

## Jurisprudencia sobre el impuesto de Derechos reales

*Resolución del Tribunal Económicoadministrativo Central de fecha 16 de mayo de 1939.*

LA NOTIFICACIÓN DE LIQUIDACIONES HECHA AL PRESENTADOR DEL DOCUMENTO, MANDATARIO VERBAL DE LOS INTERESADOS, PRODUCE LOS MISMOS EFECTOS QUE SI SE PRACTICASE A LOS INTERESADOS, Y, EN SU CONSECUENCIA, ES EXTEMPORÁNEA LA SOLICITUD DE FRACCIONAMIENTO DE PAGO INSTADA DESPUÉS DE LOS QUINCE DÍAS DE REALIZADA DICHA NOTIFICACIÓN.

Ante una Oficina liquidadora se presentó, a nombre y con mandato verbal de los interesados en una sucesión, relación descriptiva de los bienes del causante, en solicitud de la oportuna liquidación definitiva, con todos los documentos reglamentarios, y entre ellos, y firmada exclusivamente por el mandatario-presentador, la declaración jurada prevenida en el artículo 119 del Reglamento, relativa, como es sabido, a la cotitularidad del causante en depósitos indistintos.

Practicadas las liquidaciones que se estimaron procedentes, fueron notificadas al propio presentador en el mes de agosto de 1936, y en 10, 11 y 12 de diciembre siguiente los herederos solicitaron el fraccionamiento de pago de lo que restaba por ingresar de dichas liquidaciones, fundados en que no les habían sido notificados personalmente y a pesar de que el día 2 del mismo mes habían ingresado el importe de lo liquidado por el impuesto sobre caudal relicto. El 16 del repetido mes, el representante legal de unos legatarios pidió que le fueran notificadas las liquidaciones giradas a éstos, supuesto que habiendo renunciado a la herencia no tenían conocimiento de ellas.

El Liquidador denegó el fraccionamiento solicitado, fundado en que la notificación hecha al presentador había sido plenamente eficaz y, por consiguiente, estaba fuera de plazo la petición de dicho fraccionamiento.

No conformes con tal criterio los peticionarios, interpusieron recurso, alegando que era nulo todo lo actuado desde la notificación del expediente de comprobación, la cual no debió ser hecha al presentador, sino a los mismos interesados directamente; que el presentador, aunque autorizado verbalmente por algunos interesados para presentar los documentos, carecía de mandato legal eficaz, y que si bien todos ellos habían pagado el impuesto sobre el caudal relicito, no todos tuvieron conocimiento del pago, porque por algunos hicieron el ingreso los demás, de lo cual deducían la necesidad de la notificación personal y expresa a los herederos.

El Liquidador informó la indudable existencia del mandato verbal, deducida de la presentación; no sólo de la relación de bienes, sino de la presentación de otros documentos, tales como recibos, escrituras, una letra de cambio a los efectos de la comprobación, y corroborada por el pago que algunos herederos realizaron de las liquidaciones que les afectaban y por haber ingresado todos el impuesto liquidado por el caudal relicito.

El recurso fué resuelto favorablemente por el Tribunal Económico-administrativo provincial, teniendo en cuenta que, aunque conforme a los artículos 106 y 129 del Reglamento, el presentador es considerado como mandatario verbal, y las notificaciones que se le hacen surtén los mismos efectos que si se hicieran a los propios interesados; tales artículos son de interpretación restrictiva y suponen el cumplimiento de los demás requisitos reglamentarios, y entre ellos, el de que la solicitud de liquidación sea firmada por todos los interesados, como previene el artículo 115, y que el mero hecho de poseer el presentador los documentos reglamentarios exigibles, no autoriza a considerarle mandatario-presentador mientras los herederos y legatarios no le faculten para oír notificaciones.

El Centro directivo de lo Contencioso, usando de la facultad que le concede el artículo 141 en relación con el 142 del Reglamento, formuló recurso de alzada, y el Tribunal Central revocó el fallo apelado y declaró extemporánea la petición de fraccionamiento y nulo el acuerdo en que el Tribunal provincial la concedió.

