

# Jurisprudencia sobre el impuesto de Derechos reales

*Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 11 de mayo de 1948.*

LA ACCIÓN EJECUTIVA CONTRA EL TERCER POSEEDOR QUE NO TIENE SU DERECHO INSCRITO EN EL REGISTRO DE LA PROPIEDAD PARA QUE PAGUE EL IMPUESTO POR ANTERIOR TRANSMISIÓN, REQUIERE QUE PREVIAMENTE SEA NOTIFICADO EN EL EXPEDIENTE SEGUIDO CONTRA EL DEUDOR PERSONALMENTE OBLIGADO.

*Antecedentes.*—Años después de practicada la liquidación de una compraventa, realizada ésta por dos hermanos, con el pacto aleatorio o tontino de que el inmueble lo adquiriría por entero el último sobreviviente, la Oficina Liquidadora formó expediente de investigación por muerte del primero de ellos y giró las liquidaciones que estimó procedente, pero apareciendo que había sido adjudicado el inmueble a un tercero después de un procedimiento ejecutivo judicial, como consecuencia de un préstamo hipotecario constituido el mismo día de aquella compraventa, las liquidaciones las giró a nombre del que había adquirido en la subasta judicial dicho inmueble.

Recurridas las liquidaciones por ese postor adquirente con fundamento en que no era reglamentario girarlas a su nombre, puesto que lo dispuesto en el artículo 56 que sirvió de apoyo equivocadamente al Liquidador es que la notificación se haga al actual poseedor en el expediente de apremio seguido contra el que personalmente sea deudor como contribuyente, el Tribunal Central las anula, sin entrar en el fondo de la cuestión, diciendo que las liquidaciones giradas a nombre de persona que no sea la directa y reglamentariamente obligada al pago como contribuyente, son nulas.

*Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 12 de mayo de 1948.*

LOS ORGANISMOS ESTATALES QUE GOZAN DE VIDA ECONÓMICA PROPIA AUTÓNOMA E INDEPENDIENTE, COMO EL INSTITUTO NACIONAL DEL LIBRO ESPAÑOL, NO ESTÁN EXENTOS DEL IMPUESTO.

*Antecedentes.*—El Vicesecretario de Educación Popular de F. E. T. y de las J. O. N. S., como director del aludido Organismo que disfruta de una subvención anual presupuestaria de 450.000 pesetas, elevó instancia a la Delegación Central de Hacienda pidiendo que no se liquidase el impuesto por el concepto de subvención como lo venía haciendo la Abogacía del Estado por las percepciones mensuales de tal subvención, y en otro caso que le dijese qué preceptos legales abonaban tal conducta, a fin de ejercitar en su defensa las acciones procedentes.

La Abogacía del Estado informó que no era la Delegación Central, sino el Ministerio de Hacienda y la Dirección General de lo Contencioso los llamados a dictar con carácter general las normas para aplicar los preceptos relativos al impuesto y unificar criterios, y que a los que no se conforman con la liquidación les queda el camino de ejercitar los derechos que concede el artículo 207 del Reglamento.

Posteriormente fué girada nueva liquidación por el mismo concepto, la cual fué recurrida primero en reposición y después ante el Tribunal Central, informando la Abogacía del Estado que no existe disposición alguna en la Ley del Impuesto ni en otra especial que conceda la exención al Organismo recurrente, el cual es autónomo como tantos otros que no pueden ser considerados como el propio Estado, al efecto de aplicarles la exención de que éste goza a tenor del número 2.º del artículo 6.º del Reglamento.

El Tribunal Central, insistiendo en el criterio del Abogado del Estado, dice que entre las exenciones del artículo 3.º de la Ley no se comprende al Instituto Nacional del Libro, sin que tampoco pueda comprenderse en la exención genérica del número 51 del mismo precepto para los actos y contratos en cuyo favor esté reconocida por ley especial, ya que éste reconocimiento no existe en el caso ni existe tampoco en el Reglamento del aludido Organismo estatal, de fecha 6 de abril de 1943; y tampoco puede aplicársele la exención del número 2.º del artículo 3.º relativa a los actos y contratos en que recaiga

sobre el Estado la obligación de tributar porque la Entidad dicha goza de una vida económica propia e independiente y puede adquirir, gravar, enajenar, realizar operaciones financieras, etc., todo lo que es opuesto a la condición esencial para la exención, consistente en que sea el Estado mismo el adquirente. A ello añade el Tribunal que es precepto categórico de la Ley, en el último párrafo de su artículo 3.º, que en ningún caso ni con pretexto de duda puede aplicarse otras excepciones que las que taxativamente enumera ese artículo.

