

Jurisprudencia del impuesto de Derechos reales y Transmisión de bienes

Viene de la 387

Sentencia del Tribunal Supremo de 5 de Diciembre de 1924
(Gaceta del 8 de Mayo de 1925)

TRANSACCIONES EXTRAJUDICIALES Y HERENCIAS

DOCTRINA.—*Adjudicados determinados bienes y valores en una transacción extrajudicial y contractual procede liquidar aquélla por los conceptos de legados hereditarios por los que se transmitieron; no procede, en cambio, declarar exentos ni tributar como préstamo la ratificación de reconocimiento de deudas del causante y pago de ellas por los albaceas cuando no se presenta título que acredite aquéllas. La liquidación del exceso de timbre se ha de hacer tomando de los dos conceptos existentes en la escritura de transacción, a saber, transmisión hereditaria y transacción como base, el primero conforme a los artículos 15 y 17 de la ley del Timbre.*

CASO.—Fallecido un causante y surgidas cuestiones entre los herederos legatarios y albaceas se otorgó una escritura de transacción ante Notario, por la cual se estipuló: 1.º Transigir las diferencias surgidas conforme al criterio que se fija a continuación. 2.º Declarar la validez del legado de los bienes de Poza ordenado por el testador a favor de sus sobrinos doña Vicenta González y D. Alejo Gutiérrez y, en consecuencia, que la testamentaria pague 117.000 pesetas a la doña Vicenta y a D. Agustín Gutiérrez como heredero de D. Alejo, cantidad que representa la estimación de dichos bienes computando capital e intereses. 3.º Que el legado del testador a dichos sobrinos doña Vicenta y D. Alejo se estima pagado con la cesión de la botica que les hizo aquél en documento privado

de 8 de Septiembre de 1883, e indebidamente cobradas por éstos las 18.718,50 pesetas, importe del legado con los intereses, las cuales se obligan dichos sobrinos a devolver a los albaceas como restitución. 4.º Que a partir de la fecha de este contrato, los indicados doña Vicenta y D. Agustín (éste como heredero de D. Alejo), se declaran totalmente pagados del legado de 60.000 reales establecido en el testamento y cuya ejecución y pago regula la Memoria testamentaria, no debiendo percibir nada, salvo lo que en nombre de los demás sobrinos les corresponda. 5.º *Ratifican el reconocimiento* de la deuda de 61.891,84 pesetas hecho por los albaceas a favor de un hermano del testador y, en consecuencia, *aprueban* la entrega de dicha cantidad verificada por los albaceas a doña Vicenta y doña Jacoba González como herederos de dicho hermano. 6.º Que la deuda imputada por el albaceazgo a D. Simón y D. Alejo Gutiérrez, como herederos de los supuestos deudores doña Juliana, doña Engracia y D. Pedro Gutiérrez, lo ha sido indebidamente y, por lo tanto, procede *anular la compensación* que de la misma hizo el albaceazgo por los *créditos* que *por legados* correspondían a don Simón y D. Alejo por sí y en representación de otros legatarios hasta la cifra de 30.949,96 pesetas que los testamentarios se obligan a entregar en concepto de restitución debida a D. Agustín y don Tomás Gutiérrez, herederos de aquéllos en la proporción en que sufrieron los causantes la compensación, o sea 13.755,54 pesetas a D. Agustín y 17.194,42 pesetas a D. Tomás. 7.º Los albaceas entregarán a D. Tomás Gutiérrez 7.938,70 pesetas que la testamentaria le debe por el abono en cuenta de ciertos legados, los cuales, aun cuando fueron abonados en cuenta, no fueron hechos efectivos. 8.º Ratificación del reconocimiento hecho en documento privado anterior del crédito de 66.152,02 a los herederos de doña María González, hermana del testador, por virtud del que se entregara dicha suma a D. Agustín y D. Tomás Gutiérrez en la proporción de 29.400,90 pesetas al primero y 36.751,12 pesetas al segundo. Y 10.º Que doña Vicenta González y D. Agustín Gutiérrez se obligan a pagar 3.000 y 5.000 pesetas, respectivamente, o sea 8.000 pesetas en total a doña Felisa Noriega, como prima de transacción, según el artículo 1.809 del Código civil. *Presentada a liquidación*, el liquidador giró, en cuanto a lo que es objeto del pleito, estas tres liquidaciones: Primera, por herencia (número 33, letra A de la tarifa) a cargo de doña Vicenta González, al 18,25 por

