

## Jurisprudencia sobre el Impuesto de Derechos reales

*Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 20 de diciembre de 1949.*

LA APLICACIÓN DEL ÚLTIMO APARTADO DEL ARTÍCULO 57 DEL REGLAMENTO EN CUANTO A ACTOS DERIVADOS DE OTROS ANTERIORES A 1.º DE MAYO DE 1926, REQUIERE EXAMINAR EN CADA CASO SI CON RELACIÓN AL MISMO HIZO O NO INNOVACIÓN EL DECRETO DE 27 DE ABRIL DE ESE AÑO; TODO ELLO EN RELACIÓN CON LA DISPOSICIÓN TRANSITORIA CUARTA DE LA LEY DEL IMPUESTO.

*Antecedentes.*—Falleció el causante en 25 de abril de 1911, bajo testamento en el que, entre otras cláusulas, instituyó, conforme al Derecho catalán, heredero universal a su hijo Juan Torrent, y si éste falleciese sin hijos, uno o más, o teniéndolos no llegasen a la edad de testar, sustituye a aquél y a sus hijos e instituye a los demás hijos que el testador dejare, con preferencia de varones a hembras y de mayores a menores de edad.

El heredero universal falleció en 1944, y en escritura de abril de 1945, doña Francisca Torrent hizo constar que los bienes heredados por su hermano Juan correspondían a la otorgante en virtud del testamento aludido, desde el momento en que aquél falleció sin hijos, por concurrir en ella la cualidad de primera sustituta superviviente, debiendo girarse la liquidación sobre la base del valor de

los bienes, en el momento del fallecimiento del padre y por el tipo de la tarifa vigente en tal fecha.

La Oficina liquidadora comprobó los bienes a la fecha del fallecimiento del heredero fiduciario y aplicó la tarifa entonces vigente, a lo que se opuso la fideicomisaria, alegando que el derecho del heredero fideicomisario que llega a entrar en posesión de la herencia, no se deriva del fiduciario ni de los anteriores fideicomisarios, sino que arranca directamente del testamento del causante o fideicomitente, sin intermediarios, según reconoce el Reglamento del Impuesto al ordenar que se atienda al parentesco entre el fideicomitente y el fideicomisario.

Lo cual significa, añade la recurrente, que no es aplicable, como parece haber aplicado el liquidador, el artículo 57 del Reglamento, cuando dispone en su última parte que toda adquisición de bienes cuya efectividad se halle suspendida de derecho por la concurrencia de una condición, un término, un fideicomiso o cualquiera otra manera de limitación, se entenderá siempre realizada el día en que la limitación desaparezca, ateniéndose a esa fecha, tanto para determinar el valor de los bienes como para aplicar los tipos de tributación. El criterio sería aceptable si no existiera la disposición transitoria 5.ª de la Ley de 1941 —4.ª de la vigente—, que establece que a las adquisiciones derivadas de actos y contratos anteriores, a 1.º de mayo de 1926, cuya efectividad tenga o haya tenido lugar a partir de la indicada fecha, no será aplicable tal disposición en cuanto modifique las anteriores, siempre que los documentos se presenten dentro del plazo legal o de su prórroga; cuyas circunstancias concurren en el caso; ya que la adquisición es anterior a 1.º de mayo de 1926, su efectividad es posterior y el documento fué presentado en plazo.

El Tribunal provincial abonó el criterio del liquidador diciendo que la prohibición de aplicar el artículo 57 contenida en la transitoria 5.ª de la Ley —4.ª de la vigente— no se refiere más que a las modificaciones establecidas en las disposiciones que regían antes de la aludida fecha; y como el Reglamento de 1911, que sería el aplicable, solamente establecía que en los actos y contratos en que mediare una condición no se liquidase el impuesto hasta que la condición se cumpliera, y nada dice sobre que al girar la liquidación aplazada se tenga en cuenta el valor de los bienes y la tarifa en

relación con el momento de producirse el derecho condicionado, es claro, a juicio del aludido Tribunal, que el artículo 6.º de la Ley —57 del Reglamento— no modifica lo regulado en el Reglamento de 1911. Con la particularidad, añade, de que el criterio contrario conduciría al absurdo de aplicar una tarifa que dejó de regir antes de que naciera el derecho y de que fuesen transmitidos los bienes, dado que mientras la condición suspensiva no se cumple, el derecho condicionado no es sino una expectativa carente de realidad jurídica y de hecho.

