

Jurisprudencia sobre el Impuesto de Derechos reales

*Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 29
de mayo de 1951.*

EL DOCUMENTO PÚBLICO OTORGADO POR LOS HEREDEROS DEL CAUSANTE Y EL ACREEDOR, HACIENDO CONSTAR QUE LA DEUDA CONTRAÍDA POR AQUÉL FUÉ SATISFECHA POR DICHOS HEREDEROS, TODO ELLO A LOS EFECTOS DE DEDUCIRLA DEL CAUDAL HEREDITARIO A TENOR DEL APARTADO 3) DEL ARTÍCULO 101 DEL REGLAMENTO, NO ES LIQUIDABLE POR EL CONCEPTO DE RECONOCIMIENTO DE DEUDA.

Antecedentes : El causante concertó con el Banco H. unas operaciones de crédito que se solemnizaron en dos letras de cambio, una por 1.440.000 de pesetas y otra por 2.900.000 que aquél aceptó, siendo intervenidas por un Agente de Cambio.

Antes del vencimiento falleció el causante, quedando impagadas las cambiales, por lo cual se hizo constar la deuda en las operaciones particionales de la herencia y se adjudicaron a la viuda los bienes que se consideraron bastantes para satisfacer las letras, ya que permanecían impagadas por carecer la herencia de numerario bastante a tal efecto.

Al presentar la partición para liquidar el impuesto se acompañaron los documentos del artículo 101, apartado 2), del Reglamento y una certificación del aludido Banco, de fecha posterior a la de la partición, haciendo constar la vigencia de la deuda ; pero como el liquidador no estimó suficientes tales documentos para acordar la

baja de la misma del caudal relicto, los herederos, junto con la representación del Banco, comparecieron ante Notario e hicieron constar en acta la existencia de la deuda y de las letras a los efectos del artículo 101 del Reglamento, sin que la declaración significase obligación distinta de la expresada, añadiendo que la deuda representada por las letras estaba pendiente de pago al fallecer el causante y que en los asientos del Banco aparecen anotados los dos efectos de comercio en cuestión, «los cuales figuran cobrados por Caja y Compensación» en las fechas que expresa, posteriores al fallecimiento.

Presentada que fué dicha acta en la Abogacía del Estado de Madrid, ésta giró liquidación a cargo del Banco por el concepto préstamos sobre el total importe de las letras, y el Banco entabló recurso por entender que siendo mercantil el préstamo y habiendo sido intervenido por Agente de Cambio y Bolsa estaba exento del impuesto, según el número 3.º del artículo 21 de la Ley del Impuesto, así como también lo estaba el acta notarial por estarlo el contrato principal en ella contenido

La reclamación fué desestimada por el Tribunal Provincial fundado en que la ratificación por los herederos de la deuda contraída por el causante, exigida por el apartado 3) del artículo 101 del Reglamento, supone el reconocimiento de deuda sujeto al impuesto conforme a las normas del artículo 27, apartado 1) ; impuesto que ha de ser satisfecho para que tenga eficacia el documento en cuanto a la deducción de la deuda, en virtud de lo dispuesto en el apartado 14) del propio artículo 101 del repetido Reglamento.

El Tribunal Central no compartió el criterio del inferior, y, después de sentar que el problema consistía en determinar si el acta relacionada encerraba un verdadero reconocimiento de deuda sujeto al impuesto, dice que «gramatical y lógicamente el reconocimiento de deuda es una declaración de voluntad de una persona, el deudor, por el cual ésta admite expresamente que adeuda en ese momento determinada suma a otra —el acreedor—, «lo cual implica una mayor garantía para el acreedor desde el momento en que su deudor da forma documental a su obligación y «que sin duda por esta mayor formalidad y garantía se sujeta al pago del impuesto cuando figura en documento público».

Supuesto tal concepto del aludido acto, la Resolución estima qué

los herederos en el acta dicha no reconocieron una deuda pendiente, sino que se limitaron a exponer que la obligación existió, que había sido contraída por su causante y que ellos se hicieron cargo del pago; a lo que añadió el representante del Banco que la deuda había sido ya pagada meses antes; o sea, «que el acta referida no supone el reconocimiento de una deuda vigente, sino simplemente la constancia documental de que fué pagada antes de la fecha del acta por los herederos del causante».

En definitiva, el Tribunal dice que al no existir un reconocimiento de deuda la liquidación no puede subsistir y debe ser anulada.

