

Jurisprudencia sobre el impuesto de Derechos reales

Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 3 de marzo de 1942.

LOS LIQUIDADORES ESTÁN FACULTADOS PARA CALIFICAR LOS DOCUMENTOS CON ARREGLO A LA VERDADERA NATURALEZA JURÍDICA DEL ACTO O CONTRATO, Y NO TIENEN POR QUÉ ATENERSE NECESARIAMENTE A LA INTERPRETACIÓN QUE A LA DISPOSICIÓN TESTAMENTARIA DEN LOS EJECUTORES DE ELLA, PERO TAMPOCO DEBE PRESCINDIRSE DE ÉSTA MIENTRAS NO REBASEN SUS ATRIBUCIONES ESOS EJECUTORES Y MODIFIQUEN EN VEZ DE INTERPRETAR LA VOLUNTAD DEL TESTADOR.

LOS LEGADOS A DÍA CIERTO NO PUEDEN ESTIMARSE COMO SUJETOS A CONDICIÓN SUSPENSIVA, PERO A PESAR DE ELLO PROCEDE APLAZAR SU LIQUIDACIÓN CUANDO, FIJADA LA BASE LIQUIDABLE POR EL TESTADOR, PUEDE SUFRIR MODIFICACIÓN EN VIRTUD DE LO DISPUESTO EN EL MISMO TESTAMENTO, POR DEPENDER DE LA VENTA QUE DE LOS BIENES ADJUDICADOS A TAL EFECTO EN LA PARTICIÓN HA DE HACERSE DESPUÉS DEL FALLECIMIENTO DEL HEREDERO.

Antecedentes.—Bajo testamento ológrafo, y sin institución de heredero, falleció D. F. F., y después de instituir legatarios en cantidades determinadas a varios individuos, expresó literalmente lo siguiente: "Todo esto no siendo las 10.000 pesetas que repartirá ella misma—se refiere a la viuda—a los treinta días de faltar yo, lo demás, hasta que ella falte, y luego en partes iguales aumentar o disminuir. Sus albaceas, José Avello y Avello; segundo, Sabino García Avello..."

Dicho testamento ológrafo fué protocolizado y declarada heredera

abintestato la viuda, ya que, como va dicho, el testamento no contenía institución de heredero.

En acta notarial la viuda heredera y el albacea sobreviviente hicieron constar la interpretación que de común acuerdo daban al testamento, en esta forma: que lo que el testador quiso fué que las 10.000 pesetas dejadas a los pobres las reparta la viuda transcurridos los treinta días del fallecimiento del testador, y que respecto a las otras cantidades la intención fué dejarlas en concepto de legado a las personas que menciona, de tal manera que no se pagarán hasta que la viuda falte, y entonces el aumento o disminución de valor en los bienes que se adjudiquen al fallecimiento de la viuda para el pago de los legados se distribuirá entre los legatarios proporcionalmente.

Los legatarios aprobaron en escritura pública esa interpretación del testamento.

A la Oficina liquidadora se presentó una relación de bienes, describiendo los relictos al fallecimiento del causante y haciendo la liquidación de la sociedad conyugal y disponiendo el pago a la viuda de sus derechos como única heredera. Respecto a los legados, se paga el de 10.000 pesetas a los pobres, y en cuanto a los restantes, se adjudican a la viuda bienes en usufructo vitalicio por valor de 200.000 pesetas para que a su fallecimiento sus herederos los enajenen y se distribuya su importe entre los legatarios, y se solicitó que se aplazase la liquidación respecto a esos legados, excepto el de los pobres, hasta que ocurra dicho fallecimiento, por ser de cuantía desconocida hasta entonces y tener el carácter de legados a término, de cantidad a pagar en metálico.

La Oficina liquidadora, además de las liquidaciones correspondientes a la viuda, giró otras a los legatarios por el concepto de herencia en nuda propiedad y al tipo de extraños.