Dice el Tribunal que ante el precepto terminante del apartado 5) del artículo 106, es incuestionable que el presentador del documento, por el mero hecho de serlo, tiene el carácter de mandatario verbal de los interesados y le alcanza la presunción del otorgamiento de mandato expreso verbal por imperativo del artículo 1.710 del Código civil, y que en virtud de aquel precepto, todas las notificaciones que en relación con el documento presentado se le hagan tienen el mismo valor que si fueran hechas a los mismos interesados; de donde deduce que ante tan claro precepto no es lícito restringir su alcance ni cabe desconocer que el hecho de tener los documentos en su poder supone que le fueron entregados a los fines de la liquidación, cuyo mandato, en fin, se corrobora también con la gestión que el mismo mandatario hizo durante la tramitación del expediente de comprobación y de las diligencias posteriores hasta el momento en que se giraron las liquidaciones.

Se refiere después el Tribunal a la sentencia de 12 de julio de 1928, invocada por el Tribunal provincial, y dice que en ella se discutió un caso que no guarda relación con el enjuiciado, pues en aquél los presentadores eran los albaceas, y las notificaciones fueron hechas al dependiente del Notario; y que, además, el Reglamento entonces vigente no contenía un precepto redactado en los términos categóricos en que lo está el apartado 5) del artículo 106.

Por último, saliendo al paso la Resolución que venimos examinando al argumento del Tribunal provincial de que por disposición del artículo 115 la relación de bienes ha de estar firmada por los interesados, dice que ese requisito solamente es exigible cuando se trata de solicitudes o relaciones de bienes presentadas a liquidación definitiva, lo que supone—dice—que cuando el requisito falta, tales documentos tienen sólo eficacia para producir liquidación provisional.

**COMENTARIOS.**—Empecemos por decir que el fallo comentado nos parece acertado y ajustado al espíritu del Reglamento, dados los antecedentes y circunstancias concretas que en el caso concurrieron, todas las cuales, en conjunto, llevan al ánimo la convicción de que, efectivamente, el presentador contaba con el mandato verbal y expreso de los interesados, resaltando entre todas esas circunstancias la de poseer y adverar todos los documentos complementarios precisos para liquidar y la reiterada intervención que en el expediente de comprobación tuvo. Sin tal mandato, esa tenencia y esa intervención serían completamente

inexplicables, y sobre todo ello, y para reforzar de un modo decisivo aquella convicción, está el hecho del pago, cuando menos de parte de lo liquidado por todos y cada uno de los interesados, lo cual forzosamente implica la ratificación y conválidación del mandato y de lo acordado por el mandatario, e implica asimismo que las notificaciones a él hechas fueron del todo eficaces y que la solicitud de fraccionamiento era extemporánea.

Pero aunque ése sea el juicio que el fallo merece, ello no quiere decir que pueda prestarse el asentimiento sin distinguir a todos los razonamientos que el Tribunal emplea para llegar a su última definición.

Diremos primeramente que, a partir del Reglamento de 1927, está fuera de duda, incluso por decisiones jurisprudenciales, como, por ejemplo, la de 28 de marzo de 1934, que las notificaciones hechas a los presentadores surten el mismo efecto que si se les hicieran a los interesados. Este Reglamento fué el que introdujo la innovación contenida en el artículo 106, apartado 5), repetida después en el Reglamento de 1932 y en el vigente.

Redactado así el precepto, aún surgió la duda, nacida de relacionar las artículos 129 y 85, de si la notificación de los expedientes de comprobación es válida cuando se hace a los presentadores, ya que el segundo manda que se haga a los "interesados", mientras que el 129 no se refiere a esos expedientes, sino simplemente a las liquidaciones; pero lo cierto es, según tenemos razonado en otro lugar, que tal duda no tiene consistencia, porque, para tenerla, sería menester que el precepto dijera "personalmente a los interesados".

La letra, pues, del artículo 106 y también su espíritu es que el presentador tiene personalidad para oír notificaciones; pero, ¿la tendrá en todo caso y sin distingos, incluso cuando la relación de bienes no esté firmada por los interesados y sea él el que la firme, sin otro justificante de la representación que dice ostentar que su propio dicho?