Comentarios: Estamos conformes con la conclusión a que llega la Resolución que reseñamos, en contra de la tesis del Tribunal inferior. Este, efectivamente, esgrime los argumentos que, siendo en principio ante el texto reglamentario, valederos, encierran, sin embargo, aplicados al caso, un cierto espejismo.

No es discutible que, en términos generales, el reconocimiento de deuda es un acto expresamente sometido al impuesto en el Reglamento, y también es cierto que el artículo 101, apartado 14), dispone que las deudas no serán deducibles mientras el documento en que consten no haya sido liquidado y pagado el impuesto o declarada la exención; pero ambas prevenciones no parecen aplicables al caso sin cierta contorsión y violencia. Lógico es que tribute el reconocimiento de deuda pero no cuando tal acto es una consecuencia de una disposición reglamentaria encaminada exclusivamente a servir de garantía al mismo Fisco para que cierto hecho se advere adecuadamente y no sea aquél defraudado, con lo cual bien claramente se ve la sustancial diferencia que separa a este reconocimiento de deuda de todos los que se realizan directamente entre acreedor y deudor y para garantía de ambos y señaladamente del primero.

El otro argumento es acaso más endeble que el que se acaba de examinar, porque la exigencia del apartado 14) relativa a que el documento que justifique la deducción de una deuda sea previamente liquidado, no encaja en el supuesto en cuestión porque presentado el documento, en la mano del liquidador está el liquidarlo antes de acordar la baja, porque no se trata de un acto de constitución de deuda propiamente dicha, puesto que como del contexto y del sentido del apartado obviamente se deduce, en él se está hablando de aquellos documentos que el causante otorgó y que los herederos esgrimen

como justificantes de su derecho a la deducción de la deuda de que se trate. Esto aparte, y dicho sea de paso, de que la tal exigencia de ese apartado 14) no sería aventurado tacharla de superflua si se tiene en cuenta que conforme al principio general del impuesto, consignado en el artículo 34 de la Ley del mismo y en el 186 del Reglamento no se admitirán ni surtirán efecto en las Oficinas y Tribunal de cualquier clase que sean, los documentos en que se haga constar acto alguno sujeto al impuesto, sin que conste en el mismo la nota de liquidación correspondiente; por tanto menos admisible será admitirlo en la propia Oficina Liquidadora con el exclusivo fin de que sirvan de justificante para aminorar las bases liquidables.

Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 5 de junio de 1951.

PARA EXIGIR EL IMPUESTO EN LAS DONACIONES ENTRE VIVOS ES NECESARIO QUE EL ACTO CONSTE POR ESCRITO, A DIFERENCIA DE LAS MORTIS CAUSAS, EN LAS QUE BASTA QUE «ESTÉ PROBADO EL HECHO ORIGINARIO DE LA TRANSMISIÓN».

Antecedentes: En acta extendida por la Inspección de Hacienda y firmada por el comerciante individual inspeccionado se hizo constar que a éste le había donado su padre 105.000 pesetas, más otras 70.000 en madera de construcción, y junto con otros donativos para realizar obras por valor de otras 100.000 pesetas, todo ello en fechas recientes que el acta precisaba.

Trasladada el acta a la Oficina Liquidadora, ésta instruyó expediente de comprobación, previo requerimiento al interesado, y liquidó y notificó la liquidación correspondiente por el concepto donaciones, la cual fué objeto de recurso económico-administrativo en el que sostuvo que no había existido donación a su favor porque el hecho de que su padre le facilitara cantidades de dinero para remediar sus dificultades económicas y que, con tal finalidad, le permitiese talar árboles y aplicar sus maderas a una edificación, no permite afirmar que el hecho constituye una donación, siendo necesarias otras pruebas que en el expediente no existen; esto aparte de que la donación no se presume, ni a efectos civiles, como se infiere de

los artículos 618 al 655 y 1.327 al 1.335 del Código civil y de la jurisprudencia, ni a efectos fiscales, porque según el apartado XVIII del artículo 2.º de la Ley del Impuesto, las transmisiones de bienes a título de donación herencia o legado están sujetas al impuesto siempre que resulte probado el acto en virtud del cual se verifican, y porque aunque existiera donación sería verbal, la cual estaría exenta como lo están los contratos verbales según el número 3.º del artículo 5.º de la Ley, sin que la mera existencia en libros de contabilidad dé lugar a la exacción.

Fuera de lo dicho, alegó la omisión en el expediente del trámite de audiencia del interesado como denunciado, e infracción consiguiente del artículo 175 del Reglamento y concordantes.

