

# Jurisprudencia sobre el impuesto de Derechos reales

*Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 20 de junio de 1944.*

LOS ACTOS REALIZADOS POR EL CÓNYUGE VIUDO EN SOLICITUD DE QUE SE PRACTIQUEN LAS LIQUIDACIONES DEL IMPUESTO, CON EXPRESIÓN DE SU EDAD, CORRESPONDIENTES A LA DISUELTA SOCIEDAD CONYUGAL Y A LA HERENCIA DEL MARIDO, IMPLICAN LA ACEPTACIÓN DE LA HERENCIA, MÁXIME SI HAN SIDO PAGADAS Y CONSENTIDAS, Y EN SU CONSECUENCIA, LA RENUNCIA DE LA CUOTA VIUDAL ES LIQUIDABLE COMO DONACIÓN, SI ESTA RENUNCIA SE HACE POSTERIORMENTE CON OCASIÓN DE LA LIQUIDACIÓN DEFINITIVA.

LA DIVISIÓN MATERIAL DE LOS BIENES ADQUIRIDOS POR LA HERENCIA NO ES ACTO SUJETO AL IMPUESTO SI CONCURREN LAS CONDICIONES DEL APARTADO 27 DEL ARTÍCULO 19 DEL REGLAMENTO, AUNQUE DICHA DIVISIÓN NO SE EFECTÚE EN EL DOCUMENTO PARTICIONAL DE LA HERENCIA Y SÍ POSTERIORMENTE.

*Antecedentes.*—El causante legó en su testamento el tercio de sus bienes a su esposa y nombró herederos a sus cinco hijos y a aquélla en la cuota legal usufructuaria.

La viuda presentó a la Oficina liquidadora una instancia relacionando los bienes de la sociedad conyugal, los aportados por el causante y otros detalles, y haciendo constar, a los efectos pertinentes, que la solicitante tenía el día del fallecimiento del marido la edad de cincuenta y siete años, terminando por pedir que se girase la correspondiente liquidación del impuesto de Derechos Reales, y en vista de todo ello, fueron giradas las procedentes liquidaciones, que fueron satisfechas.

Posteriormente, la misma Oficina adicionó de oficio ciertos bienes a la herencia y giró las liquidaciones oportunas a cargo de los hijos y de la viuda, que fueron igualmente pagadas, y después de todo ello, y en escritura pública, se aprobaron y protocolizaron las operaciones particionales de dicho causante y de un hermano suyo, haciendo constar que la viuda renuncia pura y simplemente su cuota usufructuaria en favor de los hijos.

En dicha escritura se realizó la división material de los bienes que el causante y su hermano poseían proindiviso a título de herencia.

La Oficina liquidadora, como consecuencia de todo ello, giró las correspondientes liquidaciones definitivas complementarias por herencia, y entre ellas, la correspondiente a la cuota legal usufructuaria a la viuda, y además giró a nombre de los hijos liquidaciones por donación de los bienes de dicha cuota renunciada por la madre. Aparte de ellas, giró también liquidación por el concepto sociedades, como consecuencia de la división material de los bienes poseídos proindiviso; y como a dos de los partícipes se les adjudicó en esta división material mayor porción que la que en las fincas les correspondía, en cuanto a esta diferencia, se les giró liquidación por el concepto de "cesiones" al 5 por 100.

Las liquidaciones de cuota usufructuaria, las de donación y las de sociedades y cesión fueron reclamadas ante el Tribunal Provincial, por los fundamentos que separadamente vamos a exponer.

En cuanto a la impugnación de la liquidación por la cuota legal viudal renunciada y a la de donación a favor de los hijos consecuencia de dicha renuncia, se argumentó así en la primera relación de bienes la viuda no presentó liquidación alguna de bienes, limitándose a cumplir el precepto reglamentario de pedir la liquidación del impuesto, y otro tanto hizo en la segunda instancia referida, sin que en la escritura de partición y protocolización hiciese otra cosa que ratificar la renuncia que tenía hecha de su cuota legal, de donde deduce que el pago de las liquidaciones no pudo implicar la aceptación tácita de la herencia, porque esos actos los podía realizar como heredera y también como interesada en la sociedad conyugal; porque, si bien ejercitaba un derecho, también realizaba un deber reglamentario análogo a los actos de mera administración a que se refiere el artículo 999 del Código civil: porque en el común sentir de los comentaristas el pago del impuesto no supone necesariamente la voluntad de aceptar la herencia, y porque

el hecho de determinar su edad; lejos de ser una aceptación tácita, es el cumplimiento de un requisito reglamentario.

