

Jurisprudencia sobre el impuesto de Derechos reales

*Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de
22 de febrero de 1949.*

Antecedentes.—Cierta señora falleció bajo testamento en el que dispuso que le heredara su hijo, único e incapacitado, y que si éste muriera sin recobrar la razón los herederos serían D. Miguel, doña Isabel y doña Luisa T.

El hijo falleció en 1926 sin otorgar testamento y los herederos sustitutos se adjudicaron los bienes, pero uno de los herederos abintestato del hijo obtuvo sentencia, confirmada en casación, declarando nula la institución testamentaria y el mejor derecho de los herederos que lo fuesen abintestato del incapacitado. Esta sentencia es de fecha 15 de febrero de 1932.

Se promovió la pertinente declaración de herederos y los herederos sustitutos promovieron a su vez en esos autos otros de mayor cuantía para que se declarase que ellos, no ya como sustitutos, sino como herederos abintestato, eran los parientes del incapaz en grado más próximo que los que promovían la declaración de herederos y se creían dentro de grado preferente.

El Juzgado falló en 14 de julio de 1934 en contra de los sustitutos y a favor de los promotores de la declaración de herederos; la Audiencia confirmó el fallo en 25 de abril de 1935 y el Supremo declaró caducado el recurso de casación por auto de 8 de agosto de 1935.

En 22 de abril de 1939 los herederos testamentarios sustitutos,

que habían satisfecho el impuesto el 29 de septiembre de 1926, pidieron su devolución, supuesto que su derecho a la herencia había sido anulado, e invocaron el artículo 58 del Reglamento y concordantes, diciendo que el pleito sobre nulidad de la institución ejemplar había terminado por la sentencia de la Audiencia de 25 de abril de 1935, declarada firme por el auto del Supremo de 8 de agosto de ese año, o sea que estaban dentro del plazo de cinco años, ya que éstos habían empezado a correr en esa fecha de 1935.

En instancia posterior de 23 de septiembre de 1940 añadieron que en el caso de que se estimara que el punto de partida era la fecha de la sentencia dictada por el Supremo en 15 de febrero de 1932, en la que se confirmó la nulidad de la sustitución, les amparaba la Ley de 13 de julio de 1940 sobre rehabilitación de plazos.

La Delegación de Hacienda estimó que el punto de arranque era la fecha de 15 de febrero de 1932, y que había que tener en cuenta la Ley de 1.º de abril de 1939 que suspendió los plazos de prescripción administrativa con efecto retroactivo al 17 de julio de 1936. Eso supuesto, y por haber acreditado su residencia en zona no liberada uno de los solicitantes durante la guerra, se le reconoce el derecho a devolución del impuesto a él correspondiente, pero no a los otros dos, porque nada alegaron ni probaron acerca de ese extremo.

El acuerdo añade que a lo resuelto no se opone la Ley de 13 de julio de 1940 porque ésta regula la prescripción en orden a la extinción de créditos contra el Estado, concretamente a los de los artículos 24 al 28 de la Ley de Contabilidad, y no a los casos como el discutido, en el que no se trata de tal extinción, sino del ejercicio de una acción, siquiera esté enderezada a la obtención de determinadas cantidades.

Y completa, por fin, sus puntos de vista la Delegación de Hacienda, diciendo que el mismo artículo 58 prevé que el acto haya producido efecto lucrativo, como lo produjo efectivamente, por lo cual acuerda que al favorecido por la devolución ha de liquidársele el correspondiente usufructo temporal.

Ante el Tribunal Provincial combatieron el acuerdo los recurrentes no favorecidos en él y dijeron que les favorecía la Ley de 13 de julio de 1940, a la que se acogieron en el segundo escrito de 23 de septiembre de 1940 sobre prescripción de créditos, a favor y

en contra de la Hacienda, y eso supuesto el cómputo de cinco años debió contarse no desde el 15 de febrero de 1932, fecha de firmeza de la primitiva sentencia, sino desde la de 25 de abril de 1935, que es la de la sentencia que puso fin al último incidente derivado del pleito de nulidad de la institución testamentaria, porque hasta esa fecha no perdieron los reclamantes la posibilidad de ser herederos, con el cual cómputo resulta, que no median cinco años entre la fecha de la primera instancia — 22 de abril de 1939 — y la de 25 de abril de 1935.

