

Jurisprudencia sobre el impuesto de Derechos reales

Resolución del Tribunal Económicoadministrativo Central de 2 de diciembre de 1941.

EL DEPÓSITO DE VALORES CONSTITUIDO EN LA CAJA GENERAL DE DEPÓSITOS A LAS RESULTAS DE UN EXPEDIENTE DE RESPONSABILIDADES POLÍTICAS ES LIQUIDABLE POR LOS CONCEPTOS DE CONSTITUCIÓN Y CANCELACIÓN DE FIANZA, SOBRE LA BASE DEL IMPORTE DE LOS VALORES Y NO DEL DE LA SANCIÓN IMPUESTA.

Antecedentes.—En el año 1939 el Jefe Superior de Policía depositó en la Caja general de Depósitos, a disposición del Presidente de la Junta Técnica de Hacienda, siete resguardos importantes 66.750 pesetas, expedidos a nombre de X, de otros tantos depósitos que éste tenía constituidos en el Banco de España.

En el resguardo de la Caja General de Depósitos figuraba la siguiente nota: Por orden del Juzgado de instrucción de... "queda embargado este depósito para responder de las responsabilidades civiles que puedan imponerse al Sr. X en el expediente que se le sigue en dicho Juzgado por diligencia de la Comisión provincial de incautación de bienes".

En dicho expediente el Sr. X fué sancionado por el Tribunal regional de responsabilidades políticas, e interpuesto recurso ante el Tribunal Nacional, fué, en parte, estimado y la sanción económica impuesta ascendió a 20.000 pesetas.

El interesado, una vez satisfecha la sanción, obtuvo la devolución del depósito referido, pero la Abogacía del Estado en la Caja General de Depósitos giró dos liquidaciones por el Impuesto de Derechos rea-

les, una por constitución y otra por cancelación de fianza al 0,60, sobre la base cada una de ellas de 66.750 pesetas, valor total de lo depositado.

Ambas liquidaciones fueron recurridas, argumentando el Sr. X lo siguiente: que los resguardos depositados habían sido incautados por el Jefe de Policía en el domicilio del recurrente; que en el supuesto de que el precepto aplicado hubiese sido el apartado 1) del artículo 17 del Reglamento es manifiesto el error de estimar el caso sujeto al impuesto, porque según la nota del propio resguardo, éste quedó embargado por orden del Juzgado para responder de la sanción pecuniaria que pudiera imponerse al recurrente, y, siendo así, no puede estar sujeto al impuesto porque el citado apartado solamente grava las anotaciones de embargo, secuestro y prohibición de enajenar cuando unas y otras deban practicarse en el Registro de la Propiedad o en el Mercantil, y en el caso el Juzgado no dispuso, ni podía disponer, tal anotación; que tampoco es aplicable el apartado 2) del mismo artículo 17 porque se refiere a fianzas, y aquí se trata de un embargo, y, por fin, que en el caso de que fuera aplicable cualquiera de los dos apartados, se habría padecido el error de tomar como base de liquidación el valor total de los títulos comprendidos en los resguardos, en vez de tomar solamente el importe de la obligación garantizada, como dispone el mismo apartado 1) citado, cuya base en este caso era la de 20.000 pesetas.

El Tribunal Central confirmó las liquidaciones y razonó diciendo que la fianza, en términos generales y de cualquier clase que sea, tiene por objeto garantizar el cumplimiento de una obligación o asegurar la efectividad de las responsabilidades o sanciones en que se haya podido incurrir, y siendo ello así, hay que reconocer que el depósito constituido por el Jefe Superior de Policía tenía el carácter jurídico de fianza, puesto que el propietario de los valores estaba sometido a expediente de responsabilidad en el que se había decretado el embargo de sus bienes con el fin de asegurar las responsabilidades que pudieran imponérsele, y, en su consecuencia, el expresado depósito por la forma y por la ocasión de su constitución y por estar afectado por el embargo, tenía como finalidad el garantizar la efectividad de las sanciones que se pudieran imponer al reclamante, como en efecto se le impusieron; y en cuanto a los dos actos de liquidación por constitución y cancelación los juzgó existentes por aplicación de los artículos 17,

párrafo segundo y 41 y 47, éstos en cuanto disponen que el tributo se exigirá con arreglo a la verdadera naturaleza jurídica del acto liquidable, cualquiera que sea la denominación que las partes le den y prescindiendo de los defectos de forma o intrínsecos que afecten a su validez.