El Tribunal central empieza por decir que está fuera de discusión que se trata de una sustitución fideicomisaria típica del derecho catalán y que hasta la muerte de don Juan Torrent no era posible conocer quién sería el heredero fideicomisario, resultando serlo, al morir aquél el 16 de abril de 1944, la recurrente, su hermana, y, por lo tanto, el problema está en determinar si se ha de aplicar el artículo 6.º de las Leyes del Impuesto dictadas a partir del Real decreto de 27 de abril de 1926 —el 57 del Reglamento— que establece como fecha base para valorar los bienes y para determinar la tarifa aplicable, aquélla en que la limitación desaparezca, o sea, en el caso la antedicha de 16 de abril de 1944 en que falleció el fiduciario; o más bien ha de tenerse en cuenta la disposición transitoria, según la cual no se aplicarán las disposiciones de dicho artículo 6.º —57 del Reglamento— en cuanto modifiquen los anteriores, a las adquisiciones derivadas de actos y contratos causados antes de 1.º de mayo de 1926 y cuya efectividad tenga lugar después de esa fecha.

Planteado así el problema, continúa el Tribunal, se ve que esta modificación no se da en el caso ya que según doctrina del Tribunal Supremo de 26 de junio de 1928 y 15 de diciembre de 1927 tales disposiciones no contradicen, sino que han reconocido y ampliado el principio general que ha informado e informa la legislación anterior en la materia, la cual se aplicaba en el caso similar de nudos propietarios que no habiendo sido instituidos pura y simplemente, en el mismo sentido que ha reproducido el artículo 6.º de las sucesivas leyes del Impuesto, o sea que el criterio con que se resuelve este recurso no es consecuencia de las modificaciones establecidas en la redacción de las disposiciones vigentes con relación a los preceptos que hasta entonces regían, sino de la interpretación

dada a los mismos, y que no han sido modificados por los actuales, en los casos como el presente en los que la efectividad de la transmisión pende del cumplimiento de condiciones suspensivas».

Y no lo han sido, afirma la Resolución que analizamos, porque tanto el Reglamento de 1900, vigente al fallecer el causante, como el de 1911, no fueron innovados en el punto de que se trata por el Real decreto de 1926, ni tampoco por el repetido artículo 6.º de las leyes del Impuesto de 1927, 1932, 1941 y 1947, puesto que todas ellas «se limitan a disponer, en lo que se refiere a la cuestión suscitada en este recurso qué en los actos y contratos en que median condiciones suspensivas se aplazará la liquidación hasta que se cumpla la condición, pero sin contener prescripción alguna respecto a la base de liquidación y tipo de tarifa que debieran aplicarse al cumplirse tal condición; por lo cual, al faltar en el caso actual un precepto expreso referente a los indicados extremos anterior a dicho Decreto de 1926 y al artículo 6.º de las leyes posteriores, debe estarse a los efectos inherentes a la naturaleza del derecho de la señora recurrente, que, como queda indicado, se ha producido al fallecer su hermano don Juan Torrent».

A eso añade el Tribunal que si se aplicase la tesis del recurso «se daría el absurdo de aplicar una tarifa que dejó de regir antes de que el contribuyente adquiriese el derecho y le fueran transmitidos los bienes; mediante el cumplimiento de la condición establecida por el causante», según doctrina de las sentencias antes citadas y de varias Resoluciones del mismo Tribunal.

*Comentarios.*—El criterio del Tribunal es, como fácilmente se echa de ver, ampliamente restrictivo de la repetida disposición transitoria, o, lo que es lo mismo, ampliamente expansivo en cuanto a la aplicación del artículo 6.º de las leyes posteriores al Decreto de 1926 y por ende del apartado 6) del artículo 57 del Reglamento. Y esto no solamente se observa en la Resolución que nos ocupa sino también en las dos sentencias citadas del Tribunal Supremo. Y más especialmente en reiteradas Resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo central dictadas a partir especialmente de la sentencia de aquel Tribunal, mencionada en esta Resolución, que lleva fecha 26 de junio de 1928.

