

Jurisprudencia Fiscal

Sentencia del Tribunal Supremo de 27 de febrero de 1965.

EN EL CASO DE LA EXISTENCIA DE VARIAS COMUNIDADES INDEPENDIENTES SOBRE DISTINTOS BIENES, DE LAS QUE ERAN TITULARES TRES GRUPOS DE LOS SEIS HERMANOS RECURRENTES, SI SE PRACTICA LA DIVISIÓN MATERIAL DE LAS FINCAS COMO SI SE TRATASE DE UNA ÚNICA COMUNIDAD SOBRE TODOS LOS BIENES, NO SE ORIGINA LIQUIDACIÓN POR EL CONCEPTO «SOCIEDADES», COMO PREVIENE EL APARTADO 20 DEL ARTÍCULO 19 DEL REGLAMENTO DEL IMPUESTO, SINO QUE SE APLICARÁ EL TIPO DE LAS PERMUTAS, POR TRATARSE DE TRES COMUNIDADES DISTINTAS.

Antecedentes.—Se trataba de seis hermanos que eran dueños por sextas partes indivisas de dos cortijos; tres de ellos lo eran asimismo de una dehesa, y tres de las hermanas ostentaban la propiedad por terceras partes también indivisas de otra dehesa, y todos ellos, en escritura de 18 de diciembre de 1956, expresaron que los bienes venían siendo objeto de común explotación desde su adquisición, a fin de una mayor economía en los gastos y un mayor rendimiento, y que habían acordado extinguir las comunidades de dominio y realizar la división del patrimonio, y, al efecto, declararon que los bienes mencionados pertenecían por igual y proindiviso a los seis hermanos, y concretaron la división diciendo que las dos fincas que pertenecían a los seis hermanos se partían en cuatro lotes iguales adjudicados a cuatro de ellos; la finca, que pertenecía a tres de los hermanos, se adjudicó a uno de ellos llamado Antonio, y la dehesa restante, de la propiedad de las tres hermanas, fué adjudicada a una de ellas.

Presentada la escritura en la Oficina liquidadora, fué liquidada aplicando el concepto «permutas», y confirmadas las liquidaciones por el Tribunal Económico Administrativo Central, cuyo acuerdo lo confirma la sentencia objeto de este comentario y empieza por sentar que cualquiera que fuese la causa de la agrupación de los heterogéneos condominios, ya una mejor explotación agronómica, mayor economía de gastos, disminución de cargas fiscales u otras, es evidente que hasta el otorgamiento de la escritura dicha, tales condominios contienen una plena individualidad que no se desvirtúa por los convenios internos sobre la explotación de todos los condominios, registralmente delimitados, aunque se haya realizado en común.

Estando, pues, individualizada, añade la Sala, en los asientos del Registro la existencia de los diversos condominios, no puede ser destruida tal realidad por la alegación de que todos los hermanos tienen en los tres condominios la misma participación, y, además, porque en la calendada escritura se conviene en poner fin a las comunidades de dominio existentes. Esto, además, de que en la repetida escritura tuvo lugar simultáneamente la constitución de la pretendida comunidad por iguales partes sobre todos los bienes y su división material, y, en definitiva, si lo que se grava es la transmisión de bienes, ésta no pudo tener lugar por la mera división material de las dos dehesas que pertenecían, una a tres de los hermanos y otra a las tres hermanas en común y proindiviso.

Comentarios.—Compartimos por entero la tesis de la sentencia, porque está clarísimo que en el conjunto de las fincas no existía una participación comunitaria igual de cada uno de los hermanos, sino que cada comunidad era material y jurídicamente independiente de las otras, de tal manera que existían tres comunidades: una sobre dos cortijos de los que los seis hermanos eran dueños por sextas partes; otra sobre una dehesa que pertenecía proindiviso a tres de los hermanos, y otra dehesa de la propiedad proindiviso de tres de las hermanas.

Esta realidad estaba confirmada además por los respectivos asientos del Registro de la Propiedad, todo lo cual no se puede desvirtuar por el hecho de que todas las fincas estuviesen explotadas en común por los partícipes para obtener así un mayor rendimiento, sea que éste se repartiese por partes iguales, sea en proporción a las

respectivas porciones de dominio que cada comunero la representaba en el conjunto del patrimonio en esa especie de asociación para más práctica y económica explotación de los bienes.