En cuanto a la base liquidable, entiende el Tribunal que la tomada fué la procedente, según dispone el artículo 68 del Reglamento, porque fué el valor por el que la fianza se constituyó, y que el hecho de ser menor la sanción impuesta no pudo influir en dicha base, porque todos los valores del depósito estaban garantizando el resultado del expediente, aunque en definitiva no haya sido preciso proceder contra ellos para hacer efectiva la sanción por haber sido pagada directamente por el expedientado.

Comentarios.—Las cuestiones que el estudio de esta Resolución plantea son varias, y vamos a exponer los reparos u objeciones que a la solución dada se pueden oponer, reparos que alcanzan primariamente a la calificación del acto liquidable y después a la base que la oficina liquidadora tomó y que el Tribunal confirma.

La primera cuestión, pues, que el examen del caso presenta es la de determinar si nos encontramos ante un caso de embargo propiamente dicho o ante un acto que, con arreglo al derecho substantivo, deba ser calificado como "fianza".

Ateniéndonos al contexto literal de la nota consignada en el propio resguardo de depósito no puede ofrecer duda que se trata de un embargo de valores decretado por la autoridad judicial al conocer de un expediente de responsabilidades políticas: "por orden del Juzgado de...—dice la nota—queda embargado este depósito para responder de las responsabilidades civiles que puedan imponerse al Sr. P. de S. en el expediente administrativo que se sigue en dicho Juzgado..."

Si a eso añadimos que el embargo es precisamente la traba o afección que la autoridad competente acuerda sobre ciertos bienes con el fin de declararlos afectos al cumplimiento de responsabilidades del dueño de ellos, presentes o futuras y concretadas de presente o concretables en su día, tendremos que concluir que la calificación del acto tiene que ser la de embargo propiamente dicho.

Hecha esa calificación y dando un paso más, se presenta esta otra: ¿El embargo puede ser asimilado a la fianza? El problema así planteado nos parece de solución sencilla: son dos figuras jurídicas de na-

turaleza completamente distinta, cuando se consideran en su sentido propio y estricto, puesto que la fianza—el contrato de fianza—técnicamente y con arreglo al Código civil, nace, como sabemos, contractualmente y es la garantía personal que un tercero da para responder ante el acreedor del cumplimiento de una obligación en el caso de que no la realiza el deudor principal; pero en sentido amplio y corriente, y desde luego ante el Reglamento del Impuesto, fianza es toda caución o garantía de cumplimiento de una obligación, y así el Reglamento, la Tarifa y la Ley, tanto al determinar los actos sujetos como al regular su liquidación—artículo 2.º, núm. X de la Ley, número 28 de la Tarifa y artículo 17 del Reglamento—se refieren a las fianzas de “carácter pignoraticio o personal”.

Es, por consiguiente, perfectamente reglamentario en el caso discutido calificar como fianza, a los efectos tributarios, el acto que nació como embargo judicial de bienes muebles. Con ello desaparece y se esteriliza el argumento fundamental que esgrimió el recurrente al razonar diciendo que por tratarse de un embargo de muebles, el acto no estaba sujeto al impuesto, porque para someterlo a tributación, el párrafo primero del artículo 17 del Reglamento, único aplicable, exige que las anotaciones a que él se refiere “deban practicarse en el Registro de la Propiedad o en el Mercantil”, y aquí ni el Juzgado dispuso la anotación ni tenía por qué anotarse el embargo.

La otra cuestión que el asunto presenta es la de determinar cuál deba ser la base liquidable. El Tribunal, confirmando el criterio de la Abogacía del Estado, sienta el criterio de que esa base debe ser la del valor total de los bienes comprendidos en el resguardo de depósito, cuya cuantía era muy superior a los 20.000 pesetas en que consistió la sanción impuesta al recurrente.

El texto a discutir está claro y es el del apartado 1) del artículo 68 del Reglamento, que no hace sino repetir lo ya consignado en el artículo 17 del mismo Reglamento: la base liquidable en las anotaciones referidas es “el importe de la obligación total que con ellas se garantice”; luego si la multa impuesta fué de 20.000 pesetas, ésa y no otra tiene que ser la base liquidable.