El problema, tal como lo viene enfocando reiteradamente el

Tribunal central y como lo enfoca ahora, queda en realidad reducido a determinar en cada caso concreto si la disposición tributaria del repetido Decreto de 1926 estableció o no innovación en relación con las disposiciones reglamentarias anteriores, o sea, en el supuesto de que ahora se trate, si la institución fideicomisaria estaba regulada, a los efectos de la aplicación del impuesto, de la misma manera antes y después de aquel Decreto, y si, por lo mismo, al consumarse la institución por muerte del fiduciario y entrar en posesión de la herencia el fideicomisario, se ha de liquidar atendiendo a la tarifa y base del momento de la institución del fideicomiso o al de la muerte del heredero fiduciario, que es cuando la limitación desaparece.

La Resolución que analizamos dice que no ha habido cambio de criterio y que la misma norma se aplicaba antes de 1926, dando como razón y prueba que así lo entendieron las dos sentencias que cita, y reforzando el argumento con la consideración de que dicha legislación anterior venía siendo interpretada en el caso similar del nudo propietario no instituido pura y simplemente, con el criterio sentado en el artículo 6.º citado y transcrito en el artículo 57 del Reglamento, apartado 6).

Esa es la posición dialéctica del respetable y competente Tribunal central, en la cual no se encuentra, como parece a primera vista lógico que se encontrara, una confrontación de textos legales o reglamentarios que sirviesen para reforzar tal posición.

Y el caso es que buscándolos en el Reglamento anterior al tan repetido Decreto de 1926, que es el de 1911 y es, al mismo tiempo, el primer Reglamento propiamente dicho del Impuesto y el que lo desenvolvió en forma técnica y sistematizada, no se encuentra en su articulado nada que corrobore la tesis contraria al recurso que nos ocupa:

Su artículo 56 contiene cinco apartados y de ellos se corresponden a la letra con el Reglamento vigente en su artículo 57 y con todos los posteriores a 1911 los apartados 1), 3), 4) y 5), y en cuanto al 2) está también reproducido literalmente en esos Reglamentos con el aditamento de que al cumplirse la condición suspensiva, ha de presentarse nuevamente el documento a liquidación. Esto quiere decir que de esos cinco apartados nada hay que directa ni indirectamente permita inducir cuál ha de ser la base liquida-

ble y si ha de ser el valor comprobado de los bienes al constituirse o al cumplirse la condición ni sobre si la tarifa aplicable será la vigente en uno u otro de esos momentos.

Supuesto que ese artículo no esclarece la duda, parece lógico indagar qué otro u otros preceptos reglamentarios pueden dar la solución, y no se puede pensar más que en los que el mismo Reglamento de 1911 destina a regular la forma y los medios de comprobación. Son los de su Capítulo V, cuyo enunciado general dice: «De la base de liquidación»; que se corresponde con el mismo número de capítulo y enunciado en el actual Reglamento.

Son quince artículos y entre todos ellos sólo es destacable, al objeto de este problema que nos ocupa, el primero, que es el 59, y dice: «El impuesto recae sobre el verdadero valor que los bienes y derechos tuviesen el día en que se celebró el contrato o se causó el acto, con deducción de las cargas o gravámenes que disminuyan realmente su estimación.»

Su simple lectura hace ver que nada dice que sirva para esclarecer el problema planteado, puesto que no se refiere a la forma de comprobar los bienes al consolidarse una adquisición pendiente de una condición, un término, un fideicomiso o de cualquiera otra limitación.

Respecto al criterio jurisprudencial del Tribunal Supremo creemos que no es tan unánime como revelan las dos citas dichas, porque la realidad es que en disparidad con él está el de la sentencia de 13 de junio de 1933, en la que se resolvió el caso de un usufructo constituido en 1872 por testamento. Quedaron entonces indeterminados los titulares de la nuda propiedad y no se individualizaron hasta 1931, al fallecer el usufructuario.

Presentada la documentación correspondiente en plazo, se discutía si la liquidación por nuda propiedad y la de consolidación del usufructo habían de girarse con la base y tarifa de 1931 o por las de 1872, esto es, si había de aplicarse la tan repetida disposición transitoria o más bien el también repetido apartado 6) del artículo 57 del Reglamento.

El Tribunal Supremo resolvió que la extinción del usufructo y su adquisición por el nudo propietario debía liquidarse por la tarifa vigente al fallecer el titular del usufructo y, dió como razón, esta, literalmente transcrita: «porque como el acto de adquisición ha

tenido efectividad dentro del nuevo régimen... ha de entenderse realizada el día en que desapareció la limitación», —es decir, el día del fallecimiento de la usufructuaria—, «así para determinar el valor de los bienes como para aplicar los tipos de tributación».