Esas liquidaciones por nuda propiedad fueron recurridas, por entender: que el liquidador carece de facultades, en casos como el presente, para interpretar un testamento en contra de la interpretación dada por los ejecutores testamentarios en la forma más perjudicial para los legatarios y después de aceptar éstos esa interpretación; que los legados cuestionados son de cuantía indeterminada por voluntad del finado, pues lo que él entendió fué que los bienes adscritos al pago de aquéllos aumentarían o disminuirían de valor durante la vida de la heredera y podían depreciarse por la venta obligada al fallecimiento de su espo-

sa, y de ahí el empleo de las palabras "y luego en partes iguales aumentar o disminuir", lo cual significa que cada legatario adquirió el derecho a un legado de cantidad a pagar en metálico, cuya cuantía no se conocerá hasta la venta de los bienes al fallecer la viuda, y en su consecuencia procedía el aplazamiento de la liquidación por no existir base cierta para la práctica de la misma, sin que quepa estimar causada una adquisición de nuda propiedad, porque ésta requiere que recaiga sobre bienes determinados cuya plena propiedad consolida el nudo propietario al fallecer el usufructuario, y en el caso no se da tal circunstancia, sino que se trata de legados de cantidad a término, conforme al artículo 805 del Código civil, en los que los instituidos son simplemente titulares de un derecho de crédito contra el heredero.

El Tribunal provincial Económico-Administrativo desestimó la reclamación, entendiendo que los legados discutidos implican la condición suspensiva del artículo 799 del Código civil, la cual ha de calificarse como término, y no como condición, creador de derechos transmisibles a los herederos del instituido desde el fallecimiento del testador, por lo que ha de aplicarse el artículo 57 del Reglamento del Impuesto, según el cual la condición que suspende solamente la ejecución de la disposición testamentaria, conforme a dicho artículo 799, no produce el efecto de aplazarse la liquidación, exigiéndose el impuesto como institución pura.

El Tribunal Central revocó el anterior acuerdo y acordó el aplazamiento de las liquidaciones giradas a los legatarios recurrentes hasta que, fallecida la viuda usufructuaria, pueda determinarse la cuantía de los legados.

Parte el Tribunal de la facultad que a los liquidadores conceden los artículos 41 y 156 para calificar los actos y contratos con arreglo a su naturaleza jurídica, y dice que contra ella, en términos generales, no es admisible de modo absoluto la doctrina de que aquéllos hayan de atenerse a lo que sobre división y adjudicación de una herencia acuerden los ejecutores testamentarios, pero, ello no obstante, en cada caso concreto han de examinarse las circunstancias especiales del mismo para aceptar o rechazar la interpretación dada a las disposiciones del causante al ejecutarlas, y esa interpretación debe aceptarse, siempre que no modifique aquellas disposiciones en vez de interpretarlas.

En el caso estudiado no ha habido tal extralimitación. La adquisición del derecho no está sujeta a condición suspensiva, o sea a un

suceso futuro e incierto del que la adquisición dependa, sino que su perfeccionamiento se subordina únicamente al cumplimiento de un término que necesariamente ha de venir, y por ello la institución es definitiva, estando adquirido desde luego el derecho por los legatarios y siendo transmisible, en caso de muerte, a sus herederos, incluso antes del cumplimiento del término.

Esto no obstante, sigue diciendo la Resolución de que tratamos, como los legados han de ser satisfechos una vez enajenados al fallecimiento de la heredera los bienes específicamente asignados para su pago, ello origina una evidente indeterminación respecto a la cuantía correspondiente a cada legatario y exige el aplazamiento de la práctica de las liquidaciones, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 40 del Reglamento, en su apartado 3.º, que prevé el aplazamiento de la liquidación cuando a la Administración no le es posible por ningún concepto fijar el valor de los derechos y acciones transmitidos.