Respecto a la improcedencia de las liquidaciones por la división material de los bienes indivisos, se limita el recurso a decir que la no sujeción al impuesto está comprendida en la letra del párrafo 27 del artículo 19 del Reglamento del impuesto.

El Tribunal Provincial confirmó todas las liquidaciones impugnadas y desestimó el recurso, y el Central lo admitió en cuanto a las liquidaciones sobre la división material por el concepto "sociedades", las cuales anula, y lo rechaza en cuanto a las restantes.

Para hacerlo así, el Tribunal da por indudable que la herencia fué aceptada tácitamente, como lo demuestra toda la actuación de la viuda a que más arriba nos hemos referido, desde la solicitud de liquidación hasta el pago de las liquidaciones y especialmente el haber dado el dato de su edad, el cual no pudo ser facilitado más que con el objeto de que se girase la liquidación por la cuota viudal, puesto que fuera de esa finalidad reglamentaria ninguna otra tiene y es absolutamente superfluo, a lo cual ha de añadirse que las liquidaciones fueron pagadas y consentidas. La Resolución que comentamos va analizando, uno a uno, todos los argumentos contrarios, de todos los cuales es de destacar el de que si la viuda no actuaba más que como partícipe en la sociedad de gananciales, debió hacerlo constar, y el de que si los actos realizados eran bastantes para considerar aceptado el legado del tercio libre, no es admisible que no lo sean para la aceptación de la cuota legal usufructuaria.

Sobre la otra cuestión, o sea la relativa a la aplicación del tipo de 0,60, como disolución de sociedad, a la división material de bienes por aplicación del apartado 27 del artículo 19 del Reglamento, el Tribunal estima que no existe el acto liquidable y lo declara no sometido a tributación. El texto del precepto manda que la división material de las cosas poseídas proindiviso se liquide como disolución de sociedades, pero exceptúa el caso en que se trate de "la partición de una o unas herencias, legados o donaciones y por efecto de la división material se adjudique a cada interesado una parte de los bienes cuyo valor represente el de su participación en la respectiva herencia, legado o donación", y del sentido literal del precepto—sigue diciendo el Tribunal—se infiere que no es necesario que la división material se efectúe precisamente en el documento particional de la herencia misma, sino que lo

esencial es que el fin perseguido sea la cesación de la proindivisión hereditaria, aunque tenga lugar en documento posterior al de partición; lo esencial es que el título originario de la adquisición sea el de herencia y que a cada interesado se le adjudique una parte de bienes cuyo valor represente el de su participación en la respectiva herencia; circunstancias que se dan en el caso de que se trata, incluso esa última, porque a los interesados a quienes lo adjudicado excedía de su porción se les ha liquidado el impuesto correspondiente por la cesión del exceso. En consecuencia, la Resolución anula las liquidaciones por el concepto "sociedades" y deja las de cesión subsistentes, invocando, además, la doctrina del mismo Tribunal en Resolución de 7-XII-43.

*Comentarios.*—Estamos de acuerdo plenamente con el criterio sentado respecto a los dos problemas planteados en el recurso debatido. En cuanto al primero, el Tribunal reitera la doctrina que ya había sentado en la Resolución de 21 de mayo de 1920, y la reitera ahora con tanta más justificación cuanto que el caso aquél era muy semejante a éste, por tratarse también de una relación de bienes presentada por el cónyuge viudo, con determinación numérica de participaciones en la herencia y pago de las liquidaciones, y si bien en el actual no se dió esa determinación, en cambio hay otros detalles, como es el de dar la edad del cónyuge viudo, que presuponen, sin discusión posible, la voluntad de ser heredero y aceptar la cuota legal usufructuaria.

