

Jurisprudencia sobre el impuesto de Derechos reales

Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 24 de junio de 1946.

EN EL CASO DE QUE AL LIQUIDAR UNA TESTAMENTARÍA SE LIQUIDE EL ACTO "DEDUCIDO" DE ADJUDICACIÓN DE INMUEBLES PARA PAGO, EL ADJUDICATARIO TIENE DERECHO A LA DEVOLUCIÓN DEL IMPUESTO EN LOS MISMOS TÉRMINOS QUE LO TENDRÍA SI LA ADJUDICACIÓN HUBIERA SIDO HECHA EXPRESAMENTE.

Antecedentes.—Practicadas en escritura pública determinadas operaciones testamentarias, figuraban en el caudal inventariado buen número de fincas que estaban gravadas con hipotecas de importancia.

El Liquidador, ante la constancia de esos gravámenes y sin que en la partición se hiciese la deducción de esas deudas que las hipotecas garantizaban, ni, por tanto, se hubiesen adjudicado bienes para su pago, aplicó el apartado 13 del artículo 101 del Reglamento, hizo la deducción correspondiente y practicó la oportuna liquidación en el concepto de adjudicación de inmuebles para pago.

Posteriormente, y antes de transcurrir el año a que se refiere el artículo 9.^o en esos casos de adjudicación, a contar desde la liquidación, las herederas adjudicatarias vendieron las fincas hipotecadas y, una vez satisfecho el impuesto por esa compraventa, pidieron al Delegado de Hacienda, antes de transcurrir los cinco años y con apoyo en ese artículo 9.^o y en el 208, la devolución de lo que habían pagado por adjudicación como acto deducido y liquidado por el Liquidador, de oficio, en la testamentaría mencionada.

La devolución fué denegada y llevado el caso a la vía económico-

administrativa, el Tribunal Provincial desestimó también la pretensión, y razonó diciendo que no se trataba de una adjudicación expresa de bienes para pago, y que si bien las deudas fueron deducidas de oficio por el Liquidador en virtud de lo previsto en el párrafo 2.º del artículo 101 del Reglamento, no se puede olvidar que la adjudicación tácita que con la deducción se produjo, no puede ser tenida en cuenta según el apartado 5.º del citado artículo 9.º, a los efectos de la devolución pretendida, porque no existiendo bienes expresamente adjudicados para el pago, el supuesto del artículo no se da, so pena de interpretarlo extensivamente, lo cual no es lícito. O sea, en conclusión, que para el Tribunal la adjudicación tácita no engendra el derecho a la devolución del impuesto pagado.

Semejante interpretación del mentado artículo 9.º no fué compartida por el Tribunal central y revocó el acuerdo del inferior, razonando así: no puede dudarse que si en una herencia el valor de los bienes se encuentra minorado por el importe de deudas hipotecarias, cabe una de estas tres soluciones: o se satisfacen adjudicando bienes en pago a los acreedores, o se da la comisión o encargo de pagarlas, adjudicando bienes a tal fin, o se deja el pago en suspenso; y en cualquiera de los tres supuestos el concepto jurídico del impuesto exige que se gire la liquidación correspondiente, bien a cargo de los acreedores, bien al de los adjudicatarios en comisión, o bien al de los herederos; en cuanto a éstos, porque reciben bienes del caudal sujetos al pago de deudas del causante.

Y la sujeción en ese caso tiene clarísimo fundamento en la naturaleza jurídica del acto liquidable, puesto que constituye una adquisición de bienes inmuebles equivalentes al importe de la deuda estimada deducible, cuyo importe tendrán que pagar en metálico al acreedor, viniendo así éste a representar el precio de la parte de bienes en relación con la deuda, recibidos junto con los demás que como herederos se les adjudican en la escritura particional.