De los razonamientos del Tribunal antes expuestos se deduce que éste se decide por la afirmativa, y a nosotros nos parece que esa amplitud de interpretación del artículo 106 va más allá del espíritu y de la intención del legislador, en la cual no pudo estar nunca la eficacia de un mandato y una representación, sustentados, a los efectos que venimos examinando, en una mera afirmación del sedicente mandatario.

Es razonable pensar en el mandato y admitir la representación presunta cuando el representante acompaña un documento en el que el re-

presentado es otorgante, o una relación de bienes firmada por los interesados; pero cuando, en el segundo caso, esa circunstancia no se da, ¿en qué apoyar la presunción?

Es decir, en resumen, que la representación presunta que el apartado 5º del artículo 106 establece, debe tener eficacia plena cuando en el documento presentado es otorgante o firmante el representado, y que cuando eso no ocurre, y la representación es negada, carece de dicha eficacia, o, en otros términos, que en el primer caso la presunción de la representación es "juris et de jure", y en el segundo es "juris tantum", y pendiente, por lo mismo, de posible contradicción.

*Sentencia del Tribunal Supremo de 5 de julio de 1941.*

EL RECIBO FIRMADO POR EL VENDEDOR DÁNDOSSE POR PAGADO DEL PRECIO DE UNA COMPRAVENTA, HACIENDO CONSTAR QUE HA VENDIDO LA COSA, PRIVA AL CONTRATO DE SU CONDICIÓN DE VERBAL, A LOS EFECTOS DE LA EXENCIÓN DEL NÚM. 5º DEL ARTÍCULO 6º DEL REGLAMENTO.

Entre determinada Sociedad y la dueña de cierto negocio de aguardientes y alcoholes se celebró el contrato de traspaso del negocio sin otro justificante escrito que un recibo firmado solamente por la señora transmitente, en el que constaban estas palabras: "hoy vendo permanentemente a dicha Sociedad" el negocio en cuestión.

Entre ambos contratantes se promovió pleito sobre efectividad del contrato, y el aludido recibo fué presentado como prueba por la Sociedad demandada, lo cual originó que, noticiosa la Abogacía del Estado del documento, practicase diligencias de investigación y girase liquidación a cargo de la entidad adquirente.

La liquidación fué recurrida y desestimada la reclamación por los Tribunales económicoadministrativos provincial y central.

La tesis de la recurrente era que la venta había sido verbal y que el recibo no solemnizaba el contrato en forma que dejase de ser verbal, ya que había sido extendido solamente a efectos de contabilidad, y, en todo caso, como el negocio comprendía una partida de mercancías enajenadas por la misma dueña de la fábrica, su importe no podía ser objeto de liquidación.

El Tribunal Supremo desestimó también la demanda consideran-

do que aunque el contrato fuera en principio verbal, tomó después forma escrita en el recibo que originó el expediente de investigación, puesto que su texto no se limitó a consignar la entrega del precio, sino que además contenía la expresión del hecho del contrato mismo en la locución "vendo perpetuamente", sin que a ello obste que no esté firmado por el comprador, porque la concurrencia de ambas partes la refleja la aceptación del documento en esos términos y su presentación en el pleito por la Sociedad compradora y demandada; todo lo cual sirve de apoyo a la Sala para deducir que en él concurren los requisitos sustanciales que para la existencia del contrato previenen los artículos 1.254 y 1.445 del Código civil.

Con el anterior razonamiento desecha la alegación de que el contrato fuera verbal y de que le alcanzase la exención que para los de esta naturaleza establece el número 5.º del artículo 6.º del Reglamento. Y en cuanto a la otra exención del número 8.º del mismo artículo, también invocada en la demanda, dice la sentencia que tampoco es aplicable porque esa exención se concreta, "a las simples ventas, verbales o en documento privado, de bienes muebles o semovientes, cuando el que enajena sea dueño, colon o arrendatario de las fincas o ganaderías de que procedan los bienes vendidos", circunstancias distintas del caso de autos.

