

Jurisprudencia sobre el impuesto de Derechos reales

RESOLUCIÓN DEL TRIBUNAL ECONÓMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL
DE 9 DE JUNIO DE 1939.

La extinción del derecho real de censo, declarada en sentencia, es acto sujeto al impuesto, aunque su mención en el Registro de la Propiedad arranque de la Contaduría de Hipotecas y no se haya trasladado a él en el plazo prevenido en el artículo 401 de la ley Hipotecaria, con tal que haya sido objeto de alguna transmisión inscrita con posterioridad a 31 de diciembre de 1862.

La base liquidable es la consignada en la sentencia que ordena la cancelación, no obstante la manifestación improbadada del interesado de qué el gravamen afecta a más fincas que las descritas.

El plazo de prescripción para exigir el impuesto por la cancelación se cuenta desde la fecha de la sentencia que la decreta, y no desde la fecha de arranque de la prescripción extintiva que sirvió de base a aquélla para acordar la cancelación.

Antecedentes.—Por sentencia de 4 de junio de 1935 fueron declarados prescritos y extinguidos varios censos y varias menciones de censo que gravaban cuatro cortijos con un capital que importaba 903.502,15 pesetas. La cancelación y extinción fué instada en juicio de mayor cuantía por la dueña de los cuatro cortijos.

La oficina liquidadora giró la liquidación al serle presentado el mandamiento judicial correspondiente, por el concepto censos, al 5 por 100, número 13, de la tarifa, y aquélla fué objeto de recurso, en el que se alegaron como principales argumentos: que los gravámenes pesaban sobre más fincas que las reseñadas en el pleito; que la extinción de censos sólo tributa cuando se realiza por contrato, según el párrafo 2.º del artículo 12 del reglamento; que la declaración de prescripción dictada en la sentencia se fundaba en que las pensiones no se cobraban

desde tiempo inmemorial y que, por lo tanto, para poder exigir el impuesto sería menester probar que tuvieron vida en los últimos quince años; que en abril de 1920 habían sido canceladas de oficio las mismas menciones en cuanto a otras fincas, y, en definitiva, se sostuvo que la acción para exigir el impuesto estaba prescrita.

El Tribunal Central, confirmando la resolución del Provincial, desestimatoria de la reclamación, dice, saliendo al paso de los antedichos argumentos, que la extinción de censos por cualquier título está categóricamente sujeta en el número 2.º de los artículos 2.º de la ley y 5.º del reglamento, y también en el apartado 1) del 12 del mismo reglamento, sin que la redacción del apartado 2) implique que los actos relativos a los censos a que se refiere solamente tributan cuando nazcan de contrato.

Respecto a la eficacia de las menciones y censos objeto de discusión, dice el Tribunal que es indudable, porque aunque procedían de la Contaduría de Hipotecas, no les afecta la ineficacia a que se refiere el artículo 401 de la ley Hipotecaria, ya que están reconocidos en el moderno Registro en transmisión inscrita con posterioridad a 31 de diciembre de 1862, de acuerdo también con lo que dispone, en relación con el artículo 29 de la ley Hipotecaria, el artículo 508 de su reglamento.

Con referencia a la cancelación de oficio causada en 14 de abril de 1920 y al argumento de que los censos y menciones dichas afectaban a otras fincas, dice la resolución que venimos examinando que los motivos de aquella cancelación no son conocidos ni, por lo tanto, aplicables ahora, y que en cuanto a la afección del gravamen a otras fincas, tampoco es argumento admisible, porque no está acreditado el hecho, y en todo caso la no división de los censos entre las fincas gravadas es una realidad cuyas consecuencias sólo a los sucesivos propietarios son imputables, puesto que esa división pudieron hacerla incluso sin consentimiento del censualista, ya que, por tratarse de censos anteriores al Código civil, no les es aplicable la prohibición que establece en su artículo 1.618.