Además, continúa el Tribunal central, el Reglamento no regula solamente la adjudicación expresa de bienes para pago, sino también la tácita: la primera es la contemplada en el apartado 5 del aludido artículo 9.º, y la segunda en el párrafo 13 del artículo 101, en el que expresamente se dice que cuando en una herencia existan deudas que deban deducirse, se carezca de metálico para pagarlas y no se haga adjudicación expresa de bienes para su pago, se exigirá el impuesto al

heredero por el referido concepto de adjudicatario para pago de deudas, con todos los derechos y deberes atribuidos por el Reglamento a tales adquirentes, cuyo precepto es el aplicable claramente al caso que se discute, en el que por añadidura concurren las circunstancias todas previstas en el Reglamento para la pretendida devolución, como son la enajenación de los inmuebles dentro del año de haber sido adjudicados, el pago del impuesto por el comprador y la petición del adjudicatario antes de los cinco años, contados, como previene el artículo 108, desde aquella enajenación.

Comentarios.—Es el caso propuesto tan claro y encaja tan exactamente en la previsión del artículo 101, que no se comprende fácilmente cómo pudo ser puesta en tela de juicio la devolución pedida, sin otro fundamento que el único esgrimido de tratarse de una adjudicación tácita, pues cuando existen deudas en una testamentaría y ellas son deducibles, nada importa que los herederos las deduzcan o no ni que hagan o no adjudicación de bienes para su pago. Tanto en uno como en otro supuesto, la razón jurídica para exigir el impuesto es la misma; el equivalente en bienes que ellas representen lo adquiere en su caso el adjudicatario expreso, y en el otro el heredero, ya que éste, en su concepto de heredero, no adquiere más que el importe líquido de la herencia, y el resto, o sea aquel equivalente, no lo puede recibir más que como adjudicatario con obligación de pagar las deudas, lo cual habrá de hacer con su propio peculio o con lo que los bienes le produzcan en venta, o si no adjudicándolos al acreedor en pago; conceptos perfectamente independientes del específico de heredero y comprensivos del de comisionado para pago.

Resolución del Tribunal Central de 25 de julio de 1946.

EL REQUISITO ESENCIAL PARA QUE LOS CONTRATOS DE APROVECHAMIENTOS FORESTALES SE CALIFIQUEN COMO ARRENDAMIENTOS Y NO COMO TRANSMISIÓN DE BIENES MUEBLES, AUNQUE SE TRATE DE ÁRBOLES SECOS, QUEMADOS O DERRIBADOS POR EL VIENTO, CONSISTE EN QUE EL APROVECHAMIENTO RESPONDA A UN PLAN DE APROVECHAMIENTO DEL MONTE DEBIDAMENTE APROBADO.

Antecedentes.—Se trataba del aprovechamiento de un considerable número de árboles de un monte de propios de la provincia de Avi-

la, unos secos por incendio y en pie, y otros derribados por los vientos, para lo que se formó el correspondiente pliego de condiciones facultativas y económicas por la Junta Administrativa titulada "Asociación de la extinguida Universidad y tierra de Ávila".

Celebrada la subasta y adjudicado el aprovechamiento, el adjudicatario presentó a liquidación la escritura en que se solemnizó el contrato, y la Oficina liquidadora consideró el acto como transmisión de bienes muebles. El adjudicatario entabló recurso contra tal calificación alegando y probando documentalmente que se trataba de un aprovechamiento comprendido en el plan dasocrático anual del monte y en ejecución del mismo, por lo cual la calificación que procedía reglamentariamente era la de arrendamiento.

El Tribunal provincial desestimó el recurso y confirmó la liquidación, fundándose en que en realidad no se trataba de aprovechamiento propio de un plan de ordenación, sino de cortar y aprovechar pinos secos, unos en pie y otros derribados, es decir, del caso previsto en el último inciso del apartado 8) del artículo 16 del Reglamento, cuando dice que "la corte de árboles se reputará y liquidará como transmisión de bienes muebles".

