

III. Resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Central

SECCION QUINTA: IMPUESTOS DE SUCESIONES, TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURIDICOS DOCUMENTADOS

POR FERNANDO MUÑOZ CARIÑANOS

1. *ORGANIZACION SINDICAL: La exención subjetiva reconocida a su favor no es aplicable a los Sindicatos y demás entidades sindicales, que aun formando estructuralmente parte de aquélla, gozan de personalidad jurídica independiente y patrimonio propio* (RESOLUCIÓN DE 17 DE SEPTIEMBRE DE 1970).

A) *Hechos*.—Los constituye un contrato de compraventa de una finca celebrado entre la Delegación Nacional de Sindicatos, como vendedor, y el Sindicato Nacional de Frutos y Productos Hortícolas, como comprador, acto que originó una liquidación al 7,40 por 100, considerada impropcedente por el Sindicato citado, al no haberse tenido en cuenta, según expuso en trámite de alegaciones, la exención prevista en el artículo 65, letra o), del texto refundido de 1967, a favor de la Organización Sindical, de la que forma parte integrante el Sindicato comprador, todo ello unido al destino (instalación de un servicio propio) que iba a darse a la finca.

El Tribunal Provincial centró el tema sobre la existencia en el Sindicato de una personalidad jurídica independiente de la Organización Sindical, citando a estos efectos los Decretos de 1941 y 1943 y el de 28 de junio de 1965, que distinguió perfectamente la personalidad de la Delegación Nacional de Sindicatos y la de los Sindicatos nacionales, para concluir que al tratarse de entes jurídicos distintos, con patrimonios separados y fines diferentes, no podía aplicarse a los segundos la exención tributaria concedida a la primera.

En la alzada, el recurrente insistió y amplió la argumentación ya expuesta, a la que responde el Central en la forma siguiente:

B) *Doctrina*.—Que el vigente texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales—aplicable al caso en virtud de lo prevenido en su disposición transitoria 1.^a—declara exentas las transmisiones patrimoniales *inter vivos* en las que la obligación de satisfacer el

Impuesto recaiga sobre la Organización Sindical, excepto en lo que respecta a adquisiciones de bienes raíces, en cuyo caso la exención se entenderá limitada a las que efectúe para instalar sus propios servicios u oficinas (1).

Que la Organización Sindical Española nace como uno de los servicios de F.E.T. y de las J.O.N.S., carente, en principio, de personalidad jurídica propia y distinta de la del Movimiento, del que formaba parte integrante, ya que este último constituía una sola persona jurídica, con un solo patrimonio (2), sin perjuicio de la personalidad jurídica propia e independiente de los Sindicatos nacionales y Hermandades Sindicales como Corporaciones de Derecho Público, por lo que resultaba perfectamente distinguible, dentro de la Comunidad Nacionalesindicalista, y Organización Sindical en su más amplio sentido, por una parte, la personalidad jurídica de la Delegación Nacional de Sindicatos y sus órganos delegados (que era, en definitiva, la misma personalidad jurídica y patrimonial unitaria del Movimiento), y, por otra, la personalidad propia e independiente de los Sindicatos Nacionales y Hermandades Sindicales.

Que esa distinción fundamental entre los órganos de la Organización Sindical propiamente dicha, integrantes de la personalidad jurídica del Movimiento y los Sindicatos nacionales, personas jurídicas independientes y distintas de aquél, trascendió al campo jurídico-fiscal, y así, la Ley de 21 de marzo de 1958 declaró exentos del Impuesto de Derechos Reales los actos y contratos en que interviniera, como persona obligada al pago, la Delegación Nacional de Sindicatos, bien por sí o por medio de sus organismos delegados, siempre que tuvieran por objeto directo el cumplimiento o realización de fines atribuidos a la Organización Sindical por la misma Ley, y, por su parte, el Decreto de 27 de abril de 1951 declaró incluidas en la equiparación que a efectos tributarios estableció la Ley de 6 de noviembre de 1941, entre el Movimiento y el Estado, a la Delegación Nacional de Sindicatos y a las Centrales Nacionalesindicalistas dependientes de la misma, exceptuando expresamente de tal inclusión a los Sindicatos, Gremios, Hermandades y demás entidades sindicales con personalidad jurídica y patrimonio distinto de los del Movimiento.

