

Jurisprudencia sobre el impuesto de Derechos reales

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

LA DELEGACIÓN NACIONAL DE SINDICATOS ESTÁ EXENTA POR LOS ACTOS EN QUE INTERVENGA, EN TANTO EN CUANTO ESOS ACTOS TENGAN POR OBJETO DIRECTO EL CUMPLIMIENTO DE FINES SINDICALES.

El Ayuntamiento de Z cedió en parte gratuitamente y en parte por compraventa unos solares para la construcción por la "Obra Sindical del Hogar" de la C. N. S. de viviendas protegidas, y la Oficina liquidadora giró una liquidación por el concepto de compraventa sobre el valor del 10 por 100 del solar comprado, aplicando la Ley de 19 de abril de 1939, y otra por el concepto de donación—herencias—al tipo del 50 por 100 en cuanto al solar donado.

Ambas liquidaciones fueron recurridas por estimar que, conforme a la citada Ley y a la de 6 de diciembre de 1940, el mencionado Organismo estatal disfrutaba de la exención total del impuesto siempre que los bienes adquiridos se destinen al cumplimiento de los fines que le son propios, entre los que se comprende la construcción de viviendas.

El recurso fué desestimado por el Tribunal Provincial en razón de que la construcción de viviendas no es ninguno de los fines específicos que su ley constitutiva atribuye a la Organización Sindical, y el Tribunal Central confirma la desestimación teniendo en cuenta que la Ley de 6 de noviembre de 1941 dice, en cuanto a la Central Nacional Sindicalista, que los organismos sindicales continuarán sometidos en materia tributaria al régimen legal establecido para ellos, y éste es el de la Ley de 6 de diciembre de 1940. Eso supuesto, cómo su ar-

título 21 concede la exención a la Organización Sindical siempre que los actos de que se trate tengan por objeto directo fines sindicales, y como los artículos 16 y 18 de la misma, referentes a las funciones de los Centros Nacional Sindicalistas y del Sindicato Nacional, no mencionan entre dichos fines la construcción o financiación de viviendas protegidas, está claro que la pretendida exención no es procedente, como no lo es tampoco a tenor del Reglamento del Impuesto, ya que el número 45 de su artículo 6.º condiciona la exención de la misma manera que las Leyes dichas.

Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 8 de febrero de 1949.

Este acuerdo del Tribunal Central insiste en la doctrina sentada por el mismo con reiteración sobre los casos de notificación tácita y expresa de las liquidaciones practicadas por las Oficinas liquidadoras.

Es inexcusable, dice, el cumplimiento de lo prevenido en el párrafo 3.º del artículo 106 del Reglamento, o sea, el dar siempre recibo de presentación con expresión del día, número de orden y fecha en que los interesados han de presentarse para serles notificada la liquidación o, en su caso, el resultado de la comprobación y el plazo del pago, con la advertencia de que, de no presentarse, se les tendrá por notificados, debiendo suscribir la matriz del recibo; pero esa notificación tácita no releva al liquidador de notificar expresamente la comprobación de valores antes de girar las liquidaciones, siempre que aquélla se practique con datos distintos a los del Amillaramiento, Catastro, Registro fiscal o el valor declarado, porque así lo dispone el artículo 129. Hecha esta notificación es cuando se puede girar la liquidación provisional sobre el valor declarado, según previene el artículo 89 del mismo Reglamento.

Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 8 de febrero de 1949.

EN LAS SUCESIVAS DONACIONES HECHAS POR UN PADRE A SU HIJO, NO ES ACUMULABLE LA CIFRA DE TODAS ELLAS AL EFECTO DE LA DETERMINACIÓN DEL TIPO DE LIQUIDACIÓN APLICABLE.

