

Jurisprudencia sobre el impuesto de Derechos reales

Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 1º de febrero de 1949.

CUANDO, DISUELTA LA SOCIEDAD LEGAL DE GANANCIALES, EL CÓNYUGE SUPERVIVIENTE RENUNCIA A SUS EFECTOS EN TIEMPO HÁBIL, SE PRESUME QUE AQUÉLLA NO HA EXISTIDO, Y LOS BIENES QUE HASTA EL MOMENTO DE LA RENUNCIA PUDIERAN PRESUMIRSE GANANCIALES, PASAN DE DERECHO AL PATRIMONIO DEL CAUSANTE.

Antecedentes.—Fallecida la causante en estado de casada y con hijos en febrero de 1934, legó a su esposo el remanente del tercio libre, sin perjuicio de la cuota vidual, e instituyó herederos a aquéllos.

En 1935 se solicitó la liquidación provisional, girándose liquidaciones por los conceptos de gananciales, cuota vidual, legado, etc., siendo oportunamente ingresadas tales liquidaciones.

En diciembre de 1940 el viudo y los hijos realizaron notarialmente las operaciones de partición y en la escritura correspondiente renunció el viudo, total y absolutamente, en favor de sus hijos a todo cuanto le correspondía por derecho propio o por ministerio de la Ley, aceptando tan sólo el legado referido.

Al ser presentada a liquidación esa escritura, el Liquidador estimó que la renuncia de gananciales envolvía dos actos, uno de adquisición de esa mitad de gananciales renunciada, y otro de donación de los mismos a los favorecidos con la renuncia, y giró las liquidaciones correspondientes, las cuales fueron recurridas con apoyo en que la renuncia no es más que el desapoderamiento o abandono de un derecho por su titular sin transmisión a otro, de manera que por ministerio

de la Ley va a concretarse en quien ella determina, viniendo así a constituirse la renuncia abdicativa, a diferencia de la traslativa que implica una enajenación, puesto que en ella el beneficio se recibe directamente del renunciante; cosa distinta de la donación por su naturaleza jurídica, por sus caracteres y por sus efectos.

Además, mientras no se liquide la sociedad conyugal no puede hablarse de gananciales, porque siendo esa sociedad de carácter especialísimo, hasta que el matrimonio se disuelve y se hace la liquidación el cónyuge sobreviviente ni adquiere ni puede disponer de los bienes presuntos gananciales, de manera que cuando se renuncia a ellos, la realidad es que se renuncia a la sociedad misma y tal renuncia puede hacerse antes del matrimonio o una vez disuelto, con los mismos efectos, de tal manera que los bienes lucrados constante el matrimonio recaen, merced a la renuncia, en el otro cónyuge o en sus herederos, como lo reconoce el artículo 1.418 del Código civil al decir que disuelta la sociedad de gananciales no es necesario el inventario cuando haya renunciado a sus efectos y consecuencias uno de los cónyuges o sus causahabientes en tiempo hábil.

El Tribunal Provincial estimó que tenga o no dicha renuncia la cualidad de abdicativa o traslativa, implica un desapoderamiento de bienes, o sea un acto mediante el cual éstos ingresan en el patrimonio de persona distinta a la que le corresponden según la Ley, adquisición a título lucrativo y con todos los caracteres de verdadera donación. Consecuentemente confirmó las liquidaciones.

Planteada la cuestión ante el Tribunal Central, empieza por sentar que el viudo renunciante hizo uso del derecho que le atribuye el citado artículo 1.418, si bien hay que dilucidar si lo ejercitó en tiempo hábil. Y como ese tiempo no lo determinan ni el Código civil ni la jurisprudencia, hay que acudir, por analogía, a los artículos relativos a la aceptación y repudiación de herencia y concluir, conforme a ellos, que el viudo está en plazo para renunciar mientras no realice actos jurídicos que expresa o tácitamente supongan necesariamente la aceptación, siendo ésta—sigue diciendo el Tribunal—“la opinión de los comentaristas, alguno de los cuales admite como realizada en plazo la renuncia, incluso cuando se efectúa después de la formación del inventario”, de donde deduce que en el caso de autos habrá que admitir la renuncia como realizada en plazo, pues no constan actos voluntarios de aceptación anteriores a ella.

