

Jurisprudencia sobre el impuesto de Derechos reales

*Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de
29 de enero de 1946.*

EL PROBLEMA DE DERECHO TRANSITORIO QUE PLANTEAN EL ARTÍCULO 6.º Y LA DISPOSICIÓN TRANSITORIA 5.ª DE LA LEY DEL IMPUESTO DE 1941, EN RELACIÓN CON EL 57 Y CON LAS ADQUISICIONES DERIVADAS DE ACTOS Y CONTRATOS ANTERIORES A 1 DE MAYO DE 1926 SUJETOS A CONDICIONES O LIMITACIONES, HA DE RESOLVERSE TENIENDO SIEMPRE EN CUENTA SI LA PRESCRIPCIÓN LEGAL DE QUE SE TRATA ESTABA O NO ESTABLECIDA EN LA LEGISLACIÓN ANTERIOR.

Antecedentes.—El causante, fallecido en el año 1919, nombró herederos por terceras partes a una hija llamada Luisa y a dos grupos de nietos, hijos de otras dos hijas ya fallecidas, y antes de llevarse a cabo la partición falleció uno de esos nietos, heredándolo su padre, al que se le formó la correspondiente hijuela, adjudicándole proindiviso, con el carácter de reservables, determinados bienes rústicos, por todo lo que se pagó oportunamente el impuesto.

El año 1944 se llevó a cabo la venta de esos bienes, especificando que enajenaba el pleno dominio y el derecho de reserva, el cual valoraron el reservista y los reservatorios, percibiendo sus respectivas participaciones.

El precio de la venta fué muy superior al valor dado a las fincas en la aludida partición, y sobre él giró la Oficina liquidadora, aplicando los tipos actuales, las pertinentes liquidaciones por compraventa y por herencia, como consecuencia de la extinción del derecho de reserva.

Estas últimas liquidaciones fueron recurridas con apoyo en el último apartado del artículo 57 del Reglamento, alegando que el derecho de los reservatorios está sometido a una condición suspensiva, pero que si bien ese artículo manda que para liquidar hay que atenerse al momento en que ella se cumpla, tanto para determinar el valor de los bienes como para fijar el tipo de liquidación, no hay que olvidar que, conforme a la disposición transitoria 5.ª, las adquisiciones derivadas de actos o contratos anteriores a 1 de mayo de 1926, sujetos a las limitaciones que aquel artículo 57 prevé, no se rigen para tales efectos por la legislación actual, sino por la que regía cuando la limitación nació.

El Tribunal provincial y el central, reiterando la doctrina interpretativa del repetido artículo 57, desestimaron la reclamación diciendo que es cierto que, efectivamente, la aludida transitoria 5.ª dispone que «en las adquisiciones derivadas de actos o contratos anteriores a 1 de mayo de 1926 sujetas a las condiciones que ella enumera, no serán de aplicación las disposiciones del artículo 57 en cuanto modifiquen las anteriores, si los documentos se presentan oportunamente», pero no es lícito desconocer, como desconoce el reclamante, que en el caso no se da el requisito esencial para que esa transitoria sea aplicable, cual es el de que la legislación vigente haya modificado la anterior. Y como ésta, en los casos de adquisiciones pendientes de condiciones suspensivas, establecía igual criterio que el del 6.º de la Ley, o sea el del artículo 57 del Reglamento, está fuera de duda la correcta aplicación de los preceptos reglamentarios al caso debatido.

Nos abstenemos de comentar el acuerdo que el Tribunal toma, porque la doctrina que en él se reitera es clara y está repetidamente sancionada en muchas resoluciones. La cuestión queda reducida en la práctica a ver lo que la legislación anterior a 1 de mayo de 1926 tenía establecido en relación con la limitación de que se trata.

Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 18 de junio de 1946.