Por fin, el Tribunal rechaza la alegación de la prescripción para exigir el impuesto, fundándose en que, aunque los quince años exigidos por la ley están holgadamente comprendidos en los treinta de la prescripción extintiva declarada en la sentencia invocada, lo reglamentario es que los liquidadores se atengan al contenido del documento

sometido a liquidación—el mandamiento de cancelación en este caso—, en el que conste la extinción del derecho, y con el efecto que a la misma se le atribuya, no teniendo por qué tomar en cuenta el momento en que la prescripción de los derechos de que se trata empezó a correr.

Comentarios.—Dos son las cuestiones, entre las que los recurrentes plantearon, que parecen dignas de comentario, a los efectos de esta sección de la REVISTA CRÍTICA DE DERECHO INMOBILIARIO: una, la relativa a si es verdad que la extinción de censos tributa solamente cuando tiene lugar por contrato, y otra, la referente a la influencia que para la prescripción de orden tributario puede tener la prescripción civil extintiva del derecho de que se trate.

Sobre el primer punto, poco hace falta añadir a los razonamientos expuestos por el Tribunal en su acuerdo, porque aparte de la expresa sujeción del acto de que se trata en el apartado 2.º de los artículos 2.º de la ley y 5.º del reglamento y en el número 13 de la tarifa, no se puede sostener sin temeridad que la extinción de censos está sometida a tributación solamente cuando se realiza por contrato, de acuerdo con lo que el apartado 2) del artículo 12 dispone. Para ello hay que atenerse a un literalismo inadmisibile, cual es el de que ese apartado, al referirse especialmente a los *contratos* sobre censos y demás gravámenes de naturaleza análoga y no mencionar los actos de naturaleza no contractual, como lo es, por ejemplo, la extinción por prescripción declarada judicialmente, excluye a estos últimos del impuesto.

Ese apartado, interpretado así, aisladamente, sin conexión con el que le precede ni con los preceptos antes citados, conduce al absurdo de admitir, en contra de toda la técnica y de todos los fundamentos del impuesto, que un acto modificativo de un derecho real puede estar exento o no sujeto cuando todos los demás, idénticos o análogos, que afectan al mismo derecho real están sujetos. Absurdo tanto menos admisible cuanto que el párrafo precedente del mismo artículo 12 sujeta expresamente los mismos actos, y entre ellos el de extinción, referentes a derechos reales, ya nazcan de contrato, ya de acto judicial o administrativo, con la única excepción del derecho real de hipoteca, la cual es objeto de regulación especial en el artículo 13.

En puridad, pudiera sostenerse que ese segundo apartado del artículo no añade nada al primero y que más bien es una redundancia del mismo, puesto que si en éste están regulados todos los derechos reales en cuanto a su constitución, reconocimiento, extinción, etc., ya se lleve

a cabo por acto o por contrato, holgaba hablar en dicho apartado 2.º del censo, que también es derecho real, y, de hacerlo, hubiera sido más claro y más lógico emplear los mismos términos de generalidad, sin concretarse tan sólo a los contratos que al censo afectan.

Por lo que se refiere a la segunda cuestión apuntada, o sea a la de la prescripción, creemos que a los argumentos empleados por la resolución que comentamos puede añadirse el argumento decisivo que nace del principio general consignado en el artículo 143 del reglamento, cuando en su primer apartado dice que el derecho a liquidar prescribe a los quince años desde el otorgamiento del documento o la existencia del acto, según que sea necesario, el primero o baste la existencia del segundo para que la liquidación se practique. Esta doctrina no es, en definitiva, más que el desenvolvimiento de la consagrada en el artículo 48 del reglamento, relativa a que todos los actos y contratos intervivos, sin excepción, necesitan la exteriorización documental, pública o privada, según los casos, para ser liquidables y caer bajo la acción fiscal. Mientras esa exteriorización no se da, la relación jurídica podrá tener vida ante el derecho civil, pero no la tiene ante el impuesto; y esto quiere decir que hasta ese momento no puede afectarle éste ni para bien ni para mal, lo cual implica también que si la acción administrativa para exigir el impuesto no nació hasta el momento de existir el documento, claro es que no puede empezar a prescribir antes de ese momento, porque lo que no ha nacido no puede ni envejecer ni morir.

