

Jurisprudencia sobre el impuesto de Derechos reales

Resolución del Tribunal Central de fecha 25 de noviembre de 1941.

LOS CRÉDITOS HIPOTECARIOS A FAVOR DEL CAUÑANTE SON LIQUIDABLES POR SU TOTAL IMPORTE SI NO SE ACREDITA SU CANCELACIÓN PARCIAL POR MEDIO DE ESCRITURA PÚBLICA ANTERIOR AL FALLECIMIENTO DE AQUÉL.

ADJUDICADOS AL CÓNYUGE VIUDO CIERTOS BIENES DE LA DISUELTA SOCIEDAD CONYUGAL EN CONCEPTO DE USUFRUCTO Y CON FACULTAD DE DISPONER DE ELLOS, SI ESOS BIENES SON ENAJENADOS POR EL USUFRUCTUARIO Y SUSTITUÍDOS POR OTROS, NO SE PUEDE ADMITIR A LOS EFECTOS DEL IMPUESTO, Y EN BENEFICIO DE LOS NUEVOS PROPIETARIOS, QUE ESOS NUEVOS BIENES SON PROCEDENTES DE AQUELLA SOCIEDAD CONYUGAL, SINO QUE HAY QUE CONSIDERARLOS COMO PROPIOS DEL CÓNYUGE USUFRUCTUARIO E INCLUIRLOS EN SU CAUDAL HEREDITARIO.

Antecedentes.—Disuelto el matrimonio por fallecimiento de la mujer, ésta, en su testamento, instituyó al marido, D. J. R., heredero usufructuario con amplias facultades para disponer de ellos en vida, de tal manera que los herederos tendrían derecho a suceder únicamente en lo que quedase a la muerte del usufructuario.

Los bienes de que el marido no hubiese dispuesto pasarían, por partes iguales, a los hermanos de la esposa testadora, en las condiciones previstas por ella y que no son del caso.

En 1931 se presentó la herencia a liquidación definitiva a solicitud del marido, describiéndose detalladamente los bienes de la sociedad conyugal y, entre ellos, tres créditos hipotecarios, impor-

tantes en junto 82.000 pesetas. Como todos los bienes eran gananciales, se dividieron por mitad y se adjudicaron al viudo: una mitad, como gananciales, y la otra en usufructo vitalicio, siendo oportunamente ingresadas las correspondientes liquidaciones.

En 1934 falleció el marido, D. J. R., y se presentó en la Oficina liquidadora relación de los bienes relictos al fallecimiento, comprendiendo en ella no solamente los bienes pertenecientes al causante, sino también los declarados al fallecimiento de la mujer, excepto los créditos valorados, según hemos dicho, en 82.000 pesetas.

En vez de esa suma, y como sustitución y equivalencia de ella, los herederos declaraban 77.757 pesetas, saldo de la cuenta corriente abierta en un Banco a favor de D. J. R., y garantizada con 90.000 pesetas nominales de Deuda amortizable, adquirida—decían los herederos—con el importe de los mencionados créditos hipotecarios.

Además de los bienes objeto de la relación de bienes presentada al fallecer la esposa, se declararon como bienes propios del marido 12.000 pesetas, resto de un crédito hipotecario de 16.000, y se pretendió que, fuera de esas 12.000 pesetas, los demás bienes, incluso las 90.000 pesetas nominales, se considerasen como gananciales.

La Oficina liquidadora estimó que las 77.757 pesetas del saldo de la cuenta corriente no podían ser consideradas como gananciales, y tampoco creyó procedente tomar como valor del crédito hipotecario las 12.000 pesetas, sino que tomó como base del mismo las 16.000 pesetas por que había sido constituido.

Ambos extremos fueron objeto de recurso ante el Tribunal Económicoadministrativo provincial, alegando, en cuanto al crédito, que, aunque originariamente fué de 16.000 pesetas, el causante había cobrado en vida 4.000 pesetas, según recibo acompañado, y en cuanto al saldo de 77.757 pesetas, inventariado, que ellas procedían de que los créditos hipotecarios por valor de 82.000 pesetas, inventariados al fallecer la mujer, habían sido cobrados por el marido a sus respectivos vencimientos e invertido su importe en los referidos títulos de la Deuda Pública, los que, a su vez, habían servido para garantizar la cuenta corriente, cuyo saldo de 77.757 pesetas se había declarado; el que, por lo mismo, correspondía por mitad a la herencia de cada uno de los causantes, dado su carácter ganancial.

La cancelación de los créditos hipotecarios y la adquisición de las 90.000 pesetas nominales se documentó debidamente.

Ambas pretensiones fueron desestimadas por el Tribunal Provincial y por el Central.

