

# Jurisprudencia sobre el impuesto de Derechos reales

*Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 5 de octubre de 1948.*

NOMBRADOS HEREDEROS DE LA MADRE EN EL TESTAMENTO DE ÉSTA DOS HIJOS Y OCURRIDO EL FALLECIMIENTO DE UNO DE ÉSTOS AÑOS DESPUÉS QUE LA MADRE, NO LE ES LÍCITO AL SOBREVIVIENTE, A PRETEXTO DE QUE EL HERMANO FALLECIDO SE HABÍA ABSTENIDO DE ACEPTAR LA HERENCIA MATERNA, REPUDIAR LA DEL HERMANO Y ADJUDICARSE ÍNTEGRAMENTE LA HERENCIA MATERNA COMO ÚNICO HEREDERO DE SU MADRE COMO SI DE UNA SOLA TRANSMISIÓN SE TRATARA. LOS ACTOS SUCESORIOS SON DOS Y DOS LAS HERENCIAS EN CUANTO A LA MITAD DE LA HERENCIA, UNO DE LA MADRE AL HIJO FALLECIDO Y OTRO DE ÉSTE AL SOBREVIVIENTE.

*Antecedentes.*—El caso es repetición, con analogía casi perfecta, al que dió lugar a la Resolución de 9 de diciembre de 1941, y vamos a sintetizarlo con brevedad.

La madre muere en 1918, nombrando herederos a dos hijos. Uno de ellos muere en 1941, y entonces se presenta en la Oficina liquidadora una escritura de partición en la que el hermano superviviente dice que su otro hermano ni aceptó ni administró la porción hereditaria materna, y que él, como continuador de su personalidad, repudia esa herencia y acepta la herencia materna que le corresponde por entero como único heredero de su madre.

La Oficina liquidadora giró, en cuanto a la mitad dicha, una liquidación por la herencia de la madre al hijo y otra por la de éste a su hermano. Ambas fueron objeto de recurso alegando que 'cómo conse-

cuencia de la repudiación no existía jurídicamente más que una sola transmisión, que era la de la madre al hijo supérstite.

Tanto el Tribunal Provincial como el Central rechazaron el recurso con fundamento en que estaba manifiesta la aceptación tácita, porque es completamente inverosímil que desde 1918, en que falleció la madre, hasta 1941 estuviesen abandonados los bienes, consistentes en fincas rústicas y urbanas de bastante cuantía; cuya anomalía resalta más, al observar que los bienes estuvieron proindiviso entre ambos hermanos y que, por consiguiente, una parte indivisa tenía que estar abandonada y otra no. Además—añaden dichas dos Resoluciones—es antijurídico dar efectos a una repudiación que manifiestamente tiene por fin eludir el pago del impuesto y de la que no puede decirse que sea verdaderamente extintiva, sino más bien traslativa, como encaminada a favorecer al mismo renunciante.

*Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 9 de noviembre de 1948.*

EN EL HEREDAMIENTO DE CONFIANZA DE LA LEGISLACIÓN CATALANA EL DERECHO SE PERFECCIONA AL REVELARSE LA CONFIANZA Y SER INDIVIDUALIZADO EL HEREDERO, Y ESE MOMENTO ES EL QUE HA DE SERVIR PARA VALORAR LOS BIENES Y APLICAR LOS TIPOS DE LIQUIDACIÓN, SIN QUE HAYA POSIBILIDAD DE TENER EN CUENTA LA FECHA DE LA MUERTE DEL CAUSANTE A LOS EFECTOS DE LA PRESCRIPCIÓN DEL IMPUESTO.

*Antecedentes.*—En 1924 fallece el causante, que era catalán, con testamento en el que nombra albaceas y herederos de confianza a tres señores, facultándoles para dar a sus bienes la aplicación que confidencialmente les tiene encomendada, sin fianza ni caución y con la más absoluta libertad de disposición, y también para que cada uno de ellos nombre quien le sustituya en vida o muerte, pudiendo el sustituto subrogar a su vez sus facultades. Para el caso de que surgieran obstáculos a la institución por cualquier persona o autoridad instituye a dichos señores herederos absolutos por partes iguales, sustituyéndolos recíprocamente.

