

Jurisprudencia sobre el Impuesto de Derechos reales

*Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 13
de noviembre de 1951*

LA DEUDA DEL CAUSANTE GARANTIZADA CON HIPOTECA ES DEDUCIBLE EN LA HERENCIA DEL MISMO Y CAUSA LA CORRESPONDIENTE LIQUIDACIÓN POR EL CONCEPTO ADJUDICACIÓN PARA PAGO, AUNQUE LA DEUDA NO ESTÉ VENCIDA EN EL MOMENTO DEL FALLECIMIENTO DE AQUÉL.

Antecedentes: Al practicar la liquidación de cierta herencia existía una finca hipotecada por el causante en garantía de una deuda por él contraída en escritura pública, debidamente inscrita en el Registro de la Propiedad. La deuda garantizada no estaba vencida al ocurrir el fallecimiento, y la Oficina liquidadora, al practicar la liquidación, prescindió de la deuda hipotecaria y consideró que todo el caudal se transmitía a los herederos como herencia. Es decir, que no dedujo la deuda hipotecaria.

El interesado entabló recurso ante el Tribunal Provincial, fundándolo en que el capital de la deuda era deducible porque según el artículo 1.429 de la Ley de Enjuiciamiento civil las escrituras públicas llevan siempre aparejada ejecución como cualidad inherente a ellas y si bien es verdad que para poder entablar la acción ejecutiva es necesario el vencimiento del plazo, no lo es menos que este requisito no lo exige el citado artículo sino el 1.435 de la misma Ley.

El recurso fué desestimado por entender el Tribunal Provincial que la deuda hipotecaria no era ejecutiva al no estar vencido el plazo de la misma en el momento del fallecimiento del causante y en su consecuencia, el caso no encajaba en el apartado 1) del artículo 101 del Reglamento, sin que quepa tampoco incluirla en el apartado 3) del mismo precepto, porque éste se refiere a deudas no comprendidas en los párrafos anteriores y las hipotecarias lo están o pueden estarlo en el apartado 1).

El Tribunal Central revoca el acuerdo del inferior y dice que conforme dispone el artículo 100, apartado 2) del Reglamento en las transmisiones a título lucrativo, la no deducción como cargas de las hipotecas y las fianzas no será obstáculo a que las deudas que garanticen en la parte pendiente de pago puedan ser deducidas si concurren las circunstancias del artículo siguiente, el cual, en su apartado 1) dice que lo serán siempre que se acredite su existencia por documento de indudable legitimidad y que lleve aparejada ejecución a la fecha del fallecimiento del causante a tenor del artículo 1.429 de la Ley de Enjuiciamiento civil; y como, según el número 1.º de este precepto las escrituras públicas, si son primeras copias o si son segundas y han sido expedidas por mandato judicial, están adornadas de tal calidad, está claro que la deuda en cuestión tiene el carácter de deducible, sin que a ello sea obstáculo el que la deuda no esté vencida en la fecha de la defunción, pues una cosa es el carácter ejecutivo del título por su propia naturaleza de escritura pública, y otra el que la acción ejecutiva no pueda ser iniciada hasta que llegue el momento del vencimiento de la obligación.

A ello añade la Resolución que lo que el artículo 101 busca es el salvaguardar los derechos del Fisco, como lo están con el precepto aludido así interpretado, y que la interpretación expuesta es la aplicada constante y unánimemente por todas las Oficinas liquidadoras del Impuesto; y en su consecuencia anula la liquidación y ordena girar las que correspondan por herencia y por el concepto de adjudicación para pago.

Comentarios: Es tan clara y procedente la solución dada como extraño el criterio de la Oficina liquidadora, en contra de la práctica de las Oficinas liquidadoras sin excepción.

El apartado 1) del artículo 101 exige ciertamente que el título en que la deducción de una deuda se funde, tenga la condición llevar

aparejada ejecución, pero no hay que olvidar que el 1.429 de la Ley de Enjuiciamiento civil que aquél invoca dice categóricamente que tienen aparejada ejecución las escrituras públicas si son primeras copias o si son segundas, que estén dadas en virtud de mandamiento judicial, y no condiciona la posible deducción a que la ejecución pueda despacharse desde luego, puesto que una cosa es la naturaleza del título en sí y otra el momento en que la acción, nacida y viva, pueda ejercitarse, lo cual, según dispone con toda lógica el artículo 1.435 de la repetida Ley procesal no tiene lugar hasta que «haya vencido el plazo de la obligación».

