

# Jurisprudencia sobre el impuesto de Derechos reales

*Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 18 de febrero de 1947.*

LA EXENCIÓN QUE LA LEY Y REGLAMENTO DEL IMPUESTO REGULAN EN EL ARTÍCULO 6.º EN CUANTO A LOS ACTOS Y CONTRATOS EN QUE INTERVIENEN LOS SINDICATOS AGRÍCOLAS, CON ARREGLO A LA LEY DE 28 DE ENERO DE 1906, NO ES APLICABLE A LA DISOLUCIÓN DE ÉSTOS, PORQUE LA PERSONA OBLIGADA AL PAGO NO ES EL SINDICATO.

*Antecedentes* —En 1930 se constituye, por medio de escritura pública, un Sindicato agrícola de regantes, que fué calificado y aprobado como tal reglamentariamente, como comprendido en la Ley de 28 de enero de 1906, reguladora de la materia; y en 1944, por otra escritura pública que autorizaron diversos miembros del Sindicato, constituidos estatutariamente en Comisión liquidadora, según acuerdo de la Junta extraordinaria celebrada al efecto, se llevó a cabo la disolución, adjudicándose entre todos los partícipes el haber social en la misma proporción en que estaba constituido el haber social.

La Oficina Liquidadora, haciendo caso omiso de la exención solicitada, computó la diferencia entre el activo y pasivo inventariado y sobre ella giró liquidación por el tipo de disolución de Sociedades, y en cuanto al resto, o sea, en cuanto a una cifra igual al pasivo, dedujo la cantidad de metálico inventariada, girando sobre la cifra resultante sendas liquidaciones por el concepto de adjudicación para pago, unas sobre "muebles" y otras sobre "inmuebles", según la cuantía de los inventariados de una y otra clase.

Esas liquidaciones fueron recurridas, diciendo que era aplicable la

exención concedida en la Ley de Sindicatos Agrícolas de 28 de enero de 1906.

El Tribunal Provincial desestimó el recurso, fundándose en que la citada Ley fué derogada por la de Unidad Sindical de 26 de enero de 1940 y por la de 2 de septiembre de 1941 sobre la misma materia.

El Tribunal Central confirma la desestimación, si bien por consideraciones totalmente diferentes. Analiza los textos legales citados y también el de la Ley de 2 de enero de 1942 sobre regulación y adaptación de las Sociedades Cooperativas al nuevo Estado y dice que al tiempo de otorgarse la escritura de disolución del Sindicato estaba vigente la citada exención, pero no es aplicable a los actos y liquidaciones objeto de discusión, porque las exenciones en cuanto a los actos y contratos de los Sindicatos no se refieren más que a aquellos en que la persona obligada al pago sea el Sindicato mismo, requisito que aquí no se da.

En cuanto a las liquidaciones por adjudicación, sienta una vez más la conocida doctrina de que si a los socios se les adjudican al disolverse la Sociedad mayor suma de bienes que la correspondiente a su participación en el haber social y existen deudas sociales, nace en cuanto a esa porción de bienes el concepto de adjudicación para pago.

*Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 4 de marzo de 1947.*

CUANDO EL TESTADOR INSTITUYE A SU ALMA POR UNIVERSAL HEREDERA, FACULTANDO A LOS ALBACEAS CON EL CARÁCTER DE CONTADORES-PARTIDORES PARA INCAUTARSE DE LOS BIENES Y MANEJARLOS, PROCEDE LIQUIDAR POR EL CONCEPTO "EN FAVOR DEL ALMA" Y NO A NOMBRE DE LOS ALBACEAS COMO EXTRAÑOS, A PRETEXTO DE QUE NO SE LES FIJAN FINALIDADES CONCRETAS DE EMPLEO DE LOS BIENES NI SE CUMPLE LO QUE EL ARTÍCULO 747 DEL CÓDIGO CIVIL PREVIENE CUANDO EL TESTADOR LOS DESTINA A SUFRAGIOS Y OBRAS PÍAS EN BENEFICIO DE SU ALMA

*Antecedentes.*—El testador dispuso varios legados y en el remanente de sus bienes nombró a su alma universal heredera y facultó a los albaceas, con el carácter de contadores-partidores, para incautarse

de sus bienes, cobrar y pagar créditos y enajenar, si lo estimasen conveniente, cuantos bienes constitúan la herencia.

La Abogacía del Estado giró liquidación y aplicó el tipo de herencias entre extraños a cargo de los albaceas.

Entablada la correspondiente reclamación, la Abogacía del Estado informó que la aplicación de la tarifa de extraños obedeció a que, adjudicada la totalidad del patrimonio a los contadores-partidores, no se había establecido "fundación de persona" o garantía que asegurase la inversión de la herencia con el fin espiritual propuesto por el testador, apareciendo, por el contrario, adjudicados los bienes pura y simplemente.