100 englobando los siguientes conceptos: *a*), legado de la estipulación segunda; *b*), legado de la estipulación tercera; *c*), herencia de la quinta; *d*), legado de la cuarta. Segunda, a cargo de don Agustín Gutiérrez por herencia (número 34, letra E de la tarifa), al 20,25 por 100 englobando los mismos conceptos *a*), *b*) y *d*) de doña Vicenta en la parte que aquel pertenecen, y además otros dos, letras *c*) y *d*), por el legado de la estipulación sexta y herencia de la octava. Tercera, a cargo de D. Tomás Gutiérrez, por herencia y por el mismo número de tarifa que el anterior, al 19,75 por 100 englobando tres conceptos, que son: *a*), legado de la estipulación sexta; *b*), legado de la séptima, y *c*), herencia de la octava. Además se giró la liquidación por exceso de timbre correspondiente. *Contra estas liquidaciones* se formula reclamación económico administrativa ante el delegado de Hacienda alegando que, según el artículo 22 del Reglamento del Impuesto, en las transacciones no litigiosas se liquidara éste según los derechos que se reconozcan o cedan por el concepto jurídico por el que los actos se realicen independientemente del título que las partes aleguen como fundamento de la transacción, y no siendo todos los conceptos por los que se han hecho las adjudicaciones estipuladas en la escritura, el de herencia como líquido el liquidador, sino habiendo varias que son o restitución de lo indebidamente cobrado (estipulación tercera) o reconocimientos de deudas de la herencia como la de doña María González (estipulación octava y otras), debían tributar unas como legado y las demás ser declaradas exentas. La Abogacía del Estado informó *debía desestimarse la reclamación* fundándose en que las estipulaciones tercera y cuarta se refieren a entrega de legados, por el valor de la botica y por el de 60.000 reales: que en la quinta, sexta y séptima se declara, sin exhibir título probatorio, que el causante adeudaba cantidades a varios herederos y éstos adquieren en consecuencia ciertos bienes bajo la forma de reconocimiento de créditos sin título previo, y por ello debía girarse la liquidación sin rebajar las deudas por no reunir los conceptos exigidos en el Reglamento y en la Real orden de 24 de Junio de 1918, acumulando en una sola cifra lo que percibe cada interesado, según el artículo 30 de aquél, y girando la liquidación del timbre según lo que previene la ley de éste. Acordado por el delegado de Hacienda *según esta propuesta*, se apeló ante el Tribunal gubernativo, que en 26 de Octubre de 1922, previo informe de la Dirección de lo Contem-

cioso, lo confirmó en todas sus partes. Interpuesto recurso contencioso administrativo, el Tribunal Supremo *en parte la revoca y en parte la confirma*. Para seguir la exposición de la doctrina del Tribunal es preciso exponer las alegaciones del recurrente: sostenía éste que en la escritura había tres grupos de adquisiciones: A) Adquisiciones por legado, que son las de doña Vicenta González y D. Agustín Gutiérrez, de la estipulación segunda, y las de D. Tomás Gutiérrez, de la séptima. B) Estipulaciones que no ofrecen materia de tributación, que son la tercera, en cuanto por ella nada adquieren doña Vicenta y D. Agustín, sino que restituyen a la testamentaria lo que ésta indebidamente les pagó; la cuarta, por la que nada adquieren dichos señores, sino que reconocen formalmente no tener derecho en lo sucesivo a los legados en especie por estar ya pagados por lo dicho en la estipulación segunda; la quinta, limitada a ratificar un pago de la testamentaria, y es sencillamente un acto de aprobación de cuentas, no adquiriendo nada los otorgantes por ella; la sexta, que es acto exento por ser restitución de un cobro indebido por la testamentaria, o a lo sumo un préstamo que debe pagar conforme al artículo 26 del Reglamento al 0,25. C) Estipulaciones que ofrecen materia de tributación, pero no por concepto de herencia, las cuales son la estipulación sexta, si no se considera exento la que debe pagar a 0,25; la octava, en cuanto reconoce un crédito a favor de D. Agustín y D. Tomás Gutiérrez debido por la testamentaria que debe pagar a 0,25, no siendo aplicable a las cláusulas quinta, sexta y octava, el artículo 95 del Reglamento, y, finalmente, la décima, por la que debe pagarse el 2 por 100 como transmisión de bienes muebles.

