

Jurisprudencia sobre el impuesto de Derechos reales

Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 13 de febrero de 1940.

EL NUDO PROPIETARIO A TÍTULO LUCRATIVO QUE ENAJENA SU DERECHO EN VIDA DEL USUFRUCTUARIO DEBE SATISFACER EL IMPUESTO, TAMBIÉN A TÍTULO LUCRATIVO, POR CONSOLIDACIÓN DEL USUFRUCTO COMO SI REALMENTE LO CONSOLIDARA EN AQUEL MOMENTO, Y EL ADQUIRENTE DE LA NUDA PROPIEDAD DEBE PAGAR POR SU ADQUISICIÓN ONEROSA Y, EN SU DÍA, POR LA CONSOLIDACIÓN DEL USUFRUCTO AL EXTINGUIRSE ÉSTE, TAMBIÉN CON EL TIPO DE LIQUIDACIÓN A TÍTULO ONEROso. ESTE PAGO POR LA CONSOLIDACIÓN ES COMPATIBLE CON EL DE CONSOLIDACIÓN HECHO POR EL PRIMITIVO NUDO PROPIETARIO, DE TAL MODO, QUE SI ÉSTE NO HUBIESE TRIBUTADO AL ENAJENAR SU DERECHO, VIENE NO OBSTANTE OBLIGADO A TRIBUTAR EN EL MOMENTO EN QUE EL USUFRUCTO SE EXTINGA.

Antecedentes.—En el año 1933 se protocolizaron las operaciones particionales de una herencia y en ellas fueron adjudicados en usufructo vitalicio ciertos bienes a la viuda del causante y en nuda propiedad a los herederos, llamados doña Dolores, doña Ana y don José María. La nuda propiedad adjudicada a doña Dolores y a don José María recayó sobre valores y metálico, y en bienes de esa misma clase y sobre una casa la nuda propiedad de la doña Ana. La Oficina liquidadora giró oportunamente las liquidaciones procedentes por usufructo y nuda propiedad.

Al fallecimiento de la usufructuaria en 1938 y una vez transcu-

rrido el plazo de presentación de documentos para liquidar la extinción de usufructo, la Abogacía del Estado promovió expediente de investigación y en él manifestaron doña Dolores y doña Ana que conservaban solamente una parte de los valores heredados en nuda propiedad, los cuales detallaron, y don José María manifestó que no conservaba ninguno, ya que los valores por él heredados en nuda propiedad habían sido negociados en Bolsa con intervención de Corredor de comercio en vida de la usufructuaria, por lo cual entendía que no había por qué liquidar extinción de usufructo.

No obstante esas alegaciones, la Oficina liquidadora giró, sobre la misma base que se había tenido en cuenta para liquidar la constitución del usufructo, una liquidación por la extinción del mismo a cada uno de los tres nudo propietario, con la multa del 50 por 100 de la cuota y al tipo de "Herencias".

Reclamadas las liquidaciones, aquéllos alegaron que el art. 60, en relación con el 57 del Reglamento, imponía que se liquidase la extinción del usufructo teniendo en cuenta solamente los bienes existentes en el momento de la consolidación y su valor en esa misma fecha; y en cuanto a la casa heredada, se alegó y probó cumplidamente que la nudo propietaria había vendido su derecho a doña Agustina O. antes del fallecimiento de la usufructuaria y pagado el impuesto correspondiente a la compraventa, así como por la consolidación del usufructo al fallecer la usufructuaria, en ambos casos por el tipo oneroso de compraventa. De todo ello deducían los recurrentes que el obligado al pago del impuesto por consolidación no era el que hubiese sido adjudicatario de la nuda propiedad al constituirse el usufructo, sino la persona que en el momento de producirse la extinción ostente la nuda propiedad, puesto que, si el impuesto se exige al primer nudo propietario, en realidad se hace efectivo dos veces, una por éste y otra por la persona que verdaderamente consolida el dominio.

En relación con la multa del 50 por 100, se alegó que ésta procede cuando los documentos necesarios para liquidar se presentan previo requerimiento y que cuando no se presentan lo procedente es continuar la investigación e imponer la multa del 100 por 100 si se encuentran bienes; deduciendo, en consecuencia, los recurrentes que era improcedente la multa del 50 por 100 y que el liquidador debió limitarse a investigar los no declarados.

El Tribunal Provincial confirmó las liquidaciones por aplicación

del apartado 13) del art. 66 del Reglamento, que exige el pago por la consolidación al nudo propietario que enajena, y en cuanto a la multa estimó también que era legal, una vez que había precedido requerimiento de presentación.