Contra la liquidación se argumentó de esta manera: que no ofrece duda que el testador instituyó heredera a su alma; que los albaceas no son herederos fiduciarios, sino mandatarios, y lejos de adquirir la propiedad de los bienes tienen prohibición legal para ello, con sanción expresa en el artículo 406 del Código penal; que la facultad de enajenar no supone que adquieran el dominio ni que puedan lucrarse con el precio; que el causante no puntualizó el destino piadoso de los bienes, lo cual quedó al arbitrio de los albaceas, pero esto no priva al alma de su condición de heredera.

El Tribunal Provincial rechazó la reclamación, porque, aunque se instituyó heredera al alma, se facultó a los albaceas para enajenar sin señalar la finalidad concreta de los bienes y sin haber dado cumplimiento al artículo 747 del Código civil, y por lo mismo no debe aplicarse el tipo de liquidación establecido en favor del alma, puesto que las facultades de los albaceas no pueden ir más allá de invertir los bienes en los fines de ese artículo, ante la posibilidad de que la institución de heredero sea en el fondo a favor de los albaceas o encierre el fideicomiso de confianza prohibido en el artículo 785 del Código civil.

Ante el Tribunal Central ampliaron los recurrentes sus alegatos, diciendo que frente a la violación de la voluntad del causante por los albaceas la misión de la Oficina Liquidadora no podía ser la de privar a la herencia del tipo de liquidación en favor del alma, sino la de aceptarlo y paralelamente procurar que aquella voluntad se cumpliese instando del Ministerio Fiscal la aplicación del artículo 747 del Código civil y la rendición de cuentas al Juez por los albaceas, por aplicación del 907; todo lo cual, en definitiva, encerraría problemas de Derecho civil y no de Derecho tributario.

El Tribunal revocó la liquidación impugnada y ordenó liquidar en favor del alma del testador, por los interesantes razonamientos que a continuación extractamos.

Empieza por sentar que hasta la Ley única, título XIX, del Ordenamiento de Alcalá—Ley 1.<sup>a</sup>, título XVIII, libro X, de la Novísima Recopilación—, la institución de heredero a favor del alma no era admitida en nuestra legislación. Suprimida entonces la necesidad de instituir heredero en el testamento, se admitió después la fórmula de designar en ese concepto al alma, aunque pudiera entenderse que en el fondo se encerraba un fideicomiso sujeto a instrucciones reservadas del testador.

Así pasó esa institución jurídica a tener reflejo en las leyes fiscales, a partir de la Ley de Presupuestos de 1872, sobre regulación del impuesto de Derechos reales.

Invoca después la Sentencia del Tribunal Supremo de 6 de abril de 1927, según la cual la institución de heredero a favor del alma del testador no estuvo prohibida en las antiguas leyes, ni lo está en el Código civil, que la autoriza en el artículo 747; por lo tanto, existiendo en el caso clara y expresamente tal institución y existiendo número especial en la tarifa del Impuesto para tales transmisiones, la necesidad de aplicarlo es indudable, prescindiendo de que los albaceas puedan contrariar la voluntad del testador.

Añade después, con apoyo en la misma Sentencia, que no es necesario, a los efectos de la liquidación del Impuesto, que la disposición testamentaria se atenga a los términos literales del artículo 747 y que se destinen los bienes a sufragios y obras pías; y por eso la Real orden de 9 de junio de 1894 dispuso que si en el testamento se dejan los bienes para misas y sufragios, omitiendo en absoluto las palabras "obras pías", el testamentario debe limitarse a hacer entrega al Obispo, a los fines determinados por el testador, del remanente de los bienes.

Finalmente, hace notar el Tribunal que en el artículo 15 de la Ley de 17 de marzo de 1945, al adicionar el número 39 de la tarifa, admite las instituciones y legados en favor del alma de modo genérico, sin hacer referencia a la doble finalidad—sufragios y obras pías—prevista en el precitado artículo 747 del Código civil.

*Comentarios.*—Después de la amplia reseña que acabamos de hacer del caso y de los razonamientos de la resolución del Tribunal Central,

huelgan las apostillas que nosotros pudiéramos consignar para reforzar la doctrina sentada, con la que estamos en un todo de acuerdo.

Unicamente diremos que es el primer caso en que a la tarifa y al mencionado artículo del Código civil se les enlaza para darles ese giro y presentar ese matiz de interpretación de aquélla.