Por consiguiente, la primera declaración de la escritura de división, relativa a que los bienes en su conjunto pertenecen en propiedad por igual y proindiviso a los seis hermanos, es inadmisiblemente jurídicamente, porque el convenio o el hecho de la explotación en común de las fincas no puede implicar el traspaso a la comunidad del dominio de los bienes, el cual seguiría perteneciendo a cada grupo de comuneros, y los gastos y los productos serían repartidos en la proporción de las porciones alicuotas que cada comunero ostente en las respectivas comunidades, sin que éstas pierdan su natural personalidad e independencia jurídica.

Siendo esto así, es claro que al dividir las dos dehesas que pertenecían en común a los seis hermanos entre cuatro de ellos, los otros dos se desprendieron de sus dos sextas partes, y asimismo, si la finca que pertenecía en común a tres de los hermanos cuando se atribuyó a uno solo, ello implica que este adquirió lo que era de los otros dos, y otro tanto ocurre con la dehesa propia de las tres hermanas al ser adjudicada a una de ellas.

Así, pues, de este análisis resulta claramente que un hermano y una hermana cedieron cada uno una sexta parte de las dos dehesas poseídas por los seis hermanos en común, con la compensación de recibir esa hermana y ese hermano el dominio completo de la finca que la primera compartía con sus dos hermanos, y el segundo con la otra finca compartida con sus dos hermanos; de donde resulta con evidencia la existencia de una permuta de participaciones, y, por consiguiente, de actos liquidables nacidos de las reciprocas retransmisiones de participaciones de bienes, compensadas con otras participaciones que los transmitentes ceden a los adquirentes.

No hay, pues, posibilidad de asimilar tales actos a los de disolución de sociedad y aplicarles el tipo correspondiente señalado en el número 60 de la tarifa para las adjudicaciones que se hagan a los socios al disolverse la sociedad.

Ello es clarísimo, porque en tal caso los socios participan de un patrimonio común en proporción a lo que cada uno aportó a ese patrimonio, y en nuestro caso no existía tal patrimonio común,

sino que se trata de tres patrimonios separados en forma de comunidades sobre distintos bienes.

No hay en definitiva intercambio de participaciones sociales entre los socios, a diferencia de lo que en el caso examinado ocurre, ya que al partir entre cuatro de los hermanos lo que pertenecía a los seis, se produce una cesión de dos sextas partes de la comunidad a los cuatro restantes.

De todo ello se deduce que existió un intercambio de participación indivisa que civil y fiscalmente engendran sendas permutas y están muy lejos de ser equiparables a los actos a que da lugar la disolución de una sociedad.

Resolución del Tribunal Económico Central de 23 de junio de 1964.

INTERPRETACIÓN DEL ARTÍCULO 44 DEL REGLAMENTO DEL IMPUESTO, CUANDO DICE QUE ÉSTE ES EXIGIBLE EXISTIENDO «UNA DECLARACIÓN ESCRITA ACREDITATIVA DE LA TRANSMISIÓN, HECHA ANTE CUALQUIER ORGANISMO PÚBLICO PARA QUE PRODUZCA SUS EFECTOS», Y NO LO ES EL ACTA DE INSPECCIÓN LEVANTADA A LOS EFECTOS DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA PARA DEDUCIR ACTOS DE DONACIÓN DEL PADRE A LOS HIJOS.

Antecedentes.—La Inspección de Hacienda, actuando en el domicilio de un contribuyente para comprobar la declaración de renta del mismo, hizo constar en el acta levantada que de los documentos y antecedentes aportados se desprendía la existencia durante los cinco últimos años de un aumento de patrimonio materializado en adquisiciones de diversos títulos mobiliarios cuyo valor de compra, según relación que sin firma se adjuntaba al acta, ascendía a 799.000 pesetas, manifestando el interesado que tal incremento patrimonial lo obtuvo mediante entregas en metálico hechas por sus padres a título de donaciones en diferentes fechas; consignando la Inspección que los antecedentes no acreditaban ni lo justificaba el visitado que tales donaciones hubiesen sido objeto de liquidación por el Impuesto de Derechos reales.

Recibida el acta por la Abogacía del Estado, ésta instruyó expe-

diente de investigación en el que figuró como único documento la aludida acta, y, en definitiva, se giraron liquidaciones con la multa del 100 por 100, que ascendieron a una respetable suma.

