

Jurisprudencia sobre el impuesto de Derechos reales

Resolución de 17 de diciembre de 1940.

LA DISPOSICIÓN TESTAMENTARIA LEGANDO EL USUFRUCTO DE DETERMINADOS BIENES A UNA PERSONA Y LA PLENA PROPIEDAD A LOS HIJOS DE ÉSTA QUE LA SOBREVIVAN, Y SI ESTE SUPUESTO NO SE DA, A LOS HERMANOS DEL TESTADOR, ENCIERRA UNA CONDICIÓN SUSPENSIVA Y NO RESOLUTORIA QUE NO SE CUMPLE HASTA LA MUERTE DE LA USUFRUCTUARIA, CUYO MOMENTO HA DE TENERSE EN CUENTA PARA VALORAR LOS BIENES Y PARA APLICAR EL TIPO DE LIQUIDACIÓN ENTONCES VIGENTE. CONSECUENTEMENTE TAMPOCO SE PUEDE COMPUTAR EL TIEMPO DE PRESCRIPCIÓN DE EXACCIÓN DEL IMPUESTO DESDE LA MUERTE DEL TESTADOR. EN CAMBIO NO ES EXIGIBLE EL IMPUESTO DE RETIRO OBRERO SI ESA CONDICIÓN NACE ANTES DE PRIMERO DE AGOSTO DE 1922, SUPUESTO QUE SE CUMPLA DESPUÉS DE ESA FECHA Y QUE LA HERENCIA SE PRESENTE A LIQUIDACIÓN DENTRO DEL PLAZO REGLAMENTARIO.

En el año 1895 falleció el causante legando en su testamento a su sobrina doña A. el usufructo vitalicio de ciertas casas y disponiendo que "por fallecimiento de la legataria pasarán dichas fincas en propiedad y absoluto dominio a los hijos de ésta, D..., D.^a... y D.^a..., y a cualesquiera otros que pueda tener de su matrimonio con D. M. V. En el caso de que fallezca la legataria sin dejar hijos, pasarán las citadas casas a los hijos de los hermanos del causante".

La legataria doña A. falleció en 1934, y sus citados hijos, en unión de otro que nació después de la muerte del causante, otorgaron escri-

tura pública adjudicándose los bienes legados, estimando que la nuda propiedad la habían adquirido el día del fallecimiento del causante testador y el usufructo al fallecer la usufructuaria, su madre. Presentado en plazo a liquidación el documento fué objeto de cuatro liquidaciones a los hermanos adquirentes sobre la base del pleno dominio de los bienes por el concepto herencias con la base del valor actual de los mismos y aplicando la tarifa también actual. Por retiro obrero se giraron otras cuatro liquidaciones.

Estas liquidaciones últimas no fueron recurridas, pero sí las de derechos reales, alegando los recurrentes que lo adquirido al fallecimiento de la madre fué solamente el usufructo, ya que la nuda propiedad la habían adquirido en el momento de fallecer el causante y estaba afectada de una condición resolutoria que no llegó a cumplirse, cual era la de que fallecieran antes que su madre, y por lo mismo si esa nuda propiedad se liquidó en aquel momento no era liquidable en la actualidad y en todo caso no podía ser liquidada de presente porque estaba prescrito el derecho a exigir el impuesto. En cuanto a valoración de los bienes y al tipo aplicable estimaban que habían de ser los correspondientes al momento en que se causó la sucesión, o sea el valor de 1895 y la tarifa entonces vigente.

Este último particular lo razonaron diciendo que si bien la Ley en su artículo 6.º, y el Reglamento en el 57, apartado 6), en virtud de la modificación introducida en la legislación del impuesto por el Decreto-ley de 27 de abril de 1926, resuelven la cuestión en sentido contrario, hay que tener en cuenta que una de las disposiciones transitorias de éste, copiada en todas las leyes posteriores del tributo—quinta en la vigente—resuelve el problema en forma propugnada por los reclamantes.

El Tribunal provincial económico confirma las liquidaciones todas, y el Central sólo las de derechos reales y no las de retiro obrero. Veamos el porqué.