Esa teoría no fué compartida por el Tribunal central y anuló la liquidación revocando el acuerdo del provincial y diciendo que las concesiones de aprovechamientos forestales han de calificarse como arrendamientos aunque en ellos se comprenda la corte de árboles, siempre que se justifique que el contrato responde a un plan de aprovechamiento del monte. Este es, dice, el requisito esencial que califica el acto, cualquiera que sea el aprovechamiento de que se trate.

Comentarios.—El caso debatido ha sido considerado, sin duda, por el Tribunal central con un criterio de amplitud benevolente sobre lo que ha de estimarse como aprovechamiento racional de un monte para que el acto sea considerado como arrendamiento, aunque el pacto comprenda la corte de árboles. El concepto en sí está lo suficientemente claro en la letra del apartado 8 del mencionado artículo 16 del Reglamento cuando se trata de beneficiar un monte racionalmente y según los principios de la técnica forestal, de tal manera que la corte y el aprovechamiento arbóreo consiguiente se realice sin detrimento de la permanencia del monte y del sucesivo desarrollo de las especies que en él vegeten, e incluso para que ese desarrollo sea más eficaz. Pero, siendo ello así, y siendo ése, a no dudarlo, el verdadero

concepto del aprovechamiento de los montes, que hace que el legislador lo tarife entre los arrendamientos, también es verdad que, con arreglo a esas normas, el aprovechamiento de árboles, unos secos en pie y otros derribados y también secos, se despega de dicho concepto, puesto que no es fácil comprender cómo esos pies derribados y esos otros en pie, pero secos, pueden ser objeto de contratación y apropiación a título de aprovechamiento racional y científico del monte, haya o no precedido el dictamen y el plan de organismo estatal correspondiente. En definitiva, esa contratación y ese aprovechamiento parece, más que otra cosa, un contrato de compra de árboles, impuesto por una elemental y normal administración sin relación alguna con el futuro desarrollo del arbolado en pie, y con independencia, por lo tanto, de toda ordenación y plan de aprovechamiento racional del monte, según la nomenclatura administrativa reglamentaria.

Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 25 de junio de 1946.

EN LOS CONTRATOS MIXTOS DE CUANTÍA SUPERIOR A 250.000 PESETAS, LA LIQUIDACIÓN PROVISIONAL CORRESPONDIENTE AL PRIMER AÑO HA DE GIRARSE, A TENOR DEL ARTÍCULO 51 DEL REGLAMENTO, SOBRE LA MITAD DEL PRECIO PACTADO, SI EL CONTRATO TIENE LA DURACIÓN DE DOS AÑOS Y NO APARECE DETERMINADA LA CANTIDAD PRESUPUESTADA PARA CADA UNO DE ELLOS.

SI EL CONTRATO SE REFIERE A VIVIENDAS PROTEGIDAS CON DERECHO A BONIFICACIÓN, ÉSTA HA DE AFECTAR TANTO A LAS CUOTAS COMO A LOS HONORARIOS, MULTAS E INTERESES DE DEMORA, Y NO ES ADMISIBLE LA PRÁCTICA DE APLICAR ESOS CONCEPTOS A LA TOTALIDAD DE LA BASE Y DESPUÉS HACER LA BONIFICACIÓN DEL 90 POR 100 SOBRE LAS CUOTAS SOLAMENTE.

Antecedentes.—En la correspondiente escritura pública se concertó con un Ayuntamiento la construcción de un grupo de viviendas protegidas en la cantidad de 14.999.000 pesetas. El Instituto Nacional de la Vivienda aprobó el proyecto con los beneficios tributarios de rigor, diciéndose en la escritura que el presupuesto, con el incremento de los honorarios de redacción del proyecto, ascendía a

15.144.176 pesetas, y que el plazo de ejecución de las obras sería de dos años.