Aparte de estas consideraciones de orden puramente jurídico, median otras de carácter jurídico-social, que refuerzan el punto de vista del Central.

Supuesto que la deducción o rebaja de la deuda proceda, puede ser más favorable al contribuyente la no deducción que la deducción. Ello es claro: la deducción, como es sabido, no supone que por las cantidades deducidas deje de tributar el heredero adquirente, puesto que nacerá ineludiblemente el concepto de adjudicación en pago o para pago al tipo de adjudicación de inmuebles o de muebles, según que se adjudiquen unos u otros, y siendo esto así, fácilmente se ve que siempre que el tipo de liquidación aplicable por herencia sea menor que el de adjudicación, al heredero le será más beneficioso que la deducción no se realice.

Pero, aparte de esta consideración, que no dejaba de ser tenida en cuenta por los mentores del contribuyente, sobre todo cuando antes de las últimas elevaciones de las tarifas, si se trataba de herencias a favor de descendientes, era generalmente más beneficioso el tipo de herencia que el de adjudicación, lo cierto es, como dice la Resolución comentada, que la finalidad del apartado 1) del artículo 101 —que es la de que la deuda esté suficientemente justificada— queda perfectamente cumplida con la escritura pública, y eso supuesto, es intranscendente que la deuda esté o no vencida, puesto que su pago indefectiblemente grava a los herederos y no se puede decir que el capital que ella representa lo adquieran a título de herencia.

Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 13 de noviembre de 1951

Reafirma la doctrina de Resoluciones anteriores, como las de 8 de febrero de 1949 y el 27 del mismo mes de 1951, en el sentido de que la notificación tácita a que se refiere el artículo 106, párrafo 3), no tiene aplicación más que cuando la comprobación se efectúa por alguno de los medios señalados en el párrafo último del artículo 85, o sea, por aquéllos contra los que no cabe reclamación. En los demás casos ha de notificarse en forma reglamentaria la comprobación practicada, y si en el plazo de quince días no se interpone reclamación se gira la liquidación correspondiente sobre el valor comprobado, y en otro caso sobre el declarado.

Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 27 de noviembre de 1953

Se discutió el problema de si a una escritura de préstamo hipotecario otorgada con anterioridad a la vigencia del actual Reglamento había de aplicársele, al ser subastados los bienes, las normas comprobatorias de ese Reglamento o las del de 1941.

Sabido es que el artículo 61 de ambos Reglamentos se diferencia en que el de 1941 establece que en las transmisiones de inmuebles hipotecados mediante subasta, se tomará el precio que en ella resulte, salvo que la Dirección General autorice al liquidador para que compruebe por los medios reglamentarios, mientras que en el vigente de 1947 se faculta al liquidador para que sin más, compruebe, incluso por el valor dado a los bienes para el caso de subasta a los efectos del procedimiento sumario de la Ley Hipotecaria.

En el caso que nos ocupó se trataba de un préstamo hipotecario otorgado en 1946, en el que los bienes habían sido valorados, a los efectos de la subasta, en 1.400.000 pesetas y ello, no obstante, en la subasta produjeron sólo 800.000 pesetas.

La Oficina liquidadora tomó aquella valoración utilizando al efecto ese medio comprobatorio, y el contribuyente entendió que el aplicable era el Reglamento de 1941 y no el vigente, porque la escritura de hipoteca era anterior a éste y el del 41 mandaba atenerse al precio obtenido en la subasta, salvo autorización de la Dirección para comprobar.

Desestimada la reclamación por el Tribunal Provincial, el Central dice que la cuestión «ha de resolverse teniendo en cuenta que las disposiciones transitorias señaladas con el número uno, tanto en la Ley como en el Reglamento de 1947, establecen que sus preceptos en cuanto modifiquen los anteriores, y salvo que las transitorias de la Ley ordenen otra cosa, se aplicarán los actos y contratos causados o celebrados a partir de 1.º de enero de 1947, sin que exista precepto alguno en las transitorias de la Ley que se oponga a la aplicación del nuevo Reglamento al supuesto que se resuelve, por lo cual es evidente que causado el acto traslativo del dominio —o sea la adjudicación judicial— en el mes de abril de 1950, es procedente la aplicación del Reglamento de 1947 y, por ende, la comprobación de valores y la liquidación está bien practicada».

Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 4 de diciembre de 1953

EN NUESTRA LEGISLACIÓN NO ESTÁ PROHIBIDA LA ACUMULACIÓN DE LAS ACCIONES DE UNA SOCIEDAD ANÓNIMA EN UNA SOLA MANO, Y, POR LO TANTO, EL ACTO EN VIRTUD DEL CUAL SE PRODUZCA ESA CONCENTRACIÓN NO DA LUGAR A LIQUIDACIÓN POR DISOLUCIÓN DE SOCIEDAD.

Antecedentes: En 1938 se constituyó y liquidó por Derechos reales una Sociedad anónima. El capital se fijó en 25.000 pesetas, dividido en 25 acciones de 1.000 pesetas, consistiendo las aportaciones de los tres socios en una casa y 5.000 pesetas en metálico.

La Oficina liquidadora comprobó en valor de la casa en 215.580 pesetas y sobre esa base giró la liquidación, prescindiendo del metálico.

En 1943 y en virtud de expediente de investigación, fué presentado un documento privado en el que uno de los socios resultó ser adquirente de las mencionadas 25 acciones, representativas del total capital social, y en su vista, la Oficina liquidadora dictaminó en dicho expediente, diciendo que «estas acciones han dejado de serlo para convertirse en participaciones de propiedad, y como tal se liquida la extinción de Sociedad sobre el capital social...»

Se giró, pues, en su consecuencia, una liquidación por concepto

de compraventa sobre la base del valor de 215.580 pesetas que fué según va dicho el comprobado de la casa aportada a la Sociedad, al ser ésta constituida.

El adquirente de las 25 acciones recurrió, tachando de improcedente la liquidación «por no disolverse la Sociedad por el hecho de estar todas las acciones en poder de una sola persona», y porque aunque el contrato de Sociedad exija por lo menos dos personas a tenor de los artículos 1.665 del Código civil y 116 del de Comercio, no son necesarias esas circunstancias en las Sociedades anónimas para su continuación por ser de capitales y no de personas; y aun mediando causa de disolución, la personalidad de la Compañía continúa durante el período de liquidación, y se necesita adjudicación expresa de los bienes para adquirir la propiedad de los mismos, y, además, y admitida en hipótesis la posibilidad de la disolución, procedería solamente practicar la liquidación provisional por disolución sin que ello pueda implicar de ninguna manera la conversión de las acciones en títulos de dominio sobre el inmueble que forma el activo social.

El Tribunal Provincial acordó anular, sin ser sustituida por otra, la liquidación por compraventa impugnada, en un razonado acuerdo que no detallamos ahora, ya que lo haremos al hacernos cargo más adelante de la Resolución del Central.

La Dirección General de lo Contencioso, en uso de sus facultades reglamentarias, entabló recurso ante el Central.

Sus razonamientos son del tenor siguiente: empieza por sentar que si el documento privado se considera como justificativo de una simple transmisión de acciones, no está sujeto al impuesto, según el artículo 48 del Reglamento, y la entrega de dinero sería un acto exento de los previstos en el número 6.º, artículo 6.º del mismo Reglamento, y por el contrario, si se considera disuelta la Sociedad desde el momento en que la propiedad de las acciones está en una sola mano, dicho documento no puede calificarse como de simple transmisión de acciones, que ya no existirían, sino de transmisión de una parte del patrimonio del vendedor; por todo lo que el problema está en determinar si la concentración de acciones en una mano da lugar a la disolución de la Sociedad.

La Dirección se inclinó por la afirmativa y sus razonamientos no los detallamos porque se deducen claramente de los del Tribunal

Central al desestimarlos en la Resolución que reseñamos, con lo que se evitan repeticiones.