Frente a ese tajante argumento, cabría decir que, supuesta la calificación de fianza dada al acto, y no la de anotación, el precepto aplicable no es el citado apartado del artículo 68, sino su apartado 2), cuando dice que en la constitución y cancelación de fianzas la base li-

quidable es "el valor por que se constituyan, aun cuando el señalado a los bienes sea menor que el fijado a la fianza".

Admitimos toda la fuerza que la cita y el argumento puedan tener y decimos que no los consideramos efficaces para contrarrestar nuestra tesis, porque ni el espíritu ni la letra del precepto ni tampoco el fundamento general del impuesto autorizan a pensar que la base de liquidación en un acto de garantía pueda ser mayor que el importe de la obligación garantizada.

El espíritu del artículo 68 está bien claro en su párrafo primero al decir que la base de la anotación es el importe de la obligación garantizada, y su sentido no está contradicho en el párrafo segundo, puesto que no dice que se tomará el valor de los bienes en que la fianza consista, sino "el valor por que se constituyan", o sea, la cantidad afianzada, "aun cuando el fijado a los bienes sea menor que el señalado a la fianza", lo cual quiere decir que, en todo caso, la base es el equivalente de la obligación garantizada, aunque con mil se afiance por diez mil.

Esto último nos parece duro y de no fácil defensa en la esfera de los principios, pero así lo establece ese artículo 68.

Nuestro punto de vista aún se puede reforzar con este otro argumento: al pago del impuesto por la constitución de fianza está obligado el favorecido con ella o adquirente del derecho, y siendo la razón fundamental del impuesto el aumento patrimonial que la adquisición suponga, ¿qué aumento de patrimonio o qué enriquecimiento supone para el contratante favorecido con la fianza el mero hecho de que a la responsabilidad de mil se afecte lo que valga cinco mil? Y otro tanto se puede decir de la cancelación, ya que, en tal momento el obligado al pago del impuesto es el fiador, y éste no se libera más que del importe de lo garantizado.

No hay, en conclusión, términos hábiles para deducir que en ningún caso autorice el artículo 68 citado para tomar como base liquidable en la fianza otra que la de la obligación total garantizada.

Resolución del Tribunal Central de 9 de diciembre de 1941.

LA RENUNCIA DE LA HERENCIA HECHA POR LOS HERMANOS Y COHEREDEROS DEL HERMANO FALLECIDO EN REPRESENTACIÓN DE ÉSTE, RESPECTO A LA PORCIÓN QUE AL MISMO CORRESPONDÍA EN LA HERENCIA PATERNA, Y QUE AQUÉLLOS SE ADJUDICARON COMO HEREDEROS DEL PADRE, ¿NO TIENE EFICACIA A LOS EFECTOS FISCALES Y EL IMPUESTO HA DE PAGARSE POR LAS DOS TRANSMISIONES, UNA DEL PADRE AL HIJO FALLECIDO Y OTRA DE ÉSTE A SUS HERMANOS COMO HEREDEROS ABINTESTATO?

Antecedentes.—El padre falleció en junio de 1936 bajo testamento, en el que nombra herederos a sus ocho hijos y mejora a cuatro de ellos.

En noviembre del mismo año fallece uno de los hijos, y sus siete hermanos son nombrados sus herederos abintestato en el correspondiente auto de declaración de herederos.

En 1939, y por escritura pública, los siete hermanos supervivientes hacen constar que están seguros de su derecho a suceder en la herencia de su hermano y que no habiendo hecho éste gestión alguna en la herencia de su padre, él—el hermano fallecido, *representado por los comparecientes*, renuncia pura y simplemente la herencia de su padre, de modo que en virtud de tal renuncia, sus derechos en la herencia del padre acrecerán a los coherederos sus hermanos y no pasará derecho alguno de la herencia paterna al mencionado hijo.

En otra escritura posterior se formalizaron las operaciones particionales de la herencia del padre, que era importante, adjudicándose los bienes los siete hijos supervivientes como si el hermano premuerto no hubiera existido, es decir, estableciendo el tracto sucesorio de toda la herencia entre el padre y los dichos hijos: y en la misma fecha otorgaron otra escritura en la que los mismos siete hermanos aceptaron la herencia de los bienes propios de su hermano y se los adjudicaron por séptimas partes.