Ante el T. E. A. C se insistió en lo relativo a la multa y en la duplicación y pago antes indicada respecto al usufructo y también en que el tanto por ciento para valorarlo debe referirse al valor actual de los bienes, no al inicial, y el Tribunal resolvió que el apartado 13) del art. 66 estuvo bien aplicado y que el usufructo debe ser determinado teniendo en cuenta la totalidad de los bienes y que su valor para determinar la base liquidable por usufructo debe ser fijado por el que tuviesen en el momento de la enajenación de la nuda propiedad respecto a los transmitidos, y respecto a los existentes al fallecer la usufructuaria por el que les correspondiese en tal momento. Anuló, pues, las liquidaciones por ese segundo motivo y dispuso que una vez determinadas las bases según esas normas, se liquidase aplicando aquel apartado, con la multa del 50 por 100, conforme al art. 221 del Reglamento.

El punto más difícil, que era el de la duplicación de pago por la consolidación del usufructo de la casa, lo resuelve el Tribunal diciendo que tal duplicación no existe porque se trata de actos distintos que afectan a personas diferentes, ya que el impuesto satisfecho por la compradora doña Agustina O. de dicha casa al consolidar el usufructo al fallecer la usufructuaria, lo fué por la adquisición a título oneroso, y el que se le exige a la heredera nuda propietaria vendedora, doña Ana, ahora discutido, se satisface por distinto concepto, o sea por extinción de usufructo con arreglo al grado de parentesco con el causante de quien heredó la casa, en cumplimiento de lo dispuesto en el apartado 13) del art. 66 del Reglamento, que preceptúa que el nudo propietario que enajene su derecho debe pagar por la extinción.

Comentarios.—Resulta, pues, que aparte de la cuestión secundaria de la multa exigible, la cual realmente nos parece reglamentariamente impuesta en virtud de lo prevenido en el art. 221, toda vez que precedió requerimiento de la Administración para la presentación de documentos, la verdadera cuestión está en la aplicación al caso del apartado 13) del art. 66 del Reglamento.

La tesis de la Resolución es que en cuanto a los valores y a la casa,

enajenados antes del fallecimiento de la usufructuaria, debe liquidarse, aparte de lo que corresponda por la transmisión de la nuda propiedad, la consolidación del usufructo al nudo propietario enajenante como si realmente él consolidara, cuyo pago no es incompatible con el que el nuevo adquirente de la nuda propiedad satisfizo al consolidar por fallecimiento de la usufructuaria.

El párrafo 13 del art. 66 regula el caso en que el usufructuario, el nudo propietario, o ambos conjuntamente, enajenen sus derechos a un tercero: pero su interpretación se presta a dudas no fáciles, ciertamente, de resolver.

Los supuestos que establece son tres: *a)* que lo enajenado sea el usufructo, *b)* que lo sea la nuda propiedad, y *c)* que lo sean uno y otra al mismo tiempo.

El caso de enajenación del usufructo simplemente no ofrece dificultad. El adquirente pagará el impuesto con arreglo al valor que el derecho enajenado tenga en aquel momento; es decir, teniendo en cuenta el valor actual de los bienes y también los años que resten si el usufructo es temporal, y la edad del usufructuario enajenante si es vitalicio: y cuando el derecho de usufructo se extinga y, por tanto, el nudo propietario lo consolide, éste pagará por extinción aplicando la regla general del apartado 10 del mismo art. 66.

La dificultad interpretativa empieza cuando lo enajenado es la nuda propiedad.

En tal caso lo lógico sería, aplicando las reglas y principios generales del impuesto, que el nudo propietario enajenante nada pagase y que el nuevo nudo propietario pagase el impuesto en razón de lo que adquiere, que es exclusivamente la nuda propiedad, puesto que el usufructo, lejos de entrar en su patrimonio, sigue en el del usufructuario hasta que su derecho se extinga: y sería lógico también que el nudo propietario, al consolidar, pagase el impuesto por el mismo concepto en que lo pagaría el transmitente si él hubiese consolidado, fuese a título oneroso o fuese a lucrativo. Así lo prevenía con claridad el Reglamento de 1927, diciendo: "La extinción del derecho de usufructo devengará el impuesto como adquisición onerosa cuando el que ostente la nuda propiedad haya adquirido ésta a título oneroso directamente de la persona en cuyo poder se dividió el dominio o traiga su derecho de quien también lo hubiese adquirido directamente a título oneroso y en las mismas condiciones. En otro caso, el impuesto se

pagará por el concepto de herencia y según el parentesco entre el último titular del dominio y la persona que de él adquirió a título lucrativo la nuda propiedad, aunque no sea esta última persona sino un derechohabiente suyo, la que consolida el dominio." Esta norma clara y categórica fué modificada en el Reglamento de 1932, y de éste pasó al vigente en la forma consignada en el apartado 13) Dispone éste en el inciso primero que el nudo propietario tribute "como adquisición onerosa, según la naturaleza de los bienes, con arreglo al valor que el derecho tenga en el momento de verificarse la transmisión". es decir, que del valor total de los bienes se deduce el valor del usufructo, y la diferencia será la base liquidable por nuda propiedad

