

Jurisprudencia sobre el impuesto de Derechos reales

Los conceptos de «carga deducible» y «deuda deducible»

Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 19 de diciembre de 1944.

LA OBLIGACIÓN LEGAL DE PRESTAR ALIMENTOS ES DE CARÁCTER PERSONAL, Y AUNQUE, TRATÁNDOSE DE HIJOS ILEGÍTIMOS, SE TRANSMITE A LOS HEREDEROS DEL PADRE, NO AFECTA A LOS BIENES DEL QUE DEBA PRESTARLOS, Y POR ELLO SI, AL MORIR AQUÉL, SE ENTREGA AL HIJO ALIMENTISTA UN CAPITAL EN EQUIVALENCIA DEL DERECHO A ALIMENTOS, ELLO NO CONSTITUYE DEUDA DEDUCIBLE DEL CAUDAL HEREDITARIO ; Y SI SE CEDEN BIENES EN PAGO AL ALIMENTISTA, ESA LIQUIDACIÓN POR CESIÓN SERÁ INDEPENDIENTE DE LO QUE LOS HEREDEROS DEBAN TRIBUTAR POR HERENCIA SOBRE LOS MISMOS BIENES ADJUDICADOS EN PAGO.

Antecedentes.—El causante, fallecido en 1942, se había casado en segundas nupcias, pocos días antes del fallecimiento, con la mujer con la que, viviendo su primera esposa, había tenido tres hijos ilegítimos, y en su testamento—otorgado en 1935—los reconocía como tales «para que llevaran su apellido y gocen de todos los derechos que las leyes les reconocen».

El único hijo del primer matrimonio y la viuda del segundo, en representación de los tres hijos ilegítimos, que eran menores, otorgaron escritura pública particional reconociendo que dichos tres hijos sólo tenían derecho a alimentos, conforme al artículo 845

del Código civil, por no concurrir en ellos la condición legal de naturales, y conviniendo en que ese derecho se les hiciera efectivo de una sola vez mediante la entrega de bienes en pleno dominio por valor de 70.000 pesetas, a lo que la viuda añadía que nada había aportado el matrimonio ni hubo gananciales en los pocos días que estuvo casada. No se hace referencia a la cuota viudal y parece deducirse, del resumen jurisprudencial del que tomamos estos datos, que fué renunciada.

En la partición se deducían ciertas deudas y gastos, que dejaban reducida la herencia a 169.906 pesetas, y de esa cifra se adjudicaban a los aludidos hijos ilegítimos 70.000 y se les hacía pago con bienes en esa cuantía de los inventariados, quedando para el heredero los restantes.

El liquidador, además de liquidar la total herencia al hijo heredero, giró a los otros tres hijos una liquidación por el concepto «cesiones», al 5 por 100; y la liquidación por herencia, sobre la totalidad de ésta, fué recurrida, aduciendo que de su base se debían haber rebajado las 70.000 pesetas que importaron los bienes adjudicados en pago del derecho a alimentos, porque eran una deuda del caudal hereditario, conforme al artículo 101 del Reglamento, en su apartado 3), dado que ni la existencia de la deuda, ni su autenticidad podían ponerse en duda ante el texto del artículo 845 del Código civil, que no sólo impone al padre la obligación de prestarlos, sino que traslada la obligación a los herederos, y, además, la deuda fué ratificada en la escritura pública de partición, en la que consta la ratificación y el pago con la comparencia de los acreedores representados por su madre; de lo cual se desprende que al tributar las 70.000 pesetas por herencia y por «cesiones», se produjo una duplicación de pago.

Se decía también en el recurso que aunque la cuantía de la deuda no está determinada cuantitativamente por la Ley, esa indeterminación no justifica la doble percepción del impuesto, ni menos negar la deuda, sino, a lo más, que la Administración modifique la cuantía de la deuda con arreglo a bases razonables.

El Tribunal Provincial estimó, ratificando el criterio del liquidador, que eran dos los actos: uno el de herencia, y otro el de cesión, y que la obligación alimenticia de que se trata no es carga deducible reglamentariamente.