Antecedentes.—El padre y la madre, donaron pura y gratuitamente

te en diciembre de 1947, mediante escritura pública, 50.000 pesetas a un hijo, cuya donación éste aceptó

La Abogacía del Estado giró dos liquidaciones: una por el número 29 g) de la tarifa al 7,75 por 100 sobre 50.000 pesetas, y otra al mismo tipo sobre la base de 18.774,19 pesetas.

Ambas fueron recurridas, y el Abogado del Estado, al informar, las justificó exponiendo que el tipo aplicado era el procedente teniendo en cuenta las diversas donaciones hechas con anterioridad por los mismos donantes al recurrente, reconocidas y liquidadas en la misma Abogacía del Estado, a partir del 6 de noviembre del mismo año, y añadiendo que la base de la segunda liquidación se obtuvo "por capitalización al 7,75 por 100 de la diferencia calculada a favor del Estado, estimada ésta en 1.455 pesetas, capitalización que ha sido verificada a fines de estadística, por no existir en el número correspondiente de la tarifa una cifra igual a la de la diferencia entre el 7,75 por 100 y los tipos procedentes de la escala"; o sea, en otras palabras, que el tipo resultante si se sumaban las bases de todas las donaciones era el 7,75 y no el aplicado a cada una de éstas, lo cual suponía que si se hubiese aplicado ese 7,75 las liquidaciones habrían importado 1.455 pesetas más, que eran las exigidas por medio de dicha segunda liquidación.

El fundamento de ella y su procedencia lo encuentra la Abogacía del Estado en que el artículo 29 sujeta todas las donaciones a las mismas normas de tributación que las herencias, en las cuales, según el párrafo 2.º del artículo 31, el tipo se determina atendiendo a la cuantía de la participación y el parentesco entre donante y donatario. A ello añade que por cuantía de donación, a los efectos de determinación de tipo, ha de entenderse la suma de las diversas donaciones, al igual que ocurre en las herencias cuando se trata de liquidaciones parciales, y que el hecho de que, a tenor del apartado 2) del artículo 30, al coleccionarse las donaciones después de la muerte del donante no se exija el impuesto sobre el capital de las mismas, no quiere decir que en el momento de tributar tales donaciones, no se atienda a su cuantía total, sino que se da por supuesto que han pagado; y, por fin, que se agruparon las donaciones hechas por ambos cónyuges en razón de presumirse los bienes como gananciales al no constar lo contrario.

En el trámite de alegaciones ante el Tribunal Provincial el recurrente argumentó: que si la Ley hubiera querido que se sumasen las bases lo hubiera dicho; que en efecto así se procede en las herencias,

pero no en las donaciones y dotes; que las donaciones de los padres no pueden sumarse porque han de computarse en herencias distintas, y que la liquidación complementaria envuelve una revisión de liquidaciones de la competencia de la Dirección General, no de la Abogacía del Estado.

El Tribunal Provincial insistió en los puntos de vista del informe del Abogado del Estado, añadiendo que la tesis del recurso conduciría a la fácil evasión del impuesto mediante sucesivas donaciones y desestimó el recurso.

La teoría del Provincial no fué compartida por el Central y estimó el recurso. Dice que, efectivamente, el artículo 29 del Reglamento dispone que las donaciones *intervivos* y *mortis causa* tributarán como las herencias, pero ha de tenerse en cuenta que la acumulación de tipo en éstas está fundado, en el aspecto jurídico-fiscal, en la naturaleza de la herencia, la cual—art. 659 del Código civil—comprende todo el patrimonio de una persona, de donde se deduce que el acto que origina las liquidaciones es uno solo producido por el fallecimiento del causante, mientras que en las donaciones es innegable que cada una de ellas nace de un acto independiente con virtualidad suficiente para producir plenos efectos sin subordinación ni enlace forzoso con las que anterior o posteriormente se puedan llevar a cabo por el mismo donante y a favor de la misma persona.

