

Jurisprudencia sobre el impuesto de Derechos reales

Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 20 de enero de 1948.

NO ES COMPUTABLE EL PLAZO DE PRESCRIPCIÓN DESDE EL MOMENTO DE CAUSARSE LA SUCESIÓN CUANDO EN EL TESTAMENTO CONSTA QUE SERÁN HEREDEROS, AL EXTINGUIRSE EL USUFRUCTO DE LOS BIENES, LOS HIJOS DE LOS USUFRUCTUARIOS NOMBRADOS O LOS HEREDEROS DE LOS MISMOS SI ESOS HIJOS FALLECIERON ANTES DE HEREDAR, PORQUE LA HERENCIA ESTÁ SOMETIDA A CONDICIÓN SUSPENSIVA Y ES DE APLICAR EL ARTÍCULO 57 EN SUS APARTADOS 5.º Y 6.º

Antecedentes.—En agosto de 1901 falleció cierto causante bajo testamento en el que nombraba herederos usufructuarios por cuartas partes, siéndolo de una de ellas el sobrino del testador, don Rafael M., y su mujer, doña Celestina, estableciéndose las siguientes cláusulas: "la parte del que o los que fallezcan pasará, también en usufructo, al referido sobrino don Rafael y a su citada mujer, y en defecto del último de éstos. a los hijos de los mismos de su actual matrimonio; por herederos en propiedad únicos y universales de su herencia declara e instituye a los hijos de sus sobrinos, don R. y doña C., y del actual matrimonio de los mismos y en sustitución del que o los que fallecieren antes de heredar, a los herederos de los mismos".

Al fallecer el causante existían tres hijos del aludido matrimonio y en 1902 nació otro.

Fallecidos los adquirentes de tres de las cuatro partes de la herencia, quedaron como únicos usufructuarios los citados don Rafael M. y

doña Celestina, los cuales fallecieron, respectivamente, en septiembre y diciembre de 1941 y 1942, dejando los cuatro hijos mencionados.

Estos presentaron relación de bienes en la Oficina liquidadora, manifestando que eran los únicos hijos habidos del repetido matrimonio usufructuario, y que, fallecidos todos los usufructuarios instituidos por el causante primitivo en el año 1901, ellos eran los únicos herederos en propiedad del mismo y pedían la liquidación definitiva del impuesto con la extinción del usufructo.

El Liquidador estimó, en cuanto a la herencia primitiva, que estaban prescritos las transmisiones o acrecentamiento de usufructo por muerte de los tres primeros usufructuarios a favor de don Rafael y doña Celestina; que por la transmisión en favor de esa señora del usufructo de la mitad de los bienes por fallecimiento de su esposo procedió girar la liquidación pertinente; que también era exigible el impuesto por la transmisión de la nuda propiedad de los bienes del primer causante, don Gregorio, a los hijos del repetido matrimonio, cuyos herederos nudo propietarios se determinaron concretamente al fallecer el don Rafael M., y que procedía asimismo liquidar la extinción del usufructo extinguido al fallecer la esposa.

La liquidación por transmisión de nuda propiedad como adquirida del primitivo causante fué objeto de impugnación por los cuatro hermanos, hijos del tan repetido matrimonio.

La liquidación se basa, dicen, en que al ocurrir el fallecimiento del don Gregorio no estaban determinadas las personas que habían de heredar la nuda propiedad cuando falleciera el último usufructuario, y ese criterio carece de fundamento. La indeterminación no existía, dado que en la cláusula testamentaria no se incluye ningún supuesto de futuridad que implique tal indeterminación, sino que se contrae a los hijos que ya existían, como lo demuestra el mismo testamento y con lo dispuesto en el artículo 750 del Código civil y la Sentencia del Tribunal Supremo de 1.º de julio de 1905 al declarar que llamados a la nuda propiedad los herederos del usufructuario que tiene hijos, no puede decirse que recaiga en persona incierta.