Las de retiro obrero las anuló fundado en que la Ley de 22 de julio de 1922 que creó ese impuesto, prevenía que no se aplicase a las sucesiones causadas con posterioridad a primero de agosto de ese año, y aplicó el precepto aun sin petición de parte, merced a la singularidad de esta jurisdicción económica, la cual no es estrictamente rogada como la ordinaria, sino que, según dice el Reglamento de procedimiento que la rige, "la reclamación económico-administrativa so-

mete a la autoridad competente todas las cuestiones que ofrezca el expediente, hayan sido o no planteadas por los contribuyentes”.

Respecto a la otra cuestión, esto es, sobre qué tarifa y valor de los bienes es el que corresponde tener en cuenta, los razonamientos del Tribunal Central son los siguientes:

La disposición testamentaria transcrita instituyó en legado condicional a favor de los recurrentes, cuya adquisición dependía del hecho futuro e incierto de sobrevivir a su madre y por consiguiente hasta que tal condición suspensiva se cumplió nada adquirieron: El fallecimiento del testador y causante no produjo para ellos más que una expectativa de derecho y, en su consecuencia, al fallecer la madre en 1934 fué cuando, cumplida la condición, adquirieron el pleno dominio legado y cuando nació la obligación de pagar el impuesto; siendo por la misma razón inadmisibles la prescripción alegada y fundada en la adquisición de la nuda propiedad en 1895, porque entonces no podían determinarse las personas de los adquirentes, supuesto que lo fueran los hijos de la usufructuaria a los de los hermanos del testador dependía de que aquélla dejase o no hijos.

El Tribunal entiende que la cuestión está resuelta por aplicación del Real decreto-ley de 26 de abril antes citado en el precepto literalmente transcrito en el último apartado del artículo 57 del Reglamento y en el 6.º de la Ley que dice que “toda adquisición de bienes cuya efectividad se halle suspendida de derecho por la concurrencia de una condición, se entenderá siempre realizada el día que la limitación desaparezca, ateniéndose a esta fecha tanto para determinar el valor de los bienes como para aplicar los tipos de tributación”. Y contra la aplicación del precepto al caso, añade el Tribunal, no es eficaz la invocación de la disposición transitoria de dicho Decreto de 1926—que el de la 5.ª de la Ley vigente—porque si bien es verdad que en ella se previene que en las adquisiciones derivadas de actos o contratos anteriores a 1.º de mayo de 1926 no será de aplicación el precepto en cuanto modifique las disposiciones anteriores, aunque la condición se cumpla después de esa fecha y siempre que el documento se presente en plazo, falta, dice, en este caso el requisito esencial para que tal transitoria se aplique, cual es el de que los preceptos del artículo 6.º de la Ley modifiquen la legislación anterior, lo cual no ocurre en el caso controvertido, ya que el criterio con que esa legislación

se aplicaba al publicarse el repetido Decreto-ley es el mismo de la vigente, en los casos de condición suspensiva.

Comentarios.—El caso, como puede verse, es, sencillamente, de aplicación e interpretación del apartado último del artículo 57 del Reglamento, tomado literalmente del artículo 6.º de la Ley y ambos en relación con la disposición transitoria 5.ª de la misma, tomada, a su vez, de la primera disposición transitoria del citado Decreto-ley por todas las leyes del impuesto posteriores al mismo.

El problema es, pues, éste: ¿La adquisición que arranca de fecha anterior a 1.º de mayo de 1926, y está sujeta a alguna condición o limitación ha de liquidarse según el valor actual de los bienes y por la tarifa ahora en vigor, o, por el contrario, ha de aplicársele la tarifa de aquella época y tener en cuenta el valor que entonces correspondía a los bienes?

Lo primero es lo que preceptúa el texto literal de dichos artículos 6.º y 57 citados, y lo segundo lo dispuesto en la indicada disposición transitoria.

El Tribunal Central, en repetidas Resoluciones, de las que es una más la que ahora comentamos, viene interpretando con criterio restrictivo la aludida transitoria.