PARA EXCLUIR DE LA MASA HEREDITARIA CIERTOS BIENES QUE LEGALMENTE FORMAN PARTE DE ELLA, CONFORME AL ARTÍCULO 75 DEL RE-

GLAMENTO, EN CUANTO A EFECTOS TRIBUTARIOS SE REFIERE, NO BASTA UN DOCUMENTO PRIVADO QUE ACREDITE LA TRANSMISIÓN DE AQUÉLLOS POR EL CAUSANTE, AUNQUE LA FECHA SEA INDUBITADA.

Antecedentes.—Por auto de 12 de julio de 1941 fueron declarados herederos de D. J. Eranueva sus cuatro hermanos, y estando la herencia indivisa, la heredera doña María vendió a su hermana doña Joaquina su cuarta parte de herencia indivisa en la cantidad de 31.273,38 pesetas, con fecha 17 de diciembre siguiente por documento privado, que fué presentado el 17 de enero de 1942 y satisfecha la liquidación.

Las mismas contratantes y en la misma fecha concretaron a favor de la expresada doña Joaquina la compra de una casa en precio de 60.000 pesetas, también en documento privado que fué presentado a liquidación el 17 de dicho mes de enero e ingresada la cantidad liquidada.

El expresado día 17 de diciembre, y en otro documento privado, la doña María vendió a la doña Joaquina 134 fincas en precio de 9.112 pesetas, documento asimismo presentado, liquidado e ingresada la liquidación.

En todos esos contratos confiesa la vendedora tener recibido el precio por anticipado.

El 19 de febrero de ese año 1942 falleció la doña María Eranueva, y en junio siguiente fueron declarados herederos ab intestato los tres hermanos sobrevivientes, los cuales, en 27 de mayo del mismo año otorgaron tres escrituras elevando a documento público cada uno de aquellos contratos privados. Estas escrituras fueron presentadas oportunamente y en ellas hizo constar el liquidador que los actos que reflejaban habían satisfecho oportunamente el impuesto, sin perjuicio de la revisión reglamentaria.

Así las cosas, en agosto del propio año, se presentó un escrito a la Oficina liquidadora manifestando los expresados herederos que el único haber dejado por la repetida doña María al fallecer era la participación en una casa, la cual participación valoraban en 3.000 pesetas, la que comprobó y liquidó.

En 1944, la misma Oficina requirió a los aludidos herederos para que en el plazo de quince días presentasen la relación valorada de los bienes vendidos en los antedichos documentos priva-

dos, ya que estimaba que tales bienes debían formar parte de la herencia según el artículo 75 del Reglamento.

Presentada esa valoración, así como la de los bienes que la causante había adquirido al comprar la cuarta parte de la herencia indivisa del hermano fallecido, el liquidador instruyó expediente de comprobación con notable aumento en la base de liquidable, comprendió en ella todos los bienes en cuestión y liquidó aplicando la multa del 50 por 100.

Formulado recurso, el liquidador mantuvo el criterio de que los bienes en cuestión formaban parte de la herencia porque figuraban al fallecer la causante inscritos y amillarados a su nombre, porque la presunción del artículo 75 no se desvirtuaba por el hecho del otorgamiento de los documentos privados de venta, ya que éstos habían sido presentados en la Oficina liquidadora veintinueve días antes del fallecimiento de la causante y, por lo tanto, eran ineficaces para demostrar que habían dejado de pertenecerle los bienes con anterioridad al período de un mes.

Los reclamantes alegaron que para destruir la presunción del artículo 75 no se exige que el documento tenga que ser anterior en un mes al fallecimiento, sino que lo que el documento ha de acreditar es que los bienes han salido del patrimonio del causante con anterioridad a dicho período, que en el caso dejaron de formar parte de él el día 17 de diciembre, ya que con arreglo al artículo 1.227 del Código civil, desde el día 17 de enero de 1942, tales documentos, al ser incorporados a un Registro público por su presentación en la Oficina liquidadora surtieron efecto contra tercero y contra el Estado, por tanto, en cuanto a la fecha.