Confirmado el acuerdo por el Tribunal Provincial, dice el Central que el plazo de cinco años debe contarse desde que, el 15 de febrero de 1932, el Supremo confirmó la repetida nulidad de la institución y no desde la de 25 de abril de 1935, porque la devolución se funda únicamente en la nulidad de lo que originó el pago, esto es, de la sustitución, siendo cuestión distinta el litigio posterior sobre el mejor derecho a suceder abintestato.

Ello no obstante, el Central entiende que es aplicable la Ley de 13 de julio de 1940 y que con arreglo a ella el cómputo da menos de cinco años, y accede a la pretendida devolución.

Su tesis frente a la del informe, que sostenía que esa Ley hablaba sólo de reclamación de créditos reconocidos y no del ejercicio de las acciones para su reconocimiento, es la siguiente: es verdad, dice, que el párrafo 2.º, artículo 1.º de esa Ley emplea las palabras «créditos contra el Estado» y no especifica si se trata de los existentes en abstracto por declaración genérica de las Leyes y Reglamentos y pendientes de reconocimiento por los órganos administrativos, o más bien de los reconocidos en concreto y por acuerdos firmes; y por ser ello así ha de llenarse la laguna recordando la terminología de las Leyes generales aplicables a la materia, viéndose que la de Contabilidad, bajo el epígrafe «De la prescripción y caducidad de créditos», comprende tanto los plazos sobre créditos reconocidos y líquidos, como los señalados para pedir su reconocimiento y liquidación. Por consiguiente, al no distinguir esa Ley del 40, su texto debe ser aplicable a unos y a otros, máxime teniendo en cuenta el principio de que donde la Ley no distingue no es dable distinguir, y sin olvidar tampoco las excepcionales circunstancias que movieron al legislador a dictar normas también de excepción, que en caso de duda deben ser interpreta-

das a favor de la equidad antes que de la legalidad; y por tal motivo aplicables a las distintas zonas en que estuvo dividido el territorio nacional.

Comentarios.—El caso es de interés y encierra importancia en sí mismo considerado, si bien es verdad que ha perdido actualidad dado el tiempo transcurrido, y lo tendrá, por tanto, solamente para aquellos casos que puedan estar en tramitación.

La solución a que ha llegado la resolución que comentamos no se puede negar que encierra un evidente fondo de equidad, pero el hecho mismo de que el Tribunal haya tenido necesidad de invocarla para reforzar la argumentación propiamente jurídica demuestra que los textos legales enfrentados y objeto de interpretación no estaban tan claros como para decidirse sin vacilaciones en uno u otro sentido.

Lo cierto es que la Ley del 39 hacía referencia a derechos y acciones entre particulares, o sea a relaciones de derecho privado propiamente dicho, y que la de 1940 quiso ensanchar el ámbito del principio en aquella consignado y comprender al Estado. Así lo expresa categóricamente en el preámbulo diciendo: «Mas el principio en dicha Ley establecido requiere una específica y expresa aplicación a los casos que se ofrecen respecto a la prescripción de créditos activos y pasivos del Estado.»

Eso supuesto, decimos nosotros, si el principio o la norma reza con los créditos activos y pasivos del Estado, ¿cómo no ha de referirse también al derecho para determinarlos y concretarlos y a la acción que de ese derecho forzosamente dimana para pedir que se concreten y satisfagan?

Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 1.º de marzo de 1949.

EL ERROR DE CONCEPTO SE DIFERENCIA DEL DE HECHO EN QUE NO SE REFIERE A «UNA CIRCUNSTANCIA QUE TENGA UNA REALIDAD INDEPENDIENTEMENTE DE TODA OPINIÓN QUE PUEDA SUSTENTARSE».

