

Jurisprudencia administrativa del impuesto de Derechos reales

XXX

Hipotecas. Herencia y Gananciales. No está sujeta al impuesto nacional de Derechos reales la transmisión de un crédito hipotecario dimanante de hipoteca impuesta sobre finca sita en territorio exento, y transmitido a favor de la viuda, la mitad como herencia y como gananciales la otra mitad.

La Delegación de Hacienda se fundó en que lo adquirido por la viuda como herencia era un crédito hipotecario, en el cual ha de distinguirse dos conceptos: uno, el crédito mismo, o derecho al cobro de la cantidad prestada, que tiene carácter de cosa mueble, y otro, el derecho real de inmueble, que lo tiene de inmueble, distinción fundada en la naturaleza especial de la hipoteca y demostrada, porque mientras no llegue el vencimiento de la obligación y su incumplimiento, el acreedor no ejerce sobre la finca acto alguno revelador de la hipoteca, y durante ese tiempo el derecho real está inerte y sin vida, y lo que subsiste es únicamente el derecho al cobro del crédito; y como el documento originario de las liquidaciones transmite sólo el crédito, es título representativo del préstamo hipotecario, el cual es mueble, según el artículo 335 del Código civil, y como mueble no puede gozar de la exención a que se refiere el artículo 2.º, regla 3.ª del Reglamento, a no ser que el causante tuviera derecho al régimen foral, conforme al artículo 15 del Código civil. *El Tribunal provincial de lo Contencioso Ad-*

ministrativo REVOCA esta doctrina, y el Supremo *confirma la sentencia del Provincial*.

Conforme a los artículos 1 y 6 del Reglamento, las transmisiones de inmuebles y derechos reales sitos en Vizcaya gozan de la exención del impuesto, y refiriéndose la liquidación impugnada a transmisión de un crédito hipotecario sobre finca sita en dicha provincia, hay que estimarle comprendido en dicha exención, ya que el artículo 105 de la ley Hipotecaria sujeta directamente los bienes hipotecados a la obligación que garantizan, sea cual fuere su poseedor, y siendo esa la esencia de los derechos reales, como tal hay que calificar el hipotecario; y por otra parte, si bien en todo préstamo hipotecario hay una obligación personal y un derecho real que garantiza a aquélla, esa peculiaridad, esencial en toda hipoteca, y en que se basó el fallo de la Delegación, en nada puede afectar al pago del impuesto, puesto que según el artículo 5 y 26 del Reglamento, los préstamos hipotecarios sólo pagan por la hipoteca y no por el derecho personal que se garantiza por ella, y por tanto, carece de fundamento legal la resolución recurrida. (Sentencia del Tribunal Supremo de 29 de Septiembre de 1926. *Gaceta de Madrid* de 24 de Marzo de 1927).

XXXI

El contrato de capitulaciones matrimoniales en el cual la madre promete al contrayente el abono de una pensión de 1.000 pesetas mensuales durante el tiempo de su matrimonio con su novia y la cesión como vivienda de un piso de una casa (en que la cedente poseía el usufructo y el cesionario la nuda propiedad), no es una simple promesa, sino que está sujeto al impuesto como constitución efectiva de pensión y de cesión de derecho de habitación, tomando como base la capitalización de la pensión de 12.000 y la de la renta de 3.000, comprobada parcialmente al piso, capitalizadas al 5 por 100.

La índole de las capitulaciones matrimoniales y los términos de sus cláusulas revelan la intención de la madre del contrayente de obligarse al pago de la pensión anual y de reconocer el dere-

cho de habitación por cierto tiempo (y no *de constituer simples promesas* de pensión o de habitación, *no sujetas al pago*, como sostenía el actor), pues el verbo *prometer* no tiene significado distinto gramatical ni jurídicamente del de *obligarse*, y su empleo con preferencia a cualquier otro más expresivo de la idea *de obligación* se halla justificado de la naturaleza de las donaciones por razón de matrimonio, cuya subsistencia queda pendiente de la celebración de éste, no siendo precisa para su perfección la aceptación del donatario. (artículos 1.330 y 1.333 del Código civil), ya que de no celebrarse el matrimonio sería aplicable el artículo 40 del Reglamento; la interpretación de las cláusulas de la escritura en sentido de negarles fuerza de obligar, como pretende el recurrente, infringiría el artículo 1.284 de dicho Código, según el que si las estipulaciones de un contrato admiten diversos sentidos, deben interpretarse en el más adecuado para que surtan efecto; tanto la donación de la pensión como la del piso para vivienda quedaron perfectas desde que la donante se obligó para con el donatario, y sujetas por tanto, al pago del impuesto. (Sentencia de 27 de Octubre de 1926: *Gaceta* de 12 de Abril de 1927.)

XXXII

Las adjudicaciones de bienes hechas al marido en pago de sus aportaciones matrimoniales, al disolverse la Sociedad conyugal por fallecimiento de su mujer, están exentas si se prueba por CUALQUIER medio admisible en derecho, que aquél las adquirió constante el matrimonio por título hereditario, y que ha sido pagado con los mismos bienes, aunque LA APORTACIÓN no conste hecha en documento público, y para ello basta la certificación de matrimonio del Registro, la partición privada de la herencia del padre del marido, liquidada oportunamente, y la adjudicación en globo de los mismos bienes aportados; no justificado, por el contrario, que se hayan adjudicado al marido los mismos bienes que él aportó, debe satisfacer el 0,25 por la adjudicación.