El Tribunal Central, confirmando el criterio del Provincial, pone como fundamento clave de su argumentación el de que la obligación de que se trata es de carácter personal y aun personalísima, según la sentencia del Tribunal Supremo de 6 de julio de 1895, lo cual quiere decir que no afecta ni grava los bienes del obligado a prestar los alimentos; y si bien la obligación se transmite a los herederos, cuando de hijos ilegítimos se trata, y subsiste hasta que éstos llegan a la mayor edad, en nada cambia la naturaleza de la obligación el hecho de que, en vez del padre, sean sus herederos los obligados a prestarla. No se trata, pues—sigue diciendo el Tribunal—, de una carga deducible de la herencia, a tenor del artículo 100 del Reglamento, ya que, de acuerdo con su párrafo primero, no se consideran cargas deducibles las que constituyen una obligación personal del heredero, donatario o adquirente de los bienes.

Tal tesis la refuerza la Resolución añadiendo que los mismos interesados no consideraron deducible como deuda la cantidad de 70.000 pesetas en que cifraron la cuantía de los alimentos al hacer la partición, puesto que en ésta sólo dedujeron como deudas algunos créditos contra el causante y los gastos de entierro y funeral, y una vez fijado así el caudal hereditario, fué cuando adjudicaron a los alimentistas bienes en la cuantía dicha, como pago de los alimentos; y, por otra parte, el que el heredero pague de una vez, adjudicando bienes al efecto, la cantidad alzada libremente convenida en equivalencia de las entregas periódicas a que venía obligado, no puede servir de fundamento para deducirla de la herencia, porque esa entrega de bienes no nace de una obligación legal del heredero, ya que la que le incumbe es la de atender a la alimentación de los alimentistas, y, por lo mismo, tal entrega no constituye el pago de una deuda contra el causante, sino una transmisión de bienes del heredero a los repetidos alimentistas, la cual constituye un acto sujeto al impuesto, con independencia de lo que proceda exigir por la transmisión hereditaria, y acredita a la vez que no existe la duplicación de pago alegada.

Por último, saliendo al paso el Tribunal del argumento esgrimido en el recurso, de que el caso está comprendido en el apartado 3) del artículo 101 del Reglamento, puesto que la deuda estaba ratificada en documento público por el heredero con la compare-

cencia de los acreedores, dice que ese precepto no es aplicable al supuesto discutido, porque el primer requisito que en él se exige es la demostración de la existencia de la deuda a satisfacción de la Administración, y como la deuda no existe, «porque, según se ha demostrado, la obligación de prestar alimentos no constituye deuda deducible contra el causante», es clara la inaplicación del citado apartado 3).

Comentarios.—Aunque para el comentarista están fuera de discusión la autoridad y la competencia del Tribunal, no puede, sin embargo, compartir el criterio con que éste resuelve el caso, y cree que pueden oponerse serios reparos a la aplicación que hace de los conceptos «carga deducible» y «deuda deducible», los cuales, más bien que antitéticos o excluyentes, son independientes, y cree al mismo tiempo que aunque ciertamente no se trate de una «carga deducible», si se trata de una «deuda deducible», comprendida, indudablemente, en el apartado 1) del artículo 101 del Reglamento, y, en todo caso, en el 3), independientemente de que la Administración pueda discutir y cercenar su cuantía, ya que ésta fué fijada *ad libitum* por los interesados.

Decimos esto—y con ello empezamos nuestros razonamientos—porque la obligación del padre ilegítimo de abonar alimentos a los hijos que tienen esta desdichada condición, es categórica, a tenor de los artículos 143 y 146 del Código civil, y, por lo tanto, está fuera de discusión que el padre tenía contra sí y a favor de esos hijos la deuda que la cuantía de esos alimentos suponga, cualquiera que ella sea y sin que su cifra interese al efecto de este estudio y de nuestro razonamiento; y como esa obligación y esa deuda, por consiguiente, no es personalísima del padre, sino que se transmite a los herederos, es claro que a ellos pasa la obligación de satisfacerla, como pasaría la obligación de pagar cualquiera otra deuda del mismo causante, incluso con sus propios bienes, si la herencia no la adquieren a beneficio de inventario, porque así lo dispone el artículo 845 del propio Código cuando de prestar alimentos a los hijos ilegítimos se trata.