Ésta, según hemos hecho notar anteriormente, nació ya en el Real decreto-ley de 1926 con esta redacción: Las disposiciones de este Decreto-ley, en cuanto *modifican* las anteriores, se aplicarán a los actos y contratos que causen a partir de 1.º de mayo próximo; por consiguiente, como el contenido de los artículos 6.º de la Ley actual y de las anteriores y del apartado 6) del artículo 57 del Reglamento se estableció por primera vez en dicho Decreto de 1926, es claro que cae de lleno dentro de esa disposición transitoria, es decir, que el legislador lo que quiso fué, sin distingo de ninguna clase, que ese nuevo precepto en cuanto a tipo de liquidación y base liquidable no se aplicase en ningún caso más que a los "actos y contratos que se causen a partir de 1.º de mayo de 1926"

Esto, que parece concluyente, no lo es sin embargo para el Tribunal Central, y con apoyo en la redacción de la disposición transitoria de todas las leyes del Impuesto posteriores a aquel Decreto, entiende que cuando se trate de condiciones suspensivas, aunque hayan nacido antes de 1.º de mayo de 1926, deben liquidarse los actos aplicando la tarifa y el valor vigentes en el momento en que aquéllas se

cumplen. El argumento que emplea, tanto en la Resolución de que nos venimos ocupando como en otras anteriores, por ejemplo en la de 12 de marzo de 1936, es que esos artículos 6.º de la Ley y 57 del Reglamento no dejan de aplicarse más que en el caso de que ellos hayan modificado la legislación vigente al causarse el acto sometido a condición o limitación, y como en el caso de las condiciones suspensivas no la han variado, es claro, dice, que la transitoria no rige para ellas ni para las adquisiciones que de ellas se deriven aunque sean anteriores a la tantas veces repetida fecha de 1.º de mayo de 1926.

El argumento, decimos nosotros, siempre respetuosos con el Tribunal, sería concluyente si la transitoria transcrita del Decreto del 26, o el precepto que él estableció, innovando la legislación, y que pasó literalmente a ser el texto de los artículos 6.º de las leyes posteriores y el apartado 6) del 57 de sus Reglamentos, distinguieran de condiciones o de limitaciones, mas lo cierto es que no distinguen, y, además, sería menester que fuera también indiscutible que antes de 1926, y conforme al Reglamento entonces vigente, que era el de 20 de abril de 1911, se liquidaba, en los casos de condiciones suspensivas, como ahora está previsto que se liquide, lo cual no nos parece que sea tan indiscutible, entre otras razones porque holgaba la modificación establecida en aquel año, aparte de que, como va dicho, el Decreto-ley no distingue, y lejos de ello se refiere a "toda adquisición cuya efectividad se halle suspendida de derecho por *una condición*, un término, un fideicomiso o cualquiera otra especie de limitación, cuya forma de redacción indica claramente que el precepto es innovador y como tal sólo aplicable a las adquisiciones posteriores, según el mismo Decreto previene al decir que sus disposiciones "en cuanto modifican las anteriores" rigen únicamente para los actos y contratos que se causen a partir de la fecha en él establecida.

Lo cierto es, no obstante esa argumentación, que el criterio del mencionado Tribunal viene reiterándose repetidamente en el sentido a que anteriormente nos hemos referido.

Resolución del Tribunal Central de 17 de diciembre de 1940.

NO TIENEN EL CARÁCTER DE DEUDAS DEDUCIBLES LOS INTERESES DE PRÉSTAMOS HIPOTECARIOS NO PAGADOS POR EL CAUSANTE, NI EL IMPORTE DE LETRAS DE CAMBIO LIBRADAS CONTRA ÉL, AUNQUE HAYAN SIDO DESCONTADAS EN UN BANCO CON INTERVENCIÓN DE CORREDOR DE COMERCIO, NI TAMPOCO EL CAPITAL E INTERESES DE UN PRÉSTAMO DE UNA CAJA DE AHORROS QUE NO CONSTA EN DOCUMENTO EJECUTIVO.

LAS ADJUDICACIONES EN PAGO DE DEUDAS HECHAS EN DOCUMENTO "MORTIS CAUSA", SON ACTOS INTERVIVOS, Y EL PLAZO PARA PRESENTAR EL DOCUMENTO EN CUANTO A ELLAS A LIQUIDACIÓN ES EL DE TREINTA DÍAS, Y NO EL ESTABLECIDO PARA LAS TRANSMISIONES HEREDITARIAS.