Esta misma doctrina es la que se desprende de la sentencia del Tribunal Supremo de 14 de mayo de 1934, en cuyo caso también se alegó una prescripción que había empezado a correr en 1906 y no había sido declarada judicialmente hasta 1929. Dicha sentencia estimó, no obstante, que la prescripción de la acción para exigir el impuesto no podía contarse sino desde esa segunda fecha, porque el momento inicial de la prescripción fiscal exige que exista un acto por el que se exteriorice y dé a conocer de un modo evidente el derecho a exigir el impuesto.

RESOLUCIÓN DEL TRIBUNAL ECONÓMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL DE 6 DE FEBRERO DE 1940.

La personalidad del presentador del documento es completa al efecto de ser notificado de las liquidaciones, y, en su consecuencia, si el contribuyente ausente recurre pasados los quince días de la notificación hecha

al presentador, la reclamación debe ser desestimada por presentada fuera de plazo.

En una testamentaria figuraban como herederas una usufructuaria y una nudo propietaria, a cada una de las cuales les fué girada la correspondiente liquidación.

Ausente de España una de las herederas, la notificación de las liquidaciones se hizo al presentador del documento y a la otra heredera en el año 1932, y en diciembre de 1933 un apoderado de la heredera ausente recurrió la liquidación que a ella le afectaba ante el Tribunal Provincial, el cual, entrando en el fondo del asunto, desestimó el recurso por entender que la liquidación estaba reglamentariamente practicada y, además, porque la reclamación estaba presentada fuera de plazo.

El Tribunal Central, velando por la pureza del procedimiento, anuló el acuerdo de primera instancia, estimando que tanto uno como otro Tribunal carecían de competencia para entrar en el fondo del asunto, toda vez que la reclamación había sido presentada fuera de plazo, por lo cual era de aplicar el artículo 62 del reglamento de Procedimiento económico administrativo y, de acuerdo con él, limitarse a rechazarla por extemporánea.

El Tribunal Central, para llegar a esta conclusión de carácter procesal, indudablemente acertada, aplicó el artículo 129 del reglamento del Impuesto, apartado 3), insistiendo en la reiterada doctrina de ese precepto en relación con el 106, apartado 5), según el cual la notificación hecha al presentador surte los mismos efectos que si se hiciese a los interesados, y, por lo tanto, los quince días a que se refiere el artículo 200 del reglamento del 32, que fué el aplicado—hoy 207—, necesariamente tenían que contarse desde la notificación al presentador y no desde que la interesada ausente se dió por enterada de la liquidación. Y no es menos claro, supuesta esa prescripción, que el Tribunal Provincial debió abstenerse de conocer del fondo del asunto.

SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO DE 3 DE MARZO DE 1942.

Instituída heredera universal el alma del testador, facultando a los albaceas para que inviertan los bienes en misas, sufragios, limosnas y obras de piedad y beneficencia, la liquidación procedente es "en favor del alma", número 39 de la tarifa del Impuesto, aunque los bienes se inviertan, efectivamente, en instituciones de beneficencia e instrucción.

Antecedentes El causante, sacerdote, después de ordenar varios legados, nombró heredera universal a su alma en todos sus restantes bienes y derechos, y facultó a los albaceas para que los aplicasen en limosnas, misas, sufragios y en las demás obras de piedad y beneficencia que dejaba dispuestas en una libreta que se encontraría en su domicilio, encabezada con las palabras "Virgen Santa, ayúdame", debiendo atenerse en la inversión y distribución del caudal a las instrucciones consignadas en dicha libreta.

Los albaceas otorgaron escritura de manifestación de herencia, revelación de confianza y carta de pago, y dijeron que se habían hecho cargo de 215.000 pesetas, que era el caudal hereditario después de pagados los legados, y que, con arreglo a las instrucciones del testador, las habían invertido y distribuido entregando 125.000 pesetas al Seminario de la diócesis, 65.000 a las escuelas de los hermanos de la Doctrina Cristiana, 5.000 para misas en sufragio del alma del testador y las 20.000 restantes para la reparación de templos de la misma diócesis. Al otorgamiento de la escritura concurrió el obispo de la diócesis como patrono de las expresadas entidades y presidente de la Junta de Reparación de Templos, y en definitiva quedó cumplidamente acreditado que se había seguido fielmente la voluntad del testador.