La tesis o reparos del Liquidador no dejan, ciertamente, de tener el punto de vista interesante de que a través de una institución de heredero hecha en esas condiciones, puede engendrarse un fideicomiso de confianza, una efectividad de instrucciones reservadas del testador y una verdadera institución a favor de los albaceas, todo ello en contra de los principios que informan nuestra legislación sobre herencias y testamentos, pero no se puede desconocer al mismo tiempo que esas posibles realidades y extralimitaciones legales caen fuera de las previsiones fiscales y de las atribuciones del Liquidador, por lo tanto. Esto aparte de que tampoco es admisible que la simplemente presumible simulación de un acto que se presenta con todo el legal y claro ropaje de otro distinto, pueda el Liquidador despojarlo de él y dilucidar por mera presunción su verdadera naturaleza para evitar que el Fisco pueda ser perjudicado.

*Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 25 de marzo de 1947.*

LOS BENEFCIOS TRIBUTARIOS POR EL IMPUESTO DE DERECHOS REALES CONCEDIDOS POR LAS LEYES ESPAÑOLAS A LOS HIJOS ADOPTIVOS NO SON APLICABLES A LOS QUE ALEGAN SERLO SEGÚN LEYES EXTRANJERAS, EN TANTO NO SE ACREDITE CUMPLIDAMENTE TAL CONDICIÓN CONFORME A LA LEY EXTRANJERA DE QUE SE TRATE, JUSTIFICACIÓN QUE HA DE ALCANZAR NO SÓLO A LOS REQUISITOS DE LA ADOPCIÓN, SINO TAMBIÉN AL ALCANCE DE LOS DERECHOS Y OBLIGACIONES QUE ENGENDRE ENTRE ADOPTANTE Y ADOPTADO.

*Antecedentes.*—Una súbdita británica, D.<sup>a</sup> Isabel Hornblow, falleció soltera, en el condado de Essex, en enero de 1941, y en su testamento, otorgado en Algeciras, en 1930, dispuso que, "en atención al cariño que le profesa, instituye heredera única de sus bienes, derechos, créditos y sucesiones a D.<sup>a</sup> María Luisa Erico Peluffo, mayor de edad,

soltera, vecina de esta población e hija de su amiga D.<sup>a</sup> Adelina Pe-luffo Franceri".

Muerta esta segunda señora y resultando única heredera suya su hija, se presentaron a liquidación ambas herencias en 1945, y en el proyecto de liquidación la Oficina Liquidadora propuso, respecto a la herencia de la Sra. Hornblov, que tenía bienes en España, que a la heredera D.<sup>a</sup> María Luisa se le aplicase el tipo correspondiente a los ascendientes por adopción, por la razón de que, según una certificación del Cónsul general de España en Gibraltar, había sido prohijada por la causante.

Tal criterio fué rechazado por la Abogacía del Estado, disponiendo que el tipo que debía aplicarse era el de extraños.

La liquidación así se giró y fué recurrida, sosteniendo que aunque en el Derecho inglés no existe la adopción, existe el prohijamiento, cuya institución tiene en ese país la misma significación jurídica y gramatical que la de adopción en el Derecho español. Tal prohijamiento, se añade, se manifiesta por la relación de convivencia entre las personas interesadas, con la inherente protección y asistencia para la beneficiada, llevando a veces consigo la institución de heredera a favor de la misma.

Después de alegar una serie de hechos acreditativos de esa compenetración entre las tres citadas señoras y de las relaciones quasi familiares que entre ellas mediaban desde largo tiempo, se añade que en el prohijamiento inglés concurren las mismas circunstancias que en la adopción regulada en el Código civil español; que éste establece en el artículo 6.<sup>o</sup> que a falta de ley aplicable al caso se aplicará la costumbre del lugar; que en el 27 reconoce a los extranjeros los mismos derechos civiles que a los españoles; que la ley fiscal española no tiene regulado el caso, por lo que debe resolverse en favor de la recurrente, aplicando un criterio de analogía entre la adopción y el prohijamiento, y, por fin, que es criterio general aplicar a los inmuebles en las transmisiones por causa de muerte la ley nacional de la persona de cuya sucesión se trata.

Al expediente se unió la certificación antes aludida del Cónsul general de España en Gibraltar, de la que es de interés destacar, para el mejor enjuiciamiento de este singular caso de liquidación, lo que los Abogados asesores del Consulado informan. Dicen "que aunque en Derecho inglés no existe la institución de la adopción regulada en el español, se equipara a los mismos efectos la institución de prohija-

miento, frecuente entre los súbditos ingleses y manifestada a veces por la relación de convivencia y protección entre las personas ligadas por dicho parentesco y que lleva como consecuencia, en muy frecuentes casos, la institución de heredero universal a favor de la persona prohibida. Circunstancias que concurren en la solicitante".

Consta también que la heredera nació en Gibraltar y fué bautizada allí, siendo madrina la causante Sra. Hornblow, y el cura párroco certifica que ésta y su ahijada convivieron siempre hasta el fallecimiento de aquélla y que el prohijamiento era una realidad.