Presentadas ambas escrituras a liquidación del impuesto, el abogado del Estado giró las liquidaciones correspondientes en la herencia del padre a favor de los ocho hermanos y no de los siete, y como ca-

pital de la herencia del hijo fallecido computó, no solamente sus bienes propios, sino también la parte que legalmente le correspondía en la herencia de su padre.

Los hermanos supervivientes impugnaron las liquidaciones, alegando que era erróneo suponer que el hijo fallecido había adquirido parte de la herencia de su padre, y razonaron diciendo que esta parte de la herencia había pasado directamente a los coherederos sus hermanos, en virtud del núm. 3.º del artículo 1.000 del Código civil, y que, por consiguiente, se había infringido lo dispuesto en el apartado 16) del artículo 31 del Reglamento del Impuesto, el cual determina que en el caso de renuncia en él previsto, no hay más que un acto de transmisión hereditaria liquidable al tipo que sea aplicable al renunciante por su parentesco con el causante, salvo que al favorecido con la renuncia le corresponda tipo mayor en razón de su propio parentesco con el mismo causante.

A esta argumentación añadieron después de los derechos del hermano fallecido en la herencia paterna fueron válidamente renunciados y no pudo pasar a sus herederos derecho alguno proveniente de tal herencia; que dichos herederos pudieron formalizar la aceptación o la repudiación con la misma eficacia que si hubiera sido hecha por el heredero directo, de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 659 y 661 del Código civil, y que en el Registro de la Propiedad no eran inscribibles a favor del repetido hermano los bienes de la herencia de su padre.

El Tribunal provincial desestimó la reclamación diciendo que es un hecho gratuitamente afirmado el de que el hermano muerto no gestionó como heredero de su padre y que no puede darse validez a la renuncia hecha por los mismos reclamantes a su favor.

El Tribunal Central confirma el criterio del provincial, si bien por distinto razonamiento. Dejando a salvo—dice—la ficción legal de que la renuncia de herencia se haga por el heredero fallecido y en su representación por los herederos del mismo, ejercitando el derecho del artículo 1.006 del Código civil, es lo cierto que la repudiación se causó por un acto voluntario de los favorecidos con la renuncia, por ser ellos los coherederos con derecho a acrecer, y con la circunstancia, además, de que han aceptado la misma herencia que renuncian en nombre del premuerto, sin que de la escritura particional se deduzca razón alguna para rechazar tal herencia, no pretendiéndose, por lo tanto, en

definitiva con la repudiación otro efecto que dejar de satisfacer el impuesto; y conforme a esas razones, debe entenderse que el caso no se halla expresamente comprendido en el artículo y párrafo citados del Reglamento.

Aun en el supuesto—continúa diciendo el Tribunal—de que se admitiera otra interpretación del precepto reglamentario, ha de tenerse en cuenta que el derecho de repudiación, ejercitado en representación del hermano difunto, nace del artículo 1.006, conforme al cual si el heredero muere sin aceptar ni repudiar, pasará a los suyos el mismo derecho que él tenía, y como la renuncia dicha se formuló en 23 de mayo de 1939, cuando los reclamantes no habían sido declarados herederos abintestato del hermano en cuyo nombre renunciaban, puesto que lo fueron por auto posterior, y no se ratificó expresamente la renuncia en las escrituras de partición, es forzoso concluir, sin prejuzgar la eficacia civil de aquélla, que fiscalmente no puede ser admitida por falta de justificación del carácter de herederos de su hermano renunciante.

A la precedente afirmación—termina diciendo el Tribunal—no obsta el que en la escritura de repudiación se diga por los interesados que están ciertos de su derecho a suceder al hermano, pretendiendo así dar cumplimiento al artículo 991 del Código civil sin otra prueba de la condición de herederos, toda vez que lo que el artículo establece es que nadie podrá aceptar ni repudiar sin estar cierto de la muerte de la persona a quien haya de heredar y de su derecho a la herencia, y, por el contrario, la manifestación hecha por los otorgantes se refiere al derecho a la herencia de su hermano y no al derecho de éste a la del padre, que es la manifestación jurídica a la que sería de aplicación el mencionado artículo 991, por ser esta última transmisión en la que se produce la renuncia.