Que la Ley de 11 de junio de 1964 y, posteriormente, el texto refundido de la del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales hoy en vigor no pueden ser interpretados en sentido diferente, siendo forzoso entender que la exención que conceden a la Organización Sindical no alcanza a los Sindicatos nacionales y demás entidades sindicales dotados de personalidad jurídica propia, porque aun cuando estas entidades se encuentren más o menos sometidas a aquéllas, no son, en rigor, la Organización misma, sino sujetos de derecho diferentes con personalidad separada e inconfundible.

Como pone de manifiesto la propia Resolución en uno de sus considerandos, con posterioridad a la publicación de la Ley de Reforma del Sistema Tributario de 11 de junio de 1964, se han producido modificaciones muy importantes en la conceptualización y régimen jurídico de la Organización Sindical, tales como: 1) El Decreto de 28 de junio de 1965, que atribuyó a la Delegación Nacional de Sindicatos personalidad jurídica y patrimonio propio para el cumplimiento de sus fines generales. Con ello dejó de ser un mero órgano del Movimiento integrado en la perso-

(1) Artículo 65-1-1.º-o), que reproduce el artículo 146-1.º-o) de la Ley de 11 de junio de 1964, siendo de notar que el inmediato precedente de la norma de referencia se encuentra en el número 3.º del apartado C) del artículo 3.º de la Ley del impuesto de Derechos reales de 21 de marzo de 1958, redactada en términos sustancialmente idénticos, aunque en esta última la exención se otorgaba a "la Delegación Nacional de Sindicatos", mientras que en la norma legal vigente se hace en favor de "la Organización Sindical".

(2) Véanse artículos 22 y 23 de los Estatutos de Falange Española; artículo 1.º de la Ley de Unidad Sindical de 26 de enero de 1940 y Ley de Bases de la Organización Sindical del mismo año.

nalidad unitaria del mismo, y pasó a ser una persona jurídica diferente con separación también en el aspecto patrimonial, pero sin que por ello se confundiera o unificara con los Sindicatos y entidades sindicales, que conservaron su personalidad y patrimonio propio para el cumplimiento de sus fines específicos. 2) El Decreto de 20 de diciembre de 1968, que derogó el Estatuto del Movimiento de 1939, y el Decreto de 20 de agosto de 1957, con lo que la Organización Sindical dejó de ser un servicio perteneciente a la estructura del Movimiento y una Delegación Nacional del mismo. 3) El Decreto-Ley de 29 de octubre de 1969, conforme al cual el Delegado Nacional de Sindicatos tiene la condición de Ministro sin cartera y asume las funciones que en orden a la Organización Sindical correspondían al Ministro Secretario General del Movimiento, con lo que se consuma la separación entre aquella y éste, quedando dotados ambos de personalidad jurídica y patrimonio propio y sometidos a jefaturas distintas de igual rango político.

Pero la modificación de mayor trascendencia y ámbito surge con la publicación en el año 1971 de la Ley Sindical. Según ella, la Organización Sindical está integrada por los Sindicatos, y en orden a su naturaleza, se estructura en Organizaciones Profesionales (Asociaciones; Uniones; Colegios profesionales sindicales; Consejos de trabajadores, técnicos y empresarios) y en órganos de composición y coordinación (definidos en la propia Ley como entidades que asumen funciones de armonización de los intereses de las organizaciones profesionales y representan los de carácter común; así, las entidades intersindicales y federaciones, que tienen, según la Ley, naturaleza de Corporaciones de Derecho Público. Son órganos territoriales de la Organización, sus delegaciones a escala provincial, comarcal y local (3).