-Contra esto—añade el Tribunal—no es obstáculo la petición de liquidación provisional del Impuesto en la misma sucesión y el pago del mismo; primeramente, porque no consta que aquella la pretendiese el renunciante, y después, porque, aunque así fuese, tales petición y pago no pueden interpretarse como actos voluntarios de aceptación, puesto que estando el cónyuge viudo fiscalmente obligado a declarar los bienes relictos para el pago del Impuesto dentro de los plazo reglamentarios sopena de multa, es claro que los actos de cumplir esas obligaciones fiscales no son, por sí solos, verdaderos actos de aceptación libre y espontáneamente manifestada, cosa esencial para que se dé el acto jurídico; y, en conclusión, en este caso no pueden producir otros efectos que los de orden final.

Por lo tanto, la renuncia en cuestión es del grupo de las abdicativas o extintivas y encierra una verdadera repudiación de gananciales que implica que el cónyuge renunciante nada adquiere ni transmite por lo tanto.

Hecha esa deducción categórica, añade el Tribunal que “aunque pudiera sostenerse que el derecho a los gananciales existe “in potentia” en el patrimonio de los cónyuges” desde el momento del matrimonio, bien por el pacto expreso de las capitulaciones matrimoniales, bien por el tácito que el Código presume en defecto de aquél, y, por consiguiente, que el cónyuge que renuncia se desprende de un derecho preexistente en su patrimonio, es lo cierto que el texto terminante del Código al decir “cuando disuelta la sociedad legal haya renunciado a sus efectos y consecuencias”, demuestra claramente que si la renuncia se opera en tiempo hábil, se produce la ficción jurídica de que la sociedad de gananciales no ha existido nunca ni ha producido efectos, hasta el punto de que, según la Ley, no se procede a la formación de inventario, por innecesario, pasando los presuntos bienes gananciales a pertenecer de derecho al patrimonio del causante y sucediéndole en ellos sus herederos por el sólo hecho de serlo y adquiriéndolos, por tanto, directamente del cónyuge premuerto.

Reforzando tal punto de vista, añade que si no se admite tal derecho de acrecer y no se acumula esa mitad de bienes a la otra mitad no renunciada, pasarían a ser bienes vacantes y como tales pertenecerían al Estado, lo que pugna con la práctica constante, que sólo llama al Estado a suceder en ellos cuando le corresponden ab intestato como heredero legal del cónyuge difunto, y pugna también con el pá-

rrafo 2.º del artículo 1.418, según el cual en caso de renuncia quedará siempre a salvo el derecho concedido a los acreedores por el artículo 1.001, esto es, el aceptar la herencia en nombre del repudiante en cuanto baste a cubrir el importe de sus créditos, sin que en ningún caso el exceso, si lo hubiera, pertenezca al renunciante, sino a las personas que corresponda conforme a las reglas del Código civil. Y como esta norma es aplicable tanto a los casos de renuncia de herencia como a la de gananciales, forzoso es concluir que, supuesta la renuncia en cuestión, el renunciante nada adquiere ni nada transmite y que los bienes renunciados abdicativamente habrán de adjudicarse, siguiendo las reglas del Código, según los casos, a los herederos testamentarios o ab intestato del causante.

Apurando la argumentación añade el Tribunal que tampoco cabe aplicar por analogía el apartado 18 del artículo 19 del Reglamento, según el que, si al disolverse una sociedad se traspasa a uno o varios socios el activo social, no sólo se liquidará lo que corresponda por el concepto de disolución, sino también por la adjudicación en pago o para pago si hubiese pasivo, según los casos, por el exceso resultante sobre la cantidad a que como socio tuviese derecho; y en definitiva anula las liquidaciones impugnadas y manda practicar otra por el concepto de herencia de la madre a los hijos como único acto liquidable.