El criterio sentado sobre el otro punto discutido, relativo a la interpretación del apartado 27 del artículo 19 del Reglamento, o sea sobre las condiciones que ha de tener la división material de bienes adquiridos por herencia para calificarla como acto no afectado por el impuesto, es, repetimos, irreprochable, a nuestro entender, pero tenemos que observar que aunque el Tribunal invoca su propia Resolución de 7 de diciembre de 1943 para reforzar su actual criterio, es lo cierto que entre el criterio interpretativo de entonces y el de ahora hay una diferencia no desdeñable, como es la de que allí se condicionó la no sujeción del acto al impuesto diciendo que para que ésta fuera aplicable era necesario que a cada partícipe se le adjudicara en la cosa una porción real igual a la ideal que en la indivisión le correspondía, y ahora se dice que esa paridad no es necesaria con tal que por la parte que el comunero lleve de exceso se liquide el concepto de cesión.

Esa resolución de 7-XII-43 fué comentada por nosotros en el número 206-207 de esta REVISTA CRÍTICA DE DERECHO INMOBILIARIO.

correspondiente a julio-agosto del corriente año, y allí dijimos que aquella interpretación nos parecía de un literalismo excesivamente rígido y que conducía a hacer inaplicable el contenido del precepto, ya que raramente se daría la aludida paridad entre la parte de bienes adjudicada a cada partícipe y la porción ideal en la comunidad, y añadíamos que lo que nos parecía razonable era interpretar el espíritu del precepto en el sentido de que la no sujeción no debía alcanzar más que al valor de los bienes adjudicados en cuanto parifique con el valor de la participación ideal y que en el resto o exceso adjudicado nacerá el acto deducido de cesión, por analogía con lo preceptuado en el apartado 9.º del artículo 9.º en el apartado 18 del mismo artículo 19.

Este segundo criterio es el que ahora sienta claramente el Tribunal cuando dice que la condición de paridad aludida y exigida por el repetido apartado 27 ha quedado cumplida, "puesto que a los interesados a quienes lo adjudicado excedía de su porción se les ha liquidado el impuesto correspondiente por la cesión".

Hay, por fin, en la Resolución que analizamos, otro extremo de orden interpretativo digno de destacar, que es el de que la no sujeción del acto se da, supuestas las demás condiciones, aunque la división material no se efectúe en la misma escritura y documento particional de la herencia. Este rígido criterio había sido sostenido por la Dirección General de lo Contencioso, que fué la que provocó la mencionada Resolución de 7-XII-43, apelando una Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Provincial de Madrid, el cual, en un caso de división material análogo al que ahora estudiamos, había declarado la no sujeción del acto de división material y la exención por los excesos o diferencias, fundado en el número 14 del artículo 6.º del Reglamento, que prevé la exención por los excesos o diferencias que unos herederos abonan a otros cuando algún inmueble desmerece notablemente al dividirse o es indivisible.

Sobre este último punto de vista diremos nosotros de pasada que nos parece muy aventurado, aunque no rechazable de plano, porque esa exención del número 14 está prevista específicamente para el acto de la partición y en conexión directa con los artículos 1.056 y 1.062 del Código civil, y el caso de división material, aunque arranque en su origen de la partición, no es de herencia propiamente dicha y, sobre todo ello, cae dentro de la órbita del precepto especial del repetido apartado 27 del artículo 19.

*Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 27 de junio de 1944.*

CUANDO AL DISOLVER LAS SOCIEDADES SE TRASPASE A UNO O VARIOS DE LOS SOCIOS EL ACTIVO SOCIAL, ES EXIGIBLE EL IMPUESTO, SI HAY PASIVO, POR EL CONCEPTO DE ADJUDICACIÓN EN PAGO O PARA PAGO POR EL EXCESO QUE RESULTE DE LA CANTIDAD A QUE EL SOCIO O SOCIOS TUVIEREN DERECHO COMO TALES, SIN PERJUICIO DE LO QUE CORRESPONDA LIQUIDAR POR EL CONCEPTO "DISOLUCIÓN", O SEA POR EL PAGO DE SUS RESPECTIVAS APORTACIONES SOCIALES.