Hasta aquí la claridad sigue resplandeciendo, pero a renglón seguido se nubla cuando el mismo apartado establece la forma en que, en tal momento, afecta el impuesto al derecho de usufructo. La técnica del ímpuesto exigía, como hemos hecho notar anteriormente, que en nada rozase el impuesto a ese derecho de usufructo, puesto que ni cambia de titular ni en nada se modifica y por lo mismo no entra en la órbita fiscal; mas el apartado a que nos venimos refiriendo no lo entiende así, fundado, sin duda, en motivos de orden puramente fiscal que no se nos alcanzan, y dice que el nudo propietario enajenante deberá pagar en el momento de la enajenación el impuesto correspondiente a la extinción del derecho de usufructo, tomando como base liquidable al que resulte de aplicar al valor actual de los bienes el tanto por ciento que se tuvo en cuenta para valorar el usufructo al ser constituido, es decir, el tanto por ciento aplicado según los años de duración, si era temporal, o según la edad del usufructuario, si era vitalicio, y añade que el responsable del pago para con la Hacienda es el adquirente de la nuda propiedad, si bien le faculta para descontar del precio, el importe del impuesto.

Tal solución, como se ve, va no solamente contra dicha técnica general, sino que aplica a la transmisión onerosa de la nuda propiedad un criterio completamente distinto al que el mismo art. 66 en su apartado 14) sigue cuando la misma transmisión se verifica a título lucrativo, en cuyo caso no se gira más liquidación que la correspondiente a tal transmisión sobre la base del valor que la nuda propiedad tenga entonces, "deducido del valor total de los bienes el tanto por ciento correspondiente al del usufructo" y sin perjuicio de que cuando

el usufructo se extinga, el nuevo propietario satisfaga por impuesto "lo que su causante hubiera de haber satisfecho".

Conjugando ahora la nueva disposición con el inciso de la primera parte del apartado, vemos que por un lado el tercero adquirente de la nuda propiedad paga por la adquisición onerosa de ésta y por lo que ella valga en el momento actual, y por otro lado y en el mismo momento, tributa por la extinción del usufructo el nudo propietario enajenante, como si lo consolidase, lo cual quiere decir que hasta esa fecha ha quedado saldado el impuesto del total valor del bien de que se trate.

Hasta ese momento, pues, la cuestión queda dilucidada fiscalmente, pero en adelante, y dado que el dominio continúa dividido, ¿qué ocurrirá cuando el usufructo se extinga y el nudo propietario lo consolide? Habrá de girársele una nueva liquidación por extinción o consolidación o le aprovechará la girada anteriormente al nudo propietario enajenante. Caso de optar por aquella solución, ¿cuál será la base y cuál el tipo de liquidación?

Esto queda sin resolver por el apartado que comentamos. Si se adopta la segunda solución y se atribuye a dicha liquidación el carácter de pago anticipado por la futura consolidación, resultará que quien no adquiere ni puede adquirir paga por el verdadero adquirente, y si, por el contrario, conforme a la primera solución, se vuelve a exigir el impuesto al extinguirse el usufructo, es incuestionable que por el mismo acto se duplica el impuesto.

Tal como está, pues, redactado el texto reglamentario es de muy difícil interpretación, porque ninguna de las dos soluciones encaja en la técnica del impuesto.

Nos parece a nosotros que el repetido apartado 13) quiso referirse —aunque no lo dice— al igual que los dos apartados anteriores, el 11) y el 12), a la enajenación de la nuda propiedad, cuya constitución se originó por título lucrativo, y en tal supuesto, el Reglamento quiso que al incorporarse a ella el usufructo no dejase de tributar el nudo propietario por la escala de las herencias. Esta tributación es segura cuando el que consolida es el primitivo nudo propietario, pero no lo es si él a su vez transmite el derecho a título oneroso a un tercero, porque este segundo nudo propietario no tiene, en principio al menos, por qué tributar al consolidar por otro título que el oneroso originario de su derecho.

Es decir, que el pensamiento del legislador parece ser éste: el que adquiere la nuda propiedad a título lucrativo adquiere con él el derecho a consolidar el usufructo a título lucrativo también, y al mismo tiempo la obligación de tributar en su día con arreglo a ese título, por consiguiente, y para que esa tributación no se burle, establezco que ese nudo propietario pague al transmitir su derecho como si entonces consolidara, y que el nuevo nudo propietario pague desde luego por la adquisición de la nuda propiedad y en su día por la consolidación del usufructo, pero en ambos casos por el tipo de adquisición onerosa.

