

Jurisprudencia sobre el Impuesto de Derechos reales

Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 7 de marzo de 1950.

LA REPUDIACIÓN DE LA HERENCIA QUE HACE EL HEREDERO EN NOMBRE DE SUS COHEREDEROS, UNA VEZ FALLECIDOS ÉSTOS SIN ACEPTAR NI REPUDIAR, CON EL FIN DE CONSTITUIRSE EN ÚNICO HEREDERO POR DERECHO DE ACRECER, NO ES EFICAZ A LOS EFECTOS DEL IMPUESTO Y HAN DE LIQUIDARSE ESAS TRANSMISIONES SUCESORIAS DEL CAUSANTE A LOS FALLECIDOS Y DE ÉSTOS AL RENUNCIANTE, EN LA PARTE CORRESPONDIENTE.

Antecedentes: En 13 de agosto de 1936 falleció don V. Pizarro bajo testamento en el que instituye herederos por partes iguales a sus sobrinos carnales doña M.^a, don F. y don A. Calderón.

Estos dos últimos fallecieron asesinados el 29 de diciembre del mismo año, sin testamento y sin otros herederos que su citada hermana doña María y su otro hermano don José, el cual, a su vez, falleció sin testamento el 7 de febrero de 1938 y de él fué declarada heredera su dicha hermana.

Quedó, pues, de hecho como única heredera del tío y de los hermanos la expresada doña María, y como tal presentó una instancia a la Oficina Liquidadora exponiendo los relacionados antecedentes y diciendo que sus hermanos don Francisco y don A. habían fallecido sin conocer la disposición testamentaria de su tío don Vicente y por lo mismo sin aceptar ni repudiar la herencia, por lo que ella en comparecencia ante el Juzgado había repudiado la herencia en su nombre y como heredera suya, e igual repudiación había hecho en nombre de su otro hermano don José, del que también era única heredera; de manera que con tales repudiaciones, recibía directamente de su tío don Vicente todos los bienes que éste, una tercera parte como he-

heredera instituída y las otras dos por derecho de acrecer, en virtud de las repudiaciones.

En su consecuencia inventarió en la sucesión de su tío todos los bienes de éste y en las de sus hermanos los que les eran privaticios, los que se adjudicó como heredera ab intestato de unós y testamentaria de otros.

El liquidador, dando por buenas las repudiaciones, giró las liquidaciones con arreglo a lo que de ellas resultaba, però la Abogacía del Estado no las aprobó y ordenó que se instruyesen por separado los respectivos expedientes de comprobación comprensivos de los bienes que a cada causante correspondían reglamentariamente, y que se girasen las liquidaciones procedentes.

Así se hizo, y contra ellas recurrió la doña María diciendo en el escrito de alegaciones que no existía, en cuanto a los bienes del don V. Pizarro, sino una sola transmisión hereditaria a favor suyo, porque el hecho de encontrarse en zona roja los hermanos herederos, no solamente les impidió la aceptación de la herencia sino incluso el tener conocimiento de ella, y al no existir aceptación expresa ni tácita era perfectamente válida la repudiación hecha como heredera de todos ellos.

Justificó adecuadamente la estancia de los herederos en zona roja, las fechas de liberación y las repudiaciones.

Previo informe del liquidador opuesto al recurso, el Tribunal provincial lo desestimó por entender que las mencionadas repudiaciones no tenían otro objeto que el de eludir el pago del impuesto correspondiente a las transmisiones intermedias, y esto está en pugna con lo dispuesto en el artículo 4.º del Código civil, y en que tales renunciaciones implicaban perjuicio de tercero, cual es el Tesoro en este caso.

El Tribunal Central, al conocer en alzada del recurso, confirmó el acuerdo del inferior y dijo que «las renunciaciones en discusión no tienen el carácter de meramente abdicativas; ni, por tanto, hechas indeterminadamente en favor de los coherederos con derecho a acrecer; sino que revisten notoriamente el carácter jurídico de renunciaciones traslativas, como tendentes a favorecer a la misma renunciante —siquiera las realizara con la ficción de continuadora de los derechos de los hermanos repudiantes— al lograr con ello eludir el pago del impuesto por las transmisiones hereditarias cuyos efectos se hacen desaparecer; por todo lo cual no se dan en el presente caso los requisitos de la re-

nuncia de herencia hecha *simple* y gratuitamente en favor de todos los coherederos a quienes deba acrecer la parte renunciada como exige para la no sujeción al Impuesto de Derechos reales el artículo 31 de los Reglamentos, de 1932, 1941 y el actual de 1947, en relación con el artículo 1.000 del Código civil.»