En julio de 1943 uno de los albaceas otorga escritura haciendo constar lo que antecede y añadiendo que, fallecidos los otros dos albaceas sin haber nombrado sustitutos y al no poder el compareciente

ultimar la testamentaria, hace uso de las facultades que tiene y nombra a las tres personas que cita como sustitutos para que, juntos o separadamente, usen de los derechos que el testador concedió a sus herederos de confianza, incluso el de nombrar a su vez nuevos sustitutos. Finalmente dice el otorgante que considera llegado el momento de revelar la confianza y hace constar que dichos tres sustitutos son los beneficiarios del patrimonio hereditario.

En otra escritura de 5 de octubre del mismo año 43, uno de los tres sustitutos formaliza el inventario de los bienes, y presentadas ambas seguidamente a liquidación, la primera fué declarada exenta y la segunda liquidada por el concepto de donación entre extraños a favor de los tres sustitutos, tomando como fecha del acto la de 5 de octubre de 1943.

La liquidación fué recurrida diciendo que no existía tal donación, que el albacea no transmitió bienes, sino que se limitó a usar del derecho como heredero de confianza revelando ésta y designando los verdaderos herederos, e invocando el artículo 33 del Reglamento en el sentido de que el heredamiento de confianza se liquida como el fideicomiso y en éste el parentesco se gradúa entre el causante y el fideicomiso, el cual recibe los bienes del causante y no del fideicomiso.

Dijo, por fin, que la herencia del causante pudo ser objeto de liquidación a cargo de los herederos de confianza como extraños, y como no se practicó estaba prescrita.

La reclamación es desestimada en primera y segunda instancia, si bien admitiendo que el acto no es de donación entre fiduciario y fideicomisario, sino de transmisión hereditaria entre éste y el causante, siendo intrascendente la distinción en este caso para el impuesto, porque el número de la tarifa que hay que aplicar es el de extraños.

Respecto al fondo está claro que son de aplicar las normas de liquidación de los fideicomisos—apartados 6) y 7) del artículo 33—y que hay que tener en cuenta lo que el artículo 57 previene en su último párrafo: el derecho se perfecciona a los efectos del impuesto, no al morir el testador, sino al ser revelada la confianza, desapareciendo entonces la limitación existente, por lo cual a esa fecha hay que atenerse, tanto para determinar el valor de los bienes como para determinar los tipos de liquidación; y por la misma razón, desde ella ha de arrancar el plazo de prescripción de la acción para exigir el impuesto, y no desde el fallecimiento del causante.

*Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 19 de noviembre de 1948.*

EL DEPÓSITO DE VALORES HECHO POR UNA CAJA DE AHORROS PROVINCIAL A FIN DE GARANTIZAR A FAVOR DEL ESTADO LA GESTIÓN RECAUDATORIA DE CONTRIBUCIONES POR LA DIPUTACIÓN PROVINCIAL, CONSTITUYE, A LOS EFECTOS DEL IMPUESTO, UNA FIANZA PIGNORATICA Y COMO TAL DEBE LIQUIDARSE.

La liquidación fué girada a la Diputación por el concepto dicho y fué recurrida alegando que lo liquidado fué el depósito y no existía acto jurídico liquidable, porque la constitución de fianza exige escritura pública y mientras no se otorgue no existe acto liquidable.

Esos dos originales puntos de vista fueron desechados por el Tribunal Central. El primero porque no es admisible la calificación, ni jurídica ni fiscal, de depósito para el acto a que el expediente se refiere, ya que no se trata de entrega de cosa ajena con obligación de guardarla y restituirla, que es lo que califica el contrato de esa clase según los artículos 1.758 y siguientes del Código civil, sino que el depósito de los valores se realizó en garantía del cumplimiento de obligaciones contraídas, y por lo mismo se dan completas las características de la fianza pignoratia; y en cuanto a lo segundo, porque la liquidación del concepto fianza no exige que el acto se haga constar en documento público, según expresamente prevé el artículo 48 del Reglamento en su párrafo segundo.

*Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 28 de noviembre de 1948.*

EL HECHO DE QUE UNA ENTIDAD DESTINE A LA CONSTRUCCIÓN DE VIVIENDAS PROTEGIDAS UN SOLAR Y AL EFECTO LO INSCRIBA EN EL REGISTRO PREVIAMENTE EXPIDIENDO LA OPÓRTUNA CERTIFICACIÓN, NO EXIME DE LIQUIDAR POR EL CONCEPTO INFORMACIONES.

*Antecedentes.*—La R. E. N. F. E. expidió una certificación de posesión de un terreno a los efectos del artículo 347 de la Ley Hipotecaria, adquirido según la Ley de Ordenación ferroviaria de 24 de enero de 1941, que fué presentada en la Oficina liquidadora en unión de otra librada por el Instituto Nacional de la Vivienda, acreditativa de

que la parcela dicha se hallaba afecta al proyecto de construcción de un grupo de viviendas protegidas que planeaba la entidad propietaria.

