

Jurisprudencia sobre el impuesto de Derechos reales

Sentencia del Tribunal Supremo de 13 de abril de 1944.

NOMBRADAS HEREDERAS TESTAMENTARIAS LAS INSTITUCIONES DE BENEFICENCIA DE UNA NACIÓN EXTRANJERA Y DESIGNADO ALBACEA CON FACULTADES PARA DISTRIBUIR LA HERENCIA A SU VOLUNTAD, ES PROCEDENTE APLICAR EL TIPO DE LIQUIDACIÓN ENTRE EXTRAÑOS Y NO EL BENEFICIOSO QUE CORRESPONDE A LOS ESTABLECIMIENTOS DE BENEFICENCIA.

El causante, presbítero, falleció en España el año 1931, bajo testamento en el que, después de otros legados, instituye y nombra heredero de todos sus bienes, derechos y acciones a las casas de Beneficencia de la República de Méjico, nombrando a D. Pascual Díaz, Arzobispo electo de Méjico, o a quien sea o será Arzobispo, albacea universal para el cumplimiento y reparto, a su voluntad, de cuanto integre la herencia.

Ante tal disposición testamentaria, la Oficina liquidadora giró en 1933 las oportunas liquidaciones por Derechos reales, caudal relicto y Retiro obrero, con arreglo a la Tarifa de 1932 y aplicando a la liquidación por Derechos reales el tipo de liquidación correspondiente a extraños.

La representación del albacea produjo reclamación ante el Tribunal provincial económico-administrativo estimando que siendo herederos los establecimientos de Beneficencia, debió aplicarse el tipo beneficioso que a tales instituciones corresponde, o sea el que corresponde en las herencias de padres a hijos, ya que, según el Tratado de paz y amistad entre España y la República de Mé-

jico, «los comerciantes y demás súbditos de S. M. Católica o ciudadanos de la República mejicana que se establecieren, traficaren o transitaran por el todo o parte de los territorios de uno u otro país, gozarán de la más perfecta seguridad en sus personas y estarán exentos... de toda carga o contribución o impuesto que no fuese pagado por los súbditos o ciudadanos del país en que residen», y acompañó al efecto certificación acreditativa de estar en vigor dicho Tratado, expedida por el Ministerio de Estado.

El Tribunal provincial desestimó la reclamación basándose en que el heredero no era directamente ningún establecimiento de Beneficencia, sino que existe el albacea como persona interpuesta, aparte de que, aun dando por subsistente el Tratado de paz y amistad, los establecimientos benéficos no pueden estimarse comprendidos entre los ciudadanos que se mencionan, esto es, los que se establecen, trafican o transitan en los territorios de los países contratantes.

El Tribunal Central, ante el que fué recurrido el acuerdo del provincial, confirmó la desestimación del recurso y razonó diciendo que el tipo beneficioso se aplica a las instituciones benéficas cuando éstas son las adquirentes, y no cuando, como en el caso ocurre, la adquisición o transmisión tiene lugar a favor de personas, asociaciones o sociedades que no sean los establecimientos mismos de Beneficencia o Instrucción, según previene el art. 28 del Reglamento; y como de la cláusula del testamento del causante se deduce que la adquisición la realiza el albacea, el número de la tarifa que le corresponde es el correspondiente al de herencia entre extraños, por no unirle lazo alguno de parentesco con el testador; sin que el Tratado de paz y amistad mencionado por el recurrente contenga excepción alguna en las normas generales, puesto que somete a los mejicanos a quienes favorece a los mismos tributos impuestos a los españoles.

La representación del albacea insistió ante el Tribunal Supremo en la procedencia de la aplicación del tipo beneficioso, y añadió que si esto no fuera procedente, solicitaba que se declarase, conforme al mismo art. 28 del Reglamento, que si dentro del plazo de cinco años previsto en ese precepto, se acreditase que los bienes objeto de las liquidaciones han quedado directamente adscritos a las mencionadas casas e instituciones de Beneficencia de Méjico,

deberá practicarse nueva liquidación con el tipo beneficioso, devolviendo lo que ahora se percibió de más al aplicar el tipo de extraños.

La Sala confirma el acuerdo recurrido y dice que ni el testador ni el albacea han puntualizado cuáles sean concretamente las entidades favorecidas con la institución sucesoria, y por tanto está sin demostrar si ellas merecen ante las leyes españolas el calificativo de establecimientos de Beneficencia, a cuyo título es factible la aplicación del tipo beneficioso pretendido por el demandante, lo cual impide entrar en el examen de si existe o no interposición de personas, y no permite tampoco formular declaración sobre las devoluciones pretendidas por el reclamante a tenor del mencionado artículo 28, esto aparte de que no consta que ante la Oficina liquidadora se haya presentado la justificación de que los bienes han quedado adscritos directamente a la realización de las finalidades benéficas acreedoras al trato fiscal de favor.