Comentarios: La precedente doctrina es confirmación de la sentada por el mismo Tribunal en Resolución de 5 de octubre de 1948 y anteriormente en la de 9 de diciembre de 1941, en casos análogos al presente, siquiera en éste haya una modalidad que no deja de ser interesante, cual es la de que los dos hermanos muertos en zona roja no solamente no pudieron aceptar ni repudiar la herencia del causante, sino que fallecieron sin tener conocimiento de su condición de herederos.

Esto supuesto, somos de parecer que en términos generales y dadas las prescripciones reglamentarias del artículo 31 del Reglamento en su apartado 17), éstas son de clara aplicación al caso controvertido, según sostiene la Resolución comentada. La renunciante pretende aparentemente hacer una renuncia con el carácter de repudiación propiamente dicha o renuncia extintiva, sin relación ni consideración a persona alguna, pero la realidad no es así.

No hay que olvidar al enjuiciar el caso que ante el artículo 1.000 del Código civil en relación con el citado apartado 17, son tres los supuestos en que el renunciante se puede colocar: El primero es el que comprende las distintas modalidades que dicho artículo 1.000 define como constitutivos de un acto de aceptación de la herencia por parte del heredero, que son, la venta, donación o cesión del derecho a un extraño, la renuncia, aunque sea gratuita a beneficio de uno o más de sus coherederos, y la renuncia por precio a favor de todos estos.

El segundo supuesto es el de renuncia simple y gratuita de legados a favor de todos los herederos, y el tercero es el que se refiere a la renuncia simple y gratuita a favor de todos los coherederos a quienes deba acrecer la porción renunciada.

Como se ve, en ninguno de esos supuestos está la renuncia o repudiación propiamente dicha, que es aquella en que con las formalidades del artículo 1.008 del Código civil se expresa la voluntad lisa y llana de no aceptar la herencia sin relación con ninguno de los conceptos que ese artículo detalla como motivadores de aceptación de jure.

Tal renuncia lisa y llana es la que no puede estar sujeta al impuesto, porque evidente es que quien en tiempo y forma no acepta una herencia no es heredero y no siéndolo no tiene por qué tributar puesto que nada adquiere. Esto es lo que, a primera vista, parece ser lo ocurrido en el caso de autos, pero, bien mirado, está muy lejos de encerrar ese simple, verdadero y desinteresado apartamiento de los derechos y obligaciones que la herencia encierre. Antes al contrario, es un acto de pura ficción jurídica encaminada a favorecer a la propia renunciante, con perjuicio, por añadidura, de tercero, cual lo es en este caso el Tesoro. Lejos de tratarse de una renuncia extintiva o repudiación propiamente dicha, es, como el Tribunal dice muy bien, una renuncia que «reviste notoriamente el carácter jurídico de renuncia traslativa como tendiente a favorecer a la misma renunciante», amparándose en «la ficción de continuadora de los derechos de los herederos repudiantes», o, dicho más concretamente, lo que ocurre es que se acude a un artificio legal que a través de una confusión de personalidades da por resultado que la renunciante renuncie a favor de sí misma por medio de una especie de extraña autocontratación en la que se superponen y mezclan tres personalidades en una sola con intereses distintos, como son la de los herederos premuertos y en cuyo nombre y representación se renuncia, la de la renunciante como heredera de ellos, y la de la misma como favorecida con la renuncia.

Está, pues, claro que el caso no está comprendido en el mencionado apartado del artículo 31 del Reglamento como no sujeto y como productor de una sola transmisión hereditaria, directamente del primitivo causante a la reclamante.

Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 28 de marzo de 1950.

EL CONTRATO POR EL QUE UNA ENTIDAD ESTATAL CONTRATA CON UNA EMPRESA LA CONSTRUCCIÓN DE UNOS CAJONES O BLOQUES FLOTANTES DESTINADOS A CIMENTACIÓN DE UN PUERTO AL QUE SE TRANSPORTABAN PARA SER COLOCADOS UNA VEZ CONSTRUÍDOS, ES LIQUIDABLE POR EL CONCEPTO MUEBLES Y NO COMO «CONTRATO MIXTO».

Antecedentes: El Consejo Ordenador de Construcciones Navales Militares contrató con una Entidad la construcción de tres cajones

flotantes destinados a un puerto, y el correspondiente documento fué liquidado por el concepto «muebles» al 2,5 por 100, según la tarifa entonces vigente.