A eso añade después la Resolución que reseñamos que la donación continuada lejos de ser *mortis causa* y, por tanto, de las que participen de la naturaleza de las disposiciones de última voluntad, es *intervivos* y de carácter contractual por lo mismo; que, por otra parte, la teoría impugnada tropezaría con la falta de norma concreta para determinar cuáles donaciones por su índole, lugar, fechas, etc., debían causar la aludida acumulación.

Comentarios.—El caso propuesto es, a no dudarlo, interesante no sólo en sí mismo considerado, sino, especialmente, por la facilidad con que el impuesto puede burlarse fraccionando la donación en diversas donaciones parciales. Se ve claramente que si el padre, por ejemplo, quiere donar al hijo en un solo acto 100.000 pesetas, el impuesto a pagar será del 6 por 100, según la tarifa de 1947, mientras que si esa misma cantidad la transfiere en diez donaciones de 10.000 pesetas, el tipo aplicable a cada una es el del 2 por 100, con la consiguiente economía del 4 por 100, que deja de percibir la Hacienda.

Los argumentos sustanciales que a ambos Tribunales—el Provincial y el Central—sirvieron de apoyo tienen, indudablemente, fuerte consistencia. El del Tribunal inferior, cuando dice, con apoyo en el apartado 2) del artículo 31 del Reglamento, que la fijación del tipo ha de hacerse “atendiendo a la cuantía de participación hereditaria individual” y al parentesco entre el causante y *donante* y el heredero, legatario o *donatario*, revela claramente el pensamiento del legislador sobre la acumulación de bases, y aun se podría reforzar, con argumento analógico, con lo que el mismo artículo previene en su apartado 5), al decir que el tipo aplicable al cónyuge viudo se ha de fijar teniendo en cuenta lo que por todos los conceptos le corresponde en la sucesión del premuerto, o sea “tanto por la cuota legal o legítima como por la porción no legítima o institución voluntaria”; pero sin desconocer la fortaleza dialéctica del argumento en el terreno jurídicofiscal no se puede desconocer tampoco que el razonamiento del Tribunal Central, dentro del puro Derecho civil, tiene más rango jurídico: los actos de donación—las distintas donaciones—, aunque estén unidas en el ánimo y en la intención presumibles del donante, e incluso aunque esa intención pueda encerrar la finalidad no confesable de que el tipo de liquidación sea benigno, son completamente independientes y perfectos, sin subordinación alguna entre sí, cosa que no ocurre con los distintos actos que la muerte y la herencia de una persona producen, y, por consiguiente, si sustantivamente nacieran, sustantivamente deben ser afectados por el impuesto.

Y terminamos este breve comentario diciendo que entre los argumentos del recurso hay uno, no recogido por la Resolución que nos ocupa, que no es desdeñable; nos referimos al que se formuló diciendo que las donaciones hechas por los dos cónyuges al hijo no podrían de ninguna manera ser acumuladas al efecto de la determinación del tipo de liquidación con apoyo, como dijo la Abogacía del Estado, por tratarse de bienes gananciales; porque aun siendo una sola donación, o una donación conjuntamente hecha por el padre y la madre, el cómputo de la misma no ha de hacerse en total en la herencia de uno de ellos, sino por mitad en la herencia de cada uno, como el Código civil previene en el artículo 1.046.

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

LA DOCTRINA DEL ARTÍCULO 41 DEL REGLAMENTO, SEGÚN LA CUAL EL LIQUIDADOR PRESCINDIRÁ DE LOS DEFECTOS DE FORMA O INTRÍNSECOS DEL ACTO O CONTRATO PARA LIQUIDARLO, SE REFIERE A ACTOS O CONTRATOS NULOS O ANULABLES, NO A LOS INEXISTENTES JURÍDICAMENTE.

Antecedentes.—En escritura de 8 de octubre de 1932, un deudor, X, reconoció deber a doña N. N. cierta cantidad, y se comprometió a devolvérsela en el plazo de cinco años, con los correspondientes intereses.