En distintos artículos de la Ley se reconoce expresamente la personalidad jurídica de algunos de estos órganos y entidades. Así, en el 15 y 19, la de las Asociaciones y Uniones, respectivamente; en el 20 se dice que podrán tenerla las Agrupaciones, y en el 24 se reconoce personalidad y categoría de Corporaciones de Derecho Público a los Sindicatos.

Estas puntualizaciones no dejan de tener interés, pues según la jurisprudencia fiscal, de la que es ejemplo esta Resolución, la existencia o no de personalidad jurídica es el elemento determinante de la existencia o no de exención. El criterio es idéntico al que se sigue para el Estado en el artículo 65, 1, 1.º, apartado a), del texto refundido del Impuesto.

Como dice la propia Resolución, las sustanciales modificaciones introducidas en el ámbito sindical por las normas antes citadas no alteran, al menos por ahora, el status fiscal de la Organización Sindical, entre otras razones porque la propia Ley Sindical, en lo que a exenciones y beneficios fiscales se refiere, remite a los «establecidos o que se establezcan a su favor en las disposiciones legales» y, por tanto, la aplicación de aquel status a los Sindicatos y demás entidades sindicales que gocen de personalidad jurídica y no tengan expresamente reconocida exención a su favor, exigirá una modificación de los preceptos fiscales vigentes.

2. **POLIGONOS INDUSTRIALES EN POLOS DE DESARROLLO:** No recogida por la Ley del Impuesto de 1958 la exención prevista en el artículo 193, apartado d), de la Ley del Suelo, para la primera enajenación de los solares resultantes de una nueva urbanización, en sectores de reforma interior, sólo es procedente su aplicación a los

(3) Véase artículo 2.º en relación con el 3, 13, 31, 41 y 42 de la Ley Sindical de 1971.

Polígonos Industriales creados en los Polos de Desarrollo, en la forma y extensión que la legislación de dichos Polos determina (RESOLUCIÓN DE 24 DE SEPTIEMBRE DE 1970).

A) *Hechos*.—El documento que dio lugar a la liquidación impugnada era una escritura de compraventa, por la que la sociedad recurrente compró a la Gerencia de Urbanización del Ministerio de la Vivienda una parcela situada, según se acreditó, en el polígono industrial de Cogullada (Zaragoza). Se pedía la exención prevista en el apartado 1.º, d), del artículo 193, de la Ley del Suelo, y en el artículo 146, número 39, de la Ley de Reforma Tributaria de 1964.

El Tribunal Central estableció la doctrina siguiente:

B) *Doctrina*.—Que el artículo 5.º del Decreto de 30 de enero de 1964, complementando lo dispuesto en la Ley de 28 de diciembre de 1963, aprobatoria del Plan de Desarrollo, establece que a los Polígonos Industriales que se establezcan en los Polos de Desarrollo Industrial, entre los que se cuenta el de Zaragoza, les son aplicables los beneficios fiscales consignados en el título V, capítulo IV, de la Ley sobre Régimen del Suelo y Ordenación Urbana de 12 de mayo de 1956, que en el apartado d) de su artículo 193 declara exentas de pago del Impuesto de Derechos Reales y Timbre la primera enajenación de los solares que resultasen de una nueva urbanización en sectores de extensión o de reforma interior, características todas concurrentes en la parcela adquirida por medio de la escritura generadora de la presente reclamación.

Que dicha exención estuvo vigente hasta la publicación de la Ley del Impuesto de Derechos Reales de 21 de marzo de 1958, que solamente recogió algunas de las exenciones de la Ley del Suelo, siendo precisamente la exención debatida una de las no recogidas por la mencionada Ley, quedando tal exención, por consiguiente, derogada, sin que la Ley de Reforma Tributaria suponga cambio alguno al respecto.