LA LIQUIDACIÓN GIRADA CONJUNTAMENTE A NOMBRE DE VARIOS CONTRIBUYENTES ES RECLAMABLE POR CUALQUIERA DE ELLOS, Y LA RESOLUCIÓN QUE RECAIGA LES AFECTA A TODOS.

Fallecido el causante en 12 de marzo de 1938, el documento particional fué presentado en 27 de octubre siguiente a la Oficina Liquidadora, constando en él que el testador nombraba heredera única a su esposa en concepto de usufructuaria, y para cuando ella falleciera serían herederos, también en usufructo, los hermanos de aquél, pasando el pleno dominio de la herencia al último sobreviviente de éstos. Fuera de esto estableció cuatro legados de mil pesetas.

La escritura particional declaró un haber de 1.377.772 pesetas, y consignó como deudas por los conceptos a que hicimos referencia en el precedente resumen en cuantía de 1.589.105,42 pesetas, estimando por ello que no había herencia y adjudicando todos los bienes a la viuda para pago de deudas.

La Oficina Liquidadora fijó el caudal en 1.382.098 pesetas, y no estimó como deducibles más que los capitales de ciertos préstamos hipotecarios en cuantía de 1.008.550 pesetas, determinando el caudal partible en la diferencia entre ambas cifras, o sea en 373.548 pesetas.

Fijado así el haber de la sociedad conyugal, esa última cifra la consideró ganancial, adjudicó la mitad a la viuda y la otra mitad la distribuyó como herencia del marido y giró las correspondientes

liquidaciones a la viuda por gananciales, por cuota viudal y como heredera en usufructo, y también las correspondientes al caudal relicto y a los legatarios.

Consideró que no era liquidable la nuda propiedad por indeterminación del heredero nudo propietario, pero en cambio liquidó a cargo de los hermanos, por el concepto de herencia, el total de la cifra que como tal atribuyó al haber del causante, o sea la mitad de las 373.548 pesetas, después de deducir las 4.000 pesetas legadas, y esto lo justificó la Oficina Liquidadora al informar ante el Tribunal provincial diciendo que lo hizo como medida precautoria, toda vez que, como según la partición, no existía herencia, podía eludirse fácilmente el pago del impuesto dada la dificultad de ir determinando el sucesivo fallecimiento de los hermanos del causante.

En cuanto al concepto de adjudicación para pago liquidó con multa del 30 por 100 por no haber sido presentado el documento en el plazo de treinta días establecido para los actos inter vivos, y en vez de fijar la base en la cantidad a que ascendían según la propia Oficina las deudas deducibles que era la de 1.008.550, la fijó en pesetas 1.140.492.

Dos de los interesados recurrieron y el Tribunal provincial confirmó las liquidaciones. El Central resolvió en la forma que vamos a detallar.

La primera cuestión fué la de la cantidad deducible por deudas, y sobre ellas sostenían los reclamantes que debían ser deducibles los intereses no pagados de los préstamos hipotecarios, fundándose en que pactados en escritura pública les alcanzaba la prevención del artículo 101 del Reglamento en relación con el 1.429 de la Ley de E. C. y la Resolución entiende que tal constancia no es suficiente para que se deduzcan los que se digan impagados, mientras esto no se demuestre por documento a su vez ejecutivo.

En cuanto a los intereses no pagados de un préstamo hipotecario hecho al causante por la Caja de Ahorros, cuyo no pago se justificaba con una certificación de la entidad posterior al fallecimiento del causante, el Tribunal no los considera deducibles porque tal documento no es ejecutivo. La cantidad a que ascendían ciertas letras de cambio, aun acreditado el descuento en un Banco, tampoco la estima deducible porque les faltaba el requisito del protesto por falta de pago, inexcusable según el artículo 101.

Fué estimada, en cambio, la reclamación referente a que la Oficina liquidadora, después de reconocer que la nuda propiedad no era liquidable, practicó una liquidación por el total valor de los bienes a que esa nuda propiedad se refería, estimando tal acto a todas luces impropio, e impropio también el motivo precautorio en que se fundó, dado que el liquidador tiene medios reglamentarios adecuados para que el impuesto no se burle en esos casos de usufructos sucesivos.