Comentarios.—La doctrina sentada por el Tribunal Central nos parece que está más dentro de una interpretación con criterio amplio que del que ordinariamente suele campear en sus decisiones. Nada hay que oponer a la doctrina que sienta al comentar la parte sustantiva civil, especialmente en cuanto aplica la interpretación comúnmente dada al discutido artículo 799 del Código civil sobre la llamada condición suspensiva de ejecución, impuesta a herederos y legatarios, pero sí nos parece que si bien es verdad que a los ejecutores testamentarios hay que reconocerles una razonable amplitud de interpretación de las disposiciones testamentarias, como en el caso ha ocurrido, y que con arreglo a ella obraron acertadamente los testamentarios de D. F. F. al traducir la intención que él tan confusamente expuso en su testamento, hay, ello no obstante, una segunda cuestión o punto de vista que es el que resalta la amplitud de criterio a que acabamos de referirnos, cual es de si realmente es de aplicación al caso el aplazamiento que el artículo 40 del Reglamento autoriza en determinadas circunstancias.

Este artículo prevé, en efecto, en su apartado 3.º, que cuando a la Administración no le sea posible, por ningún concepto, fijar el valor de bienes o derechos transmitidos, se aplaze la liquidación; y esta imposibilidad es la que no vemos nosotros con claridad en este caso, porque no hay que creer que la fijación de que se trata haya de ser la exacta matemáticamente y la definitiva. No son escasos en número los casos en que el Reglamento manda que ante la dificultad de momento de

fixar con precisión la base liquidable, se determine por de pronto, de manera provisional, a reserva de la anterior fijación definitiva, como, por ejemplo, en los previstos en el artículo 51 para los suministros; y como en el que estudiamos había, efectivamente, determinados bienes adscritos para pagar en su día los legados, creemos que sin forzar la aplicación y el sentido de ese artículo 40 pudo ser mantenida la liquidación que por nuda propiedad giró a los legatarios la Oficina liquidadora, sin perjuicio de rectificarla en su día cuando, al fallecimiento de la heredera, fuesen vendidos tales bienes y se pudiese determinar exactamente su cuantía.

Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 8 de febrero de 1944.

LA ESCRITURA POR LA QUE UNA SOCIEDAD LEGALMENTE CONSTITUIDA EN ESPAÑA SE DOMICILIA EN EL EXTRANJERO NO PRODUCE ACTO SUJETO AL IMPUESTO, NI EN EL CONCEPTO DE DISOLUCIÓN NI EN EL DE TRANSFORMACIÓN.

Antecedentes.—Una sociedad domiciliada en Ceuta otorgó en esa localidad escritura pública en la que acordó cambiar su domicilio y fijarlo en Tetuán.

La Oficina liquidadora ante la que la escritura fué presentada entendió que el documento contenía el acto de modificación de sociedad por traslado de su domicilio al extranjero, que debía considerarse como una verdadera disolución de la misma, y giró la liquidación correspondiente al 0,60 por transformación de sociedad.

Interpuesto recurso ante el Tribunal Provincial, se alegó que ni en la Tarifa ni en el Reglamento del Impuesto existía precepto que autorizase tal calificación, ya que el artículo 19 del Reglamento se refiere a los actos de constitución, transformación, disolución, aumento o disminución de capital, etc., todos ellos ajenos al cambio de domicilio, puesto que su naturaleza, su forma, su objeto y su capital siguen inalterables y sin que, por otra parte, pueda pensarse en que dicho cambio suponga disolución de la entidad, porque ese motivo de disolución no figura entre los señalados en los artículos 221 y 222 del Código de Comercio.

El Tribunal Contencioso-Administrativo Provincial confirmó la liquidación, fundado en que la fijación del domicilio tiene una indu-

dable trascendencia para la determinación de la nacionalidad de las personas jurídicas, tanto que el cambio de aquél al extranjero acarrea la pérdida de esa nacionalidad, en virtud de lo dispuesto, *a contrario sensu*, en el artículo 28 del Código civil, lo cual implica la desaparición de la personalidad ante las leyes españolas, y esta desaparición da lugar, desde el punto de vista fiscal, a una hipótesis de disolución de sociedad; por todo lo cual fué acertada la exacción del impuesto, si bien el acto debió ser calificado de disolución de sociedad, en vez de modificación, como entendió la Oficina liquidadora.