El Tribunal Provincial denegó la reclamación fundado en que la existencia de la donación está confesada por el recurrente en el acta originaria, en que para que sea exigible el impuesto basta (artículos 44 y 41 del Reglamento— que exista un hecho que origine el acto fiscal, prescindiendo de los defectos de forma o intrínsecos de que esté afectado y en que, conforme a los artículos 29 y 48 del mismo Reglamento, las donaciones tributan como herencias, bastando para ello el hecho de la transmisión, el cual hecho está confesado por el actor y la confesión hace prueba plena contra él según el artículo 1.231 del Código civil.

El Tribunal Central revoca el fallo del inferior y anula la liquidación y dice que aun en el supuesto de que la donación hubiese existido, sería necesario que constase por escrito para que el impuesto fuese exigible, «ya que la mera existencia del hecho originario de la transmisión que como suficiente para liquidar el impuesto establece el artículo 48 del Reglamento del Impuesto, se contrae a las transmisiones por herencia o donación por causa de muerte», no siendo tal norma aplicable a las donaciones inter vivos, a las que ha de aplicarse la regla general del apartado 2) del mismo artículo 48, que exige a tal fin la constancia en un documento; añadiendo que la equiparación hecha por el Reglamento en el artículo 29 entre donaciones inter vivos y mortis causa, no tiene otra trascendencia que en cuanto al tipo de la tarifa según el parentesco entre donante y donatario.

En todo caso, añade el Tribunal, la donación verbal de cosa mueble con entrega simultánea de la cosa donada está autorizada

por el 632 del Código civil y por lo mismo, aun calificada así fiscalmente, queda comprendida en la *exención del número 5.º* del artículo 3.º de la Ley en favor de los contratos verbales cuando su cumplimiento no requiera que consten por escrito, como no se requeriría en el caso.

Termina el Tribunal diciendo, en cuanto a la infracción del artículo 175 y concordantes del Reglamento al prescindir en el expediente de la audiencia al interesado, que si bien se cometió, prescinde de ella y de la anulación que produciría, porque en definitiva, este recurso es plenamente beneficioso al interesado, y no lo sería más la resultancia de aquella anulación.

Comentarios: Nosotros, que hemos sostenido siempre con decisión la tesis que ahora sienta esta Resolución, claro es que estamos conformes con el criterio que ella propugna.

La Resolución de 10 de marzo de 1936 había sentado una interpretación contraria, o sea la sujeción al impuesto de las donaciones en todo caso, ya constasen o no por escrito y teniendo en cuenta el solo hecho de la existencia del acto. Para ello se partía del enunciado del primer apartado del artículo 29, que dice que tributarán tanto las originadas por actos entre vivos como mortis causa, sin tener en cuenta lo dispuesto en el artículo 48 del Reglamento en su párrafo primero conjugado con el segundo.

Esta manera de enfocar el problema, expuesta en la primera edición de nuestro libro sobre el impuesto al comentar el artículo 29 y junto con él la antedicha Resolución de 10 de marzo de 1936, la vemos ahora confirmada por la reconocida alta autoridad del Tribunal Central, siendo la única vez que éste se ha ocupado del problema, que nosotros sepamos, después de haber dictado aquella Resolución de 1936.

En definitiva, pues, la doctrina sentada es que de la concordancia del apartado primero del artículo 29 con el segundo del 48 del Reglamento del Impuesto, resulta que las donaciones inter vivos tributan cuando constan por escrito a diferencia de las mortis causa, las cuales causan liquidación siempre que «esté probado el hecho originario de la transmisión».

*Resolución del Tribunal Económico - Administrativo Central de
5 de junio de 1951.*

PLANTEADA ANTE EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO PROVINCIAL UNA RECLAMACIÓN SOBRE SUPUESTO DERECHO A LA DEVOLUCIÓN DEL IMPORTE DE UNA LIQUIDACIÓN, ANTES DE QUE SOBRE EL CASO RESUELVA EL DELEGADO DE HACIENDA, SE DECIDE QUE AQUEL TRIBUNAL NO ES COMPETENTE PARA CONOCER.

Antecedentes: Presentado a liquidación cierto documento privado sobre venta de un establecimiento mercantil y otros bienes muebles, fué girada e ingresada la correspondiente liquidación. Interpuesto recurso contra ella ante el Tribunal Provincial, el interesado al serle puesto de manifiesto el expediente formuló nuevo escrito exponiendo que por Sentencia judicial firme había sido declarado nulo el contrato objeto de la liquidación, por lo que, al amparo del artículo 208 del Reglamento solicitaba la devolución de su importe; acompañando un testimonio de la Sentencia en la que, con allanamiento de la parte demandada, se declaraba la nulidad del contrato.