*Antecedentes.*—Los dos únicos socios de una Sociedad regular colectiva acordaron, en la correspondiente escritura: 1.º, declarar, extinguida, liquidada y disuelta la Sociedad, y 2.º, que ambos reconocían haber recibido en efectivo, mercaderías y enseres la porción que a cada uno le correspondía, tanto en el capital como en las reservas, y además se adjudicaban en pleno dominio los cinco inmuebles que a la Sociedad pertenecían.

Presentada la escritura en la Oficina liquidadora, ésta comprobó cuál era el activo, cuál el pasivo y cuál el haber líquido, partible. Por éste giró la Oficina las correspondientes liquidaciones por el concepto "disolución", y como de ese líquido partible se daban por pagados con efectivo, mercaderías y enseres, estimó que el resto de esos bienes y el importe de los inmuebles suponía una adjudicación para pago del pasivo existente, y, efectivamente, liquidó por los números 1 y 3 de la Tarifa, al 2,50 y al 5 por 100.

Los interesados recurrieron esas liquidaciones, por entender que no había otro tipo aplicable que el de 0,60, ya que éste es el que corresponde a todo el activo social.

Tanto el Tribunal provincial como el Central desestimaron el recurso por aplicación de los párrafos 18 (de los artículos 19 y 10) del artículo 9.º.

*Comentarios.*—Omitimos, dada la claridad del caso, el detalle del razonamiento de la resolución, y nos limitamos a decir que desde el momento en que el total haber social se descomponía en dos partes, una

equivalente a las aportaciones de los socios, más las reservas, y otra a las deudas sociales, es claro que la porción de bienes equivalente a la primera parte pasa a los dos socios, al liquidarse la Sociedad, en pago de esas aportaciones y reservas, pues a ello tienen derecho como tales y habrán de pagar por el concepto disolución de sociedades al 0,60; pero la parte de bienes equivalente a las deudas no se transfiere en virtud de la condición de socios, sino que tienen que pasar y servir para el pago de las deudas, aunque no se diga expresamente.

Esa norma jurídico-fiscal de aplicación del impuesto y de interpretación de su Reglamento es, en el caso de que se trata, de más lógica e ineludible aplicación, por cuanto los dos socios interesados hicieron constar en la escritura de disolución y adjudicación que habían recibido su participación social en el capital y reservas, en metálico, mercaderías y reservas, y, por otra parte, se adjudicaban los cinco inmuebles pertenecientes a la Sociedad en pleno dominio; luego esos inmuebles y el resto de los bienes inmuebles, hasta completar el total haber social, los tuvieron que recibir con el fin de hacer efectivas las deudas de la Sociedad, lo cual, necesariamente engendra el acto de adjudicación para pago, y de ahí la indiscutible procedencia de las dos liquidaciones impugnadas.

*Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de fecha 26 de julio de 1944.*

LOS PRECEPTOS DEL REGLAMENTO DEL IMPUESTO DE 29 DE MARZO DE 1941 SOBRE COMPROBACIÓN DE VALORES, SON APLICABLES, AUNQUE SE TRATE DE DOCUMENTO ANTERIOR A ESA FECHA Y PRESENTADO EN PLAZO, SI SE TRATA DE COMPROBACIÓN PRACTICADA EN VIRTUD DE AUTORIZACIÓN CONCEDIDA DESPUÉS DE LA MENCIONADA FECHA POR LA DIRECCIÓN GENERAL DE LO CONTENIDOSO, A SOLICITUD DE LA OFICINA LIQUIDADORA, A VIRTUD DE FALLO DE LA JURISDICCIÓN ECONÓMICO-ADMINISTRATIVA DICTADO DESPUÉS DE PUBLICADO AQUEL REGLAMENTO.