Antecedentes.—Cierta entidad entregó en la Caja General de Depósitos una elevada suma como fianza a título de concesionaria

de unas obras de desecación y saneamiento de terrenos, con arreglo a la Ley de 24 de julio de 1918, cuyo resguardo fué liquidado por el concepto fianza a cargo de la depositante.

El ingreso de la liquidación tuvo lugar el 31 de diciembre de 1946, y en 17 de febrero de 1947 dicha Sociedad presentó escrito al Delegado Central de Hacienda pidiendo la devolución del impuesto, diciendo que conforme a la mencionada Ley la concesión está exenta del impuesto de Derechos reales, así como todos los actos relacionados con ella, y que si abonó el impuesto sin reparo fué porque necesitaba retirar el resguardo de depósito y presentarlo a efectos de la concesión, so pena de caducidad de ésta.

La Abogacía del Estado de la Caja de Depósitos, después de razonar la no exención aludida, hizo notar que en todo caso no se trataba de un error de hecho, sino de concepto, y por lo tanto que la devolución solicitada no estaba comprendida en el artículo 209 del Reglamento.

El Delegado Central resolvió de acuerdo con su dictamen y la Entidad se alzó del acuerdo ante el Tribunal Central, insistiendo en la exención y en que la liquidación se practicó erróneamente.

Es desestimado el recurso por la razón de que en el error de que se trata no es de hecho y sí de concepto, puesto que «no se refiere a una circunstancia que tenga una realidad independiente de toda opinión que pueda sustentarse», y como consecuencia de esta calificación no es de aplicación el artículo 208 del Reglamento, porque el plazo de cinco años que él concede para pedir devoluciones no se refiere a las motivadas por error de esa naturaleza y porque en definitiva lo que el caso plantea es un problema de exenciones tributarias, que es materia ajena a la privativa de los expedientes de ingresos indebidos.

Como único comentario decimos que destacamos el caso de esta resolución por la precisión con que se define en principio el error de concepto.

*Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de
1.º de marzo de 1949.*

LA RENUNCIA PURA Y SIMPLE HECHA EN TIEMPO HÁBIL POR EL CÓNYUGE SUPERVIVIENTE DE SU PARTE DE GANANCIALES Y DE LA CUOTA USUFRUCTUARIA AL FALLECIMIENTO DEL MARIDO NO ES ACTO SUJETO AL IMPUESTO, Y SI, NO OBTANTE ESTA RENUNCIA, LOS HIJOS DONAN A SU MADRE EL USUFRUCTO DE CUANTO ACABAN DE ADQUIRIR POR HERENCIA, ESA DONACIÓN ES LIQUIDABLE A CARGO DE LA RENUNCIANTE.

Antecedentes.—Al fallecimiento del padre, la viuda y los hijos del matrimonio hicieron la partición, renunciando la madre a su participación en el haber de la sociedad conyugal y a la cuota usufructuaria viudal y repartiendo los bienes por igual, añadiendo después los hijos que donaban a su madre el usufructo vitalicio de las fincas que a cada uno le habían correspondido en la partición.

El Liquidador giró liquidaciones por gananciales, no obstante la renuncia, a cargo de la viuda, por herencia a los hijos, y también la correspondiente a la donación del usufructo.

Los hijos impugnaron las liquidaciones por gananciales y por donación, y en definitiva el Tribunal Central acoge el recurso en cuanto a lo primero y lo desestima en cuanto a la donación.

Sobre la renuncia de gananciales insiste en el mismo criterio sostenido en la Resolución de 1.º de febrero de 1949, diciendo que hecha en tiempo hábil es acto no sujeto, y en cuanto a la cuota usufructuaria, que también es acto no sujeto, a tenor del apartado 17 del artículo 31 del Reglamento.

En cuanto a la renuncia de gananciales, emplea los mismos razonamientos que en dicha Resolución, la cual fué comentada por nosotros en el número del pasado mes de diciembre en esta REVISTA CRÍTICA DE DERECHO INMOBILIARIO, y ello excusa el exponerlos de nuevo ahora.

Por lo que hace a la donación, dice el Tribunal que está fuera de discusión la procedencia de la liquidación ante el texto terminante y claro con que en la escritura de partición se produjeron los hijos donantes.

*Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de
1.º de marzo de 1949.*

AUNQUE UN CONTRATO SE CALIFIQUE POR LOS CONTRATANTES DE ARRENDAMIENTO SIN SERLO CIVILMENTE, NO PUEDE EL LIQUIDADOR FIJAR LA BASE CAPITALIZANDO LA RENTA AL PARECER PACTADA.

LA FECHA DE LOS DOCUMENTOS PRIVADOS NO ES COMPUTABLE A LOS EFECTOS DE LA PRESCRIPCIÓN SINO DESDE QUE EL DOCUMENTO SE INCORPORA A UN REGISTRO PÚBLICO O SE PRESENTA A UN FUNCIONARIO PÚBLICO POR RAZÓN DE SU CARGO.

Antecedentes.—En escritura pública de 31 de diciembre de 1943 comparecieron el presidente de una Asociación cultural, como cedente, y el Alcalde de C. del R., como cesionario, e hicieron constar: que la Asociación era dueña de cierto edificio; que por convenio privado celebrado con el Ayuntamiento el 18 de junio de 1934 la Asociación se había comprometido a cederle el edificio «en arrendamiento por el precio de 5.000 pesetas anuales, hasta nueve anualidades, contrayendo la obligación, pasado dicho plazo y satisfechas las cantidades acordadas, de ceder a dicha corporación la propiedad del solar y edificio sin otro desembolso», siendo condición del contrato la de ser destinado el edificio a colegio subvencionado o instituto, y que habiendo el Ayuntamiento cumplido lo pactado, estipulaban que el presidente, en nombre de la Asociación, declaraba haber recibido el total de 45.000 pesetas y cedía al Ayuntamiento la finca, aceptando el Alcalde la cesión y posesionándose del inmueble.

La Oficina liquidadora comprobó tomando como dato comprobatorio la resta dicha—artículo 87 del Reglamento—, capitalizándola al 4 por 100 y obteniendo una base de 125.000 pesetas, de las que dedujo, a tenor del apartado 6 del mismo artículo, pesetas 5.000.

Esa base fué objeto de recurso, fundado en que el contrato primitivo había sido de compraventa por precio de 45.000 pesetas, pagaderas en nueve anualidades de 5.000 pesetas, de las que 1.000 eran de renta y 4.000 para la amortización del precio, consignándose así en los sucesivos presupuestos municipales hasta 1942, y en

definitiva se pidió la rectificación de la comprobación, diciendo que se aceptaba el medio comprobatorio de la renta de 1.000 pesetas.

Como prueba se adjuntó una certificación de la Corporación municipal acreditativa de que en los presupuestos del 34 al 42 figuraba una partida de 5.000 pesetas «por alquiler y amortización del Instituto de Segunda Enseñanza».

El Liquidador, «yendo contra sus propios actos», informó de acuerdo con la reclamación del Alcalde, y el Tribunal provincial la rechazó por no estimar probado que la merced fuera la de 1.000 pesetas.

Planteado el problema al Central, empezó por pedir el documento primitivo en que el Ayuntamiento y la Asociación concertaron el llamado arrendamiento, apareciendo que la denominaron «abono o arriendo», estipulando que el Ayuntamiento se hace cargo del inmueble en el estado en que se halla para dedicarlo precisamente a fines de enseñanza; que la Asociación percibirá pesetas 45.000, en nueve anualidades de 5.000, para reintegrarse de los gastos de adquisición del solar y construcción del edificio, comprometiéndose la misma Asociación a cederlo gratuitamente al Ayuntamiento, otorgándole la correspondiente escritura una vez hecha efectiva la suma pactada, no transmitiéndose la propiedad interin el Ayuntamiento no complete el pago.

Dice después el Tribunal que el examen de la documentación revela que el convenio tuvo por objeto transferir la propiedad de la finca mediante el pago de la cantidad destinada a reintegrar a la Asociación de los gastos de compra del solar y de construcción del edificio, sin que sea posible descubrir la característica esencial del arrendamiento de cosas, o, sea precio, renta o merced para el arrendador, a cambio de la cesión del goce o uso de la cosa por tiempo determinado para el arrendatario — artículo 1.543 del Código civil —; y no existiendo ese precio no cabe comprobar por su capitalización el valor del inmueble.