Por otra parte, si bien el apartado 5) del artículo 57 del Reglamento habla de que cuando la persona adquirente sea indeterminada se aplazará la liquidación hasta que sea conocida, y en ese momento correrá de nuevo el plazo para pedir la liquidación, en esta ocasión no se daba el supuesto, porque aunque se admitiese indeterminación en

cuanto a los venideros hijos del tan repetido matrimonio, no la había en cuanto a los existentes en el momento de causarse la sucesión; de modo que por lo que respecta a éstos no se puede hablar de indeterminación, sino de indeterminación en la cantidad a adquirir, lo cual reforzaba con la cita de la Sentencia del Tribunal Supremo de 30 de junio de 1917 y la Resolución del Tribunal Central de 16 de junio de 1925.

En definitiva, se terminó pidiendo la declaración de impertinencia de la liquidación por estar prescrita la acción liquidadora.

El Tribunal Provincial desestimó el recurso, estimando como razón fundamental la de que en la debatida cláusula se comprendían no sólo los hijos del mentado matrimonio, vivos al fallecer el causante, sino también los demás que pudieran tener, siendo en su consecuencia aplicable el aludido precepto reglamentario.

Planteado el problema ante el Tribunal Central, éste confirma el criterio del inferior y empieza por sentar que de la transcrita cláusula testamentaria se ve claramente que el testador, no solamente no designó por sus nombres a los nudo propietarios, sino que instituyó genéricamente a los hijos de sus sobrinos, que tanto podían ser los que ya existían como los nacidos después de morir el testador u otras personas, y, por lo mismo, ni los no nacidos ni los ya nacidos adquirieron la nuda propiedad al momento del fallecimiento del causante, ya que entonces se ignoraba si los nacidos vivirían todos o nacerían otros o si los que fallecieran antes de heredar dejarían herederos: todo lo que conduce a la indeterminación de los adquirentes en aquella fecha de 1901, y a la conclusión de que la adquisición estaba pendiente de una condición suspensiva y de que el derecho era expectante, no concretado hasta que en 1942 falleció el último usufructuario, siendo, por consiguiente, de perfecta aplicación los apartados 5.º y 6.º del artículo 57 del Reglamento e improcedente la prescripción alegada.

En apoyo de esta solución cita las Resoluciones del mismo Tribunal de fechas 2 de octubre de 1928, 25 junio de 1929 y 3 de octubre de 1944, no siendo de aplicación la sentencia de 16 de junio de 1925 citada, porque se trataba de institución pura de nuda propiedad a favor de personas designadas nominalmente.

Comentarios.—La doctrina comentada no es más que una confirmación de la que reiteradamente viene aplicando el Tribunal al interpretar el mencionado artículo 57 del Reglamento.

En el momento de fallecer el causante no se podía determinar si los presuntos nudo propietarios llegarían a heredar ni en qué cuantía, porque la institución alcanzaba a los demás hijos que los usufructuarios pudieran tener, como, efectivamente, nació uno.

Existía, pues, la real indeterminación a que se refiere el apartado 5) del artículo 57, y se daba el supuesto del apartado 6) que previene en tales casos que la adquisición no se entienda realizada hasta el día que la limitación desaparezca; si bien no puede dejar de reconocerse alguna fuerza al argumento esgrimido por los recurrentes sobre que la indeterminación de que en el supuesto discutido se trataba, más bien se refería a la cuantía de lo heredado que al derecho adquirido, si se tiene en cuenta que los tres nudos propietarios vivientes en el momento de fallecer el causante, eran desde tal instante herederos, aunque su participación estuviese supeditada al nacimiento de otros hijos del matrimonio usufructuario. Esta posibilidad llegó, efectivamente, a ser realidad, con lo cual los partícipes fueron cuatro y no los tres del momento del fallecimiento.

La adquisición, pues, estaba sometida a limitación o indeterminación, como prevé el mentado apartado 6) en su letra, y ésta es la que el Tribunal aplica.

Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 27 de enero de 1948.

LA CADUCIDAD DE UNA CONCESIÓN POR NO HABER REALIZADO OBRA ALGUNA EL CONCESIONARIO, AUNQUE SEA DECLARADA ANTES DE SER LIQUIDADO E INGRESADO EL IMPUESTO CORRESPONDIENTE, NO DA DERECHO AL CONCESIONARIO A QUE LA LIQUIDACIÓN GIRADA SE ANULE, PORQUE LA RESCISIÓN ES IMPUTABLE A AQUEL.