En lo que se refiere a la multa del 50 por 100, estimaron los recurrentes que no era procedente imponer ninguna, porque la sanción por no presentación se refiere a los casos en que hay claramente acto sujeto y no a los que se discute la adición de determinados bienes a la herencia.

El Tribunal central confirma el criterio del provincial y dice, después de transcribir el artículo 75, que en el caso discutido se dan los dos supuestos de su apartado a), o sea el haber pertenecido a la causante los bienes hasta un mes antes del fallecimiento y el estar inscritos a su nombre en el amillaramiento y Registro de la Propiedad y el estar en poder de los herederos, y que tales pre-

sunciones no se desvirtúan más que con documento público acreditativo de que antes del referido plazo habían dejado de pertenecerle, sin que a tales efectos sean eficaces los calendados documentos privados, aun estando indubitada su fecha desde que fueron presentados a liquidación, porque aunque desde ella adquiere autenticidad contra tercero, de acuerdo con el artículo 1.227 del Código civil, no es admisible, como en la reclamación se pretende, que esa circunstancia los convierte en documentos públicos, dado que a tenor del artículo 1.216 del mismo texto legal, esa condición la tienen únicamente los autorizados por Notario o empleado público competente con las solemnidades prevenidas por la Ley, requisitos no concurrentes en los aludidos contratos privados, y buena prueba de ello es que los propios herederos los elevaron a escritura pública notarial posteriormente.

Sobre la procedencia de la multa dice el Tribunal que al haber sido presentados los documentos a requerimiento de la Administración está fuera de duda y legitimada la multa del 50 por 100 de la cuota por precepto expreso del artículo 221 en su número 3.º

El comentario huelga, ante la claridad del caso.

Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 18 de junio de 1946.

EN EL CASO DE DOBLE VENTA DE UNA FINCA POR EL MISMO DUEÑO O DIFERENTES PERSONAS ES EXIGIBLE EL IMPUESTO POR LA PRIMERA, AUNQUE CONSTE EN DOCUMENTO PRIVADO, CUANDO ÉSTE SEA CONOCIDO POR LA ADMINISTRACIÓN, Y AUNQUE ANTES DE SERLO HAYA SIDO LIQUIDADADA LA SEGUNDA TRANSMISIÓN, HECHA EN ESCRITURA NOTARIAL. EL HECHO DE LA SEGUNDA VENTA NO SUPONE NECESARIAMENTE QUE EL VENDEDOR Y PRIMITIVO DUEÑO HAYA READQUIRIDO EL PREDIO, Y EN TODO CASO, MIENTRAS NO CONSTE DOCUMENTALMENTE NO PASARÁ DE SER UN CONTRATO VERBAL EXENTO.

Antecedentes.—Don Salvador Gómez Asensio vendió a D. José María Dávalos, en documento privado, fechado el 15 de marzo de 1943, una casa por el precio de 200.000 pesetas, reservándose el segundo 60.000 pesetas para pagar una hipoteca que sobre ella pesaba.

Por otro documento privado, de fecha 17 de julio de 1944, el

citado Sr. Dávalos vende la casa a D. Francisco Gutiérrez, con expresión de que la escritura correspondiente se otorgaría a su nombre o al de quien él designe dentro del siguiente mes de agosto.

En 28 de agosto de 1944, el primitivo vendedor, Sr. Gómez Asensio, vende la misma casa a D. Antonio Gutiérrez Martínez en 285.000 pesetas por medio de escritura pública, oportunamente liquidada.

A base de esos antecedentes se presenta en junio de 1945 una denuncia en la Abogacía del Estado, diciendo que se había ocultado la primera transmisión, hecha por Gómez Asensio a Dávalos.

Este declaró en el expediente que después de firmada su compra, en marzo de 1943, vió que el impuesto a pagar importaría más de lo calculado, por lo que decidió no confirmar la venta, y para no perder la fianza de 25.000 pesetas que había dado al vendedor gestionó la nueva venta con D. Francisco Gutiérrez en las 285.000 pesetas.