Que, no obstante lo anterior, a los Polígonos Industriales ubicados dentro del ámbito territorial de los Polos de Promoción y Desarrollo, creados por aplicación de la Ley del Plan de Desarrollo de 1963, les serán de aplicación todas las exenciones y bonificaciones del artículo 193 de la Ley del Suelo, incluso las que la Ley de 21 de marzo de 1958 había derogado, con lo que esas exenciones reviven excepcionalmente en la forma y con la extensión que la legislación de los Polos determine, esto es, que la vigencia de dicha exención será sólo parcial; se aplicará únicamente a los Polígonos Industriales creados en los Polos.

Que a tenor de lo expuesto para que la compra de parcelas en un Polígono Industrial goce de exención, es requisito *sine qua non* que la empresa adquirente esté acogida a los beneficios del Polo de Desarrollo y haya obtenido la calificación de empresa beneficiaria, sin que tal exención pueda extenderse a cualquier comprador por el solo hecho de tratarse de terrenos situados en un Polígono Industrial, como pretende la sociedad reclamante.

3. *RENUNCIA DE GANANCIALES Y HERENCIA: Implica una doble liquidación, a cargo de los herederos renunciantes, por el concepto de herencia, y a cargo del cónyuge viudo, beneficiario de la renuncia, por el concepto de donación* (RESOLUCIÓN DE 30 DE SEPTIEMBRE DE 1970).

A) *Hechos*.—Doña Romualda falleció bajo testamento, en el que instituyó herederos, en distinta proporción, a su esposo y a los tres hijos del matrimonio. Estos renunciaron, en acto posterior, a todos los dere-

chos que pudieran corresponderles en la disuelta sociedad de gananciales de sus padres y en la herencia de su madre, invocando expresamente a estos efectos el artículo 981 y siguientes del Código Civil y la Resolución de la Dirección General de Registros de 2 de febrero de 1960.

El viudo, con base en la renuncia referida y en la declaración de que todos los bienes relictos eran gananciales, otorgó escritura pública de manifestación y adjudicación por este concepto, y en su vista, la Abogacía del Estado declaró exenta la mitad de la base comprobada, aplicando al resto el número 1, *h*), de la Tarifa, al 12 por 100.

El reclamante alegó, pretendiendo la exención total, que «por la renuncia de los herederos del cónyuge premuriendo a sus derechos en la sociedad conyugal disuelta pasaron todos los bienes de ésta a constituir el acervo patrimonial o haber ganancial, correspondiente por este único concepto al sobreviviente y dando lugar a la adjudicación de los mismos a su favor a la exención fiscal contenida en el artículo 146, número 16, de la Ley de 11 de junio de 1964».

En la alzada, el Tribunal Central estimó que existía una cuestión nueva no planteada, cual era la posible aplicación al caso del artículo 22, número 8, del Reglamento de 1959, y con revocación del fallo de primera instancia, devolvió el expediente. Consecuencia de esta resolución fue otra del Tribunal Provincial, por la que se anuló la liquidación girada y se sustituyó por otras dos: una a cargo de los hijos de la causante (núm. 1 de la Tarifa) y la segunda a cargo del viudo (núm. 2), por estimar que existió transmisión hereditaria a favor de los primeros, y donación de éstos a su padre, de la mitad del haber ganancial.

Veamos la postura del Tribunal Central ante el recurso a que dio lugar este nuevo tratamiento fiscal:

B) *Doctrina*.—Que al margen de los problemas, tan debatidos en Derecho Civil, de si la sociedad de gananciales es una comunidad romana de cuotas, o germánica en mano común, y de si la renuncia a sus efectos y consecuencias es o no abdicativa y el haber del renunciante es adquirido por acrecimiento o por el tránsito que la renuncia produce, la cuestión ha de enmarcarse en la interpretación del artículo 22, número 8, del Reglamento de 15 de enero de 1959, en vigor al fallecer doña Romualda (1).