El segundo razonó, en cuanto al crédito hipotecario de 16.000 pesetas, reducido a 12.000 por los herederos en su relación de bienes, diciendo que la cancelación parcial de 4.000 pesetas, anterior al fallecimiento del causante, no estaba suficientemente acreditada con el simple recibo privado acompañado, el cual no es documento adecuado a la naturaleza de los bienes, o sea del crédito hipotecario, para la exclusión del mismo de la herencia a los efectos de la liquidación del impuesto, conforme al artículo 31, apartado 15), del Reglamento, pues para ello el acto habría de constar en documento público, a tenor del contenido del artículo 1.280 del Código civil.

Por lo que hace a la posibilidad de considerar como gananciales los valores que sustituyeron a los créditos hipotecarios cobrados por el marido después de disuelta la sociedad conyugal, dice la Resolución de que tratamos que ello no es posible, porque la liquidación del impuesto realizada al fallecer la esposa tuvo carácter de definitiva y no cabe alteración posterior, con mayor razón si se realiza, como en el caso ocurrió, por medio de otra liquidación de carácter provisional referente a la misma sociedad conyugal.

La sociedad de gananciales—continúa diciendo el Tribunal—termina al disolverse el matrimonio, según el artículo 1.417 del Código civil, y por lo mismo no pueden admitirse alteraciones en los bienes calificados de gananciales derivadas de hechos posteriores al fallecimiento del cónyuge premuerto.

Fuera de eso, la sustitución del importe de los créditos hipotecarios por títulos de la Deuda, o sea, si el heredero usufructuario con facultad de disponer puede hacer el cambio de unos bienes por otros, de tal manera que los nuevos bienes no se estimen como propios del usufructuario, sino como heredados del causante en usufructo, dice la Resolución que desde el momento en que el testamento le facultó para disponer es indudable que dicho usufructuario pudo realizar los bienes sin estar obligado a invertir su importe en otros de la misma cuantía; y, como por otra parte, no se prueba que el metálico recibido al cancelar los créditos fuese aplicado a la compra de los valores dichos, es inadmisible la pretensión de los recurrentes de que se estime qué ha existido una mera sustitución de unos bienes por otros.

Comentarios.—El criterio mantenido por la Resolución que estamos estudiando respecto al punto relativo a la base del crédito hipotecario de 16.000 pesetas, fijada por los herederos en 12.000 pesetas, por la razón de que en vida del causante había pagado el deudor las 4.000 restantes, aunque nos parezca tan respetable como lo es para nosotros el Tribunal que lo sustenta, tenemos que decir que nos parece de bastante dureza.

Entendemos nosotros que para apoyar tal criterio en el apartado 15) del artículo 31 del Reglamento hay que forzar su texto y su espíritu. El precepto se refiere a «la declaración o manifestación hecha por el testador o los herederos de que determinados bienes pertenecen a terceras personas», y en el caso que analizamos no se trata exactamente de tal declaración o manifestación, sino de incluir en el inventario, o, mejor dicho, de dejar de incluir, las 4.000 pesetas ya cobradas por el causante, lo cual no es precisamente un supuesto idéntico al previsto en el precepto transcrita.

A mayor abundamiento, la interpretación dada al caso por el Tribunal conduciría, llevada al límite de su interpretación extensiva, a la conclusión de que cuantos créditos escriturarios tenga un causante a su favor y no hayan sido cancelados con todas las formalidades legales antes de su fallecimiento, han de considerarse vivos a los efectos fiscales de su testamentaría, lo cual no parece defendible, puesto que la presunción racional y vehemente es que cuando un crédito del causante deja de inventariarse o se inventariaría sólo en parte es porque, o ha sido cancelado, o vive solamente en cuanto a esa fracción, con tanta más razón cuanto que el derecho al cobro por los herederos acreedores está condicionado precisamente por el inventario y adjudicación que de tal crédito se haga en el documento particional.

Claro está que en lo posible cabe que entre el heredero acreedor y el deudor den por cancelado el crédito en vida del causante, habiéndolo sido en realidad después del fallecimiento y burlando así el impuesto en cuanto a la cantidad cancelada; pero en el caso examinado no parece razonable tal presunción, dada la cifra de la cancelación y la existencia del recibo privado, el cual, en este caso, aunque no tenga una eficacia decisiva ante el Reglamento del impuesto, sí la tiene para reforzar la veracidad del punto de vista de los herederos.

En el otro aspecto o punto de vista del Tribunal sí estamos conformes, aunque no nos parezca completamente indiscutible el razonamiento que hace en cuanto a la inatacabilidad de las manifestaciones hechas en la declaración presentada al solicitar una liquidación definitiva.

El Reglamento no establece en ninguno de sus preceptos semejante inatacabilidad, y por lo mismo nos parece muy fuerte aquella tesis, sobre todo concebida en términos rotundos.