La Abogacía del Estado resolvió que procedía liquidar el documento privado de 15 de marzo de 1943, contra lo que recurrió el repetido Sr. Dávalos, alegando la nulidad del documento, o en otro caso, que hubo doble venta de una casa, y que sólo fué valedera la segunda, para cuya preparación sirvió la de 15 de marzo, la cual quedó legalmente resuelta.

El Tribunal provincial acogió la tesis de la Abogacía del Estado, y el Central insiste en el mismo criterio.

Cita los preceptos sustantivos, referentes a la existencia, validez y perfección de los contratos, y los genéricos del Reglamento del impuesto, relativos a la exacción del impuesto en la compraventa de inmuebles, sea cual sea el documento en que consten, y concluye dando plena eficacia tributaria al aludido documento privado, el cual—dice—si pudo quedar sin efecto por acuerdo de ambas partes, ello no empece para exigir el impuesto, a tenor del artículo 58 del Reglamento, apartado 5).

Analiza después el problema que plantea la escritura de 28 de agosto de 1941, de la que resulta que la casa se vende por la misma persona sucesivamente a dos distintos compradores; problema que envuelve el de determinar si ello implica una reversión previa del inmueble al patrimonio del vendedor, capaz de motivar liquidación por compraventa a favor del mismo.

Planteado así el problema, el Tribunal empieza por sentar que la doble transmisión de una finca por la misma persona a favor de personas distintas no supone jurídicamente que el predio ha re-vertido al dominio del vendedor, y además, en el caso en cuestión no aparece que el vendedor haya prestado el consentimiento a tal readquisición ni pagado el precio; de donde infiere que no ha habido una convención expresa de las partes ni acto deducido lógico y legalmente, como se requiere para que tenga vida legal fiscalmente. Faltando, pues, el documento, público o privado, en que conste la readquisición del inmueble por el primitivo vendedor, D. Salvador Gómez Asensio, falta el requisito indispensable para que sea exigible el impuesto, como impone el artículo 48 del Reglamento, y por consiguiente el acto y la convención, caso de existir, quedarían relegados a la categoría de contrato verbal, exento del impuesto, según el número 5) del artículo 6.º del Reglamento.

En definitiva, el Tribunal Central declara sujeto al impuesto por compraventa el documento privado de 15 de marzo de 1943, en el que el dueño vendió la primera vez la finca, y aplicable la multa correspondiente, que debe ser percibida íntegramente por el denunciante, toda vez que facilitó todos los documentos necesarios, de acuerdo con lo previsto en el artículo 173 del Reglamento.

Comentarios.—Pocos requiere esta resolución, dada la diafanidad de la cuestión.

La teoría del recurrente no es admisible, porque la segunda venta no supone, como él opina, la resolución legal de la primera, ni mucho menos. Si así fuere, holgaría o habría que tachar el artículo 1.473 del Código civil, el cual, precisamente en el caso de doble venta, determina cuál de ellas será en fin de cuentas la eficaz; señal inequívoca de que *a priori* no queda anulada la primera por la mera existencia de la segunda.

La tesis del Tribunal respecto a que la segunda venta no implica necesariamente la readquisición del inmueble por el vendedor no nos parece discutible. Mas aunque en principio legalmente la implicase, siempre resultaría que para la exacción del impuesto sería indispensable la existencia del documento acreditativo de la transmisión, de acuerdo con la elemental norma reglamentaria que exige siempre un documento—público o privado, según los casos—para gravar los actos intervivos.

Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 9 de julio de 1946.

EN EL CASO DE QUE EL NUDO PROPIETARIO Y EL USUFRUCTUARIO ENAJENEN SUS RESPECTIVOS DERECHOS, EL ADQUIRENTE PAGARÁ EL IMPUESTO CORRESPONDIENTE A LA COMPRA, Y EL NUDO PROPIETARIO, POR LA EXTINCIÓN DEL USUFRUCTO, PORQUE ASÍ LO DISPONE EL REGLAMENTO, AUN EN EL CASO DE QUE LA NUDA PROPIEDAD ESTUVIESE SUPEDITADA A LA CONDICIÓN DE QUE NO NACIESEN HIJOS DE UN TERCERO; CONDICIÓN ÉSTA QUE NO ES SUSPENSIVA, SINO RESOLUTORIA.