Antecedentes.—En 5 de octubre de 1934 se otorgó a don Manuel C. una concesión para aprovechar con destino a la producción de energía eléctrica cierto salto, y en agosto de 1939 falleció el concesionario, dejando como herederos varios nietos, uno de ellos llamado Manuel A.

Al no aparecer liquidado el impuesto por la concesión, la Oficina liquidadora dirigió, en noviembre de 1944, un oficio al don Manuel C. requiriéndole para que acreditase el pago o presentase los antecedentes para liquidar. El requerimiento lo recibió y firmó el citado don Manuel A., sin que conste que lo atendiere, por lo que la Oficina liqui-

dadora giró las oportunas liquidaciones, con multa igual a lo cuota, las cuales fueron recurridas por aquél, alegando que la concesión estaba en su efectividad condicionada, para poder representar beneficios, al cumplimiento de las condiciones impuestas por la concesión, por lo que, al no haber sido observadas, la Administración declaró caducada la concesión; y como esto da lugar a la devolución del impuesto pagado, es inconcuso, según el artículo 58. que la caducidad declarada antes de ser pagado el impuesto debe dar lugar a no liquidarlo y, en su caso, a devolverlo.

El Tribunal Provincial, para mejor proveer, pidió antecedentes a la División Hidráulica, y ésta dijo que no constaba impedimento de ninguna clase producido por la Administración al concesionario para realizar las obras, que en la propuesta de caducidad hecha por la Jefatura se hacía referencia a las alegaciones hechas por el heredero don Manuel A., manifestando que le había sido imposible realizar las obras como consecuencia de la guerra, y que siendo antieconómico el negocio, se conformaba con la declaración de caducidad. Al elevar dicha propuesta había transcurrido el doble del plazo de construcción y la caducidad se acordó en 28 de diciembre de 1944.

El Tribunal Provincial denegó la devolución con apoyo en que, según el apartado 4) del artículo 58 del Reglamento, aquélla no procede cuando la rescisión o resolución la motiva el incumplimiento de las obligaciones del fiscalmente obligado al pago, como ocurría en el caso, según los datos oficiales, y que la multa liquidada era la procedente, conforme al artículo 221, por haberse girado la liquidación con los datos adquiridos de oficio.

El recurrente insistió ante el Tribunal Central en sus razonamientos, añadiendo que la razón de caducidad por incumplimiento alegada supone que el concesionario viva, y aquí había muerto cinco años antes, y sus nietos y herederos desconocían la existencia de la concesión, la cual no se les transmitía a ellos, y, por lo tanto, no pueden ser equiparados al concesionario.

Esos razonamientos los contrarresta el Tribunal Central diciendo que el derecho o liquidación nace al transcurrir los treinta días desde que se notifica el acuerdo otorgando la concesión o desde la fecha del acuerdo—artículo 107—si no se justifica la fecha de la notificación.

Tampoco son admisibles, sigue diciendo la Resolución, los argumentos de que el incumplimiento de las obligaciones del concesionario

como causa de caducidad supone que éste viva y de que los herederos desconocían la existencia de la concesión, porque ésta fué otorgada en 1934 y el concesionario falleció en 1939, y porque en el expediente de caducidad consta que en él compareció el heredero recurrente, alegando que el negocio era antieconómico y que nada tenía que oponer a la declaración de caducidad.

El argumento, que se apoyaba en el hecho de no haberse producido efectos lucrativos, lo desata el Tribunal Central con la cita del párrafo 4.º del citado artículo 58, que previene que con efectos lucrativos o no, el impuesto no se devolverá si la resolución o rescisión nace del incumplimiento de las obligaciones del obligado al pago, lo cual consta en este expediente, y, por consiguiente, si la devolución del impuesto no es procedente si se ha pagado, también ha de ser procedente el liquidado reglamentariamente y no pagado.