**COMENTARIOS.**—Aunque el caso fué planteado y resuelto bajo la vigencia del Reglamento de 1927, como los preceptos invocados no han sufrido variación ni en el Reglamento de 1932 ni en el actual, es de completa actualidad, y la solución es indudablemente acertada porque evidentemente no se trata de contrato verbal propiamente dicho y que no ha sido elevado a documento escrito, como es lo previsto para que sea aplicable la exención del número 5.º del artículo 6.º del Reglamento del Impuesto, ni se trataba tampoco de contrato "meramente verbal celebrado en establecimiento o sitio público de venta" sobre mercaderías, que es una de las exenciones del número 8.º del mismo artículo 6.º. Pero, si bien compartimos la procedencia del fallo, no podemos decir lo mismo del último razonamiento transcritó y entrecomillado, por la razón de que la desestimación de la exención no puede nacer del hecho de no referirse la venta discutida a bienes muebles o semovientes realizada por el dueño, colon o arrendatario de las fincas o ganaderías de donde aquéllos proceden y dar por supuesto que ese es el único motivo de exención de ese número 8.º, ya que

los casos en él señalados son además de ese otros dos, consistentes en contratos privados sobre mercaderías, celebrados por correspondencia, y en los meramente verbales que se celebren en establecimientos o sitios públicos de venta, también sobre mercaderías; y es claro que esta última exención era la alegada por la Sociedad recurrente, juntamente con la del citado número 5.º, y no la que en el razonamiento del Tribunal se combate.

*Sentencia del Tribunal Supremo de 3 de marzo de 1942.*

PRESENTADA A LIQUIDACIÓN UNA HERENCIA CON LA SOLICITUD DEL FRACCIONAMIENTO DEL PAGO DEL IMPUESTO CORRESPONDIENTE A LOS USUFRUCTUARIOS Y DE APLAZAMIENTO DE LA LIQUIDACIÓN EN CUANTO A LOS PRESUNTOS NUDOPROPIETARIOS, Y SEÑALANDO AL MISMO TIEMPO LOS BIENES QUE AL EFECTO HABÍAN DE QUEDAR HIPOTECADOS, LOS NUDOPROPIETARIOS INSTARON, AL FALLECER LA USUFRUCTUARIA, LA NULIDAD DE LA HIPOTECA CONSTITUIDA EN CUANTO A LA NUDA PROPIEDAD. EL TRIBUNAL SUPREMO DESESTIMA EL RECURSO.

El causante nombró en su testamento herederas usufructuarias de sus bienes, y, para después del fallecimiento de éstas, herederos en pleno dominio a determinados individuos.

Presentada a liquidación la escritura de partición, se pidió al Liquidador que aplazase la liquidación por nuda propiedad, por ser inciertas las personas que al fallecimiento de la usufructuaria habían de heredar los bienes, y al mismo tiempo fué presentada una instancia, firmada por la usufructuaria y por los presuntos nudopropietarios, solicitando, al amparo del artículo 135 del Reglamento, y en razón de no existir metálico ni bienes muebles en la herencia, el fraccionamiento del impuesto que se liquidase a la usufructuaria y también del correspondiente a los nudopropietarios en el improbable caso de que no se considerase procedente el aplazamiento de la liquidación a ellos correspondiente. Además, los solicitantes señalaron los inmuebles inventariados que habrían de quedar hipotecados en garantía del pago del impuesto.

La Oficina liquidadora accedió al fraccionamiento y aplazamiento dichos y la hipoteca quedó reglamentariamente constituida.

Fallecida la usufructuaria, los nudopropietarios hicieron constar el hecho ante la Delegación de Hacienda y manifestaron que ellos, por lo mismo, adquirían el pleno dominio de los bienes y que se habían enterado de que sobre éstos pesaba una hipoteca para garantizar el pago del impuesto girado a la usufructuaria, y que como no habían autorizado la constitución de tal hipoteca, ésta había sido indebidamente constituida en cuanto a la nuda propiedad de los bienes gravados y debió limitarse a gravar el usufructo. En definitiva, terminaron pidiendo que se acordara la cancelación de dicho gravamen.