El documento se liquidó por el concepto informaciones, y la liquidación fué recurrida pretendiendo que era aplicable la bonificación del 90 por 100 correspondiente a los actos y contratos referentes a viviendas protegidas, ya que lo mismo afecta a las ya construídas que a los terrenos que se destinan a la construcción, de tal manera que la no aplicación al caso de la bonificación pretendida conduciría al absurdo de bonificar la transmisión del terreno a otra persona con el destino indicado y negarla al acto jurídico que la R. E. N. F. E. realiza con idéntico fin al expedir la mencionada certificación.

El Tribunal Provincial no admitió tal pretensión por la razón fundamental de que la bonificación, según la Ley de 13 de abril de 1942, no comprende las adquisiciones de terrenos, anteriores al acuerdo de construcción de tales viviendas, y aquí la adquisición arrancaba de 1941 y el acuerdo databa de 1946.

En segunda instancia se alegó además la exención a favor de la reclamante por los actos de rescate de líneas férreas conforme a dicha Ley de 24 de enero de 1941.

Tampoco el Tribunal Central estimó el recurso fundándose en que la bonificación invocada afecta, según las Leyes de 19 de abril de 1939 y 13 de abril de 1942, a la edificación de esas viviendas, a la primera cesión o venta de las mismas, a los contratos para su construcción, primeras transmisiones hereditarias, etc., ninguno de cuyos actos tiene analogía con las informaciones del dominio, las cuales buscan únicamente los efectos registrales, y en cuanto a la exención alegada tampoco la consideró aplicable porque la exención que pueda ser aplicable al título de adquisición, es intrascendente en cuanto a la liquidación por el concepto "informaciones".

*Comentarios.*—El argumento no deja de tener aparente fuerza dialéctica: si está bonificada la transmisión del terreno cuando lo destina a construir en él el adquirente una vivienda protegida, ¿por qué no ha de estarlo la información de dominio que el dueño hace para inscribirla en el Registro y sobre ella edificar esa clase de vivienda?

El argumento podría ser válido en el derecho constituyente, pero no lo es, sin duda alguna, con arreglo al Reglamento y a la legislación de Viviendas Protegidas, como acertadamente sostiene la Resolución que nos ocupa, porque el acto de que se trata es completamente dis-

tinto de todos los que se comprenden por esa legislación entre los bonificables.

*Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 30 de noviembre de 1948.*

LAS COOPERATIVAS DE TODAS CLASES, LEGALMENTE CONTITUÍDAS GOZAN DE LAS EXENCIONES FISCALES CONCEDIDAS A LOS SINDICATOS AGRÍCOLAS SIEMPRE QUE CUMPLAN LOS REQUISITOS QUE SU LEGISLACIÓN ESPECIAL LES IMPONE.

*Antecedentes.*—Una Cooperativa del Campo adquirió por escritura pública un canal de conducción de agua para el riego de los terrenos de sus socios, destinados a la producción agrícola, y la Abogacía del Estado giró liquidación por el concepto de compraventa.

Contra la liquidación se entabló recurso diciendo que la Cooperativa en cuestión estaba constituida y aprobada con todos los requisitos legales con arreglo a la Ley de 2 de enero de 1942 y el Reglamento de 11 de noviembre de 1943, cuyos textos conceden a las Cooperativas las mismas exenciones que a los Sindicatos Agrícolas concedía la Ley de 28 de enero de 1906, siempre que el acto de que se trate tenga objeto directo cumplir, según los Estatutos, fines sociales de los enumerados por la ley, las cuales exenciones, añade el recurso, están confirmadas en el número 9.º del artículo 6.º del Reglamento del Impuesto, y reafirmadas, en cuanto a las Cooperativas del Campo, por la O. de 27 de enero de 1948.

El Tribunal provincial consideró que el contrato discutido no estaba comprendido entre los fines específicos de los Sindicatos y Cooperativas y desestimó el recurso, y el Tribunal Central, en cambio, lo acoge con fundamento en que la exención está reconocida en el artículo 31 de la Ley de Cooperación de 2 de enero de 1942 y reflejado en el número 9.º del artículo 3.º de la del Impuesto y del artículo 6.º de su Reglamento, y también en el 51 cuando reconoce la exención de actos y contratos que tengan reconocida en ley especial, exención que además está particularmente reafirmada en la O. de 27 de enero de 1948 dictada para aclarar las dudas surgidas en la materia.