Esto supuesto, es decir, dado que la obligación de pago existe, no hay para qué traer a cuento el concepto de «carga deducible», ni menos involucrarlo con el de deuda deducible. Las «cargas» que tengan ese concepto—un censo, por ejemplo—que afecten a

los bienes producen el efecto—artículo 100, apartado 1)—de mermar la base liquidable, de manera que si el capital del censo importa 10.000 pesetas, la finca gravada será valorada en 10.000 pesetas menos, y por esas pesetas no se girará liquidación alguna, mientras que si la «carga» es una hipoteca por las mismas 10.000 pesetas, el efecto fiscal que se produce en las transmisiones a título gratuito es completamente distinto, conforme al apartado 2) del mismo artículo; como esa carga no es estrictamente tal, al efecto de rebajarla de la base liquidable absolutamente y, por decirlo así, borrarla, lo que ocurre es que la deuda que ella garantice se deducirá o rebajará del caudal, pero paralelamente nacerá el concepto liquidable de adjudicación en pago o para pago sobre la base de la deuda garantizada, y nacerá con indiscutible lógica y fundamento jurídico, como es sabido, porque si por herencia se adquiere una finca que vale 100.000 pesetas con hipoteca de 50.000, y éstas se rebajan de la herencia, quedando ésta reducida a las otras 50.000, está fuera de duda que por éstas, o sea la mitad de la finca, pagará el heredero por el tipo de herencia, y que por las 50.000 restantes, equivalentes a la otra mitad, tendrá que pagar por el concepto de adjudicatario, porque esa mitad también la adquiere siquiera no sea a título lucrativo de heredero, y porque, de no ser así, esa mitad de finca se transmitiría sin pagar impuesto.

Acusada, pues, la diferencia, a los efectos del impuesto, entre lo que es «carga» propiamente dicha y lo que no lo es, no se puede confundir de ninguna manera con ella el concepto de «deuda deducible» y argumentar que las deudas personales no afectan a los bienes y no tienen, por lo tanto, el concepto de «cargas deducibles», puesto que si tal confusión fuese legalmente posible, no existiría ni podría existir ninguna deuda que fuese deducible y estaría escrito en balde el citado apartado 2) del artículo 100 del Reglamento y el texto íntegro del 101, que regula la deducción de «las deudas de cualquier clase y naturaleza que resulten contra el causante de la sucesión», que justifiquen adecuadamente según las normas que da.

Esta fundamental distinción no la desconoce, claro es, el Tribunal, pero la salva diciendo que como se trata de una obligación personal del heredero, es de aplicar el inciso del citado apartado 1) del artículo 100, que dice que «no se consideran cargas... las que constituyan una obligación personal del heredero, donatario o ad-

quirente», y que, por consiguiente, la obligación cuestionada no es deducible ; pero a ello oponemos que aquí no se trata de una simple obligación personal creada por la mera voluntad del causante y nacida en el momento de su fallecimiento, como podría ser, por ejemplo, la de imponer al heredero la obligación de pagar el impuesto del legado hecho a un extraño y de entregarlo libre, sino de una obligación que el causante tenía impuesta por la Ley y por la misma Ley transmitida a los herederos. Ella es, sí, personal y no está «directamente impuesta sobre los bienes» para poderle atribuir el concepto de carga deducible, a tenor del repetido apartado 1) del artículo 100, pero eso no quiere decir que no sea una obligación personal, una deuda, que pesaba sobre el causante y que, por ministerio de la Ley, sigue gravando al heredero, de la misma manera que pesan sobre los herederos las obligaciones personales del pago de las deudas que el causante tenga, todas las cuales, si se justifican reglamentariamente, como quiere el artículo 101 del Reglamento, son deducibles del caudal hereditario, no como cargas propiamente dichas y radicalmente, como antes hemos dicho, sino como tales deudas, con el efecto de que su cuantía aminora la porción hereditaria y paralelamente produce una liquidación en pago o para pago.

La obligación, pues, tiene, evidentemente, en principio el concepto de deducible, no por ser «carga deducible», ya que no pesa «directamente sobre los mismos bienes», sino como una deuda u obligación que el causante tenía ; de la misma manera que sería deducible una deuda personal reglamentariamente justificada. Todo ello, repetimos, sin perjuicio de que la Administración discuta y precise si la base de 70.000 pesetas que los interesados señalaron como cuantía de la misma es la procedente, y la cifre ateniéndose a bases que no sean la mera voluntad de los interesados.

Decimos que, en principio, es deducible, y añadimos que también lo es, como al comienzo indicamos, tanto con arreglo al apartado 1) como al 3) del artículo 101 ya citado.