La sentencia añade después que, por la razón antes dicha, no hay para qué entrar en el estudio de los problemas de Derecho internacional sobre la eficacia de las normas contenidas en los Tratados internacionales entre España y Méjico, y en el posible alcance del principio de reciprocidad, ya que tales disquisiciones habrían de vérsar sobre el supuesto de una clara especificación de las entidades favorecidas con la institución sucesoria.

Comentarios.—Como se ve, aunque las resoluciones de los Tribunales provincial y Central y la de la Sala coinciden en confirmar las liquidaciones impugnadas, los razonamientos empleados no son los mismos, pues los dos primeros se apoyan en que la adquisición no la realizan directamente los establecimientos de Beneficencia, sino el albacea, y en su consecuencia, la aplicación del tipo benéfico está prohibida por el apartado 6) del art. 28 del Reglamento, mientras que la sentencia del Tribunal Supremo plantea la cuestión desde un punto de vista más elevado o, si se quiere, más fundamental, diciendo que el arranque del problema está en determinar, en primer lugar, cuáles sean las entidades llamadas a la sucesión, para, después, poder determinar si merecen el calificativo de benéficas con arreglo a la legislación española, y si, en último término, será de aplicación el principio de reciprocidad, según el Tratado internacional referido.

Ambos puntos de vista son interesantes a los efectos de la contienda, y suficientes, sin duda alguna, para denegar las pretensiones del albacea demandante, así como también está bien denegada la pretensión deducida ante la Sala sobre rectificación de la liquidación, si en el plazo de cinco años se acreditase la adscripción de los bienes al fin benéfico, y ello no solamente porque ese plazo estaba rebasado al hacer la petición a la Sala, sino también porque ese punto no había sido objeto de petición en primera instancia. Pero, aun siendo ello así, ese aspecto del problema sugiere el enunciado de estas dos cuestiones que la Sala no hace más que apuntar: suponiendo que las entidades benéficas favorecidas hubiesen sido perfectamente determinadas, sea por el testador, sea por el albacea, ¿quién y con arreglo a qué normas había de definir el carácter de tales entidades?; aun determinado ese carácter, ¿les sería aplicable la exención en virtud del citado convenio de reciprocidad sobre exenciones o privilegios tributarios?

La primera cuestión la resuelve la sentencia inclinándose a la solución de que la calificación debe hacerse con arreglo a las leyes españolas, y, por tanto, claro es, por las autoridades españolas, y la segunda la deja sin resolver.

Nosotros, en cuanto a esta cuestión, somos de parecer que, dado el texto del Tratado respecto al particular, éste no es aplicable al caso porque la reciprocidad la aplica a los súbditos de Méjico que se establezcan, trafiquen o transiten en España, ninguno de cuyos supuestos pueden aplicarse a las mencionadas instituciones, máxime teniendo presente que las exenciones y los tipos privilegiados deben interpretarse siempre con carácter restrictivo.

Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 18 de noviembre de 1941.

LA MULTA DEL 100 POR 100 NO ES PROCEDENTE CUANDO LA ADMINISTRACIÓN NO OBTIENE POR SÍ TODOS LOS DATOS NECESARIOS PARA LIQUIDAR, SINO QUE TIENE CONOCIMIENTO PREVIO DE ELLOS EN VIRTUD DE DOCUMENTOS ANTERIORMENTE LIQUIDADOS.

EL CONVENIO CELEBRADO ENTRE CÓNYUGES, CON SEPARACIÓN DE PERSONAS DECLARADA JUDICIALMENTE, SOBRE ADMINISTRACIÓN EN COMÚN DE CIERTOS BIENES DE LA DISUELTA SOCIEDAD CONYUGAL POR MEDIO DE UN APODERADO, NO ES LIQUIDABLE EN EL CONCEPTO DE SOCIEDAD DE GANANCIAS.

Antecedentes.—El Tribunal Central conoció, en el año 1936, una reclamación por Derechos reales sobre liquidación de un mandamiento judicial para anotación en el Registro de la Propiedad de una demanda de divorcio presentada por la mujer contra el marido, en cuyo mandamiento, y con referencia a la demanda, se hacía constar que el marido había simulado la constitución de una sociedad anónima con un millón de pesetas, de las que el constituyente figuraba como dueño de acciones por valor de 996.000 pesetas.