Los Fundamentos legales de la sentencia son: 1.º Que la cuestión versa sobre si la liquidación se ha de hacer a tenor de los conceptos jurídicos que el actor de talla (y que se irán expresando) independientemente del título que las partes alegaron como fundamento de la transacción o no y sobre la base reguladora de la liquidación del timbre. 2.º Que los reclamantes aceptan el criterio de la oficina liquidadora en cuanto a las estipulaciones segunda y séptima, o sea que se liquiden como legado disintiendo del tipo de liquidación, y, por tanto, la discusión aparte de éste se contrae a las estipulaciones tercera, cuarta, quinta, sexta y octava, las cuales fueron liquidadas por herencia y los reclamantes creen están exentas las cuatro primeras y tributar como préstamo al 0,25.

la última. 3.º Que en cuanto a las estipulaciones segunda y séptima está debidamente aplicado el párrafo cuarto del artículo 30 del Reglamento, puesto que siendo todas las transmisiones por causa de muerte la determinación del tipo deberá obtenerse atendiendo al grado de parentesco entre el heredero y el causante y a la cuantía de la participación hereditaria sumando las diversas cuotas que correspondan al heredero y como esta suma total se altera por los fundamentos siguientes procede se altere o rectifique el tipo por la Administración, pero manteniendo la aplicación del citado párrafo cuarto del artículo 30. 4.º Que los bienes de la Poza de la Vega (estipulación segunda) deben tributar por su verdadero valor al fallecer el causante, sin perjuicio del que se de a tales bienes a los efectos del legado de 60.000 reales hecho a doña Vicenta y D. Agustín. 5.º Que en cuanto a la estipulación tercera (botica) como parte del legado de 60.000 reales a los sobrinos, debe pagar por legado (número 33 y 34 de la tarifa), pero hecha cesión de aquélla en vida del testador la *base liquidable* es la de 7.500 pesetas que el causante declara le costó y con la que pasó entonces a sus sobrinos y no las 18.718,50 que los legatarios percibieron como valor de ella que como cobro indebido, pues ya habían recibido la *botica tuvieron que reintegrar, devolución* que no está sujeta a *tributación* por el concepto que establece el liquidador. 6.º Respecto de la estipulación cuarta que aunque en ella reconocen los otorgantes y entre ellos doña Vicenta y D. Agustín que han sido pagados los 60.000 reales legados por el testador como es lo cierto que nada se transmite a dichos sobrinos por tal estipulación y éstos habían satisfecho ya el impuesto por la adquisición de la botica y bienes de la Poza adjudicados en pago de parte del legado referido *nada deben* tributar por aquella estipulación, sin perjuicio de lo que corresponde al liquidar la testamentaria definitivamente. 7.º Que no pueden estimarse como deudas a los efectos del impuesto las consignadas en las estipulaciones quinta y octava, porque no están justificadas conforme a los párrafos primero y tercero del artículo 95 del Reglamento para que sean deducibles a la herencia, y como lo cierto es que tales cantidades se entregan a los legatarios, al no poder ser estimadas como pago de deudas han de serlo como adquisición hereditaria sin perjuicio de lo que proceda cuando se liquide definitivamente la testamentaria. 8.º En cuanto a la estipulación sexta, anulada la com-

pensación, renace el derecho a percibir el legado por la cifra en que consiste y los legatarios deben tributar por tal concepto. 9.º Que en cuanto a la aplicación del artículo 22 del Reglamento, dados los antecedentes, no puede estimarse la estipulación tercera como una devolución de lo indebidamente cobrado ; la cuarta como una declaración de estar pagados ciertos legatarios ; la quinta como una ratificación de determinados pagos por la testamentaria, a virtud del reconocimiento de deuda del testador a los herederos de su hermano Ildefonso ; la sexta como anulación de una compensación indebidamente decretada y ejecutada, acordando la restitución a los herederos de los perjudicados ; la octava una rectificación (así dice la sentencia ; parece debe ser ratificación) de un anterior reconocimiento de deuda a favor de los herederos de una hermana y acreedora del causante puesto que en el fondo no se hace en todas ellas sino adjudicar a los causahabientes de los herederos y legatarios bienes determinados por mutuo acuerdo de los interesados, lo que justifica que la Hacienda haya liquidado por este concepto sin perjuicio de lo que proceda en su día al liquidar definitivamente la testamentaria del causante. 10. Que en cuanto al timbre alegado en la demanda que existen en la escritura tres conceptos : a) reconocimiento y pago de legado ; b) ídem de deuda, y c) precio de transacción, y que debía servir de base los primeros deduciendo las 50.000 pesetas del primer pliego, no pueden admitirse a los efectos fiscales sino dos conceptos, o sea adquisición a título hereditario y transacción y tomarse como base reguladora el primero con arreglo al artículo 15 y 17 de la ley del Timbre. Y en consecuencia procede rectificar las liquidaciones conforme a estas bases y devolver lo que proceda a los interesados.

Nada expresa la sentencia respecto de la forma en que debe tributar la estipulación 10 referente al abono de las 8.000 pesetas por la transacción. Parece, pues, confirmar, al no revocarlo, el criterio del fallo recurrido, que no consta cuál sea sino que no fué liquidado al 2 por 100, ya que el recurrente pedía su rectificación, la cual no logra.