Ambos preceptos, al igual que los de los apartados restantes, especialmente el 2), lo que exigen es que la certeza de la deuda sea indudable y su demostración acreditada por los medios de prueba tasada y en aquéllos determinada ; y, según esto, no nos ofrece duda que en el caso debatido encaja en el apartado 1), porque, aunque

no esté en su letra, está por encima de ella por la incontrovertible razón de que está acreditada la existencia del crédito, no ya por un documento ejecutivo, sino de una manera mucho más firme e indubitada, cual es el precepto expreso de los artículos del Código civil anteriormente citados. Si esta conclusión no se admitiera, se llegaría a la conclusión absurda, y por absurda, desdeñable, de que se concedería más eficacia a un documento que a un precepto claro y categórico del Código civil.

Nuestro punto de vista llega aún más allá: si no se considerase atinente ese apartado 1), el caso caería de lleno dentro del 3), porque, por lo que acabamos de decir, la Administración no puede desconocer la existencia de la deuda ni decir que no está probada a su satisfacción, ni tampoco que «no ha sido ratificada en documento público por los herederos con la comparencia del acreedor». No sólo se dan esos dos requisitos, sino también se dan los del inciso siguiente, a saber: que «conste también en documento público el pago de la misma y no aparezca contraída a favor de los herederos o de los legatarios de parte alícuota, ni de los cónyuges, ascendientes o hermanos de los dichos herederos o legatarios», ya que no habrá quien se atreva a sostener que en los «hermanos» a que el inciso se refiere deban comprenderse los adulterinos.

Tan claro debió parecerle este punto de vista al Tribunal, que, para obviar el argumento que del inciso citado nace vigoroso, tuvo que acudir a negar la existencia de la deuda, que es la clave de los restantes requisitos exigidos por el reiterado apartado 3). Es necesario—dice—la existencia, demostrada a satisfacción de la Administración, y además los restantes requisitos; y en el caso actual—añade—, la deuda no existe, porque «la obligación de prestar alimentos no constituye deuda deducible contra el causante».

El argumento, dicho sea con todo el respeto que el Tribunal merece, no nos parece concluyente: literalmente envuelve una petición de principio y hace supuesto de la cuestión. Si no existe, claro está que no puede ser deducible, pero la inversa no es admisible, porque el ser deducible o no serlo, no solamente no ataca su existencia, sino que necesariamente la supone. Y si lo que se quiso decir fué que por no tratarse de una carga deducible no se puede deducir ni hablar de deuda deducible, a ello se contesta que ambos conceptos, como más arriba hemos razonado, son perfectamente in-

dependientes no solamente en sí mismos considerados, sino también en sus efectos con relación al impuesto.

Hasta aquí hemos discurrido sobre el supuesto de que no se trata de una carga deducible propiamente dicha, y aun lo hemos admitido como bueno; y ahora decimos que no nos parecería fuera de toda razón el sostener que el caso encierra una constitución de pensión—pensión alimenticia temporal establecida por la ley—y, como tal, calificable como carga deducible a tenor del apartado 1) del artículo 100 del Reglamento cuando dice que lo son «los censos, las pensiones u otros gravámenes que afecten a los bienes», de la misma manera que lo son las que se constituyen por testamento. En tal caso nos dice el Reglamento—artículo 15, apartado 1)—que «cuando el capital de las mismas se rebaje del caudal hereditario, el heredero satisfará al extinguirse aquéllas el impuesto correspondiente al caudal deducido»; luego la obligación de que se trata pudo, sin violencia de interpretación, ser considerada como carga deducible y ser deducida una vez capitalizada reglamentariamente, si el pago no se hubiera hecho de presente adjudicando bienes en pago a los alimentistas; y al haberse hecho así, esa adjudicación debe tributar, pero debe ser deducida del caudal hereditario en la cuantía que corresponda, en virtud de cuanto va razonando.

Con la cita del artículo 15 que acabamos de hacer no queremos sacar otra conclusión que la de que, sin forzar ni violentar la interpretación de los textos reglamentarios sobre el concepto de cargas y deudas deducibles, el acto en cuestión pudo ser considerado como constitución de pensión temporal y su base liquidable ser deducida, por tanto, del caudal en la forma que ese artículo 15 previene. Decimos que esa es la única consecuencia que queremos sacar, porque no se nos oculta que esa calificación cambiaría completamente el concepto y tipo aplicado a los alimentistas; ya no se les podría aplicar el concepto y tipo de cesión o adjudicación, sino el de herencia, como dispone el apartado 3) del mismo artículo 15; pero en esta cuestión no entramos, porque el objeto de este estudio no era otro que el de precisar los conceptos reglamentarios de «cargas y deudas deducibles».

JOSÉ M.^a RODRÍGUEZ VILLAMIL.

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