En la misma Oficina liquidadora donde había sido liquidado el mandamiento que produjo dicho expediente, se presentó, en enero de 1938, otro testimonio judicial de fecha 26 de noviembre de 1935, del que resultaba: que los mismos cónyuges habían acordado la separación judicial de sus personas y bienes por mutuo disenso, que la antedicha sociedad continuaría subsistiendo y que, aparte de otras estipulaciones que no hacen al caso, todos los bienes de cualquier clase pertenecientes a la sociedad conyugal quedaban en plena propiedad de ambos cónyuges por partes iguales y proindiviso, nombrándose un administrador de los mismos que entregaría mensualmente a los esposos los beneficios líquidos obtenidos.

El presentador de tal testimonio fué requerido para que presentase la relación de bienes de la sociedad conyugal, datos de líquido imponible, etc., cuyos datos, al no ser presentados, fueron obtenidos oficialmente, figurando entre ellos la escritura de constitución de la sociedad aludida.

Aparte de la presentación del mencionado testimonio judicial, los interesados habían presentado en diciembre de 1937 una declaración de los cónyuges relacionando bienes inmuebles y pidiendo que se declarase no sujeto al impuesto el convenio de separación de bienes y personas aprobado por el Juzgado de primera instancia.

La Oficina liquidadora, sin comprobación reglamentaria de los bienes, dictó acuerdo diciendo que el expediente era de investigación y que éste continuase y se girasen liquidaciones provisionales con la multa del 100 por 100.

Así lo hizo la oficina liquidadora, y giró una liquidación a nombre de cada cónyuge, por el concepto «sociedad conyugal», número 65 de la Tarifa, al 0,60, y otra por el concepto «sociedades», número 60 de la Tarifa, sobre la base del valor de los bienes conyugales cuya administración habían unificado los cónyuges después de la separación, suponiendo el caso comprendido en la segunda parte del párrafo 24 del art. 19 del Reglamento.

Estas liquidaciones fueron recurridas alegando, entre otros motivos; sustancialmente, que no era exacto que los interesados dejasen de declarar el valor de las acciones de la sociedad mencionada, puesto que en el testimonio del auto presentado en enero de 1938 se hablaba de ellos y se determinaba la forma de su distribución, y además, la Oficina liquidadora tenía conocimiento de su existencia y valor desde que liquidó el testimonio del auto que motivó el expediente de que conoció el Tribunal Central en su resolución de 1936; que si la Oficina entendía que en el documento presentado no constaba el valor de los bienes, lo reglamentario era reclamarlo, junto con los demás datos comprobatorios, de acuerdo con los artículos 62 y 86 del Reglamento, sin perjuicio de girar liquidación provisional; que no existe disposición alguna que faculte para equiparar la no presentación de los documentos comprobatorios o el hecho de no constar en el documento la base liquidable, a la no presentación del propio documento sometido a liquidación, y, en su consecuencia, que no era aplicable al caso la multa del 100 por 100 establecida en el art. 221 del Reglamento, impuesta a las liquidaciones por «sociedad conyugal».

En cuanto a la liquidación por el concepto «sociedades», la estiman los reclamantes improcedente porque los esposos, al celebrar el convenio de referencia, no constituyeron sociedad alguna, limi-

tándose a repartir los bienes y a dejarlos proindiviso, formando una comunidad:

El Tribunal provincial confirmó las liquidaciones, y el Central, en cambio, acordó que no era procedente la imposición de la multa del 100 por 100 y anuló la liquidación por el concepto «sociedades».

En cuanto a lo primero, razonó diciendo que la multa del tanto de la cuota está prevista para sancionar la negativa infundada del contribuyente a presentar los documentos sometidos al impuesto, lo que obliga a la Administración a procurarse todos los datos necesarios para liquidar, y en el caso en cuestión consta que no hubo negativa infundada y que la liquidación se practicó no con los datos que la Administración se procuró sino con los que ella misma poseía; unos por conocerlos como consecuencia de la primitiva reclamación, y otros proporcionados posteriormente por los mismos contribuyentes.

La segunda cuestión se contrae a la interpretación del párrafo 24 del art. 19 del Reglamento, aplicado al caso de que, hecha la separación de bienes del matrimonio, los cónyuges acordaron seguirlos administrando en común con administración única.