LA ADICIÓN AL PRECIO DEL REMATE DE CARGAS SUBSISTENTES ES FIJACIÓN DE BASE Y NO COMPROBACIÓN DE VALORES, Y EN SU CONSECUENCIA EL VALOR ASÍ OBTENIDO PUEDE COMPROBARSE CON AUTORIZACIÓN DE LA DIRECCIÓN GENERAL, VALIÉNDOSE

DEL LÍQUIDO IMPONIBLE, EL CUAL SE CAPITALIZARÁ AL 4 POR 100 EN LAS COMPROBACIONES QUE SE PRACTIQUEN DESPUÉS DEL 23 DE DICIEMBRE DE 1940, FECHA DE LA VIGENCIA DE LA LEY DE REFORMA TRIBUTARIA, AUNQUE EL DOCUMENTO DE QUE SE TRATE SEA DE FECHA ANTERIOR.

*Antecedentes.*—En procedimiento especial sumario se adjudicaron dos casas al ejecutante, siendo presentado y liquidado el testimonio del asunto correspondiente antes de entrar en vigor la Ley de Reforma tributaria.

Recurrida la liquidación, el T. E. A. provincial acordó que se adicionasen a la base las hipotecas que quedasen subsistentes, sin perjuicio de que la Oficina liquidadora recabase, si lo creía oportuno, autorización para comprobar al amparo del artículo 61 del Reglamento.

Así lo hizo la Oficina liquidadora, en atención a que con arreglo al líquido imponible era muy superior el valor de las casas al que resultaba del remate, incluso con la adición de cargas; y obtenida la autorización, efectuó la comprobación y capitalizó el líquido imponible al 4 por 100, con arreglo ya a lo dispuesto en la Ley de Reforma tributaria y el Reglamento de 1941.

La liquidación fué recurrida diciendo que esos textos no eran aplicables y si lo era el Reglamento de 1932, y que, según el artículo 61 de éste, la comprobación realizable en estos casos es la de determinar las cargas y su importe y adicionarlos al precio, pero no aplicar el cálculo del líquido imponible. Además se alegó que la capitalización del líquido imponible no era el 4 por 100, sino al 5 por 100, porque el documento había sido presentado en plazo antes de la vigencia de la Ley de Reforma tributaria e ingresada la primitiva liquidación antes de esa fecha y también en el plazo reglamentario.

El Tribunal no acepta estos argumentos, y dice que tanto en el Reglamento anterior como en el vigente el artículo 61, al hablar de comprobación, no se refiere a la adición de cargas como medio de comprobación, ya que esa adición no constituye comprobación propiamente dicha, sino fijación de base liquidable, tanto en las adquisiciones ordinarias como en las que medie subasta. La comprobación a que el artículo se refiere en el Reglamento actual y en el anterior es la regulada en los artículos 80 y 81, que es la propiamente dicha.



El otro argumento, o sea el relativo a la capitalización, lo desata el Tribunal con la simple cita de la disposición primera transitoria de la Ley del impuesto de 29 de marzo de 1941, en relación con la mencionada Ley de Reforma tributaria; aquélla, en efecto, dice que los nuevos preceptos se aplicarán a los actos y contratos causados desde el 23 de diciembre de 1940, pero en cuanto a la capitalización al 4 por 100 preceptúa que se aplique "a las bases que se liquiden a partir de dicho día", reafirmando así lo dispuesto en el artículo 137 de la Reforma tributaria.

*Comentarios.*—Diremos solamente por vía de glosa de la precedente Resolución que el primer punto de vista sostenido por los reclamantes nos parece francamente desdeñable porque supone, sin duda, una interpretación muy artificiosa del artículo 61 del Reglamento, y esto independientemente de la consideración que el Tribunal hace sobre la diferencia entre lo que es fijar la base liquidable y lo que significa la comprobación de valores, puesto que teniendo una y otra como fin hallar el verdadero valor de los bienes transmitidos, no nos parece claro, o al menos evidente, cuál sea la diferencia sustancial entre una y otra previsión del Reglamento.

El otro punto parece, ciertamente, que lo resuelve de plano la disposición transitoria invocada tal como está redactada. En definitiva, es un caso de retroactividad de la Ley y de excepción, por consiguiente, al principio general de la irretroactividad, dado que su aplicación no se subordina a la fecha del acto o a la presentación del documento en relación con el momento de la entrada en vigor del precepto, sino exclusivamente a que la liquidación se practique con posterioridad a su vigencia.

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

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