Comentarios.—El caso que nos ocupa sugiere, antes que todo otro comentario, la consideración de que fué producido con anterioridad a la vigencia de la actual legislación sobre Derechos reales, de noviembre de 1947, pues, como hemos dicho al comienzo de los antecedentes, la sucesión se causó en el año 1934, la liquidación provisional se giró en 1935 y la definitiva en 1942, previa la formalización de las operaciones particionales en escritura pública otorgada en 1940, la cual fué presentada en la correspondiente Oficina liquidadora el 4 de noviembre de 1942 y liquidada seguidamente.

Esto quiere decir que las liquidaciones definitivas fueron giradas teniendo en cuenta, al menos en cuanto a la renuncia de los efectos de la sociedad de gananciales, la Ley y Reglamento de 1941, la cual, como es sabido, enfocaba el problema de manera muy distinta a como lo realiza la legislación de 1947, hoy vigente.

Aquélla dedicaba al caso el apartado 7) del artículo 22 del Reglamento, y en él, después de decir que las adjudicaciones en pago del haber ganancial tributarían el 0,60, añadía: "Se entenderá realizada

la adjudicación, aunque no se haga expresamente, por el sólo hecho de la disolución de la sociedad conyugal por fallecimiento de uno de los cónyuges", y en cambio, el actual Reglamento, en el apartado 8) del mismo artículo 22, completa el mismo párrafo añadiendo: "Salvo el caso de que el sobreviviente haya renunciado simple y gratuitamente, en tiempo hábil y por escritura pública, a los efectos y consecuencias de dicha sociedad de gananciales."

El problema, pues, tiene en principio dos soluciones muy distintas con arreglo a una y otra legislación, si bien en este caso que nos ocupa el Tribunal, aun aplicando la anterior legislación, lo haya solucionado de acuerdo con la vigente.

Con tal criterio ha venido el Tribunal a terciar en la vieja discusión planteada alrededor de los efectos fiscales de la renuncia por el cónyuge sobreviviente a los "efectos y consecuencias" de la sociedad de gananciales, inclinándose por la solución de los que propugnaban, no ya la posibilidad legal de llevarla a cabo, cosa no discutida, sino que decían que esa renuncia simple y gratuita llevaba consigo, fiscalmente, dos cosas: que el cónyuge renunciante nada adquiría y nada debía tributar por gananciales, y que, por lo mismo, tampoco había transmisión del cónyuge a los favorecidos con la renuncia ni acto liquidable en tal concepto, acreciendo lo renunciado al caudal del cónyuge premuerto y a sus herederos.

La teoría contraria, compartida por nosotros con firmeza, desde el punto de vista fiscal tenía muy sólida base en el propio texto reglamentario, al decir éste—apartado 7), artículo 22, Reglamento 41)—que la adjudicación al cónyuge sobreviviente se entiende hecha "por el sólo hecho de la disolución de la sociedad", y la tenía también en el argumento de que el derecho a hacerse dueño de la mitad de los gananciales está plenamente en el patrimonio del renunciante desde antes de llegar el momento de ocurrir la defunción del otro cónyuge, por lo cual es evidente que no es entonces cuando la adquiere y que lo que hace es concretarlo sobre determinados bienes y en determinada cuantía. Por consiguiente, si la adjudicación la determina "el hecho de la disolución de la sociedad conyugal", esa adjudicación es independiente de la voluntad del adjudicatario, y por el mero hecho de existir, fiscalmente hablando, necesariamente ha de dar lugar al acto liquidable correspondiente; y lo renunciable, por ende, será, a efectos

fiscales, no el derecho en sí, sino únicamente la facultad de que dicha concreción tenga lugar, lo cual es intrascendente para el impuesto.

Dentro del vigente Reglamento la solución y el problema cambian radicalmente de signo, o, por mejor decir, el problema no existe, dados los términos categóricos del actual apartado 8) del artículo 22 de ese texto legal. Admite la renuncia sin causar acto liquidable, con tal de que en ella se den los tres requisitos de ser simple y gratuitamente, en tiempo hábil y por escritura pública.