La Oficina liquidadora giró liquidación por contrato mixto sobre la base de la mitad de dicha segunda cifra, como correspondiente al primero de los dos años de duración del contrato, ya que en él no se determinaba la cantidad de obra a ejecutar en cada uno de aquéllos y sobre la cantidad total obtenida por cuotas dedujo el 90 por 100, aplicando la bonificación establecida en el artículo 8.^o del Reglamento, percibiendo los honorarios correspondientes a la cuota sin deducción alguna.

La liquidación fué recurrida diciendo que la base de la liquidación se había fijado sin tener a la vista la certificación de obras, determinándola con la sola predeterminación del plazo de dos años y dividiendo el presupuesto por mitad y con olvido de que el servicio contratado pudiera no ejecutarse, y olvidando además que la bonificación se aplica a la totalidad de las partidas y no únicamente a las cuotas. Para reforzar la tesis se acompañó certificación demostrativa de no haber comenzado las obras.

La reclamación fué acogida en parte por el Tribunal provincial, al admitir que la base liquidable debía ser la mitad de los 14.999.000 pesetas, que era la cantidad consignada en la escritura inicial, y no la de 15.144.176 pesetas que el liquidador tomó adicionando el importe de los honorarios del proyecto y de los derechos obvacionales. En los demás extremos confirmó la liquidación en razón de que siendo dos los años de duración del contrato y no habiéndose determinado la porción de obra a ejecutar en cada uno de ellos, lo reglamentario era asignar el 50 por 100 del presupuesto al primero, sin que a ello pueda servir de obstáculo la posible rescisión o resolución del contrato, para cuyo supuesto están las previsiones del artículo 58 del Reglamento, y en cuanto a la bonificación sostuvo que no afectaba reglamentariamente más que a la cuota.

El punto de vista del Tribunal provincial fué mantenido por el Central en cuanto a la base liquidable, pero no así el relativo a la forma de computar la bonificación, la cual ha de hacerse, dice, sobre la cuota con todas sus consecuencias y afectar tanto a los honorarios como a la demora y la multa, si procedieren, puesto que unos y otras se exigen en función de la cuota liquidada.

Por fin, en cuanto a la pretensión de que la liquidación debe apla-

zarse ante la posibilidad de que el contrato se rescinda, dice que no hoy precepto legal que así lo disponga, antes al contrario, para esos casos están las prevenciones del artículo 58 del Reglamento disponiendo que cuando se declare o reconozca judicial o administrativamente, por resolución firme, haber tenido lugar la nulidad, rescisión o resolución de un contrato o acto, el contribuyente podrá exigir la devolución de las cuotas ingresadas, si se cumplen los requisitos que el mismo precepto exige.

Comentarios.—Por nuestra parte añadiremos solamente por vía de apostilla que la aplicación de la bonificación a la cuota exclusivamente, una vez hecha la liquidación sobre la total base liquidable, no sólo va contra la norma reglamentaria de que el cómputo de honorarios, intereses y multa ha de hacerse en un tanto por ciento de la cuota exigible, sino que además conduciría al absurdo de liquidar demora, por ejemplo, sobre una cantidad que el contribuyente no tiene que ingresar. Y la cosa es clara: si la cuota sin deducción es ciento y la multa es del 20 por 100, el contribuyente vendría obligado a pagar, una vez hecha la deducción del 90 por 100, diez de cuota, y tendría que pagar en concepto de multa 20, es decir, el 200 por 100 de la cuota efectiva.

Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 25 de junio de 1946.

LA BONIFICACIÓN DEL 3 POR 100 DE LAS CUOTAS QUE EL ARTÍCULO 112 CONCEDE A LOS CONTRIBUYENTES QUE DENTRO DE LOS TRES MESES DEL FALLECIMIENTO DEL CAUSANTE PRESENTEN TODA LA DOCUMENTACIÓN PRECISA PARA LIQUIDAR, NO PUEDE DENEGARSE UNA VEZ APROBADO EL PROYECTO DE LIQUIDACION.