*Comentarios.*—Pocos necesita el caso, dado el claro razonamiento transcrito. Allí donde exista autonomía y peculio propio e independiente con personalidad también ajena a la del Estado, no es procedente la exención. La razón de ello, lo que pudiéramos llamar la última diferencia en términos filosóficos, está en que todos esos Organismos realizan funciones que no son propiamente estatales y por lo mismo no se puede decir que sean el Estado mismo, aunque él sea el actuante por medio de ellas, de donde se deduce que no tienen por qué atribuirse los privilegios que a él corresponden en tanto en cuanto por precepto categórico expreso no se diga otra cosa.

*Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 18 de mayo de 1948.*

LA MANIFESTACIÓN QUE HACE EL TESTADOR EN SU TESTAMENTO RATIFICANDO UNA VENTA DE INMUEBLE HECHA EL MISMO DÍA EN DOCUMENTO PRIVADO A FAVOR DEL HEREDERO NOMBRADO, CON AUTORIZACIÓN A LOS ALBACEAS PARA ELEVARLO A ESCRITURA PÚBLICA, NO ES BASTANTE PARA EXCLUIR DE LA HERENCIA LOS BIENES VENDIDOS.

*Antecedentes.*—Como se desprende del precedente enunciado, el causante vendió ciertos bienes inmuebles a un hermano en documento privado y el mismo día otorgó testamento nombrándole heredero y facultando a los albaceas para que elevasen dicho documento a escritura pública.

Fallecido el testador al poco tiempo, los albaceas y el heredero otorgaron escritura diciendo que al fallecer el causante no había otros bienes que los vendidos, los cuales describían, y que otorgaban que ratificaban la aludida venta.

La Oficina liquidadora practicó las pertinentes liquidaciones por

herencia y el heredero las recurrió diciéndolo que no existía herencia en virtud de la transmisión onerosa dicha, acreditada fehacientemente por el documento público y solemne como es el testamento.

El Tribunal central, confirmando el acuerdo del provincial, dice que, a tenor del apartado 16) del artículo 31 del Reglamento, el reconocimiento de propiedad a favor de tercero, hecho por el causante en el testamento, requiere, para ser eficaz, que se justifique con documento fehaciente y adecuado a la naturaleza de los bienes de que se trate, cuyos requisitos no concurren en el caso, porque aunque la fecha se reputase auténtica, dada su mención en el testamento, faltaría la otra condición, conforme al artículo 1.280 del Código civil; por tratarse de bienes inmuebles.

El caso es claro y excusa el comentario, dado el carácter estricto con que debe ser interpretado a efectos fiscales el precepto reglamentario.

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

ADJUDICADO EN SUBASTA EL APROVECHAMIENTO DE CIERTOS MONTES MUNICIPALES AL MEJOR POSTOR Y CEDIDO POR ÉSTE SU DERECHO A UN TERCERO ANTES DE LA ADJUDICACIÓN DEFINITIVA, HAY UN SOLO ACTO LIQUIDABLE.

*Antecedentes.* — En subasta notarial fué adjudicado provisionalmente el aprovechamiento de esparto de unos montes municipales, y el adjudicatario, antes de la adjudicación definitiva y al amparo del artículo 22 del Reglamento de contratación municipal, cedió su derecho a un tercero con aprobación de la Corporación y a éste se le otorgó la correspondiente escritura adjudicándole definitivamente la concesión.

Al ser presentado en la Oficina liquidadora, originó, aparte de la liquidación por fianza, dos liquidaciones por el concepto "arrendamientos", una al primer postor y otra al segundo adjudicatario.

La primera de ellas fué recurrida alegando que no existía más que una transmisión por aplicación de los párrafos 12 y 13 del artículo 12 del Reglamento, los cuales, con referencia a las enajenaciones primeras de bienes y censos del Estado, disponen que aun cuando haya cesión de sus derechos por el comprador, se entenderán hechas directamente al cesionario si la cesión se realiza dentro de los quince días siguientes a la

fecha en que al rematante se le notifique la adjudicación, cuyos preceptos son extensivos a Municipios y provincias.

El Tribunal provincial desestimó el recurso diciendo que las disposiciones citadas no son de aplicación al caso, ya que se refieren a transmisiones de bienes y censos del Estado con arreglo a las leyes desamortizadoras, y, aparte de ello, tampoco es aplicable el apartado 4) del artículo 9.º referente a los remates a calidad de ceder, porque se refiere, exclusivamente, a subastas judiciales.