El Tribunal desestima el recurso, por entender que el tipo beneficioso de ascendientes y descendientes por adopción como privilegiado, no puede ser aplicado por analogía ni aplicarse a casos no previstos en la Ley; que la adopción no se caracteriza por relaciones de afecto, de protección, de educación y convivencia, sino que requiere condiciones en adoptante y adoptado, exige requisitos formales para su validez y eficacia, establece derechos y obligaciones recíprocas y produce efectos jurídicos incluso en relación con la familia del adoptado; que la prueba es ajena a estos requisitos, sin que llegue a acreditar otra cosa que relaciones de afecto y convivencia, incapaces de servir de apoyo suficiente al beneficio tributario reclamado; que atendidos los conceptos adopción, prohijamiento y acogimiento, tal cual los especifica y define el Tribunal Supremo en Sentencia de 5 de marzo de 1934, el caso en cuestión no pasa de acogimiento, que es el que no necesita requisitos ni garantía que impida a la persona que acoge a otra romper las relaciones con ésta cuando tenga por conveniente; que es cierto que a la sucesión de extranjeros se le aplican las leyes de su naturaleza, pero sólo en cuanto a las relaciones de Derecho privado y de índole civil, y no en cuanto a la exacción de impuestos; que siendo verdad que los extranjeros gozan de los mismos derechos que los españoles, bien pudo la causante, junto con la heredera, haber hecho uso de nuestra institución sobre la adopción, máxime habiendo vivido tan cerca y tan en contacto del territorio español, en el que otorgó testamento, y por fin, que aun el alegado prohijamiento carece de prueba concluyente.

El Tribunal Central confirma la desestimación del recurso, abundando en los razonamientos que por menudo acabamos de exponer.

Empieza por referirse a la institución de la adopción de creación legal para que puedan llegar a ser tenidos como hijos los que no lo son por naturaleza, como determinan los artículos 173 y siguientes del

Código civil, con todos los requisitos allí establecidos para que tenga validez y con todo el conjunto de vínculos jurídicos que nacen entre adoptante y adoptado y sus familias naturales, cuyos requisitos no sólo son indispensables ante el Impuesto, sino que las leyes de éste en las de 1945 y 1946 los han adicionado, exigiendo como condición *sine qua non* para la aplicación del beneficio tributario que el adoptado tenga menos de treinta años de edad al tiempo de serlo.

Dice a continuación que hoy, después de la Ley de 17 de octubre de 1941, no cabe hablar de prohijamiento, como lo hacían el Reglamento de Beneficencia de 1822 y el de 1852, en relación, éste, con la Ley de Beneficencia de 1849, en favor de los desvalidos acogidos por la Beneficencia pública y consistente en que el jefe del establecimiento los confiase previos ciertos requisitos, al cuidado ajeno. Esa Ley, en definitiva, exige lo mismo que el Código civil y además ese prohijamiento no gozaba de beneficio fiscal ni tenía paridad con la adopción.

Recoge después todos los demás puntos de vista a que anteriormente hemos hecho amplia referencia en gracia a la originalidad de la cuestión, planteada, a nuestro parecer, por primera vez ante el Impuesto, y opone en contra de la pretensión de la recurrente el principio, tanto de la Ley de Contabilidad como del impuesto de Derechos reales, según el cual las exenciones y los privilegios tributarios no son de aplicar extensivamente y sí con criterio restrictivo, lo que implica la proscripción del criterio analógico.

*Comentarios.*—El grande detalle con que hemos expuesto los antecedentes y los razonamientos en pro y en contra, hacen que el campo esté lo suficientemente espigado para volver a él. Por ello nos limitaremos a hacer una referencia a la citada Sentencia del Tribunal Supremo de 5 de marzo de 1934, en la que la Sala 5.<sup>a</sup> sentó con perfecta claridad la distinción entre los conceptos de "adopción", "prohijamiento" y "acogimiento".

La cuestión se planteó en el terreno laboral para determinar si los "acogidos" disfrutaban de los mismos beneficios, en caso de accidente, que los "adoptivos" y "prohijados", y en tal caso el Supremo estudia el contenido de esos conceptos y dice que aunque filológicamente "prohijamiento" y "adopción" son palabras sinónimas, "el uso ha marcado una diferencia entre ambas no menos cierta que la que existe entre ellas y el término "acogimiento"; la adopción, caracterizada por la forma civil y solemne del acto y por su permanencia y efectos garantizados

por las leyes civiles; el prohijamiento, caracterizado por su forma administrativa y no solemne, pero sí constatada oficialmente, y el aco-gimiento, que se distingue por la forma meramente privada bajo la que se realiza el acto y por la ausencia de toda garantía que impida a quien acoge romper la relación con el acogido en el momento que tenga por conveniente.

JOSÉ M.<sup>a</sup> RODRÍGUEZ-VILLAMIL,  
Abogado del Estado y del I. C. de Madrid