El punto relativo a fijar como deudas deducibles 1.008.550 y, ello no obstante, fijar la base de la adjudicación para pago en pesetas 1.140.492, puesto que, si ese criterio prosperase, se liquidaría el impuesto a las mismas personas por el doble concepto de herencia y de adjudicación para pago.

Por último, el problema de si esa adjudicación para pago debe liquidarse con la multa del 30 por 100 como si el documento que la contenía hubiese sido presentado fuera de plazo, lo resuelve el Tribunal diciendo que el acto es inter vivos, aunque el documento que lo contiene sea de partición de herencia, y por lo tanto el plazo de presentación debe ser el de treinta días que rige para los actos de aquella naturaleza y no el de seis meses señalado en el artículo 109 para las particiones de herencia.

Además de las antedichas cuestiones, el Tribunal provincial había planteado de oficio la duda de que el recurso lo interpusieron solamente dos de los interesados. Aquél la resolvió diciendo que las liquidaciones en que no eran titulares no las podían recurrir, y que en las que lo eran en unión de otros, como ocurría con la que a todos, conjuntamente se les giró en plena propiedad, no podían accionar más que sobre la parte proporcional. El Tribunal acepta la primera parte de la solución y en cuanto a la segunda dice que tienen derecho y acción como interesados para recurrir contra ella porque siendo uno el acto y una la liquidación, la impugnación tiene forzosamente que afectar a todo el acto administrativo.

Comentarios.—El criterio y el sentido de la comentada Resolución es tan claro y concluyente dentro de los preceptos reglamentarios que excusa todo nuevo análisis, salvo en lo que se refiere a la novedad del problema del plazo para presentar a liquidación una adjudicación expresa para pago de deudas contenida en un documento particional *mortis causa*.

La única razón que en la Resolución a que venimos refiriéndonos se da, es la de que se trata de un acto intervivos y gravado con los tipos de las transmisiones de esta naturaleza, y por ello le corresponde el plazo de treinta días que el artículo 107 señala para los documentos referentes a toda clase de contratos, y no el del artículo 109, aplicable a las transmisiones hereditarias.

El argumento—dicho sea sin menoscabo del superior criterio—nos parece que, por probar demasiado, sale de la órbita del verdadero espíritu de esos dos artículos del Reglamento

Efectivamente, actos intervivos son todas las adjudicaciones de las llamadas deducidas para pago tan frecuentes al liquidar herencias: acto intervivos es el de pagar al cónyuge sobreviviente su cuota legítima en forma distinta a la de usufructo, y lo son también los actos en que se adjudican a los herederos porciones mayores que las que legalmente les corresponden, sea por evitar la división de alguna finca, sea por otras conveniencias y, sin embargo, no creemos que en la práctica se les aplique la norma que la Resolución comentada preconiza.

Creemos, pues, que así como en esos ejemplos citados, y no los únicos citables, no es aplicable el criterio sustentado por la Resolución, porque evidentemente, si no son un acto de partición son consecuencia necesaria de ella, tampoco debe serlo para esas adjudicaciones expresas para pago de deudas: ese acto no será particional propiamente dicho, como dice el Tribunal, pero está tan íntimamente ligado a la misma que, merced a ella nace, y por lo mismo razonable es que el plazo de presentación del documento que las solemniza sea el del acto sustancial que es el de partición de herencia.

Resolución del Tribunal Central de 14 de enero de 1941.

VENDIDA UNA FINCA, CONSTITUIDA POR EL COMPRADOR UNA PENSIÓN VITALICIA A FAVOR DE LA VENDEDORA EN EQUIVALENCIA DEL PRECIO, Y MUERTA LA PENSIONISTA DENTRO DE LOS TRES AÑOS SIGUIENTES A LA VENTA, EL COMPRADOR NO HEREDERO HA DE SATISFACER EL IMPUESTO POR DICHO PRECIO COMO LEGATARIO, CON DERECHO A LA DEVOLUCIÓN DE LO SATISFECHO POR COMPRAVENTA, SI EL TIPO DE ÉSTA FUESE INFERIOR AL DE HERENCIA.