Este fallo es importante y revoca el número 1.º del acuerdo del Tribunal Central de 8 de Enero de 1925 (REVISTA CRÍTICA DE DE-

RECHO INMOBILIARIO, de 1925, página 233), *único extremo de aquél impugnado ante el Tribunal Supremo*, siendo la petición formulada ante éste que los bienes aportados por el recurrente al matrimonio por valor de 93.260 pesetas, *no deben adicionarse a los bienes gananciales*, sino considerarse como *aportaciones matrimoniales y declararles exentos del pago del impuesto*.

El *Supremo declaró*: Los artículos 6 y 21 del Reglamento eximen del impuesto las adjudicaciones al marido al disolverse la sociedad conyugal, en pago de sus aportaciones si se hacen con los mismos bienes aportados, con tal de que, si se trata de bienes adquiridos antes de la celebración del matrimonio conste la aportación en capitulaciones matrimoniales, conforme a los artículos 1.321 y 1.324 del Código civil, y si de los adquiridos después, que se justifique la fecha de la adquisición y que fué a título gratuito; por lo tanto, para gozar de la exención al adjudicarse al marido superviviente ciertos bienes en pago de los bienes aportados por él al matrimonio, después de éste, basta probar *por cualquiera de los medios admisibles en derecho que durante su matrimonio adquirió por título hereditario*, bienes muebles o inmuebles, por el importe a que ascienda la adjudicación, y *que ha sido pagado al liquidarse la sociedad conyugal con los mismos bienes que a ella aportó*, AUNQUE EL HECHO DE LA APORTACIÓN (aprobación dice la *Gaceta*, sin duda, por error) NO CONSTE EN DOCUMENTO PÚBLICO; y a estos efectos no puede negarse fuerza probatoria a la certificación del Registro civil, que acredita la fecha del matrimonio, ni al documento privado suscrito por los herederos de los padres del marido hoy reclamante (y por éste entre ellos), presentado oportunamente a la liquidación del impuesto de derechos reales para la liquidación provisional, *en el cual se le reconoció como herencia la misma participación* de que se pretende la exención; y como de una parte en el documento de disolución de la sociedad conyugal se inventarían *en una sola partida y bajo una cifra global* «las fincas rústicas y urbanas propias del marido que éste adquirió por herencia de sus padres, cuya descripción se omite, porque sólo se inventarían a los efectos fiscales, y en la misma forma serán baja para la liquidación de la Sociedad conyugal», y de acuerdo con estas declaraciones los mismos bienes, figurando en una sola partida, *le fueron adjudicados al marido una vez muerta*

su mujer, en pago de sus aportaciones al matrimonio, tal adjudicación está exenta del impuesto, según los preceptos enumerados, y como de otra parte no resulta acreditado en modo alguno que las demás aportaciones, distintas de las englobadas en una sola partida, hechas por el marido a la sociedad conyugal le hayan sido pagadas con los mismos bienes que aportó, la adjudicación de otros bienes en pago debe tributar al 0,25 por 100, según el párrafo 2.º del artículo 21 del Reglamento; y en consecuencia, se REVOCA el número 1.º de la parte dispositiva DEL FALLO DEL TRIBUNAL CENTRAL, RECURRIDO en cuanto afecta a la determinación de las cuotas, y en su lugar se resuelve que de las 93.260 pesetas aportadas por el recurrente al matrimonio está exenta la adjudicación que para pago de aquéllas se le hace con bienes inmuebles por valor de 50.260 pesetas, y sujetas al 0,25 por 100 las 43.000 pesetas restantes. (Sentencia de 6 de Noviembre de 1926. Gaceta de 14 de Abril de 1927.)

XXXIII

Sociedades. La transformación de una Sociedad regular colectiva en otra de responsabilidad limitada y el aumento de capital de la misma envuelve dos actos liquidables, uno la transformación y otro el aumento de capital, pero debe girarse una sola liquidación «por transformación social» sobre la base de la suma del capital de la regular colectiva, según su último balance, y el nuevamente aportado, como ampliación, por los socios.