Que la regla general (contenida en el núm. 8 del art. 22 citado) según la cual se entenderá realizada la adjudicación de gananciales, aunque no se haga expresamente, por el solo hecho del fallecimiento de uno de los cónyuges, carece de excepción o presunción en contrario para el supuesto de renuncia por los herederos del premuerto no sólo porque la contemplada norma fiscal no la enuncia, sino también porque no puede deducirse de su texto, ya que al pronunciarse sobre los efectos de la renuncia gratuita sólo cita como beneficiarios de ella a los herederos, que son, lógicamente, los del consorte fallecido, todo lo cual conduce a la conclusión de que tales herederos se adjudican los gananciales correspondientes a su causante por el solo hecho del óbito de éste y pasan a formar parte de su herencia, conforme al artículo 659 del Código Civil, pues la tesis del recurso, que, en definitiva, consiste en sostener que los gananciales, en caso de renuncia, representan un patrimonio separado, que no debe ser confundido por la herencia propiamente dicha, es en Derecho Tributario, cualesquiera sean las tendencias de la doctrina civil o hipotecaria, inadmisibles, según el criterio sentado por la sentencia del Tribunal Supremo de 2 de diciembre de 1968.

Que, como razona tal sentencia, el artículo 22 del Reglamento del

(1) Y actualmente a tenor de la Sexta Disposición Transitoria del texto refundido de 6 de abril de 1967.

Impuesto confirma el carácter de herencia de la parte de gananciales que corresponda a los herederos, «al entender que realizada la adjudicación de gananciales por el solo hecho de la disolución de la sociedad conyugal, por fallecimiento de uno de los cónyuges, al referirse a la posibilidad de la renuncia alude solamente al cónyuge supérstite, y por ello ha de entenderse que aquélla, en relación de tercera persona (como referida necesariamente a bienes del cónyuge premuerto), no puede merecer otra calificación, en este aspecto, que el de herencia», calificación que basta para desestimar la tesis de los recurrentes de que la adquisición operada a favor del viudo debe estar, como la de los gananciales que a él le correspondan, exenta del impuesto sucesorio.

Que sentado lo anterior, la cuestión queda reducida a decidir si procede girar una sola liquidación a cargo del viudo o, por el contrario, deben practicarse dos liquidaciones, una a cargo de los herederos y otra a nombre de aquél, por el concepto de donación, para lo que deben tenerse muy en cuenta los términos literales de la renuncia.

Que la renuncia a la herencia tenía en la legislación anterior y en el siguiente texto refundido un tratamiento, en el que se establecen dos supuestos: uno cuando el heredero o legatario, antes de la prescripción del impuesto, repudie o renuncie pura, simple y gratuitamente la herencia o legado, conforme al número 3 del artículo 1.000 del Código Civil, a favor de quienes debe acrecer la porción repudiada o renunciada y en el que tan sólo se gira el impuesto al beneficiario, y el segundo, que comprende todos los demás casos de renuncia, exigiéndose el impuesto al renunciante por herencia o legado, sin perjuicio de lo que deba liquidarse, además, por la cesión o donación de la parte renunciada.

Que el caso del recurso no puede incluirse en el primer supuesto, ya que no se renuncia a la herencia pura y simplemente, sin discriminación de partes, del modo que exige el número 3 del artículo 1.000 del Código Civil, sino que claramente se hace una distinción entre lo que se denomina herencia y los bienes gananciales, para que los primeros sigan la suerte del derecho de acrecer, según los artículos 981 y siguientes del Código Civil, y los segundos, conforme a la orientación doctrinal de la Resolución de la Dirección General de los Registros de 2 de octubre de 1960, acrezcan a los gananciales del supérstite, con lo cual, al decidir así el destino de uno y otro grupo de bienes, se incide en el segundo supuesto del citado artículo 133-6 de la Ley de 11 de junio de 1964, procediendo exigir el impuesto a los renunciantes por herencia y el beneficiario por donación.