El único precepto que guarda analogía con este problema es el del artículo 118 cuando dice en el segundo de sus apartados que la liquidación provisional es revisable de oficio en cuanto a todos sus elementos integrantes, al practicar la definitiva, y que esa revisión sólo será en beneficio del Estado si la liquidación definitiva se solicita pasados cinco años desde la fecha en que debió hacerse; lo cual significa que, en caso contrario, beneficiará también al contribuyente, y debe servir al mismo tiempo para deducir que no debe haber traba para rectificar la definitiva a instancia del contribuyente, si la rectificación nace del error de hecho por él cometido y debidamente acreditado, siempre que esté vigente el plazo de cinco años desde la definitiva anterior.

En el caso concreto discutido la tesis de los reclamantes no podía prevalecer, pero no por la inatacabilidad de la liquidación definitiva realizada al fallecimiento de la mujer, sino porque, dada la condición del heredero usufructuario, que podía disponer libremente de los bienes usufructuados, no es posible admitir que los bienes de que dispuso fueron sustituidos por otros y que éstos deben computarse entre los usufructuados, ya que, desde el momento en que hizo uso de la facultad dispositiva, el importe de ellos pasó a formar parte de su peculiar patrimonio.

En el caso actual, y por tratarse de créditos que el marido se vió obligado a cobrar a su vencimiento, podría sostenerse la tesis de la sustitución si el metálico resultante se hubiera conservado; pero esa posibilidad desapareció desde el momento en que aquel importe lo invirtió en los valores en cuestión, sobre los que indudablemente ostentaba la plena propiedad.

Resolución del Tribunal Económicoadministrativo Central de fecha 25 de noviembre de 1941.

EL PLAZO PARA RECURRIR CONTRA UNA LIQUIDACIÓN SE CUENTA SIEMPRE DESDE SU NOTIFICACIÓN, Y AUNQUE LA LEGISLACIÓN SE MODIFIQUE ANTES DEL PAGO, NO HA DE CONTARSE DICHO PLAZO DESDE LA PROMULGACIÓN DE LA NUEVA DISPOSICIÓN.

ESTA NUEVA NORMA NO PUEDE TENER EFECTO RETROACTIVO SI ELLA NO LO ESTABLECE ASÍ, Y NO ES APLICABLE A LA LIQUIDACIÓN PRACTICADA ANTES DE SU PROMULGACIÓN, AUN CUANDO EL PAGO SE EFECTÚE DESPUÉS Y AUNQUE LA PRESENTACIÓN DEL DOCUMENTO SE HUBIESE HECHO DENTRO DE LOS TRES MESES DEL FALLECIMIENTO DEL CAUSANTE.

Antecedentes.—En 1.º de julio de 1941 fué presentada a liquidación una relación de bienes en la que resultaba única heredera una hermana de la causante, dándose la circunstancia de que ésta había fallecido ab:intestato después de cumplidos los cuarenta años.

La Oficina liquidadora practicó la liquidación correspondiente con el recargo del 25 por 100 que establecía el Reglamento vigente en el número 35 de la Tarifa para las sucesiones ab:intestato entre colaterales de segundo grado cuando el causante fallecía después de cumplidos los cuarenta años.

La liquidación fué notificada reglamentariamente el día 4 del mismo mes de julio e ingresada el día 10 siguiente.

El 28 del repetido mes fué recurrida la liquidación en cuanto a la imposición del aludido recargo, alegando que la ley de 24 de junio, publicada en el *Boletín Oficial del Estado* del día 8 de julio, había suprimido el recargo establecido en el mencionado número de la Tarifa, y que como el ingreso de la liquidación se realizó dos días después de la vigencia de la nueva ley no debió exigirse tal recargo, ya que la ley no dice que no se liquide el recargo, sino que no se exija, y, por lo tanto, debió rectificarse de oficio la liquidación.

En cuanto al plazo en que formulaba la reclamación, se alegó para considerarla dentro del reglamentario que en este caso debía contarse desde el siguiente día al de la vigencia de la ley, que es cuando fué conocida y de donde arranca el derecho a reclamar, siendo

además de equidad la pretensión deducida, puesto que no sería justo que quién se apresuró a presentar los documentos y a cumplir el deber tributario fuera de peor condición que aquellos otros contribuyentes que agotan los plazos de pago.

El Tribunal Provincial desestimó la reclamación por extemporánea, ya que notificada la liquidación el día 4 de julio y presentado el recurso el día 28, es visto que está fuera de los quince días reglamentarios, y añadió que si se entrase en el fondo del asunto tampoco podría prosperar la reclamación puesto que practicada la liquidación en 1.º de julio y dado así nacimiento al acto administrativo, no se le puede aplicar una exención establecida el día 8 de ese mes, so pena de dar efecto retroactivo a la ley sin disposición expresa de la misma.