El Tribunal afronta después el tema de la procedencia de la multa, que no había sido planteado, y para ello hace uso de la facultad que le da el artículo 20 del Reglamento de Procedimiento, y dice en definitiva que en este caso no es aplicable la del 100 por 100 de la cuota porque no se reiteró la petición de datos, ni tampoco la del 50 por 100 porque ésta se refiere al caso en que los documentos los presenten los interesados, después de ser requeridos y, en cambio, debe aplicarse la los 30 por 100, todo a tenor del artículo 224 del Reglamento.

Comentarios.—Como se observa fácilmente, el caso es claro y la sinrazón del recurrente también, porque está fuera de razonable discusión que la rescisión nació del incumplimiento de sus obligaciones por el concesionario.

El argumento que pudiera ser válido y eficaz era el de que el heredero o herederos desconocían la existencia de la concesión y no la habían aceptado como herencia; pero cayó por tierra al quedar demostrado, en los informes de la División Hidráulica, que el recurrente no sólo la conocía, sino que gestionó en relación con la misma.

Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 10 de febrero de 1948.

CUANDO EL CAUSANTE DISPONE QUE SU ESPOSA HEREDE LA MITAD DE LA HERENCIA Y LA MADRE DEL MISMO LA OTRA MITAD Y QUE EN EL CASO DE QUE LA MADRE LE PREMUERA SEA ÚNICA HEREDERA SU MUJER, SI AQUÉLLA REPUDIA LA HERENCIA, SE DA EL

DERECHO DE ACRECER Y EL ACTO ES NO SUJETO A TENOR DEL APARTADO 17) DEL ARTÍCULO 31 DEL REGLAMENTO, PORQUE LA RENUNCIA NO ES TRASLATIVA, SINO EXTINTIVA.

Antecedentes.—El causante de una herencia dispuso en su testamento que, respetando los derechos hereditarios de su madre, instituía única heredera a su esposa, y, por tanto, que si su madre la sobrevivía, la herencia se dividiría con igualdad, dando a su madre la mitad, en pago de sus derechos legitimarios, y la otra mitad a su esposa, en pago de su legítima, y el resto, como heredera voluntaria del testador, y que si la madre la premuriese, la herencia sería toda para su esposa.

El causante falleció en noviembre de 1945, y en el mes siguiente la madre otorgó una escritura manifestando, con referencia al aludido testamento, que constando en éste que si ella no acepta la herencia sea toda para su esposa, quiere que así sea, aunque haya sobrevivido a su hijo, y para lograrlo repudia la herencia de éste.

En enero del año siguiente, y en escritura pública, la viuda procede a liquidación de la sociedad conyugal y a la adjudicación de la herencia en su totalidad, estimándose única heredera, en virtud del testamento y de la renuncia de su madre política.

Presentado el documento a liquidación, se giraron liquidaciones por gananciales, por herencia entre cónyuges en cuanto a la mitad, herencia de descendientes a ascendientes por la otra mitad y por esta misma mitad otra liquidación como transmisión hereditaria de la madre del causante a la viuda e hija política suya. Es decir, que no se concedió eficacia a la renuncia de la madre a efectos fiscales y se estimó que adquiriría y que, después de adquirir, transmitía sus derechos hereditarios.

Entablado recurso ante el Tribunal Provincial, se razonó diciendo que la aludida renuncia privó a la renunciante de su derecho a la herencia del hijo y dió lugar al derecho de acrecer, a favor de la nueva como única universal heredera, de acuerdo con el artículo 982 del Código civil, lo que significa que los actos liquidables son el de la adquisición de gananciales y el de herencia del resto de los bienes.

El Tribunal Provincial fundó la desestimación del recurso en que fuera del caso de renuncia de la herencia, simple y gratuitamente en favor de todos los coherederos—número 3º del artículo 1.000 del Código civil—a quienes deba acrecer lo renunciado, en cuyo caso el acto

no está sujeto al impuesto, en todos los demás de renuncia a que el artículo se refiere el impuesto es exigible al renunciante, sin perjuicio de liquidar también la cesión o donación de la parte renunciada. Y añade que no se dan los supuestos de los artículos 982 y 983 para el nacimiento del derecho de acrecer, porque las dos herederas no están llamadas conjuntamente a la misma porción hereditaria, puesto que la madre es respetada en sus derechos hereditarios y la esposa es única heredera con carácter voluntario, o sea, que fueron llamadas a porciones esencialmente separadas.