El Tribunal Provincial rechazó la reclamación, estimando que era de aplicar el párrafo 5.º del artículo 58 del Reglamento, según el cual, cuando el contrato quede sin efecto por mutuo acuerdo de los contratantes no procederá la devolución del impuesto y se considerará que ha nacido un nuevo acto sujeto a tributación.

El fallo fué recurrido ante el Central, exponiendo amplios razonamientos en contra del criterio del Tribunal Provincial y sobre la inexistencia del consentimiento y consiguiente inexistencia del contrato, con lo que, claro es, éste no podía, en realidad, quedar sin efecto; y aparte de ello alegó el interesado que había incurrido en error al ejercitar ante la jurisdicción económico-administrativa una acción restitutoria cuya finalidad era la devolución de una cantidad indebidamente ingresada en el Tesoro público, siendo así que para resolver el caso era incompetente el Tribunal Económico-Administrativo Provincial y terminó suplicando la revocación del fallo recurrido y que se declare el derecho del recurrente a ejercitar ante la Delegación de Hacienda la acción restitutoria que planteó con evidente error ante el Tribunal Provincial.

El Tribunal Central empieza por sentar que el Reglamento de Procedimiento, artículo 6.º, y el de Derechos reales, artículo 208, dicen que los contribuyentes podrán solicitar del Delegado de Hacienda la devolución de cantidades satisfechas por el impuesto, bien por error de hecho o duplicación de pago, si la instan dentro del plazo de cinco años, contados, en las devoluciones que se funden en Sentencias o Resoluciones declaratorias de actos o contratos, desde el día en que sean firmes ; pero «en modo alguno pueden confundirse esta clase de reclamaciones con aquellas otras formuladas contra los actos administrativos que declaran o niegan un derecho o una obligación..., las cuales implican evidentemente el desenvolvimiento de una acción fundada en una disparidad de criterios entre la Administración y el contribuyente sobre cuestiones doctrinales o de mera interpretación de los preceptos legales pertinentes...»

Esto supuesto, dice, está claro por expresa manifestación del reclamante, que lo pretendido es una devolución y, por consiguiente, que su resolución incumbe al Delegado de Hacienda, por lo que el Tribunal Provincial debió limitarse a remitir la solicitud a éste

Por otra parte, continúa, es manifiesto que hasta tanto que la devolución instada no sea objeto de resolución, no existe el acto administrativo reclamable ante el Tribunal Provincial, puesto que su competencia se circunscribe a la resolución de las reclamaciones que se promuevan contra los actos administrativos derivados de actuaciones económico-gestoras o de funciones puramente activas de la Administración provincial del Ramo de Hacienda.

En definitiva, el Central anula el fallo apelado como dictado con incompetencia y repone las actuaciones al momento de iniciarse el expediente, disponiendo que éste pase a conocimiento del Delegado de Hacienda.

Comentarios: Han de ser plenamente favorables las apostillas que nosotros hagamos al singular caso que acabamos de reseñar.

En primer lugar, y no obstante la anulación de lo actuado y la incompetencia con que el Tribunal Provincial resolvió, hay que notar que sentó la verdadera doctrina al interpretar el apartado 5) del artículo 58 del Reglamento en relación con la resolución de contratos declarada en Sentencia a la que en la tramitación del juicio correspondiente ha precedido el allanamiento del demandado. Esto equivale a la resolución del contrato por mutuo disenso y produce

sus mismos efectos fiscales, o sea, que se produce un nuevo acto liquidable y la resolución del contrato no da lugar a la devolución del impuesto liquidado.

Por lo demás, y en cuanto al problema en sí se refiere, la equivocación en el camino emprendido al formular la reclamación es manifiesta, puesto que una cosa es la petición al Delegado de Hacienda de devolución de cantidades, en los casos previstos en el artículo 208 del Reglamento, y otra el ejercicio ante la jurisdicción económico-administrativa de acciones reclamando contra los actos de la Administración en los que el contribuyente cree que se le ha desconocido su derecho o aplicado torcidamente un precepto reglamentario.

JOSÉ-M.^a RODRÍGUEZ-VILLAMIL

Abogado del Estado y del I. C. de Madrid.