4. *DOBLE IMPOSICION: Como consecuencia lógica de la argumentación que sirvió de base a la resolución precedente se rechaza la existencia de una doble imposición, como pretendían los recurrentes (RESOLUCIÓN DE 30 DE SEPTIEMBRE DE 1970).*

A) *Hechos.*—El supuesto es, en cierto modo, continuación del que dio lugar a la resolución que precede, y surge con el fallecimiento del viudo bajo testamento, en el que instituye herederos a sus tres hijos, quienes al solicitar la liquidación del impuesto hicieron constar textualmente en la instancia lo siguiente: «Entendemos que es de tener en cuenta en la presente liquidación el hecho de que al ser practicada la de nuestra madre, con la renuncia por nosotros de la parte que nos corresponde en la sociedad de gananciales disuelta, se le aplicó a nuestro padre el concepto y tipo de herencia en cuanto a esa parte renunciada, como si efectivamente la hubiésemos heredado nosotros, por lo que el

tributar de nuevo en cuanto a esa cantidad habría de implicar una evidente duplicidad de pago.»

En la alzada se reiteró la argumentación transcrita y, en definitiva, la procedencia, por aplicación del principio *non bis in idem*, de rebajar en la cuota a que dio lugar la liquidación objeto de este recurso lo satisfecho por las liquidaciones giradas a cargo de los recurrentes en la herencia de su madre.

El Tribunal Central resuelve del modo siguiente:

B) *Doctrina*.—Que el recurso incide en error calificando de doble imposición lo que ha sido en la realidad fáctica una doble transmisión y fiscalmente tres transmisiones diferentes, por lo que no es dable apreciar la duplicidad de tributar por un solo hecho impositivo ni, por tanto, la infracción del invocado principio *non bis in idem*, ya que, por aplicación del artículo 22-8 del Reglamento de 15 de enero de 1959, existía, por el solo hecho del fallecimiento de doña Romualda, una adjudicación de su haber en la disuelta sociedad de gananciales a favor de sus tres hijos y herederos, lo que daba lugar a la correspondiente liquidación del impuesto sucesorio por el número 1 de su tarifa; al mismo tiempo que la renuncia de dichos herederos de aquella parte de gananciales no a favor de quienes, según el artículo 1.000-3 del Código Civil, tuvieran derecho de acrecer y sí, concretamente, a favor del viudo, se halla en el supuesto del último inciso del párrafo 1.º del artículo 133-6 de la Ley de 11 de junio de 1964, dando lugar a una segunda transmisión, liquidable como donación, y ya esos bienes en el patrimonio del cónyuge viudo, el óbito de éste genera la tercera transmisión, ya que por herencia adquieren los ahora recurrentes.

Que según lo anteriormente razonado no existe la acusada e improcedente doble imposición, con el consiguiente perjuicio económico para los recurrentes, pues es obvio que si ellos no hubiesen renunciado a sus derechos, ni se había exigido el impuesto por la donación a que dio lugar la renuncia ni ahora podía girarse por bienes que no estarían en el patrimonio del cónyuge viudo, hoy causante, sino en el suyo propio, siendo, pues, estos dos últimos devengos del impuesto la consecuencia de sus actos.

Que la legislación del impuesto tan sólo establece, ante el caso de varias transmisiones *mortis causa* de los mismos bienes en un breve espacio de tiempo (diez años), la posibilidad de deducir de las bases imponibles en la segunda y posteriores lo satisfecho por el impuesto sucesorio en las precedentes, pero nunca rebajar la cuota satisfecha de la liquidada después, que es lo que se pretende; mas tampoco aquella desgravación fiscal sería de aplicación al caso de este recurso, porque existe en medio una transmisión *inter vivos*, la donación de los hijos al padre, que rompe el ininterrumpido tracto exigido por el precepto fiscal.

F. M. C.