Comentarios.—De la detallada exposición de hechos que acabamos de hacer, se desprende que el problema planteado es una cuestión fundamentalmente de derecho civil sucesorio, aunque no deje de ser también problema de derecho fiscal. Estudiemos, pues, primeramente ese aspecto fundamental.

Los recurrentes empiezan por plantear su tesis, o, mejor dicho, empezaron ya por enfocarla desde el primer momento, en la escritura en que hicieron la renuncia, descentrando deliberadamente el problema civil con vistas a una finalidad fiscal preconcebida. Allí, en efecto, di-

jerón que el hermano fallecido, *representado por los comparecientes*, renunciaba pura y simplemente la herencia de su padre, y reafirmaron el desenfoque en el escrito formalizando el recurso, diciendo que el acuerdo de renuncia estaba adoptado por quienes tenían la legítima representación de los derechos del fallecido, es decir, que ellos actuaban como si él existiese.

Con ello se quería dejar sentado que quien renunciaba era el hermano, y, por consiguiente, que ningún derecho de la herencia del padre había pasado a la del hijo fallecido, y que la parte renunciada la adquirían, no del hermano, sino del padre, y, en definitiva, que, puesto que de una única transmisión se trataba, cual era la del padre a los hijos supervivientes, no había razón para liquidar, en cuanto a esa parte de herencia se refiere, ni la transmisión del padre al hijo fallecido, ni la de éste a sus hermanos.

Conforme al Código civil, no es posible sostener semejante teoría respecto al derecho de renuncia, porque los artículos 659 y 661, citados por los reclamantes, y el 1.006, invocado por el Tribunal Central, no permiten sustentar el criterio de que los herederos renunciantes actúan, no por derecho propio, sino en nombre y como representantes legales del fallecido, de tal manera que es éste, y no aquéllos, quien renuncia. Lo que dicen dichos dos primeros artículos es que la herencia comprende todo el patrimonio activo y pasivo del causante, y que los herederos *sucedén* al difunto en todos sus derechos y obligaciones, y el 1.006 dice que cuando un individuo muere sin aceptar ni repudiar una herencia, *pasa* a sus herederos el mismo derecho que él tenía para aceptar o repudiar, lo cual conduce a una conclusión muy distinta de la pretendida, puesto que si la herencia comprende todos los derechos del causante—art. 659—, si en ellos *sucedén* sus herederos—art. 661—y si entre tales derechos está el de aceptar o repudiar, en él habrán *sucedido* dichos herederos; luego cuando lo ejerciten no pueden decir que no ejercitan un derecho propio y que quien renuncia es el causante y no ellos, y que lo hacen actuando en nombre de él.

Esto por lo que hace al sentido de esos dos artículos. Y si ahora pasamos al artículo 1.006 nuestra conclusión es aún más aplastante, si cabe, puesto que el derecho de renunciar o repudiar no ejercitado por un causante, *pasará*, dice ese artículo, a sus herederos, y ello vale tanto como decir, evidentemente, que lo adquieran éstos y que entra en su

patrimonio, e impide sostener que al ejercitarlo se obra ejercitando derechos ajenos.

De las citas y razonamientos que acabamos de hacer se desprende con perfecta lógica y claridad que la discutida renuncia que se dice hecha por el heredero fallecido, representado por sus siete hermanos, es nula e ineficaz, y que la porción hereditaria paterna entró en el patrimonio de aquél; y como sus siete hermanos supervivientes aceptaron, a su vez, su herencia, queda demostrado que existieron las dos transmisiones puestas en tela de juicio y que las liquidaciones giradas como consecuencia de tal supuesto fueron procedentes.

Pero nosotros vamos aún más lejos, y decimos que de los razonamientos expuestos se deduce que los verdaderos renunciantes son los hermanos recurrentes, y que, como al mismo tiempo que renuncian a la discutida porción hereditaria de la herencia paterna aceptan y se adjudican la totalidad de esta misma herencia, es absurdo pretender que les pueda beneficiar lo dispuesto en el mencionado apartado 16, el cual está dictado para el supuesto de que la renuncia beneficie a persona distinta del renunciante, y, por fin, añadimos que sería aún más absurdo pensar que ese precepto, dictado para evitar que el impuesto sea burulado, pueda ser aplicable precisamente para lo contrario de lo que lo concibió el legislador.

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