En febrero de 1938, doña J. del C. vendió por medio de escritura pública ciertos bienes a D. M. en precio de 460.000 pesetas.

En la escritura se consignó que la vendedora había recibido con anterioridad a cuenta del precio 30.000 pesetas del comprador, que éste retenía del mismo precio 100.000 pesetas para pagar un préstamo hipotecario que pesaba sobre los bienes, que en pago de 150.000 pesetas el comprador entregaba un cheque contra el Banco de España por dicha suma y que en compensación o equivalencia de las restantes 180.000 pesetas, hasta la totalidad de dicho precio, constituía en favor de la transmitente la pensión vitalicia de 18.000 pesetas anuales.

En garantía de la pensión se constituyó hipoteca sobre los bienes garantizando las 180.000 pesetas de capital y 18.000 de una anualidad de la pensión, y la escritura fué objeto de la correspondiente liquidación por derechos reales.

Fallecida la vendedora y pensionista al año siguiente, el comprador solicitó de la Oficina liquidadora la liquidación del impuesto por la extinción de la pensión vitalicia aludida, y previo el oportuno expediente de comprobación, se fijó el valor de los bienes en 500.000 pesetas, y en consideración a que la vendedora se había reservado sobre ellos la pensión vitalicia dicha, el liquidador aplicó al caso el contenido del apartado b), párrafo 1.º del art. 75 del Reglamento del Impuesto.

En su consecuencia estimó la venta de las fincas como transmisión a título de herencia y al comprador como legatario y practicó, conforme al valor comprobado, deducidas las 100.000 pesetas de la deuda hipotecaria, las liquidaciones correspondientes por herencia, caudal relicto y Retiros Obreros.

Contra esas liquidaciones recurrió el comprador y expuso que en

la escritura se habían otorgado dos contratos, uno de compraventa, en el que se transmitían los bienes en 460.000 pesetas, y otro de renta vitalicia, por el que a cambio de haber dado por recibidas de la señora vendedora 180.000 pesetas, resto del precio de la venta, se obligó el comprador a pagar la pensión de 18.000 anuales, y, en su consecuencia—decía—, no debe ser aplicable al caso del art. 75 del Reglamento, porque se refiere a supuesto distinto, como es el de que el vendedor no transmita todo el valor de los bienes enajenados en el trienio anterior a su fallecimiento, realidad distinta a la cuestionada, en la que la vendedora transmitió íntegramente los bienes y celebró, con independencia de esa transmisión, el contrato de renta vitalicia con la garantía de parte de los mismos bienes.

En el caso de no aceptar el precedente razonamiento, lo que procedía era—continuó diciendo el reclamante—adicionar al caudal hereditario de la vendedora únicamente las 180.000 pesetas que ésta cedió a cambio de la pensión, puesto que el adicionar la totalidad de los bienes y hacerle a él contribuir como legatario, era equivalente a obligarle a pagar por un capital exclusivamente suyo, puesto que por él había entregado el precio correspondiente.

A esto añadía que las nuevas liquidaciones no debieron girarse, porque las giradas como consecuencia de la primera escritura eran firmes y la Administración iba contra sus propios actos al girar aquéllas.

El Tribunal provincial económico dijo que el caso estaba comprendido en el mencionado apartado b), párrafo 1.º del art. 75 del Reglamento y que al caudal hereditario debían adicionarse la totalidad de los bienes por haber sido vendidos con la reserva de la pensión, y razonó diciendo que a la aplicación del precepto no era obstáculo el hecho de la entrega de parte del precio ni tampoco el que en compensación de otra porción del mismo precio se hubiese estipulado la constitución de la pensión vitalicia, puesto que en el mismo caso se encuentra toda transmisión en la que se estipula una reserva de usufructo, y, sin embargo, es lo cierto que a la herencia se adiciona, no sólo el valor del mismo, sino el total de los bienes.

El Tribunal Central revoca el fallo del provincial y estima que debe computarse en la herencia de la causante vendedora, no la totalidad de los bienes, sino la parte de ellos representativa de las 180.000 pesetas no entregadas por el comprador y que éste compensó con la obligación de pagar la pensión vitalicia.