Antecedentes — Dentro de los tres meses del fallecimiento de cierto causante se presentó en la Oficina liquidadora la relación de los bienes relictos, expresando en ella los nombres de los herederos y legatarios y su parentesco con aquél, así como el testamento, en el que también constaban esos extremos, y junto con esos antecedentes todos los demás necesarios para girar liquidación definitiva, líquidos impónibles, declaración jurada conforme al artículo 119 del Reglamento, etcétera.

Ateniéndose a todos esos elementos de juicio, el liquidador hizo el expediente de comprobación y formuló el proyecto de liquidación concediendo la bonificación reglamentaria del 3 por 100 de las cuotas. El proyecto fué aprobado por la Abogacía del Estado, salvo en cuanto a la bonificación, por estimar que no estaba justificado el parentesco del testador con los beneficiarios de la sucesión: y contra ese extremo del acuerdo se entabló recurso, alegando que en el expediente figuraban todos los elementos y datos reglamentariamente exigibles para disfrutar de la negada bonificación, como palmaríamente lo demostraba el hecho de que la Oficina liquidadora no tuvo necesidad de reclamar ninguno para girar las liquidaciones, las cuales, además, lo fueron con el carácter de definitivas y, a mayor abundamiento, la propia Abogacía del Estado las confirmó.

El Tribunal provincial denegó la reclamación diciendo que la relación de los herederos y legatarios y la expresión de su parentesco con el causante es preceptiva para el contribuyente, siquiera no sea imprescindible para que el liquidador pueda realizar su función.

Tal resolución fué revocada por el Tribunal central, porque si bien el artículo 112 del Reglamento concede la bonificación a los contribuyentes que llenen los requisitos que determina y entre ellos el de presentar todos los documentos necesarios para liquidar, provisional o definitivamente, es indudable que esto último queda en parte a la libre apreciación de la Oficina liquidadora, la cual en cada caso podrá juzgar si los documentos aportados son o no bastantes a dicho efecto. Esto supuesto, está claro, sigue diciendo el Central, que en el caso discutido consideró suficientes las manifestaciones del escrito pidiendo la liquidación definitiva, junto con la copia auténtica del testamento, para acreditar quiénes eran los adquirentes y cuál su parentesco con el testador, y la prueba está en que sin necesidad de nuevas justificaciones formuló el proyecto de liquidación.

Es cierto—añade—que el artículo 115 exige que se acompañe a la solicitud de liquidación la aludida relación con expresión del parentesco, y que en esta ocasión no se presentó, pero esa previsión reglamentaria no se puede interpretar de una manera tan literal y estrecha que no se pueda suprir con una manifestación de idéntico contenido, cual es, en nuestro caso, la expresión de esos extremos en el escrito en que se pidió la liquidación, y lo que es más, con un documento de mayor fuerza como es la copia auténtica del testamento, en el que concretamente se

citan los herederos y legatarios y se expresa el parentesco que les une con el testador. A todo lo dicho ha de añadirse el hecho de que el liquidador, primero, y la Abogacía del Estado, después, aceptaron tales datos como buenos para proceder a la liquidación.

Comentarios.—Después de todo lo que va dicho, nos limitamos a decir que los razonamientos del Tribunal son incontrovertibles, máxime teniendo en cuenta la aprobación prestada por la Abogacía del Estado al proyecto de liquidación.

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

O B R A N U E V A
**LEGISLACION DEL IMPUESTO DE DERECHOS
REALES Y SOBRE TRANSMISION DE BIENES**
COMENTADA Y CONCORDADA (2^a edición)
POR
JOSE MARIA RODRIGUEZ VILLAMIL

Se ha puesto a la venta la segunda edición, y comprende en un tomo de 720 páginas la nueva Ley y el nuevo Reglamento, con los correspondientes comentarios y la jurisprudencia al día.

Precio en rústica, 120 pesetas, en pasta española, 150, y en la corriente, 135.

Pedidos al autor, Alcalé, 157.—Madrid.