La dificultad interpretativa queda resuelta, pero sólo en parte, puesto que siempre queda en pie la anomalía, antes indicada, de que tribute quien no consolida y que quien realmente lleva a cabo la consolidación tribute solamente a título oneroso, siendo así que lo que realmente hizo en virtud de ese título fué colocarse en la misma situación jurídica y fiscal del nudo propietario enajenante.

Por todo ello, en fin, creemos que era menos complicada y más comprensible, jurídica y fiscalmente hablando, la solución que daba al caso el texto antes enunciado del Reglamento de 1927.

El tercero de los supuestos a que anteriormente hacíamos referencia es el de que simultáneamente se enajenen a un tercero el usufructo y la nuda propiedad. Sobre ello nada detalla el Reglamento, pero habrá que aplicar el criterio que acabamos de exponer, distinguiendo además según que se trate de derechos adquiridos a título oneroso o lucrativo.

En el primer caso entendemos que, combinadas esas normas con lo dispuesto en el apartado 11) del mismo art 57, el adquirente tendrá que pagar, no solamente por la adquisición onerosa de ambos derechos, sino también por la extinción del usufructo asimismo a título oneroso; y cuando la constitución del usufructo provenga de título lucrativo, además de tributar por la adquisición onerosa de ambos derechos, tendrá que satisfacer el impuesto, al extinguirse el usufructo, como en el caso de enajenación del usufructo a que se refiere el apartado 11), es decir, que se producen tres liquidaciones: dos, correspondientes a la adquisición onerosa del usufructo y de la nuda propiedad, y la tercera, por consolidación.

Duro podrá parecer este criterio, pero téngase en cuenta que es el que se desprende de los apartados 11) y 13), puesto que si cuando el

adquirente del usufructo lo es el nudo propietario—apartado 11)—y también cuando el de la nuda propiedad lo es un tercero—apartado 13)—hay que girar la liquidación de extinción de usufructo, además de la que corresponde por la adquisición de cada uno de esos derechos; claro está que cuando la adquisición es simultánea debe regir el mismo criterio, con la finalidad de que no se burle el interés de la Hacienda y de aplicar a la consolidación el tipo de adquisición lucrativa que habría de pagar el primitivo nudo propietario si consolidara

Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 27 de febrero de 1940.

LAS CAJAS DE AHORRO NO ESTÁN EXENTAS DEL IMPUESTO, AUNQUE REALICEN POR DELEGACIÓN DEL MINISTERIO DEL TRABAJO FUNCIONES SOCIALES PROPIAS DE ÉSTE, YA QUE, EN TAL SUPUESTO, ESTÁN SUJETAS AL TIPO BENEFICIOSO DE LAS ENTIDADES BENÉFICAS.

El caso se originó porque a una Caja de Ahorros provincial le fué exigido el pago del impuesto por la constitución de una hipoteca a su favor y ella sostenía que esas instituciones disfrutan de exención en virtud de lo dispuesto en sus Estatutos generales aprobados por Real Decreto de 21 de noviembre de 1929, que fué confirmado por el de 10 de julio de 1931, elevado a ley en 9 de septiembre siguiente y reproducido en la de 14 de marzo de 1933, declarado a su vez vigente por las leyes de 7 de julio de 1933 y 25 de julio de 1935.

Estos argumentos fueron reforzados en período de alegaciones con la cita de la Ley de 16 de marzo de 1939, la cual, al crear el Instituto de Crédito para la Reconstrucción Nacional, concede a sus operaciones los mismos privilegios y exenciones que las que disfrutan el Instituto Nacional de Previsión y las Cajas de Ahorro.

Tanto el Tribunal Económico-Administrativo Provincial como el Central desestimaron la reclamación, afirmando que la entidad reclamante no está amparada por la exención del núm. 20 del art. 6.^o del Reglamento ni comprendida tampoco en su núm. 48, en el primero, porque esa exención, como todas, ha de interpretarse restrictivamente al no estar comprendido el caso en su letra, y en el segundo, porque

él exige una ley especial que reconozca la exención y en tanto en cuanto esté vigente. Y es lo cierto—añade el T. C.—que el Estatuto y disposiciones antes citadas no conceden a las Cajas de Ahorro la exención, sino que dicen que cuando colaboren en las funciones sociales del Ministerio del Trabajo, “disfrutarán las mismas exenciones fiscales que alcancen a las entidades benéficas”. En definitiva, como éstas no tienen concedida exención, y sí sólo un tipo beneficioso, tampoco a aquéllas les puede alcanzar otra ventaja que la de ese tipo.

El caso nos parece lo suficientemente claro para excusar todo comentario. El Tribunal no hace sino reafirmar el principio general de que las exenciones han de aplicarse siempre con criterio restrictivo

JOSÉ M.^a RODRÍGUEZ-VILLAMIL.

Abogado del Estado y del I. C. de Madrid