El interesado entabló recurso ante el Tribunal Provincial Económico-administrativo, alegando que la relación de valores, unida al acta de inspección, fué redactada por el inspector con posterioridad a la propia acta y, por tanto, sin la conformidad del recurrente; que tal relación comprendía valores vendidos con anterioridad al año de 1956, cuyo ejercicio económico había sido comprobado, y algunos de los adquiridos posteriormente lo fueron con el importe obtenido por tales ventas y no con dinero de la donación paterna y ahorros de trabajo personal, y que la base de imposición no debía ser superior al importe de la donación, ascendente a 300.000 pesetas.

El Tribunal Provincial desestimó el recurso con fundamento en el texto del artículo 44 del Reglamento del Impuesto, que dice que es exigible cuando existe el hecho que jurídicamente lo origina y también en el caso de «una declaración escrita acreditativa de la existencia de la transmisión, hecha ante cualquier Organismo público para que en él produzca sus efectos la transmisión», cuyos requisitos concurren en el caso.

El Tribunal Central, ante el que se planteó la alzada, aunque apreció ciertos defectos de tramitación en el expediente, entró, no obstante, en el fondo por economía procesal, y sentó que el problema de fondo consiste en determinar si el acta suscrita por el reclamante y formalizada por la Inspección constituye un hecho determinante de un acto liquidable, de acuerdo con el citado precepto del artículo 44 del Reglamento.

Esto sentado, añade la Resolución que comentamos, que es criterio del Tribunal, ya sentado en Resolución de 10 de mayo de 1963, que la declaración escrita a que se refiere el citado artículo 44 ha de reunir los requisitos siguientes:

- a) Que sea demostrativa de la transmisión de que se trate.
- b) Que se formule ante un Organismo público.

c) Que lo sea precisamente para que en tal Organismo surta efectos la transmisión, de donde se deduce que cuando la declaración se refiere a un contrato como el de donación *inter vivos*, ha de entenderse, según el artículo 631 del Código civil, que acredita la

existencia de la donación el acuerdo de voluntades requerido en el artículo 618 del mismo Cuerpo legal, y que tratándose de cosas muebles convertiría en escrita la donación inicialmente verbal, con entrega simultánea de la cosa donada a que alude el artículo 632 de dicho texto legal y, por tanto, en una convención gravable.

Los tales requisitos, añade la Resolución examinada, no concurren en el acta referida, puesto que lo manifestado en ella hacía referencia únicamente a un negocio jurídico acaecido en fecha anterior, en el que intervinieron personas ajenas a dicha acta, y además la declaración no se formuló para que produjera efectos jurídicos substantivos, sino meramente fiscales.

Este criterio interpretativo del mentado artículo 44, en cuanto a la declaración escrita a que el mismo se refiere, lo corrobora su contexto íntegro, que requiere que las convenciones gravables consten perfectamente determinadas en cuanto a su existencia, requisitos y alcance en el documento, pues la mera referencia a actos y contratos no autoriza por sí sola a exigir el impuesto y sí únicamente para iniciar la investigación.

En definitiva, termina diciendo el Central, el acta calendada no refleja si las donaciones fueron hechas verbalmente, en cuyo caso la exención estaría amparada en el número 9 del apartado A) del artículo 3.º de la Ley del Impuesto.

La Resolución, en conclusión, anula el acuerdo del inferior, así como las liquidaciones discutidas, sin perjuicio de investigación oportuna por la Oficina liquidadora.

Comentarios.—Juzgamos de interés la doctrina, claramente razonada, que acabamos de exponer sobre el sentido del inciso del párrafo 1.º del artículo 44 del Reglamento, que dice que el acto liquidable puede nacer de «una declaración escrita acreditativa de la existencia de la transmisión hecha ante cualquier Organismo para que en él produzca sus efectos».

El Tribunal Central había ya sentado criterio sobre el tema en sus resoluciones de 26 de marzo y 15 de diciembre de 1957, 17 de marzo de 1959 y 10 de mayo de 1963, y en la que ahora comentamos lo reitera y redondea precisando los tres requisitos esenciales que la declaración ha de contener, cuales son: que sea demostrativa de la existencia de la transmisión, que se formule ante un Organismo

público y que lo sea precisamente para que en tal Organismo surta efecto la transmisión.

Tales requisitos están muy lejos, como se observa a simple vista, de ser aplicables al acta cuestionada y en la lista de las adquisiciones de valores mobiliarios unida al acta de la Inspección por el Inspector actuante.

JOSÉ MARÍA RODRÍGUEZ-VILLAMIL.

Abogado del Estado.