El Tribunal Central, por el contrario, revocó el acuerdo del inferior y estimó el recurso aplicando dicho apartado 4) y diciendo que concedido a los rematantes por el artículo 22 del Reglamento de Contratación municipal la facultad de ceder los derechos del remate y habiéndose ejercitado expresamente con otorgamiento de escritura directamente entre el Ayuntamiento y el cesionario están cumplidas las condiciones exigidas en el aludido apartado 4). Por lo tanto, concluye, sólo hay un acto liquidable atendiendo a la verdadera naturaleza jurídica del mismo—artículo 41—y a que a una sola convención—artículo 43—no se le puede exigir más que un solo derecho.

*Comentarios.*—Dejando a un lado el indudable acierto de la doctrina sentada, plenamente jurídica y objetiva, sólo queremos destacar la singularidad de que se prescinde de los preceptos reglamentarios invocados por el recurrente, de innegable impertinencia, y se echa mano de otros distintos, lo cual no sería hacedero en la jurisdicción común, pero sí lo es en la económico-administrativa en virtud de la facultad que le atribuye el artículo 20 de su Reglamento procesal.

*Resolución de 6 de julio de 1948.*

EL ALBACEA, POR LA SOLA CONDICIÓN DE TAL, NO PUEDE RECURRIR CONTRA EL EXPEDIENTE DE COMPROBACIÓN, PERO SI AL MISMO TIEMPO QUE ALBACEA ES HEREDERO, DEBE RECONOCÉRSELE PERSONALIDAD PARA RECLAMAR, AUNQUE NO HAYA INVOCADO ESA SEGUNDA CUALIDAD, Y SU RECLAMACIÓN APROVECHA A LOS DEMÁS HEREDEROS NO RECLAMANTES.

*Antecedentes.*—Con motivo de la comprobación de una cuantiosa herencia, el albacea, y a la vez heredero, reclamó contra el expediente de comprobación como tal albacea.

El Tribunal Provincial le negó personalidad para recurrir ba-

sándose en la conocida y reiterada doctrina de que los albaceas, tal como los define el Código civil en sus artículos 892 y siguientes, no ostentan, a tenor de los artículos 208 y 210 del Reglamento del Impuesto, la representación de los contribuyentes para reclamar contra los actos relativos a la exacción del impuesto, cualesquiera que sean las facultades que les haya concedido el testador.

El Tribunal Central reitera una vez más la misma doctrina, pero teniendo en cuenta que el recurrente, además de albacea, era heredero, revoca el acuerdo del provincial, porque "su condición de albacea no puede hacer desaparecer ni por un instante la de heredero ni lógicamente menguar los derechos que las leyes conceden a éstos".

Además añade que aunque los restantes herederos no recurrieron contra la comprobación, el recurso aprovecha a todos y a todas las liquidaciones practicadas por ser éstas consecuencia de la base fijada en el expediente de comprobación, que es un todo orgánico y que no permite, dentro de criterio de equidad, tomar bases de liquidación que guarden la respectiva proporción con la total y verdadera base liquidable.

*Comentarios.*—Sobre la primera parte de lo resuelto ya va dicho que es antigua y constante la doctrina de que los albaceas no representan a los herederos a efectos tributarios, y en cuanto a la segunda, está patente el criterio sanamente jurídico y equitativo con que el Tribunal se produjo, sobreponiéndolo al meramente legalista y reglamentario. Hasta tal extremo resalta esto, cuanto que la Resolución tuvo que orillar el obstáculo no pequeño, ciertamente, en el terreno estrictamente procesal, de tener que decir que si bien el recurrente no invocaba más que su condición de albacea, y como tal recurría, había que reconocer que al mismo tiempo era heredero y por ello darle la razón.

O sea, que sin estar presente, procesalmente, en los autos el heredero se le dió la razón y ésta aprovechó también a los demás coherederos que estaban más ausentes aún de las actuaciones que aquél, todo ello, repetimos, por causa de altos motivos de equidad que desbordaron el mero legalismo reglamentario y procesal.

*Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 13 de julio de 1948.*

REITERA LA DOCTRINA DE QUE LOS HIJOS ADOPTIVOS NO ESTÁN EXENTOS DEL IMPUESTO SOBRE EL CAUDAL RÉLICTO Y REITERA

TAMBIÉN LA DE LA RESOLUCIÓN DE 25 DE NOVIEMBRE DE 1947, EN EL SENTIDO DE QUE SI BIEN LO HEREDADO EN USUFRUCTO POR EL CÓNYUGE VIUDO ESTÁ EXENTO DE ESE IMPUESTO, ELLO NO OBSTA PARA QUE EL NUDO PROPIETARIO LO SATISFAGA AL CONSOLIDAR SI A ÉL PERSONALMENTE NO LE ALCANZA LA EXENCIÓN.