... Ese fué el criterio de la sentencia en cuanto a la liquidación del usufructo, pero, en cambio respecto a liquidación de la nuda propiedad, dijo que se debía aplicar la tan repetida disposición transitoria, porque su adquisición «deriva de un acto jurídico, cual es el testamento anterior a 1.º de mayo de 1926», y, por lo tanto, a la fecha del fallecimiento del testador en 1872 hay que atenerse, tanto para determinar el valor de los bienes como para aplicar los tipos de tributación».

No es éste el momento ni tampoco nuestro propósito analizar esta sentencia para destacar y analizar la disparidad de criterio que en ella campea en cuanto a la forma de liquidar el usufructo y la nuda propiedad, aplicando al usufructo el apartado 6) del artículo 57 del Reglamento tomado del artículo 6.º de la Ley, y a la nuda propiedad la transitoria 5.ª —4.ª de la actual Ley—, tomada del Decreto de 1926; disparidad patente, repetimos, porque si la razón, de liquidar el usufructo con arreglo a las normas del momento del fallecimiento del usufructuario, es que la adquisición «ha tenido efectividad dentro del nuevo régimen», también tuvo esa *efectividad* la adquisición de la nuda propiedad; y si a la misma nuda propiedad se le aplica la legislación de 1872 porque su adquisición «deriva de un acto jurídico cual es el testamento» de esa fecha, también la adquisición del usufructo *deriva* de este mismo testamento.

La síntesis de cuanto venimos razonando es que, apesar de la indiscutible autoridad del Tribunal central, no aparece incontrovertible que el precepto del Decreto de 1926 no fuese innovador, con relación a la legislación anterior, ni tampoco parece posible afirmar, sin ningún distingo que la jurisprudencia del Tribunal Supremo sea unánime en cuanto a los actos que se *deriven* de otros anteriores a 1.º de mayo de 1926, siquiera el derecho que ellos engendren se perfeccione, se consolide o tenga efectividad con posterioridad a esa fecha; y esto con completa independencia de que la condición, cuando de condición se trate, sea suspensiva.

... El otro argumento esgrimido por el Tribunal provincial y reafir-

mado por el Central, era, según ya dicho, que el acudir a la restauración y aplicar la tarifa y base del momento de causarse la sucesión, conduciría al absurdo de aplicar una tarifa —la de 1911— que dejó de regir antes de haber nacido el derecho; pero tal argumento tiene más apariencia que realidad; porque invierte los términos del problema y hace de la cuestión supuesto: el nervio del asunto está en determinar si el acto nació realmente cuando regía aquella tarifa o cuando regía la de 1941, que fué la aplicada, y, por lo tanto, carece de eficacia.

En resumen, creemos poder deducir que sin desconocer la respetabilidad indiscutible del Tribunal central, lo cierto es que no deja de ofrecer reparos de consideración la interpretación que viene dando al tan repetido último apartado del artículo 57 del Reglamento, cuyos reparos se apoyan, no solamente en las consecuencias que en buena dialéctica se desprenden de la sentencia de 13 de junio de 1933, que más arriba citamos, sino también en que del Reglamento de 1911 no es fácil deducir que su aplicación condujese a las mismas normas de liquidación que las que impone ese artículo 57.

*Resolución del Tribunal Económico-Administrativo central de 17 de enero de 1950:*

EN LOS CASOS DE SUCESIVAS DONACIONES DE LOS PADRES A FAVOR DE UN HIJO, NO ES ACUMULABLE LA BASE DE TODAS ELLAS A LOS EFECTOS DE LA DETERMINACIÓN DEL TIPO DE LIQUIDACIÓN.

*Antecedentes.*—El marido, con el consentimiento de su mujer, hizo donación a un hijo de ambos de la cantidad de 50.000 pesetas, como anticipo de legítima, y la Oficina liquidadora giró sobre dicha base, concepto donación-herencias, al tipo de 7,25 por 100, y otra, por igual tipo y concepto, sobre la base de 43.879,31 pesetas, obtenida en la forma que ahora se dirá.

