

Jurisprudencia sobre el impuesto de Derechos reales

Resolución del Tribunal Central de 15 de abril de 1941.

NO SON DEDUCIBLES LAS DEUDAS REPRESENTADAS POR LETRAS DE CAMBIO, AUN DESCONTADAS POR EL BANCO DE ESPAÑA, PORQUE, CONFORME LA PÁRRAFO 2.º DEL ART. 101 DEL REGLAMENTO DEL IMPUESTO, NO CONCURREN EN ELLAS LAS CONDICIONES NECESARIAS PARA CALIFICARLAS DE PRÉSTAMOS BANCARIOS, NI ES TAMPOCO APPLICABLE EL PÁRRAFO 3.º DEL MISMO ARTÍCULO CUANDO NO SE CUMPLEN LOS REQUISITOS QUE ÉL SEÑALA, Y AUNQUE SE CUMPLAN, TAMPOCO ES PROCEDENTE LA DEDUCCIÓN SI LA DEUDA APARECE RECONOCIDA A FAVOR DE UNO DE LOS HEREDEROS.

Presentada a liquidación la herencia de D. F. L., resultaron herederos una hermana y unos sobrinos del causante, los cuales en el cuaderno particional declararon deudas en cantidad superior a los bienes hereditarios y entre ellas las representadas por cinco letras de cambio en cuantía de 84.750 pesetas, y merced a tal reconocimiento adjudicaron a la heredera doña Bernarda los bienes de la herencia, en concepto de acreedora de esa cantidad y como adjudicataria para pago en cuanto a otras deudas, quedando todavía créditos pasivos sin cubrir.

La Oficina liquidadora no consideró deducible dicha cantidad y se entabló la reclamación correspondiente, sosteniendo la procedencia de la deducción, como deuda del causante, del capital representado por dichas letras de cambio conforme al párrafo 2.º del art. 101 del Reglamento y afirmando que era equivocado el criterio del liquidador si por aparecer dicha cantidad como debida a la heredera doña Ber-

narda, la consideró no deducible con arreglo al apartado 3) del mismo artículo.

La deuda—dicen los recurrentes—nació de un préstamo hecho al causante por el Banco de España con la forma de esas letras, negociadas con intervención de Corredor de Comercio y protestadas por el Banco por falta de pago, quedaron impagadas en sus cajas y en tal estado continuaban al fallecer el causante, según acredita la certificación correspondiente; todo lo cual demuestra—añaden aquéllos—que el caso reúne los requisitos del art. 101 del Reglamento en su apartado 2), sin que a ello sea obstáculo el hecho posterior a la transmisión e independiente de ella de que esos efectos comerciales hayan tenido que ser recogidos y pagados por la heredera doña Bernarda, la cual, por haberlos garantizado el mismo día de su expedición, tuvo que abonarlos para evitar la ejecución.

Es de notar que las cinco letras están libradas contra el causante y aceptadas por él a fecha del libramiento, y que tres de ellas están libradas por la doña Bernarda y las otras dos por otra de las herederas, todas a la orden de los mismos herederos o de sus familiares, después de lo cual fueron endosadas al Banco de España.

Tanto el Tribunal provincial como el Central desestiman el recurso porque, como claramente se desprende de los hechos relatados, no concurre en ellos ninguno de los requisitos que el invocado apartado 2) del art. 101 exige para que la deducción sea procedente: la existencia del préstamo personal del Banco de España al causante bajo la forma de dichos efectos mercantiles es una mera afirmación sin prueba alguna, puesto que la obligación que él como librado tenía de pagar a su vencimiento el importe de las letras a las personas a cuya orden se libraron nada prueba en relación con el supuesto contrato de préstamo, ni tampoco puede deducirse ese contrato del simple hecho de ser el Banco tenedor de las letras, y también porque no solamente no se presenta la póliza de tal contrato, sino que en el expediente no hay rastro de él, y lo único que consta es que al descontar las letras los libradores, y entre ellos la heredera doña Bernarda, intervino Corredor de Comercio, pero no el causante.

El caso tampoco puede estimarse comprendido en el apartado 1) del mismo artículo mencionado, porque aunque las letras aparecen pagadas al Banco por la doña Bernarda, y aunque en el documento particional los demás herederos reconocen el hecho y que ella es acre-

dora del importe de aquéllas, ese reconocimiento no es suficiente para la pretendida deducción conforme a ese apartado, ya que no consta en documento que lleve aparejada ejecución en la fecha de la defunción del causante.

Por fin, tampoco es posible la deducción apoyada en el apartado 3) del repetido art. 101, porque no solamente no aparece la deuda consignada en documento público por los herederos con la comparecencia del acreedor, sino que, además, está contraída en favor de uno de ellos, y este obstáculo es por sí solo insuperable conforme al mismo apartado.

Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 22 de abril de 1941.

LAS CERTIFICACIONES CON REFERENCIA A LOS LIBROS DE LAS OFICINAS LIQUIDADORAS PUEDEN PEDIRLAS SOLAMENTE LOS INTERESESADOS EN LAS LIQUIDACIONES O SUS REPRESENTANTES Y NO UN TERCERO, AUNQUE SEA GESTOR ADMINISTRATIVO.