Después añade que el Liquidador tuvo a la vista solamente la escritura aludida y no el documento privado de 1934: y debe remitírsele éste en unión del expediente para que lo califique y liquide, en su caso, reglamentariamente, teniendo en cuenta que no fué presentado oportunamente, como debía serlo, y «que lo ha

sido a requerimiento de este Tribunal y, por tanto, de la Administración, pero no del repetido Liquidador a los efectos de la participación de las multas, si se impusieren».

Dice seguidamente que el Liquidador ha de exigir el reintegro correspondiente de timbre, y que no es obstáculo para la liquidación de dicho documento que su fecha sea la de 18 de junio de 1934, porque el plazo de prescripción en esa clase de documentos se cuenta — art. 143, 2.º, del Reglamento — desde su incorporación a un Registro público o desde que se presentan a un funcionario público por razón de su cargo o desde que la Administración los conoce.

Comentarios.—Nada hay que decir ni menos oponer a la tesis y a los razonamientos de la Resolución que venimos examinando.

El único problema que queda en pie, y en el que el Tribunal no ha entrado, sin duda porque se trataba de si la comprobación era o no reglamentaria y no de la calificación y consiguiente liquidación del acto resultante, es el que se refiere a determinar el acto o actos que el documento contiene y la forma en que el impuesto los ha de gravar.

El Tribunal dice lo que el contrato no es: afirma que no es arrendamiento, lo cual, ciertamente, no es poco, pero es insuficiente para los efectos tributarios.

Realmente, aquí podía terminar el comentario; mas, ello no obstante, no será inoportuno opinar sobre el caso, teniendo en cuenta que, dado el tiempo transcurrido, el documento ha tenido ya que ser liquidado, y, por lo mismo, no se corre el peligro de interferirse el comentarista en una función que no le es propia, opinando *a priori* en vez de hacerlo *a posteriori*, o, dicho en otros términos más vulgares, poniendo el carro delante de los bueyes.

En el detalle de los antecedentes más arriba expuestos hay suficientes elementos de juicio para la calificación, empezando por prescindir de la denominación que los contratantes dan al convenio, llamándolo de «abono o arriendo», pues sabido es — art. 41 del Reglamento — que en ese particular la opinión de las partes es inoperante.

Dice el documento que el Ayuntamiento se hace cargo del edificio, tal como está, para fines de enseñanza, percibiendo la Asociación en varias anualidades 45.000 pesetas para reintegrarse y rein-

tegrar a sus asociados de los gastos de adquisición del solar y construcción del edificio, con el compromiso de cederlo gratuitamente al Ayuntamiento una vez hecha efectiva aquella suma; y de ahí puede deducirse con toda lógica que el contrato no es de cesión por precio, o sea de carácter oneroso propiamente dicho, porque la cifra dicha no responde o no se percibe en equivalencia a lo que valga realmente la finca en el momento de contratar. Pero al mismo tiempo, tampoco es un acto en conjunto de mera liberalidad, supuesta aquella compensación en metálico.

Esto supuesto, bien puede pensarse en que el verdadero contenido del contrato y la verdadera intención de los otorgantes fué resarcirse los cedentes de lo que ellos habían gastado en la adquisición, sin lucro alguno, y ceder gratuitamente la diferencia entre esa cifra y el valor del inmueble a la fecha del contrato, diferencia que fácilmente se comprende que ha de existir.

Por consiguiente, hay que deducir esta consecuencia final: la convención encierra dos actos liquidables: uno de cesión onerosa, cuya base es de 45.000 pesetas, y otro de cesión gratuita — donación —, que tendrá por base la diferencia entre esa cifra de pesetas 45.000 y la que resultó de la comprobación administrativa del valor de la finca.

JOSÉ M.^a RODRÍGUEZ-VILLAMIL.

Abogado del Estado y del I. C. de Madrid.