La constructora estimó que no era ese el concepto liquidable sino el de contrato mixto, porque en la ejecución de las obras de esos cajones coexisten el arrendamiento de servicios y el suministro de materiales, no siendo diferente el contrato discutido de cualquier otro sobre construcción de los cimientos del puerto a los que los cajones eran destinados.

El Tribunal provincial, invocando el artículo 18 del Reglamento, apartado 4), desestimó el recurso porque, según ese precepto, los contratos mixtos se liquidarán como compraventas si el contratista pone la totalidad de los materiales y se dedica habitualmente a la confección de obras análogas, salvo que la obra haya de ejecutarse y quedar con ello incorporada en una cosa que no sea de la propiedad del contratista; y como en el caso, si bien los cajones se destinan a su posterior incorporación al puerto, que no es propiedad del contratista, no es menos cierto que tal incorporación no se produce directamente y a consecuencia de la ejecución de los mismos, sino se realiza posteriormente y una vez terminados y entregados al Consejo Ordenador.

Ante el Tribunal Central los razonamientos de la recurrente fueron ampliados diciendo que los cajones se construyeron sobre terrenos que no eran de propiedad del contratista y en ellos quedaban hasta su transporte y colocación como cimientos del puerto; y el Tribunal, por su parte, empieza por sentar que el contrato consistía en construir sobre el suelo de un dique tres cajones de hormigón destinados al cimiento del puerto, para una vez terminada la ejecución de la obra, entregarlos al Consejo Ordenador, quien se encargaba de colocarlos; con lo que se ve que la constructora termina su misión con la construcción sin que los cajones queden incorporados por aquélla a la obra de que han de formar parte, sino colocados provisionalmente sobre el suelo donde se fabricaron.

De ello deduce, por aplicación del precepto transcrito e invocado por el Tribunal provincial, que se trata —supuesta la habitualidad del contratista— de compra de «muebles», ya que no se da la salvedad que el mismo artículo prevé para el caso en que la obra se ejecute y *quede con ello incorporada* a una cosa que no sea de la

propiedad del contratista, y pueda ser liquidado como contrato mixto.

Termina la Resolución diciendo que a la misma conclusión se llega aplicando los apartados 4) y 6) del artículo 25 del Reglamento, los cuales guardan íntima relación con los del 18, antes citado.

Comentarios: No vamos a entrar ahora a dilucidar las diferencias, tan sutiles a veces, a que da lugar el contrato de compraventa de cosa mueble cuando se entrecruza y mezcla con el de arrendamiento en sus modalidades de ejecución de obra y prestación de servicios. A esta dificultad salió al paso el legislador desde el Reglamento de 1932, como es sabido, introduciendo en la técnica fiscal del impuesto el llamado «contrato mixto» como matización del llamado «contrato de suministro», cuando en éste entra, además de la cosa mueble suministrada, la ejecución de obra o la prestación de servicios.

En esta matización llegó a fijar el concepto diciendo —artículo 18, apartado 4) y 25, apartado 4)—, que los contratos mixtos no disfrutaron de tipo específico creado para ellos sino del de compra de «muebles», si el contratista pone la totalidad de los materiales y habitualmente se dedica a producir bienes análogos a los contratados, pero añade que el aplicable será el tipo de contrato mixto y no el de «muebles» si la obra contratada ha de ejecutarse y quedar con ello incorporada en una cosa que no sea de la propiedad del contratista.

Un ejemplo esclarecerá el concepto que el legislador forjó: el abastecedor que recibe de un regimiento el paño para confeccionar mil uniformes realiza un contrato mixto, y el mismo industrial que se compromete a elaborar los mismos uniformes, siendo el paño de su cuenta, contrata una venta de bienes muebles.

En este ejemplo se llega sin percibir sutileza alguna a la mencionada distinción, y a primera vista se llega también a ver la razón de la Resolución recurrida, puesto que si el contratista lo que hizo fué construir los cajones o bloques con los propios elementos suyos, tanto en cuanto a materiales, como a ejecución, como a servicios personales, para entregarlos a la Entidad estatal adquirente, es claro que lo que hizo fué transmitir por precio una cosa mueble o sea realizar un contrato de venta de muebles.

Dijimos a primera vista, no porque no compartamos el criterio del Tribunal, sino porque analizado el caso surgen aquellas dife-

rencias de matiz tan sutiles, a las que líneas más arriba aludimos.