Recurrido dicho acuerdo al Tribunal Central, éste revoca el fallo y declara nula la liquidación impugnada, y razona diciendo que el cambio de domicilio no supone ninguno de los dos conceptos de transformación o disolución gravados en el artículo 19 del Reglamento. El primero, porque el concepto transformación impone cambios de naturaleza o forma o variación de objeto o ampliación del mismo, conforme al apartado 14 del citado artículo 19, y ninguno de esos conceptos puede deducirse del simple cambio de domicilio; y en cuanto al otro concepto, o sea el de disolución, tampoco es admisible su aplicación, porque para que ella existiese sería menester que la hubieran acordado los socios, ya por cumplirse el plazo de duración de la sociedad o haber terminado el negocio que la motivó, o bien por quedar disuelta en virtud de las causas estipuladas al constituirla o de las preceptuadas en el Código de Comercio, o al menos que existiese el acuerdo de ponerla en liquidación.

En el caso actual, continúa diciendo el Tribunal, no solamente no existe acuerdo de disolución ni de poner en liquidación la sociedad, sino que, por el contrario, en la escritura de referencia se consigna que la sociedad de que se trata no sufre alteración alguna, salvo el cambio de domicilio.

Dice por último la Resolución que comentamos que, sin perjuicio de que el acto de que se trata no esté sujeto al impuesto, la sociedad queda sometida a las obligaciones tributarias que a las extranjeras impone el artículo 21 del Reglamento del Impuesto cuando operan en territorio donde el tributo es exigible, cuyas obligaciones deberá exigir a la reclamante la Oficina liquidadora.

Comentarios.—La solución dada al caso por el Tribunal Central nos parece perfectamente ajustada a derecho, porque el hecho de cambiar de domicilio una sociedad, aun siendo el cambio para fijarlo en el extranjero, ningún cambio ni aumento ni disminución supone en su

patrimonio, que sería lo que podría originar algunos de los actos que el artículo 19 somete a tributación.

Otra cosa es la obligación que para lo futuro contrae como sociedad extranjera operante en España, de acuerdo con lo que dispone el artículo 21. Para lo venidero tendrá que presentar anualmente sus balances para saber si el capital destinado a negociar en territorio sujeto al impuesto ha sufrido aumento en relación con el que en España tenía al adquirir la nacionalidad extranjera, cuyo aumento es el que producirá liquidación al tipo de 0,60 si en cuanto a él se constituye de nuevo en territorio donde el impuesto sea exigible; y de la misma manera ha de procederse en los años subsiguientes en cuanto a los nuevos aumentos de capitales que vuelvan a producirse.

Resolución del Tribunal Central de 15 de febrero de 1944.

El plazo de quince días que los Reglamentos de Procedimiento y del impuesto de Derechos reales establecen para interponer reclamaciones se computa desde que las liquidaciones se consideran notificadas por haberse girado dentro de los ocho días siguientes a la presentación de los documentos, cuando no haya de practicarse comprobación propiamente dicha; y no tiene este concepto la fijación de base en el caso de que se trate de valores mobiliarios y metálico, como lo prueba el hecho de que el artículo 64 del Reglamento, que determina lo que debe entenderse por base liquidable en cuanto a los efectos públicos y valores industriales, está comprendido en el capítulo V del Reglamento, y lo relativo a la comprobación de valores en el VI, en el que está contenido el artículo 80, que trata de los medios de comprobación, los cuales no son aplicables a dichos valores mobiliarios, así como está también comprendido en dicho capítulo VI el artículo 85, que es el que exige que la comprobación se notifique y que se liquide provisionalmente por el valor declarado caso de ser recurrida.

En definitiva, pues, cuando se trate simplemente de la transmisión de valores mobiliarios no son aplicables las normas relativas a los expedientes de comprobación y el plazo para recurrir contra las liquidaciones se cuenta en la forma al principio indicada.

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