*Comentarios.*—El fondo del problema que en este caso se ventilaba, no los necesita. Sólo suele ofrecer duda o ser motivo de duda en

estas exenciones la determinación de si el acto de que se trata es de los atribuidos como específicos a las Entidades de este género por sus estatutos y por su propia naturaleza; y aquí la duda la tuvieron aplicando un criterio restrictivo, la Oficina liquidadora y el Tribunal provincial, cuyo criterio no es compartido acertadamente por el Central, dada la índole y la finalidad de la adquisición realizada por la Cooperativa recurrente.

Dicho esto no queremos dejar en el tintero algo que se refiere a la aludida Orden de 27 de enero de 1948.

Esta Orden, en el preámbulo, después de referirse a la Ley de Cooperación de 2 de enero de 1942, que en su artículo 36 clasifica a esas Entidades, y de mencionar el Reglamento de fecha 12 de noviembre de 1943, en cuyas disposiciones se ratifican las exenciones fiscales que a la sazón gozaban, dice que han surgido discrepancias entre las Cooperativas y la administración al determinar cuáles de ellas gozan de dichas exenciones, y dispone:

1.º Las exenciones establecidas a favor de los Sindicatos Agrícolas, de los Pósitos y de las demás instituciones de carácter Cooperativo antes aludidas, se consideran aplicables:

- a) A las Cooperativas del Campo y sus Cajas Rurales;
- b) A las Cooperativas del Mar y sus Cajas de Crédito;
- c) A las Cooperativas de cualquier otra clase, formadas exclusivamente por obreros, empleados, artesanos o funcionarios públicos, siempre que se cumplan, en cuanto sean aplicables, los requisitos expresados en el número 4.º de la disposición tercera de la Tarifa tercera de la Ley de Utilidades; y
- d) A las Uniones Nacionales y territoriales de Cooperativas exentas.

2.º No gozarán de exención los actos y contratos en que las Cooperativas hayan intervenido como mediadores en el proceso económico, esto es, adquiriendo de personas no socios, productos o mercancías para venderlos a quienes tampoco lo sean, sin perjuicio de las demás determinaciones que se adopten por las jurisdicciones competentes si se estimare que hubo infracción.

3.º Será de la exclusiva competencia del Ministerio de Hacienda la decisión en la vía administrativa sobre las exenciones fiscales otorgadas a las Sociedades Cooperativas y la resolución de las cuestiones e incidentes que se planteen en dicha materia.

Los demás apartados se refieren a la constitución y atribuciones de una Junta Consultiva en el Ministerio de Hacienda con la misión de informar en la materia sobre exenciones, interpretación, etc., y a las relaciones fiscales de las Cooperativas con la Administración, en materia tributaria.

Por nuestra parte solamente nos interesa destacar la especial competencia que al Ministerio atribuye el apartado tercero para resolver los recursos e incidentes, privando de ella, por consiguiente, a los Tribunales económico-administrativos y en contra de lo que el artículo 207 del Reglamento del impuesto de Derechos reales determina en general sobre recursos contra los actos administrativos de las Oficinas liquidadoras.

La competencia dicha parece efectivamente muy desorbitada y así parece estimarse por los mismos Organos de la Administración en la realidad, como lo demuestra la misma Resolución que acabamos de comentar al atribuirse el Tribunal central una competencia que no es la que dicha Orden determina.

Es de tener en cuenta al efecto que la liquidación combatida fué girada el 10 de febrero de 1948, notificada el 19 y recurrida el 3 de marzo siguiente, fechas todas posteriores a la de vigencia de la mencionada Orden, puesto que su publicación se efectuó en el *Boletín Oficial del Estado* del 5 de ese mismo mes de febrero.

*Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 30 de noviembre de 1948.*

Reitera la doctrina de que el contrato por el que un Centro oficial, por medio de carta, hace un pedido a un fabricante de papel de róllos de cinta para teletipo con características especiales no es acto exento como comprendido en el número 8.º del artículo 6.º del Reglamento, porque ni es un mero pedido de géneros ni se trata de mercaderías propiamente dichas, ya que éstas son las que ordinariamente se venden en el mercado, cosa que en el supuesto estudiado no ocurre, puesto que se trataba de cosas no corrientes que había que fabricar.

JOSÉ M.ª RODRÍGUEZ-VILLAMIL.

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