En el supuesto debatido todo el nudo de la cuestión está en precisar si la obra queda o no incorporada a una cosa que no es del contratista.

Y ya en tal trayectoria claro está que hay que afirmar que no, que los cajones los construye la suministradora con completa independencia del lugar de su incorporación para ser trasladados después a él, con lo cual el caso está de lleno en el inciso reglamentario aplicado por el Tribunal, pero, al mismo tiempo, es innegable que la misma obra la hubiera realizado, con los mismos elementos y el mismo esfuerzo si los cajones los hubiera construido sobre el mallecón al que iban destinados —suponiendo que éste en vez de estar bajo el agua estuviese a flor de ella— y entonces tendríamos que sin cambio alguno de los elementos del contrato, éste sería «contrato mixto»; o sea, que un simple cambio en el lugar de la construcción trastoca la naturaleza jurídica del acto enfocado con el anteojo del Reglamento.

Con este razonamiento queremos llegar, no a la contradicción del fallo estudiado, sino a determinar cuál sea el verdadero sentido del concepto que entrañan los dos párrafos señalados con el número 4) de los citados artículos 18 y 25 cuando dicen que si la obra se ejecuta y queda «con ello incorporada en una cosa que no sea del contratista» el concepto fiscal es el de contrato mixto.

Nos parece que tal incorporación debiera ser algo más que mera yuxtaposición, porque de lo contrario se llegaría en la práctica a hacer muy difícil diferenciar los aludidos conceptos tributarios —dados sus borrescos linderos en muchos casos. Así ocurre en el caso que estudiamos, en el cual —lo repetimos— en virtud de esa mera yuxtaposición y sin ninguna otra alteración en los elementos, esfuerzos y aportaciones del ejecutor se cambia la naturaleza jurídico-fiscal del concepto tributario, puesto que exactamente iguales serían unos y otros si la construcción se hubiera llevado a cabo en el lugar del emplazamiento definitivo de los cajones.

Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 28 de marzo de 1950.

LA CLÁUSULA TESTAMENTARIA EN LA QUE SE ESTABLECE A FAVOR DE UN «AMIGO Y ENCARGADO, EN PAGO DE SERVICIOS» PRESTADOS

AL CAUSANTE, UN LEGADO DE CANTIDAD, ENCIERRA UN ACTO SUJETO AL IMPUESTO SUCESORIO.

Antecedentes: La cláusula testamentaria decía literalmente: «Lego a mi amigo y encargado D., en pago de servicios que me ha prestado, la cantidad de 50.000 pesetas.»

Liquidado el caso por el concepto herencias, recurrió el legatario por entender que habiendo prestado servicios a la causante sin percibir remuneración en razón a tener convenido que ella determinaría la cuantía y la fecha del pago, no se trataba de un legado sino del pago de una deuda, exento según el número sexto del artículo 3.º de la Ley, y efectivamente así lo habían entendido los contadores partidores al formar el cuaderno particional.

Tanto el Tribunal provincial como el Central desestimaron el recurso, diciendo el segundo que si bien la reseñada cláusula podía en cierto modo interpretarse como reconocimiento de una deuda procedente de servicios personales, naciendo así el legado a un acreedor conforme al artículo 873 del Código civil, es más lógica la interpretación de que se trata de una liberalidad, aun cuando se expresen los motivos de ella.

Por otra parte la tesis de la exención sostenida por el reclamante con apoyo en el artículo 6.º, número 3.º de la Ley y del Reglamento, como pago en metálico por servicios personales, exige inexcusablemente la prueba de la existencia indudable de los servicios de los que nazca un crédito cierto de cuantía determinada; lo cual no se justifica con la inconcreta manifestación de la testadora ni con el reconocimiento de la obligación por los albaceas.

Esta tesis la refuerza la Resolución recordando la doctrina reglamentaria imperante en materia de reconocimiento de propiedad de bienes hereditarios en el párrafo 16 del artículo 31 y sobre reconocimiento de deudas por el testador o por los herederos en el apartado 10 del artículo 101 del Reglamento, cuya doctrina, claramente aplicable al caso, demuestra la necesidad de una prueba concluyente para que los bienes puedan ser excluidos y las deudas rebajadas.

Por todo comentario decimos que los razonamientos del Tribunal son plenamente convincentes.

JOSÉ M.^a RODRIGUEZ-VILLAMIL
Abogado del E. y del I. C. de Madrid