La Abogacía giró dos liquidaciones: una por el aumento de capital, a cargo de los socios de la regular colectiva al 0,50; y otra por modificación de Sociedad a nombre de la Sociedad limitada sobre la suma del capital aumentado y del antiguo nominal: el Tribunal Provincial anuló la de modificación de la Sociedad y la sustituyó por otra girada sobre el capital efectivo, según balance de 31 de Diciembre anterior a la escritura de transformación: la Dirección de lo Contencioso interpuso recurso de alzada sosteniendo la procedencia de la liquidación anulada. El Tribunal Central falló en el sentido expuesto en el epígrafe.

según certificación del Interventor de la sucursal del Banco de España, habiéndose unido las pólizas de crédito intervenidas por Corredor de Comercio; en el cuaderno particional, además de dichas deudas (que se decía eran de 685.000 pesetas), se rebajaron 45.111 por gastos de entierro, funeral y última enfermedad, y se adjudicaron a los dos hijos dos casas por valor de 800.000 pesetas, completándoles su haber mediante la renuncia por la viuda de parte de gananciales (habiendo renunciado también a su cuota vi dual), adjudicándose finalmente a la viuda 730.111 pesetas en muebles para pago de deudas y de los gastos de entierro, funeral y última enfermedad. *Al hacer la liquidación definitiva* el liquidador no *admitió la deducción* de las 690.000, las cuales adicionó a las adjudicaciones, la mitad como gananciales a la viuda y la otra mitad a los dos herederos; apelado este fallo, el Tribunal lo confirma, y manda además se gire una liquidación complementaria a la viuda por adjudicación para pago de deudas en muebles por el exceso sobre su haber de los bienes muebles que adquiere.

No hay error, como suponen los recurrentes en la suma adicionada en la liquidación definitiva, pues las deudas deducidas no son, como dice la partición, 685.000 pesetas, sino 690.000, y así lo prueba el certificado de la sucursal del Banco de España. Estas deudas no son deducibles, porque el documento para efectuarlo es necesario, según el artículo 95 del Reglamento, que tenga fuerza ejecutoria, a tenor del artículo 1.429 de la ley de Enjuiciamiento civil, y si bien en éste se incluyen las pólizas intervenidas por Corredor de Comercio y firmadas por los interesados, él mismo exige el requisito de que se comprueben con su registro en virtud de mandamiento judicial, con citación contraria, y que aquél se hallé arreglado a las condiciones de la ley; y lo mismo declaró el artículo 102 del Reglamento del Banco de España de 19 de Mayo de 1923 al determinar que la certificación librada por el Banco de la liquidación practicada al vencimiento de un crédito hará fe en juicio y se estimará líquida para que en unión de ella lleve aparejada ejecución la póliza vencida *después de comprobada judicialmente ésta con los registros* del Agente mediador; lo mismo se resolvió en acuerdo del Tribunal Central de 2 de Marzo de 1926; no es aplicable la Sentencia del Tribunal Supremo de 1.º de Abril de 1918, porque por Real orden de 24 de Junio

de 1918 se acordó su total inexecución; la procedencia de la liquidación por la adjudicación de muebles para pago de deudas se demuestra claramente por cuanto rebajadas del haber hereditario total las dos casas adjudicadas a los hijos por valor de 1.600.000 restan 2.314.230,44, y como la mitad de gananciales sólo es de 1.957.115,22, hay un exceso de adjudicación a la viuda por valor de 357.115,22 pesetas sobre su haber, que, según el artículo 8.º, párrafo 9.º del Reglamento, debe tributar en concepto de adjudicación para pago de deudas, por cuanto se trata de una herencia en que unos herederos reciben bienes de más, sin que sea admisible la alegación de que la viuda no es heredera ni legataria, pues la liquidación de la sociedad legal es una consecuencia del hecho originario de la sucesión hereditaria, y además la viuda, aunque los renunció, tenía en la herencia los derechos derivados de su cuota legal, y por tanto, intervino en la partición como heredera; siendo, pues, bienes muebles lo adjudicado, debe liquidarse al 1 por 100 sobre dicho exceso como base, sin deducir empero las deudas por lo indicado. (Acuerdo del Tribunal Central de 20 de Octubre de 1926.) 155.

XXXVI

Procedimiento. Recurso de nulidad. No es admisible el interpuesto por unos interesados contra acuerdo del Tribunal Central si no sólo no se ha renunciado a entablar el recurso contencioso-administrativo, en el caso de no haber transcurrido el plazo para ello, como exige el artículo 106 del Reglamento de Procedimiento de 29 de Julio de 1924, sino que consta expresamente por la petición misma del expediente por el Tribunal Supremo, que ha sido promovido el recurso contencioso. (Acuerdo del Tribunal Central de 28 de Septiembre de 1926.) 161.

XXXVII

Condonaciones. Como consecuencia de los acuerdos del Tribunal Central de 7 de Abril de 1925 y 15 de Junio de 1926 (REVISTA CRÍTICA DE DERECHO INMOBILIARIO, páginas 735 y 938 de los

años respectivos), *se impusieron unas multas de las que los interesados pidieron condonación, la cual es denegada, por no haber causa que la justifique, ya que aquéllas fueron impuestas a consecuencia de un expediente de investigación oficial, y no son motivos de equidad que aconsejen el perdón ni la ignorancia de la ley, ni la de la obligación de declarar la adjudicación de bienes muebles para pago de deudas hecha a virtud de operaciones comerciales, ni el haber exhibido al perito mercantil, al ser girada la visita, el libro Diario, de donde se tomaron los datos de la investigación, pues todo ello fué consecuencia de dicha visita y hubiera habido que exhibirlo necesariamente.* (Acuerdo del Tribunal Central de 15 de Octubre de 1926.) 162.

GABRIEL MAÑUECO.

Abogado del Estado.