Dice, pues, el Central que dentro del Derecho positivo español —concretamente en el Código de Comercio— las Compañías anónimas solamente se disuelven por las cuatro causas que su artículo 221 señala, ninguna de las cuales es la aludida, concentración de acciones, por lo cual hay que sostener la improcedencia del aumento de las causas dichas, y si bien para la constitución de las Compañías, de acuerdo con el artículo 116 del mismo texto legal, se requiere imprescindiblemente la pluralidad de socios, es lo cierto que esa circunstancia no tiene el mismo carácter esencial para la subsistencia posterior de las Sociedades:

Se refiere después a la Resolución de la Dirección General de los Registros, de 11 de abril de 1945, citada por el Tribunal inferior, por la que se revocó una nota del Registrador denegatoria de una inscripción de modificación de Estatutos de Sociedad anónima, en la que el otorgante era el único poseedor de las acciones, fundado en que ello implicaba la disolución, y dice que esa Resolución, sin desconocer los inconvenientes de la coexistencia de los patrimonios individual y social, estima que debe reputarse improcedente aumentar oficiosamente las causas de disolución de las Compañías, y, en el reducido ámbito de una calificación registral, declarar extinguido «ipso facto» la Sociedad..., dados los daños que pudieran ocasionarse, los complejos y graves problemas que podrían surgir, la falta de gestión previa promovida por acreedores u otros interesados para oponerse a la subsistencia de la Empresa, la confusión que se provocaría en las Sociedades de tipo familiar, donde por sucesión «mortis-causa» no es difícil la acumulación de acciones en una sola mano y la posibilidad de restablecer el equilibrio social transitoria o excepcionalmente alterado en el caso de que parte de las acciones volviesen a la circulación, toda vez que el repetido Código no señala plazo alguno para la adquisición de acciones por otra u otras personas, ni condiciona o prohíbe su enajenación judicial o extrajudicial.

A continuación discurre el Tribunal con apoyo en una consideración de Derecho positivo actual novísimo, y dice que actualmente, en el capítulo IX, artículos 150 al 171 de la Ley de 17 de julio de 1951, referente a las Sociedades anónimas, no se comprende tampoco como causa de disolución y liquidación de las mismas el que todas las acciones sean de propiedad de un solo accionista; y que

en el apartado VIII de la Exposición de Motivos del texto legal se expresa que, rindiendo tributo a realidades que no pueden desconocerse, la Ley no considera causa de disolución la reunión de todas las acciones en una sola mano, debido sin duda, a que la omisión de esa causa de disolución que, a primera vista, viene impuesta por la naturaleza de la Sociedad, como resultado del acuerdo de voluntades, no es otra cosa sino un homenaje a la sinceridad de que todo legislador debe hacer gala cuando advierte un divorcio entre la realidad y lo legislado; y la realidad es que, aun en el supuesto de reunión de acciones en una sola mano —que con harta facilidad pudo eludirse mediante la interposición de verdaderos testaferros— no debe producirse la inmediata disolución de la sociedad, por lo menos mientras subsista la posibilidad de que la normalidad se produzca, restableciéndose la pluralidad de socios.

Añade a continuación el Tribunal que la precedente doctrina de la Ley de Sociedades anónimas no tiene el carácter de innovación legislativa, sino de reconocimiento de un estado de derecho anterior a la misma; y como corolario de todo determina que el contenido del documento en cuestión ha de estimarse como una simple transmisión por contrato de acciones de una Sociedad, cuya transmisión, al estar realizada en documento privado y no en escritura pública, no está sujeta al impuesto, conforme al artículo 48 del Reglamento del Impuesto.

Diremos por vía de comentario que esta cuestión es sumamente interesante y de puro Derecho civil, siquiera ello tenga fundamental trascendencia en orden a las consecuencias fiscales. Claro es que la calificación del acto es siempre trascendente a los efectos del impuesto, pero en este caso lo es de una manera especial.

En el terreno de la doctrina está siendo muy debatido el asunto, y en el del Derecho positivo no hay más antecedente que el citado, el cual, si no resuelve de lleno la cuestión, sí induce claramente a pensar que el legislador es partidario de que la concentración de acciones en una sola mano no deba dar lugar a la disolución de la Sociedad.

En el terreno jurisprudencial no conocemos más Sentencia que la de 13 de junio de 1891, la cual no es de exacta aplicación al caso porque regula uno anterior a la vigencia del actual Código mercantil.