La petición fué desestimada por el fundamento de que tanto la heredera usufructuaria como los nudopropietarios expresamente habían pedido el fraccionamiento del pago de las liquidaciones referentes a la usufructuaria, y de que en la constitución de la hipoteca estuvieron conforme todos los partícipes de los bienes.

Contra la desestimación de la instancia interpuso recurso ante el Tribunal provincial uno de los nudopropietarios, el cual, en el escrito de alegaciones, además de insistir en los puntos de vista sustentados ante el Delegado de Hacienda, añadió que los nudopropietarios, al solicitar el fraccionamiento, no prestaron su consentimiento a la constitución de la hipoteca; que en todo caso tal consentimiento sería nulo por no ser los firmantes nudopropietarios, como lo demuestra el aplazamiento de las liquidaciones, que la Oficina liquidadora acordó: que dos de los firmantes, por ser menores, aunque emancipados, no podían prestar el consentimiento, y que siendo la regla general tributaria que el adquirente sea el que pague el impuesto, sería injusto exigir a los nudopropietarios el importe de una liquidación girada a cargo de persona ajena a ellos cual es la usufructuaria.

El Tribunal Central Económicoadministrativo confirmó el acuerdo desestimatorio del provincial, y otro tanto hace la Sala tercera.

Esta empieza por centrar la cuestión diciendo que la única a examinar en el pleito es la inicial del mismo, planteada en el escrito dirigido al Delegado de Hacienda y consistente en dilucidar si la hipoteca constituida a favor del Estado debe ser cancelada, ya que las demás cuestiones son extemporáneas por no haber sido propuestas y discutidas en vía gubernativa; y eso supuesto, desde el momento en que los nudopropietarios solicitaron en el primitivo escrito, junto con la usufructuaria, el fraccionamiento de la liquidación por usufructo, y en su caso por nuda propiedad, señalando las fincas que habían de quedar hipo-

tecadas, es claro que el recurrente carece de derecho para accionar, porque a nadie le es lícito ir contra sus propios actos, y, por otra parte, tampoco es factible la cancelación pretendida, ya que ésta fué solicitada por todos los partícipes y todos ellos se aquietaron con la resolución denegatoria del Delegado Hacienda, lo que equivale a su conformidad con la subsistencia de la hipoteca, cuya constitución no podría ser anulada en este procedimiento, incidentalmente, en la parte que afecta al reclamante, cualesquiera que fuesen los defectos de que adoleciera en el momento en que se ofició y aceptó.

**COMENTARIOS.**—La resolución que se acaba de sintetizar ofrece un aspecto de orden procesal general, otro de procedimiento administrativo y contenidos administrativo, y un tercero que se refiere al impuesto a que esta sección se dedica.

El primero, de orden procesal común, encierra el problema de si la apelación transmite al juzgador de segunda instancia la competencia, integra para conocer de la totalidad del asunto cuando algunos de los contendientes se conforman con la resolución apelada, y si en tal caso el fallo dictado aprovecha también a los no apelantes. No hemos de entrar en él para no excedernos del campo que estos comentarios tienen acotado, pero si decimos que en este caso, aun planteada la cuestión por uno solo de los interesados, y aun a pesar de no haber recurrido los demás, podía y debía ser resuelta por la Sala sin violencia de ningún principio procesal.

Respecto a los puntos de Derecho procesal administrativo, tales como si el acto administrativo verdaderamente recurrible era el causado por la primitiva instancia; si las cuestiones no propuestas en un principio eran ventilables después, y si era o no adecuada la invocación de los actos propios, decimos también que por ser ajenos a la finalidad de estos comentarios prescindimos de analizarlos; y respecto al tercero y último extremo, opinamos que tal como la cuestión fué planteada en la Delegación de Hacienda no podía ser resuelta de manera distinta a la acordada por la Oficina liquidadora. Otra cosa sería, seguramente, si entonces se hubiera planteado por todos los interesados esgrimiendo los argumentos a que la Sala hace referencia, especialmente el referente a la capacidad de algunos de los otorgantes.

JOSÉ M.<sup>a</sup> RODRÍGUEZ-VILLAMIL,  
Abogado del Estado y del I.C. de Madrid