentos es una misma la persona del vendedor, idéntica la finca vendida e igual el precio; varía únicamente la persona del comprador, pero ello es debido a que la estipulación 2.ª del documento privado se establecía expresamente que se formalizaría la escritura pública a favor del comprador don M. R. o de la persona o personas que él designase, lo cual envuelve la existencia de un mandato oculto en el que se calla la persona del mandante; que el artículo 1.710 del Código civil clasifica el mandato en expreso y tácito; que si el reclamante hubiera comprado para sí y no por cuenta de tercera persona no podía la vendedora haber enajenado después la finca. Se invoca el apartado 3) del artículo 9.º del Reglamento, en cuanto que el reclamante consignó en forma suficiente que no actuaba como comprador en nombre propio, y el apartado 4) del mismo precepto sobre venta en subasta judicial a calidad de ceder, según el cual se paga el impuesto una sola vez al otorgarse directamente la escritura a favor del rematante y en definitiva se sostiene que la misma norma debe aplicarse a las ventas en documento público o privado, y que lo único que debe prevalecer es la imposición de la multa por no haber sido presentado en plazo el documento privado.

La reclamación fué desestimada en Primera Instancia en razón de que no se puede apreciar la existencia de un mandato tácito u oculto que no se ha justificado en el expediente, ni del documento privado se deduce quien sea el mandante; que es de aplicación al caso el artículo 1.717 del Código civil, sobre inoperancia jurídica

del mandato cuando el mandatario ha obrado en su propio nombre, en cuyo caso es el único obligado de modo directo con la persona con quien contrata.

Al impugnar en alzada tal decisión sostuvo el reclamante que del segundo párrafo del invocado artículo 1.717 del Código civil se deduce que el mandatario podrá exigir al vendedor que otorgue la escritura a la persona o personas designadas por aquél y como consecuencia la compraventa en definitiva resultará hecha entre el mandante y la persona que contrató por el mandatario, sin que pueda sostenerse en buenos términos de derecho que resulte celebrada entre el mandatario y la persona que con él contrató; y, por lo tanto, el obligado al pago del impuesto debe ser el mandante, como verdadero, real y único comprador.

El Tribunal central después de decir que el repetido documento privado contiene un contrato perfecto de compraventa y que es norma fundamental del impuesto que este se exige —artículo 48— cualquiera que sea la naturaleza del documento en que conste la transmisión y que habrá de satisfacerlo por regla general —artículo 59— el adquirente deduce que el comprador que figura en el documento privado, don M. R., está obligado al pago del impuesto y a la presentación del documento.

Afirma después que no es admisible que el referido documento no contenga más que un mero acto preparatorio de la compraventa realizada en la escritura pública aludida, porque del examen de ambos documentos se infiere que son contratos diferentes: 1.º, por serlo los que aparecen como compradores; 2.º, por el precio, que en el documento privado es de 600.000 pesetas con pago de 50.000 al contado y el resto aplazado, y en la escritura es de 400.000, que la vendedora confiesa recibidas, y 3.º, porque en la escritura no se hace alusión alguna al documento privado, lo cual no deja de ser anómalo dada su importancia y la circunstancia de quedar el mismo sin eficacia.

Y no obsta a lo expuesto la doble venta, cuyos efectos regula el artículo 1.473 del Código civil, ni impide la liquidación y exacción del impuesto, mientras no exista una declaración judicial que pueda afectar a la exacción.

El Tribunal rechaza después la existencia del mandato tácito porque este ha de derivarse de actos o hechos que necesariamente y por modo evidente impliquen la intención de obligarse y porque la forma legal de justificación del mandato que se dice concertado,

sería la de escritura pública, a tenor del artículo 1.280 del Código civil, cuyas dos circunstancias no concurren en caso actual.

Entra después el Tribunal a examinar el argumento invocado por el recurrente con apoyo en los apartados 3) y 4) del artículo 9.º del Reglamento y lo combate diciendo que del texto del primero se desprende la conclusión contraria a la pretendida porque dispone que la declaración o reconocimiento de propiedad a título de mandatario de la persona a cuyo favor se hacen, se considerará como verdadera transmisión si en el título o documento de la que se supone realizada por poder o encargo no consta en legal forma tal carácter y circunstancias, y esto es lo que ocurre en nuestro caso. Y en cuanto al otro apartado, porque se refiere a las enajenaciones en subasta judicial y también a las notariales y administrativas según la jurisprudencia del mismo Tribunal, y no a la compraventa ordinaria; esto aparte de que en el título primitivo ha de expresarse que la adquisición se realiza a calidad de ceder, y tal manifestación no se hizo en el documento privado en cuestión.

Comentarios: El caso está ampliamente reseñado y ampliamente razonado por la Resolución reseñada, por lo cual no son necesarios mayores esclarecimientos. Dados los elementos de hecho mencionados, no parece que haya posibilidad razonable jurídica de hablar del mandato tácito ni de deducir que, por aplicación del apartado 3) del artículo 9.º del Reglamento, la transmisión realizada fué una sola; máxime si repara en que las personas que aparecen comprando son distintas y en que en la escritura no se hace la menor alusión a lo estipulado en el documento privado, aun sin contar lo también destacado por el mismo Tribunal en cuanto a discordancia entre ambos documentos en lo relativo a la cuantía del precio y a la forma de su entrega. Fiscalmente, pues, con razonable apoyo jurídico, hay que inclinarse por la solución de que las apariencias encierran dos contratos de compraventa de la misma finca, que el mismo dueño vende a dos personas distintas, los cuales necesariamente producen las correspondientes liquidaciones, sin perjuicio de que en su día pueda entrar en juego el artículo 58 del Reglamento, si se acredita en la forma y términos en él previstos que uno de ellos ha quedado sin efecto.

JOSÉ M.^a RODRÍGUEZ VILLAMIL
Abogado del Estado y del I. C. de Madrid.