En cuanto a la falta de equidad alegada, cree el Tribunal que no es de estimar porque el contribuyente disfrutó de la bonificación del 3 por 100 como consecuencia de la presentación anticipada de los documentos.

El recurrente alegó ante el Tribunal Central que el Reglamento del impuesto regula con independencia la liquidación y el pago del impuesto, cuyos actos se realizan normalmente con fechas diferentes, y que el Reglamento de Procedimiento considera actos de gestión tanto los de liquidación como los de recaudación, y como el pago se realizó a los dos días de entrar en vigor la ley, de que se trata y en ella se suprimió el recargo, debió rectificarse la liquidación en consonancia con aquélla, sin que para ello fuera necesario que la ley tuviera efecto retroactivo. Además, el derecho concedido no pudo ser conocido hasta el día 8 de julio y fué negado al hacer efectiva la liquidación el día 10, y como la reclamación se entabló el día 20 lo fué dentro de los quince días hábiles siguientes.

El Tribunal Central confirma la desestimación del recurso, no sólo por extemporáneo, sino también teniendo en cuenta el fondo del asunto, en el cual entra—dice—teniendo en cuenta que los fundamentos de la reclamación se derivan de la promulgación de la ley y que el recurso se presentó dentro de los quince días hábiles, a contar desde su vigencia, lo cual hace que no deba ser desestimado por extemporáneo y que deba ser examinado el fondo del asunto planteado.

El acto administrativo—continúa diciendo el Tribunal—se causa al practicarse la liquidación, y el pago de ella no constituye un acto diferente, si no una mera ejecución del de liquidación, como claramente se deduce de los artículos 125 y 132 del Reglamento, salvo que ocurra la modalidad especial del aplazamiento o del fraccionamiento regulados en los artículos 133 y 138, y tanto se deduce del artículo 3.^º del Reglamento de Procedimiento. Las locuciones «se exigirá el impuesto», «se liquidará el impuesto» y otras análogas, que se emplean frecuentemente en distintos artículos del Reglamento del Impuesto, son expresiones de idéntico sentido, como puede observarse, entre otros, en el artículo 19, párrafos 2), 18) y 19); en el artículo 31, párrafos 16) y 17), y en los artículos 41 y 48, de lo cual se desprende, según el mismo Tribunal, que el precepto del artículo único de la Ley de 24 de junio, al disponer que el recargo del 25 por 100 del número 35 de la Tarifa no será exigido en las herencias abintestato entre colaterales del segundo grado; no dice ni quiere decir si no que deje de liquidarse el impuesto en ese caso. La interpretación contraria exigiría que la misma ley hubiera dicho expresamente que su contenido era aplicable a las liquidaciones giradas con anterioridad, sin lo cual no puede tener retroactividad, so pena de vulnerar el principio general de irretroactividad, sancionado en el artículo 3.^º del Código civil, todo ello sin contar con que las Oficinas liquidadoras no tienen competencia para rectificar de oficio las liquidaciones practicadas, salvo en los casos de duplicación de pago o notorio error de hecho, apreciado antes de realizar el ingreso de aquéllas.

Comentarios.—Hemos expuesto el caso con detalle, más por su originalidad que por su importancia, ya que, en realidad, la esencia del problema está en la irretroactividad o retroactividad de la ley, y esa es cuestión que difícilmente puede ofrecer aspectos nuevos y no conocidos.

El argumento esencial de la reclamación, ingeniosamente buscado, está en tomar pie del texto literal de la ley de que se trata, cuando dice que el mencionado recargo del 25 por 100 sobre las cuotas entre colaterales del segundo grado, en el caso de tener el causante más de cuarenta años, «no será exigido». De esa frase se arranca para hacer la argumentación y sacar la consecuencia de que la ley ha de ser aplicable a aquellos casos en que la liquidación,

girada antes de la publicación de la ley, no estuviese ingresada cuando ella entró en vigor.

No se puede negar que la teoría del argumento encierra un gran fondo de equidad, y hasta es admisible que en último extremo ese fuera el pensamiento del legislador al modificar el precepto tributario, apenas transcurridos tres meses desde que por primera vez se había puesto en vigor como una de las innovaciones de la Tarifa del Impuesto del Derechos reales, pero lo indudable es que, como muy bien razona la Resolución comentada, aparte la indudable irretroactividad de las leyes en general, si ellas no disponen lo contrario, no admite discusión que para el Reglamento son sinónimos los términos «liquidar el impuesto», «exigir el impuesto», «agirar la liquidación» y otros por el estilo, y en su consecuencia es razonable pensar que la ley aludida, al decir que el recargo no será exigido, quiso referirse a lo venidero y no al recargo liquidado y no pagado.

Fuera de eso, que es lo esencial, la cuestión del plazo, sobre ser secundaria, es clara si se discute la vigencia o aplicación de una ley; claro es que no pudo correr antes de ser promulgada.

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