El documento fué presentado a liquidación en período de moratoria, y la oficina liquidadora giró en primer lugar liquidación por el impuesto sobre el caudal relicto, y, aparte de las correspondientes a los legatarios, otra "en favor del alma", al 20 por 100.

Las liquidaciones fueron recurridas en razón de que a las cantidades destinadas al Seminario y a las escuelas de la Doctrina Cristiana debía aplicárseles, a juicio del Obispado y albaceas recurrentes, el tipo de beneficencia e instrucción, número 29 de la tarifa, y a las cantidades destinadas a la reparación de templos el tipo que a este concepto corresponde; y en cuanto a la liquidación por el impuesto sobre el caudal relicto, que de la base de la misma debía deducirse la cantidad que sirvió de base a las anteriores liquidaciones.

El Tribunal Provincial, no obstante el informe favorable de la oficina liquidadora en cuanto a la procedencia del recurso, confirmó las liquidaciones impugnadas, entendiéndolo que no podía admitirse la existencia de un heredamiento de confianza, como pretendían los reclamantes, y que, aunque se admitiese, no serían procedentes las liquidaciones por ellos pretendidas, sino que habría que aplicar el tipo correspondiente

a extraños, de acuerdo con lo dispuesto en el párrafo 1) del artículo 33 del reglamento.

Este acuerdo fué confirmado en lo sustancial por el Tribunal Central Económico-administrativo.

Planteadas la alzada ante la Sala tercera, ésta desestimó el recurso, diciendo que la realidad es una institución de heredero a favor del alma del testador; institución admitida y amparada por la ley, que no puede equipararse a la de herederos de confianza, porque una y otra son formas de institución distintas y con caracteres propios, y que, "esto sentado, es indiferente que fuese o no revelado y dado a conocer a la oficina liquidadora el destino concreto de los bienes hereditarios dentro de los plazos señalados en el artículo 33 del reglamento, que no es aplicable al caso, ni, por tanto, altera los términos y solución del problema la oportunidad con que fuese presentado el documento a liquidación".

En cuanto al particular de la reclamación referente al caudal relicto, la sentencia a que nos referimos entiende que al no proceder la práctica de liquidaciones por los conceptos de beneficencia e instrucción, ni tampoco por el de templos, no pueden hacerse deducciones equivalentes a las bases de tales liquidaciones, conforme al número 3.º del artículo correspondiente de la ley, al determinar la base liquidable para el que grava el caudal relicto.

Comentarios —En el presente caso, como frecuentemente ocurre en las contiendas judiciales sobre aplicación del impuesto de Derechos reales, el problema a dilucidar es fundamentalmente de derecho civil, y, por ello, una vez resuelto el caso ante él, la aplicación del precepto fiscal carece de dificultad.

Así pasa con la sentencia que ahora nos toca analizar. Todo se reduce a determinar si la cláusula testamentaria de que hemos hecho mención encierra una institución de heredero a favor del alma del causante, o más bien es constitutiva de un fideicomiso en su modalidad de heredero de confianza, válida con arreglo al derecho foral catalán.

Nosotros, salvando, como siempre, la indiscutible respetabilidad de la Sala, no compartimos el criterio por ella sustentado. Creemos que no basta afirmar, para solucionar el problema, que la institución de heredero a favor del alma y la institución de heredero de confianza son formas de institución distintas y con caracteres propios, porque ello, siendo innegable, deja la cuestión en pie. Creemos que lo que constituye el nervio del asunto es determinar si el texto de la cláusula en cuestión