Ambas liquidaciones fueron recurridas, y al informar, el liquidador se justificó diciendo que el tipo aplicado fué el 29 de la Tarifa al 7,25 por 100, teniendo en cuenta las diversas donaciones

hechas anteriormente al reclamante por sus padres y liquidadas en la misma Abogacía del Estado; y que la base de la segunda liquidación fué obtenida por capitalización al 7,25 por 100 de la diferencia calculada entre el tipo aplicado al liquidar las precedentes donaciones y el ahora aplicado, cuya capitalización se realiza con fines estadísticos por no existir un tipo diferencial previsto para estos casos.

Apoya la procedencia de la liquidación en que el artículo 29 del Reglamento sujeta las donaciones, así «inter vivos» como «mortis causa», a las mismas normas de tributación que las herencias, y en que el párrafo 2) del 31 dispone que el tipo de liquidación ha de fijarse atendiendo a la cuantía de la participación y al parentesco entre donante y donatario; a lo cual añade el liquidador informante que por cuantía de la donación ha de entenderse la suma de las distintas donaciones, como ocurre en las herencias tratándose de liquidaciones parciales sin que el hecho de que, a tenor del apartado 2) del artículo 30 del Reglamento, al colacionarse las donaciones al fallecer el donante no se exija el impuesto sobre capital que representen, quiera decir que en el momento de tributar esas donaciones, no se atiende a su cuantía total. Por fin, añade el informe que se agruparon las donaciones hechas por ambos cónyuges porque los bienes eran gananciales al no constar lo contrario.

El recurrente razonó diciendo que a una sola convención no puede exigirse más que el pago de un derecho, como dispone el artículo 43 del Reglamento; que si la ley hubiera querido que se sumaran las bases liquidables, lo habría prescrito así; que no deben sumarse donaciones que han de computarse en herencias distintas, y que la liquidación complementaria de que se trata envuelve una revisión de otras anteriores, que es de la exclusiva competencia de la Dirección general según el artículo 140 del Reglamento.

El Tribunal provincial acogió los razonamientos del liquidador y el Central, en cambio, acoge la reclamación y anula las liquidaciones recurridas, mandando girar una sola sobre la base de 50.000 pesetas y al tipo correspondiente a la misma.

De acuerdo con el artículo 29 del Reglamento, dice el Tribunal, y con el número 24 de la Tarifa, las donaciones tributarán como las herencias en consonancia con su cuantía y con el parentesco entre donante y donatario, y también es norma legal y reglamentaria

ria que han de acumularse las bases de los bienes que de una misma transmisión hereditaria a fin de determinar el tipo aplicable. Esto tiene el fundamento jurídico-fiscal de la naturaleza de la herencia, la cual comprende —artículo 659 del Código civil— todos los derechos y obligaciones de una persona que no se extingan con su muerte, y lo tiene también en que el acto originario de la liquidación es uno solo, producido por el fallecimiento del causante; pero en el caso de diversas donaciones es indudable que cada una de ellas son actos distintos e independientes con virtualidad suficiente cada uno, para producir pleno efecto legal sin subordinación ni enlace con las que estipulen anterior o posteriormente, incluso entre las mismas personas.

Esto significa que el caso no ha sido previsto ni ha motivado, por lo tanto, el precepto expreso reglamentario que sería inexcusable para aplicar la tarifa en la forma que la aplicó la resolución recurrida.

Por otra parte, termina diciendo el Tribunal, en el caso de autos no se trata de donaciones «morti causa», que son las que producen sus efectos después de la muerte del donante y participan de la naturaleza de las disposiciones de última voluntad y se rigen para las normas de la sucesión testamentaria —artículo 620 del Código civil— sino de una donación «inter vivos» de carácter contractual regulada en el artículo 621 del mismo texto legal; y por fin, para aplicar la doctrina del fallo recurrido falta una norma concreta que determine cuáles serían las donaciones que por su índole, lugar de otorgamiento, oficina competente, etc., deberían causar las referidas acumulaciones.

*Comentarios.*—Nos limitamos a decir que la doctrina que el Tribunal sienta con la ponderación y competencia acostumbradas, nos parece irreproachable, y a añadir que la misma tesis la sostuvo el mismo Tribunal en el caso análogo estudiado en la Resolución de 8 de febrero de 1949.

JOSE M.<sup>a</sup> RODRIGUEZ-VILLAMIL

Abogado del Estado y del I. C. de Madrid