La misma señora, en otra escritura de 12 de junio de 1945, otorgada unilateralmente, declaró haber recibido del deudor la cantidad debida, con sus intereses, y en una tercera escritura de 12 de noviembre de 1945, la propia acreedora, después de referirse a las dos precedentes, hizo constar que al otorgar ese segundo documento había padecido varios errores al consignar el motivo de otorgarla, ya que en realidad no había cobrado el importe de la deuda, y además de no poderlo hacer, venía siendo gravada con el impuesto de utilidades sobre los intereses, y con objeto de librarse de este gravamen, y a sabiendas de que el deudor no le pagaría nunca por ser insolvente, quiso renunciar oficialmente al pago del crédito. En su consecuencia, añadía la otorgante que con objeto de subsanar el error padecido declaraba que el otorgamiento consignado en aquella segunda escritura debía entenderse redactado así: "Que constándole la insolvencia total y absoluta del deudor, renuncia a cobrar el capital de la deuda, así como al pago de los intereses devengados, y consiente que así se haga constar donde proceda, aunque quiere hacer constar que no ha percibido nada a cuenta de dicha cantidad."

Esa escritura fué liquidada por derechos reales estimando que encerraba una donación y aplicando el tipo de herencia al 50 por 100, a cargo del deudor prestatario.

Este recurrió contra la liquidación, sosteniendo que no existía tal donación; en primer lugar, porque en la escritura de 12 de junio la acreedora había reconocido la extinción de la deuda por pago, y no puede donarse ni condonarse una deuda saldada, y en segundo lugar, porque no se dan los dos requisitos esenciales para que exista donación

intervivos, a saber: el ánimo de liberalidad y la aceptación del donatario; el primero en razón de que quien renuncia a un crédito ya pagado, ni dona ni hace liberalidad alguna, y en cuanto al segundo, porque el donatario ni compareció en la escritura ni aceptó después del otorgamiento.

En primera instancia fué desestimado el recurso, con apoyo en que, según el artículo 41 del Reglamento, el liquidador ha de calificar sin tener en cuenta los defectos intrínsecos y de forma que el acto o contrato tenga.

Por el contrario, el Tribunal Central entiende que por las razones del recurrente el acto de donación es inexistente, máxime después de la auténtica declaración de extinción del crédito hecha por la misma acreedora; y en cuanto al invocado artículo 41, dice que éste tiene su necesario complemento en el 44, y, según él, la exacción del impuesto requiere la existencia de un acto o convención, expreso o deducido de la voluntad de los contratantes, lo cual quiere decir que el 41 es aplicable a los actos o contratos nulos y a los anulables, no a los inexistentes, y significa también que éstos no pueden causar liquidación con arreglo todo ello a la distinción que, tanto los tratadistas como la jurisprudencia, tienen establecida entre los actos nulos y anulables, de un lado, y los inexistentes, de otro.

Comentarios.—Ninguno requiere realmente la solución que da al caso concreto con su ponderación acostumbrada el Tribunal Central dados los clarísimos y contundentes antecedentes del hecho, por añadidura documentalmente acreditados. La solución no podría ser de otra manera, pero no parece que presenta la misma claridad la generalización de la consecuencia que en definitiva saca la Resolución de que tratamos, porque es seguro que no serán pocos los casos en que sea muy difícil determinar cuándo aquellos defectos intrínsecos e incluso los de forma producen la mera nulidad o anulabilidad y cuándo engendran la inexistencia. Fácilmente se comprende que cuando el defecto afecte, por ejemplo, al consentimiento, no será llano y hacedero determinar en no pocos casos si el vicio es tal que le hace desaparecer o si simplemente hace que sea imperfecto. Y algo parecido puede ocurrir con las mismas imperfecciones de forma: si ésta es sustancial para la existencia del contrato, como lo es, por ejemplo, en la hipoteca para que engendre el derecho real, ¿cómo calificar y liquidar si se diera el caso de una hipoteca constituida en documento privado?