Además, en el llamamiento del testamento no se advierte la intención de que en defecto de una, la herencia toda pase a la otra, sino que la previsión testamentaria se concreta al caso en que la madre premuere y no a los demás casos de no adquisición de su derecho.

El Tribunal Central, ante el que la viuda se alzó, revocó el acuerdo y anuló la liquidación impugnada, aplicando con alto sentido jurídico el discutido apartado 17) del artículo 31 del Reglamento, en virtud de los siguientes razonamientos:

Empieza por sentar, con apoyo en la doctrina de la Resolución de la Dirección de Registros de 20 de diciembre de 1903, que la repudiación de la herencia, ya sea abdicativa o con finalidad exclusiva, se retrótrae al momento de la muerte del causante, en tanto no sea impugnada judicialmente, y elimina de la partición al llamado en el testamento por su condición de legitimario, como si la institución de heredero se hubiera hecho a favor de los que asumieron el derecho del repudiante.

De ahí deduce el Tribunal que, en nuestro caso, si la viuda no adquirió toda la herencia desde el fallecimiento del marido causante, fué debido a limitación legal de la legítima debida a su madre, y por lo mismo que el efecto natural de la renuncia hecha por ésta es que su porción vaya íntegra a la heredera instituida.

Fuera de esto, añade, al estar llamadas la suegra y la nuera a una misma herencia por partes alícuotas genéricas, sin asignación de bienes determinados, se da el derecho de acrecer, de conformidad con los artículos 982 y 983 del Código civil; y aunque la forma de renuncia empleada, más parece traslativa que extintiva o abdicativa, dado que tiende a favorecer directamente a la hija política, lo cierto es que "atendiendo preferentemente a los efectos legales", es obvio que en ella concurren los requisitos de ser gratuita y estar hecha a favor de coheredero

con derecho de acrecer y ha de considerarse como acto no sujeto a tenor del citado apartado 17) del artículo 31 del Reglamento.

Y tampoco obsta a esa consecuencia el que en este caso la renuncia beneficie a uno solo de los herederos y que la herencia se entienda aceptada, a tenor del número 2.º del artículo 1.000 del Código civil, cuando el heredero la renuncia, aunque sea gratuitamente, a beneficio de uno o más de sus coherederos, ya que el precepto se refiere al supuesto de que con la renuncia se beneficie alguno o algunos de ellos con exclusión de otro u otros, y en el caso, al haber uno solo, no puede darse la exclusión.

Debe, pues, termina diciendo el Tribunal, anularse la liquidación impugnada y aplicar a la porción recurrida el tipo de herencia a favor de ascendientes en vez del de cónyuges, por ser más elevado que éste, según previene el mencionado apartado 17) cuando dispone que en tales casos se aplique el tipo que corresponde al renunciante.

Comentarios.—No nos parece jurídicamente discutible la tesis de la Resolución y, además, nos parece altamente plausible la objetividad y despegue de la letra del texto reglamentario con que el Tribunal procede en los Considerandos extractados al interpretar el citado apartado 17) del artículo 31 y los textos del Código civil también citados. Y decimos esto, porque no es ciertamente débil el razonamiento del Provincial, especialmente cuando dice, en contra del derecho de acrecer, que las mentadas herederas no fueron llamadas conjuntamente a la misma porción hereditaria, sino a mitades o porciones esencialmente separadas, como son la herencia voluntaria y la legítima, puesto que la esposa es heredera por la voluntad del causante, pero la madre lo es por ministerio de la Ley, y que, por lo tanto, no se dan los requisitos del acrecimiento en la sucesión legítima que sanciona el artículo 981 ni tampoco los de la testamentaria contenidos en el 982.

Como quiera que sea, es perfectamente razonable sostener que en el caso en cuestión la repudiante realizó un acto de auténtica repudiación de las que se llaman extintivas y no traslativas y que, por consiguiente, nada recibió ni nada transmitió, por lo cual reglamentariamente no tiene por qué tributar, sin perjuicio de que la favorecida con la repudiación pague por el tipo de liquidación más elevado, que en este caso era el correspondiente a la madre política renunciante.

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