Antecedentes.—Don E. Fernández era usufructuario de una casa, y sus hijas, nudo propietarias en virtud de título hereditario; con la particularidad de que si aquél llegase a tener más hijos, también éstos serían participantes en la nuda propiedad.

El Sr. Fernández y sus hijas enajenaron sus respectivos derechos, y para garantizar los posibles derechos de esos hijos futuros, si llegasen a venir al mundo, quedó constituida una garantía adecuada, que no es del caso detallar.

Esa compraventa fué liquidada lisa y llanamente, y además se giraron sendas liquidaciones a las nudo propietarias por extinción de usufructo, como manda el Reglamento de 1941 en el apartado 13) del artículo 66.

Estas liquidaciones fueron recurridas, alegando que eran improcedentes, porque la nuda propiedad en cuestión estaba sometida a condición suspensiva, y que hasta el fallecimiento del padre no podía hablarse de nuda propiedad efectiva, siendo claro que si las nudo propietarias premuriesen al padre, y éste tuviese nueva descendencia, ese hijo o hijos serían los que en definitiva consolidarían el dominio, y no el comprador. La venta, por lo tanto, arguyen, sólo es plenamente eficaz en cuanto al usufructo, quedando el derecho de nuda propiedad latente y sometido a una condición suspensiva.

Tanto el Tribunal provincial como el Central confirmaron la liquidación.

El segundo empieza por decir que el usufructo se extingue—artículo 513 del Código civil—cuando, como ocurre en el caso discutido, se reúne con la nuda propiedad en el mismo titular, y como

además el citado apartado 13) manda liquidar la extinción del usufructo al ser enajenada la nuda propiedad, está patente la legalidad de la liquidación impugnada, en consonancia con el apartado 10) del mismo artículo 66.

Sigue diciendo el Tribunal que en el recurso no se niega que el nudo propietario que vende tiene que pagar por extinción del usufructo, pero sostiene que en el caso de que se trata no debe exigirse el pago, porque el derecho de las nudo propietarias es eventual, como pendiente del posible nacimiento de otros hijos, y debe aplazarse, cuyo criterio es rechazable como contradictorio de los propios actos de aquéllas al enajenar libremente y recibir el precio sin reservas, sin que por otra parte sea lícito sostener, como las reclamantes propugnan, que la limitación que sobre su derecho pesa sea otra cosa que una circunstancia eventual de carácter suspensivo, que puede producir el compartir la nuda propiedad con el hijo o hijos que puedan nacer, y ser copartícipes con ellas.

Comentarios.—No pocos podía sugerir la aplicación del aludido apartado 13); pero no parece necesario extenderse en ellos, supuesto que ese y otros preceptos del artículo 66 están llamados a ser modificados hondamente en el nuevo Reglamento, próximo a publicarse, precisamente porque adolecen de un empirismo de mera conveniencia fiscal, que los hace difícilmente cohonestables con lo que el Derecho es, aunque lo adjetivemos con el dictado de fiscal.

Diremos, pues, que estamos plenamente conformes con la calificación dada a la limitación discutida. Es indudable que se trata de una condición resolutoria y no suspensiva, porque las reclamantes adquieren con plenitud de derecho y de libre disposición, siquiera quede en germen la posibilidad de que más adelante surja el hermano copartícipe. El ataque, pues, a la liquidación en el terreno reglamentario es infructuoso. Otra cosa sería si la batalla dialéctica se desarrollara en el de los principios.

JOSÉ MARÍA RODRÍGUEZ-VILLAMIL

Abogado del Estado y del I. C. de Madrid