En resumen, parece que el campo de aplicación del artículo 44 no debe desbordar el del 41, so pena de que se interfieran de tal modo que el segundo haga ineficaz el primero. Para que tal evento no ocurra no habrá más camino que el de entender que el acto liquidable existe cuando lógicamente se deduce de la voluntad de los contratantes y a pesar de los defectos de que adolezca, sean de forma, sean intrínsecos.

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

ADEMÁS DE LA FIANZA PERSONAL A QUE SE REFIEREN LOS ARTÍCULOS 1.822 Y SIGUIENTES DEL CÓDIGO CIVIL, ADMINISTRATIVA Y FISCALMENTE TIENEN CONCEPTO DE FIANZA LA PRENDA Y LAS GARANTÍAS PIGNORATICIAS.

La Caja de Ahorros provincial de Pontevedra constituyó en la Caja de Depósitos uno en títulos de la Deuda por valor de 1.900.000 pesetas para que sirviese de garantía a la Diputación provincial en su función de recaudadora de contribuciones, y como consecuencia se giró la liquidación correspondiente por el concepto "fianzas" a cargo de dicha Caja de Ahorros.

Esta institución entabló recurso fundada en que el acto liquidado no era una fianza, sino un depósito, y como tal estaba exento del impuesto; y es depósito y no fianza, decía, porque la gestación del caso fué que, careciendo la Diputación de los valores precisos para constituir la fianza, requirió a la Caja de Ahorros para que le cediese los necesarios al efecto, como así lo hizo ésta, constituyendo el correspondiente depósito. En todo caso, seguía diciendo, aun prevaleciendo la calificación de fianza, la liquidación debió girársele a la Diputación provincial porque ella es la obligada a constituir aquélla.

La reclamación fué desestimada en primera instancia y fué entablada la alzada sosteniendo, aparte de otros argumentos a todas luces intrascendentes, que el contrato de que se trata no tiene la naturaleza jurídica de fianza personal, sino el de contrato real de prenda o garantía pignoraticia, por lo cual la Caja de Ahorros no puede tener la consideración de fiador.

El Tribunal Central deshace el argumento diciendo que, además de la fianza propiamente dicha, regulada en el título XIV, libro IV del

Código civil, mediante la que se asegura la efectividad y cumplimiento de una obligación principal con garantía meramente personal, existen también las garantías reales, pignoraticias e hipotecarias, esto es, fianzas de esas dos clases, y que la que es objeto de discusión es constitutiva de un contrato accesorio de prenda con desplazamiento comprendida en el título XV, capítulos I y II, sección primera del citado texto; y, eso supuesto, es inadmisibles la calificación jurídico-fiscal de depósito pretendida, puesto que no se trata de cosa ajena con obligación de conservarla y restituirla, que es lo que caracteriza el contrato de depósito—artículos 1.758 y siguientes del Código civil—, sino que el depósito de los valores se hizo para asegurar el cumplimiento de ciertas obligaciones y, por lo mismo, tiene todas las características de la fianza pignoraticia.

Analiza después la Resolución que reseñamos aquellos otros argumentos que pudiéramos llamar de menor cuantía, de los que, por lo mismo, es ocioso ocuparse, y termina diciendo que tampoco hay posibilidad de razonable discusión sobre quién sea la persona obligada al pago del impuesto, por cuanto el precepto del artículo 17 de la Ley y el del apartado 1) del artículo 59 del Reglamento terminantemente dicen que en los contratos de fianza, cualquiera que sea su clase, a favor del Estado, el obligado al pago del impuesto será el que las constituya.

Nos abstenemos de todo comentario ante la claridad del caso. Tanta es, que incluso cabe mostrar extrañeza ante la ocurrencia de hacerlo objeto de contienda en primera y segunda instancia.

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