Tal es la doctrina sentada en esta Resolución, la cual no detallamos más, porque está ya reflejada en la letra de los artículos correspondientes del nuevo Reglamento de 1947.

*Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 2 de noviembre de 1948.*

· APORTADO A UNA SOCIEDAD ANÓNIMA UN NEGOCIO DE BANCA INDIVIDUAL POR EL DUEÑO DE ÉSTE A CAMBIO DE ACCIONES POR UN VALOR EQUIVALENTE A LA DIFERENCIA ENTRE EL ACTIVO Y EL PASIVO, HA DE LIQUIDARSE POR CONCEPTO "SOCIEDADES" EL IMPORTE DE ESA DIFERENCIA Y POR EL DE "ADJUDICACIONES" EL DEL PASIVO, DEDUCIENDO DE ÉSTE EL IMPORTE DE LOS DEPÓSITOS FIGURADOS EN EL INVENTARIO Y TAMBIÉN EL METÁLICO APORTADO.

*Antecedentes.*—El dueño de una Casa de Banca privada transformó el negocio en Sociedad anónima, y obtenida la oportuna autorización con arreglo a la Ley de 11 de julio de 1941 se otorgó la correspondiente escritura diciendo que tal Sociedad se subrogaba, tanto en las obligaciones como en los derechos de carácter comercial de dicho señor, y que el negocio de Banca se valoraba en 5.000.000 de pesetas, que era la diferencia que arrojaba el balance e inventario entre las 99.859.233,44 pesetas del activo y las 94.859.233,44 pesetas del pasivo. Además aportaba 1.700.000 pesetas en metálico y, en su consecuencia, se le adjudicaban acciones por un importe de 6.700.000 y a los demás socios otras hasta completar la suma de 10.000.000 de pesetas que era el total capital aportado.

La Abogacía del Estado giró una liquidación por aportación social sobre 10.000.000 de pesetas, dedujo 31.244.828,74 pesetas que importaba la partida de depósitos del inventario, y el resto, hasta el total del activo, lo liquidó por el concepto de adjudicación para pago, una parte como inmuebles y otra como muebles.

Estas dos liquidaciones fueron recurridas por la Sociedad, esgrimiendo como argumento fundamental el de que lo transmitido por el banquero fué una cosa universal, no bienes y obligaciones separadas entre sí, y que esa universalidad jurídicamente constituye una unidad orgánica e indivisible, como la herencia, dote, concurso, quiebra y el concepto de Empresa o negocio cuya transmisión se realiza como tal unidad sin separación de los distintos elementos que la componen. Además, añade, en el caso no hay adjudicación expresa ni tácita, y en el escrito de alegaciones reforzó la argumentación diciendo que la liquidación debiera hacerse como en el caso de transformación de Sociedad, o sea, girando una sola liquidación sobre el haber líquido, y que, en todo caso, de la base de la liquidación de adjudicación para pago debió deducirse la respetable cantidad de metálico existente en el haber.

Tanto el Tribunal Provincial como el Central desestimaron el recurso, si bien el Central estimó que el metálico aportado debía ser baja en la base de la adjudicación para pago. Uno y otro rechazaron la teoría de la unidad orgánica del negocio, no solamente por no estar admitida en la doctrina ni en la jurisprudencia, sino porque a los efectos del impuesto es inoperante desde el momento en que se transmite un patrimonio afecto al cumplimiento de ciertas obligaciones de las que, por añadidura, responde expresamente la Sociedad que se constituye. Y en cuanto al concepto transformación, lo estimaron evidentemente inaplicable al supuesto debatido, porque no se trataba de una entidad que se transforma en las condiciones previstas en el apartado 14) del artículo 19, sino de un patrimonio individual que se aporta a la Sociedad que se constituye.

La deducción del metálico aportado por el dueño del negocio cedido la razona el Tribunal Central diciendo que, a tenor del apartado 2) del mismo artículo 19, si el valor dado a los bienes al aportarlos es mayor que el de las acciones que se le reconocen al aportante, surge el concepto de cesión a la Sociedad o el de adjudicación si a cargo de ésta quedan deudas de aquél, lo cual ocurre en el caso actual, y como el mismo socio aporta también metálico, éste debe deducirse de la base de la liquidación por adjudicación en virtud del último inciso del dicho apartado 2).

JOSÉ M.<sup>a</sup> RODRÍGUEZ-VILLAMIL.

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