encierra una u otra institución y que para proceder con acierto no basta atenerse al texto gramatical cuando en su primera parte dice el testador que nombra heredera universal a su alma en todos sus restantes bienes y derechos, porque en ese solo inciso no está todo el pensamiento del testador, ni está tampoco el verdadero sentido que él da a las palabras al decir que la heredera sea su alma; es decir, que no hay paridad entre el concepto jurídico que esa locución encierra y el que el testador quiso darle. Si él hubiera dicho, sin emplear la antedicha fórmula, que en atención al bien de su alma quería que se celebrasen tales sufragios y tales misas y se entregasen determinadas limosnas, y también que destinaba ciertas cantidades para reparación de templos y atenciones de instituciones benéficodocentes, nos parece claro que no se podría decir con propiedad ni con recto criterio jurídico que la heredera era el alma, o, mejor dicho, que había institución de heredero a favor del alma, y, por consiguiente, como aquél y no otro es indudablemente el sentido y la intención del causante a través del conjunto de la cláusula testamentaria, deducimos que debe darse a las palabras del testamento no el sentido técnico estricto, sino el natural y corriente, y en consonancia, además, con el carácter sacerdotal de quien las escribió.

Con esta razonable interpretación ya tenemos la mayor parte del camino andado para llegar al desenlace del problema: la institución hereditaria puede descomponerse en dos partes y en dos conceptos perfectamente separables, que son: lo directamente atribuible al beneficio del alma, como sufragios y misas y limosnas, y lo que tiene primariamente en lo humano carácter benéficodocente o benéficoreligioso, pero siempre subordinado a la razón, última y suprema para el creyente, de su propio bien espiritual ultraterreno, que es tanto como decir de su alma, puesto que la compensación la espera más allá de la muerte.

Hay, pues, en ambas instituciones un móvil supremo idéntico, cual es el bien del alma; pero hay un modo que las diversifica y que hace que el impuesto las afecte de distinta manera, nacido en el segundo caso de que al bien espiritual del testador se llega a través del bien temporal de otras personas físicas o morales, que deben ser las afectadas por el impuesto, puesto que son las que directamente ven acrecentado su patrimonio.

Desentrañado así el problema y supuesto que la revelación de confianza hecha por los albaceas estuvo hecha en tiempo y concorde con las instrucciones que el testador había consignado en la libreta encabe-

zada con las palabras "Virgen Santa, ayúdame", hay que concluir que la institución testamentaria tiene una parte de institución de heredero a favor del alma y otra de herencia de confianza o de fideicomiso, que deben liquidarse separadamente, con arreglo a los respectivos conceptos de la tarifa y con aplicación de las normas correspondientes al impuesto sobre el caudal relicto que esa diversificación trae consigo.

No entramos en el problema de derecho civil que se puede plantear para determinar si, en cuanto a la segunda parte de la cláusula, tal como nosotros la entendemos, nos encontramos ante un heredero de confianza o ante un heredero fiduciario, porque con una u otra calificación llegaríamos a idéntica conclusión en cuanto al impuesto se refiere, ya que una y otra forma de institución se rigen por las mismas reglas de liquidación, según los apartados 1) y 6) del artículo 33 del reglamento.

El único problema que, ya en esta trayectoria, cabría plantear, sería el relativo a si el heredero fideicomisario fué conocido o no dentro del plazo en que reglamentariamente debió girarse la liquidación, a fin de aplicar el tipo de extraños, conforme al apartado 1) del citado artículo, o el que resulte del parentesco, apartado 3), entre causante y fideicomisario, que en este caso sería el tipo específico de "Templos" y "Beneficencia".

Este problema, que nace de que la presentación de la partición y de la revelación de confianza se realizaron fuera del plazo de liquidación, pero amparándose en una moratoria, lo estimamos de solución sencilla y llana, por cuanto nos parece de toda razón que los efectos de la moratoria deben alcanzar tanto a la supresión o moderación de las sanciones por no presentar los documentos dentro de plazo como para revelar o dar a conocer el nombre del verdadero heredero y para que tributariamente no sea considerado como extraño, ya que la previsión del mencionado apartado 1) del artículo 33, si no es una sanción propiamente dicha, en la realidad produce sus mismos efectos, y porque, en definitiva, lo que con ese precepto se pretende es conocer oportunamente, esto es, al liquidar, quién sea el verdadero adquirente de los bienes heredados.

JOSÉ M.^a RODRÍGUEZ-VILLAMIL

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