Demuestra la escritura de compraventa—dice el Tribunal—que doña J. del C. transmitió al comprador una parte de los bienes pura y simplemente y sin reserva de derecho alguno, y otra parte reservándose el derecho a percibir la renta o pensión vitalicia de 18 000 pesetas que se obligaba a pagar a la transmitente el comprador, en vez del precio que a esa porción de bienes correspondía, y asegurando el cumplimiento de tal obligación con los propios bienes en la proporción que la misma escritura detalla y en cuantía de 180.000 pesetas de capital. Por lo tanto—sigue diciendo el Tribunal—, respecto a esa porción de bienes es de aplicación el precepto del Reglamento del impuesto que el reclamante invoca, y a considerarse que por haber sido vendida esa porción de bienes en el período de tres años precedentes al fallecimiento de la causante y reservándose ésta la mencionada pensión, esa parte de bienes forma parte de su herencia, y al adquirente, por no ser heredero, ha de reputársele legatario y obligado a satisfacer por ellos el impuesto en tal concepto.

La Resolución añade que, como las liquidaciones fueron giradas por el total valor de los bienes transmitidos, y como la disposición reglamentaria de que se trata, según queda razonado, no es aplicable más que a la parte de bienes afectados por la reserva del derecho a percibir la pensión vitalicia, procede declarar la nulidad de las liquidaciones y disponer que en su lugar se practiquen otras sobre el valor de la porción de bienes a que afecta dicha pensión, en el concepto de legado y con reserva al interesado del derecho a las correspondientes devoluciones.

El Tribunal acoge también el argumento esgrimido por el reclamante cuando decía que las liquidaciones primeras eran firmes y que al ampliarlas o modificarlas vulneraba la Administración el axioma de que a nadie es lícito ir contra sus propios actos, y lo refuta con la consideración de que dichas liquidaciones fueron y son válidas y quedan subsistentes, ya que en nada las afectan las que se puedan producir con el acto o actos posteriores como consecuencia de las prescripciones del artículo 75 del Reglamento.

Comentarios.—El único que la razonada Resolución transcrita nos sugiere es que traduce ponderadamente el espíritu de la disposición reglamentaria aplicada; la cual si ciertamente puede parecer dura jurídica y fiscalmente considerada, sirve para evitar que los contribuyentes

excesivamente previsores finjan con apariencia de legalidad actos intervivos generadores de verdaderas transmisiones gratuitas *mortis causa*.

Resolución del Tribunal Central de 15 de abril de 1941.

PARA QUE LAS PRIMERAS ADQUISICIONES POR LOS AYUNTAMIENTOS O ENTIDADES SUBROGADAS EN SUS DERECHOS DE TERRENOS SUJETOS A EXPROPIACIÓN FORZOSA Y DESTINADOS AL SANEAMIENTO Y MEJORA INTERIOR DE LAS POBLACIONES GOZEN DE EXENCIÓN, NO BASTA LA APROBACIÓN DEL PROYECTO, SINO QUE ES NECESARIO QUE LA CONCESIÓN SE HAYA OTORGADO A LA ENTIDAD ENAJENANTE.

La Sociedad Inmobiliaria del N. vendió una parcela de terreno, y el adquirente, al que le fué aplicada la tarifa de la compraventa, entendió que el acto estaba exento por aplicación de las leyes de 18 de marzo de 1895 y 8 de febrero de 1908—Reglamento, art. 6.º, número 3—, puesto que la Entidad transmitente estaba acogida a esas leyes y el proyecto de saneamiento y mejora de la población había sido aprobado por el Ministerio correspondiente.

El recurso es desestimado en primera y segunda instancia, porque la aprobación del proyecto no lleva implícita la subrogación del autor en los derechos del Ayuntamiento, sino que aquélla se produce por la adjudicación definitiva de las obras, con arreglo al proyecto aprobado y previo el trámite de subasta, debiéndose otorgar la escritura de concesión y constituir la oportuna fianza, requisitos que son indispensables para la exención y que en el caso actual ni se demuestran ni se intentan demostrar.

JOSÉ MARÍA RODRÍGUEZ-VILLAMIL

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