Ante eso acabaron las controversias en cuanto a las de orden jurídico fiscal, pero, ello no obstante, el caso que nos ocupa puede plantear y plantea de hecho una cuestión secundaria, pero importante, que nace del cumplimiento del segundo requisito, referente, como va dicho, a que la renuncia se haga en tiempo hábil.

El propio Tribunal la plantea y la resuelve, y es ésta: ¿el cónyuge sobreviviente que ha pedido o consentido la liquidación provisional de la herencia del marido, estará en tiempo hábil para renunciar posteriormente? La Resolución comentada se decide por la afirmativa, incluso en el caso de que hubiese firmado la solicitud de liquidación provisional, y lo razona diciendo que "tales presentación y pago no pueden interpretarse como actos voluntarios de aceptación, porque obligado el cónyuge viudo por la legislación fiscal a declarar los bienes relictos para pagar el impuesto dentro de plazos fatales, incurriendo en multa si no lo hace, es evidente que las declaraciones tendentes a cumplir dicho deber fiscal, por sí solas no son verdaderos actos de aceptación, por carecer del requisito de la libre y espontánea manifestación de voluntad esencial para la existencia de actos jurídicos".

Sobre este interesante extremo de hecho, se ocurre pensar que no deja de ser extraño y opuesto al desenvolvimiento natural y corriente de las cosas, que el padre renunciante dejase transcurrir un lapso de tiempo tan largo como es el que media desde el fallecimiento de la causante — febrero de 1934 — hasta siete años después — diciembre de 1940 — para decidirse a no aceptar el tercio libre legado ni la porción que como cuota vidual le pertenecía. Y si a esto se añade que medió una liquidación provisional, al parecer solicitada por él y que con la renuncia o repudiación tuvo expedito el camino para llevar a cabo de hecho una transmisión de bienes a los hijos orillando el pago del impuesto, la extrañeza llega al máximo.

Con tales antecedentes no se podrá llegar a ver en todo ello, sin otros elementos de juicio, la aceptación tácita a que se refiere el artículo 999 del Código, pero sí se llega a la conclusión de que esas renuncias tardías y tan meditadas y por añadidura propensas a enmascarar verdaderas donaciones con detrimento del impuesto, deben ser miradas con prevención, sobre todo cuando, como ocurre en el caso presente, el repudiante y los favorecidos con la renuncia están ligados por los lazos apretados del parentesco paterno-filial.

Como quiera que ello sea, está fuera de duda que la innovación del actual Reglamento sobre la posibilidad de la renuncia a los "efectos y consecuencias" de la sociedad conyugal sin trascendencia tributaria para los interesados, se ajusta estrictamente a los cánones del Código civil, pero no es menos indudable que en el terreno de las realidades puede dar lugar a que tales renuncias envuelvan verdaderas donaciones.

Aquí, y una vez visto el asunto desde el punto de vista tributario, cabría hablar de lo que esa figura es dentro de nuestro Derecho civil y de los problemas que alrededor del artículo 4.18 del Código civil se plantea en relación con los de los números 1.315, 1.364 y 1.394 y con la verdadera configuración jurídica de la sociedad de gananciales, sea comunidad romana o de tipo germánico, o patrimonio de destino, pero el comentarista se abstiene de hacerlo, entre otras razones, porque considera que no es tarea fácil decir nada nuevo donde tantos y tan reputados civilistas han opinado y contendido, y sobre todo porque no es esa su misión dentro de la sección que en esta REVISTA CRÍTICA DE DERECHO INMOBILIARIO cultiva.

En definitiva, cualquiera que sea la solución civil del problema, tendría el mismo enfoque que hoy tiene para la legislación fiscal.

JOSÉ M.^a RODRÍGUEZ-VILLAMIL,
Abogado del Estado y del I. C. de Madrid.