La Resolución que comentamos dice, después de transcribir el precitado párrafo 24, que de su examen «se deduce que lo dispuesto en él no es de aplicación al caso debatido», y añade: «lo establecido en el artículo y número citados, como su contexto demuestra, se refiere a sociedades que, estando explotando negocios o actividades, convienen en repartirse, en la forma que establecen, las ganancias obtenidas por las entidades contratantes, o en constituir una administración única común de los negocios de las mismas»..., «y en el caso actual no se trata de sociedades que hayan constituido una administración común de sus negocios, ni de la formación de una sociedad de ganancias, puesto que lo hecho por los esposos ha sido únicamente convenir en no dividir, de momento, algunos bienes de los pertenecientes a la sociedad conyugal, que, con arreglo a la Ley, les corresponde por mitad, y designar una persona de su confianza para que los administre, de igual manera que varias personas pueden nombrar, y en la práctica ocurre, un administrador común de sus bienes, sin que por ello se estime que tal acto esté sujeto al impuesto de Derechos reales».

Comentarios.—Respecto a la primera cuestión planteada, nada

hay que decir, dada su claridad. Demostrado palmariamente que los datos necesarios para liquidar eran conocidos por la Administración, empezando por la existencia del acto liquidable, no hay posibilidad reglamentaria de aplicar la multa del tanto de la cuota. Esto aparte de que si se precisan datos aclaratorios o comprobatorios, debieran pedirse, sin que su omisión o no presentación justifique la imposición de tal sanción, ya que la no presentación de esos datos tiene la sanción específica del art. 222, multa de 50 a 500 pesetas, y no la del núm. 4.º del 221.

En cambio, la segunda cuestión abordada en la Resolución del Tribunal ofrece al comentarista un punto de vista radicalmente distinto.

Hemos transcrito íntegramente el razonamiento que el Tribunal emplea, para poder exponer mejor nuestro criterio, con todo respeto, pero también con toda franqueza, opuesto al de dicho organismo central.

Su primer argumento consiste en decir que el precepto del apartado 24 del art. 19 se refiere exclusivamente a «sociedades» que constituyen una administración común de sus negocios o que forman una sociedad de ganancias, y a él oponemos que el texto del precepto no se refiere solamente a sociedades, sino también a «personas», puesto que dice «que el contrato, sean o no mercantiles las sociedades o personas que lo celebren y por el cual se hagan comunes o deban repartirse en la proporción convenida el todo o parte de las ganancias obtenidas por aquéllas o los productos de bienes, empresas o negocios determinados, se considerará como sociedad de ganancias, liquidable sobre la base del usufructo de los bienes cuyos productos o utilidades de explotación sean objeto de la sociedad; pero si se constituye una administración única común de los negocios, empresas o bienes de que se trata, se liquidará como constitución de sociedad, por el valor total de los bienes»... De donde nos parece que se deduce, sin género alguno de duda, que el artículo prevé que el convenio de que se trata, lo mismo se refiere al celebrado por sociedades, mercantiles o no, que al que puedan celebrar otras personas, puesto que la frase «sean o no mercantiles las sociedades o personas que lo celebren», no admite más interpretación razonable que la de comprender a las personas colectivas y a las individuales, porque si no, holgaba la palabra *per-*

sonas y la partícula *o* que le precede, so pena de admitir una redundancia innecesaria; ya que «personas» son también las sociedades.

El argumento se refuerza viendo que el mismo párrafo no sólo se refiere «a las ganancias o utilidades de empresas o negocios determinados», sino también a «los productos de bienes»; donde claramente vuelve a recalcarse el pensamiento del legislador; de referirse a una y otra clase de personas.

La misma claridad vemos brillar en el último inciso del párrafo que venimos analizando. Sea o no duro el precepto—en el cual no hay para qué entrar ahora—, es lo cierto que manda considerar, fiscalmente, como sociedad el acto de poner bajo una administración única común los negocios o empresas o *bienes* antedichos; y por eso, abundando el Reglamento en el mismo criterio, impone el mismo art. 19, en su apartado 26, liquidar como constitución de sociedad la asociación de los herederos para continuar la explotación de bienes de su causante, tanto en el caso del art. 1.056 del Código civil, como en el de que la indivisión y explotación en común la convengan los mismos herederos.

Finalmente, el último argumento esgrimido por la Resolución que estudiamos es éste: los cónyuges, al separarse y liquidar la sociedad de gananciales, lo que hicieron fué convenir en no dividir, de momento, algunos bienes y designar una persona que los administre, de la misma manera que varias personas pueden nombrar un administrador común de sus bienes, sin que tal realidad origine sujeción al impuesto; y a ello se puede oponer que la diferencia entre uno y otro supuesto es radical, porque en ese segundo caso los bienes y las utilidades de los mismos continúan siendo individualmente de los respectivos dueños, sin que entre ellos exista vínculo jurídico alguno, y, en cambio, en el caso discutido la comunidad y la proindivisión subsisten y engendran vínculo jurídico.

JOSÉ M.^a RODRÍGUEZ-VILLAMIL.

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