La Orden de la Subsecretaría de la Presidencia del Gobierno, de fecha 9 de marzo de 1940, dictada a propuesta del Ministerio de Industria y Comercio—no publicada en el *Boletín Oficial del Estado*—, recordó a los departamentos ministeriales que en las Oficinas públicas debe exigirse a cuantos gestionen asuntos la exhibición del carnet de identidad del Colegio Oficial de Gestores Administrativos y el recibo corriente de la contribución correspondiente, y que sin ese requisito no debe consentirse la gestión más que al interesado en el asunto de que se trate.

Con apoyo en esa Orden y al efecto de ejercitar acciones y recursos en relación con su cumplimiento, un gestor administrativo pretendió de una Oficina liquidadora certificación acreditativa de las circunstancias de las personas que no siendo gestores ni directamente interesados habían presentado documentos a partir de determinada fecha.

El Abogado del Estado denegó lo solicitado y entendió que el Reglamento del Impuesto no autorizaba semejante petición. Recurrido el acuerdo, tanto el Tribunal provincial como el Central confirmaron la negativa, diciendo este último, en contra de la alegación de que las Abogacías del Estado son Oficinas públicas y público, por lo tanto,

el Registro de las mismas, que el art. 106 del Reglamento del Impuesto de Derechos reales, al regular la presentación de documentos, facilita la presentación de los mismos por cualquiera persona sin necesidad de acreditar la representación de los interesados en ellos ni de reunir ninguna condición especial, y dispone que el solo hecho de la presentación convierte al presentante en mandatario verbal, y que, lo mismo que ocurre en el procedimiento administrativo, solamente a los propios interesados o a sus representantes se les pueden facilitar antecedentes en relación con los documentos presentados.

La Orden invocada—añade el Tribunal—no se refiere para nada a la obligación de facilitar certificaciones, y si el gestor reclamante cree que alguien en su daño interviene indebidamente en algún asunto, puede hacer uso de su derecho formulando las denuncias correspondientes ante la autoridad que proceda.

Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 6 de mayo de 1941.

CONTRAÍDA UNA DEUDA CONSTANTE MATRIMONIO Y GARANTIZADA CON HIPOTECA SOBRE UNA FINCA DE LA SOCIEDAD CONYUGAL, ES DEDUCIBLE EN SU TOTALIDAD DEL CAUDAL DE ÉSTA AL LIQUIDAR EL IMPUESTO POR DISOLUCIÓN DE DICHA SOCIEDAD COMO CONSECUENCIA DE LA MUERTE DE UNO DE LOS CÓNYUGES, Y LA LIQUIDACIÓN POR EL CONCEPTO DE ADJUDICACIÓN PARA PAGO. CONSECUENCIA DE TAL DEDUCCIÓN, HA DE TENER POR BASE LA TOTALIDAD DE LA DEUDA, SIENDO ERRÓNEA LA TESIS DE QUE LA MITAD DE ELLA GRAVABA DESDE ANTES DEL FALLECIMIENTO LA PARTE DE GANANCIAS CORRESPONDIENTE AL SOBREVIVIENTE.

Antecedentes.—Los hechos que produjeron el original problema planteado por los reclamantes en este recurso económicoadministrativo son los que siguen:

Como consecuencia del fallecimiento del marido, la viuda y los dos hijos del matrimonio presentaron a liquidación del impuesto la testamentaría declarando como ajuar de casa 250 pesetas, como valor de un corral; 250 pesetas y, además, una casa valorada en 12.000 pesetas conforme al líquido imponible, e hicieron constar que todos los bienes

eran gananciales y que como carga de la herencia y deuda deducible había una de 18.000 pesetas contraída por los cónyuges y garantizada con hipoteca sobre la citada casa, cuya deuda absorbía el caudal inventariado.

En la escritura de partición se hizo constar que los otorgantes aceptaban la herencia y se adjudicaban, respecto a los inmuebles, la mitad en plena propiedad, a la madre, y la otra mitad, en usufructo a esta señora y en nuda propiedad a los hijos.

La Oficina liquidadora, en el oportuno expediente de comprobación, confirmó el valor dado a los bienes, excepto a la casa, la cual valoró fiscalmente en 45.000 pesetas de acuerdo con el valor dado a la misma en la escritura de hipoteca. Alcanzó, pues, el valor comprobado a 45.000 pesetas y de ellas dedujo como baja las 18.000 del préstamo hipotecario y sobre éstas, como base, giró una liquidación al 5 por 100 por el concepto "Adjudicaciones", núm. 1 de la Tarifa y, sobre el resto, hasta las 45.000 pesetas, las correspondientes liquidaciones por los conceptos de gananciales, cuota usufructuaria y herencia.

La liquidación por "Adjudicaciones" fué recurrida por la viuda y uno de los hijos, fundados en que a tenor del art. 101 del Reglamento del Impuesto, cuando proceda la reducción o rebaja de deudas del capital o bienes inventariados se exigirá al "heredero", en concepto de adjudicatario, el impuesto correspondiente; y como el caudal hereditario lo formaban solamente los bienes correspondientes al causante por su mitad de gananciales, de ellos había de deducirse la mitad de la deuda de las 18.000 pesetas, y únicamente sobre esa mitad procedía exigir a los "herederos", que lo eran la mujer y los hijos, el impuesto por la adjudicación para pago de deudas. Respecto a la otra mitad de los bienes, pertenecía a la viuda a título de gananciales como partícipe en la sociedad conyugal y ningún derecho ostentaban sobre ellos como "herederos" los reclamantes.

En definitiva pidieron que la liquidación por "Adjudicaciones" se girase sobre la base de 9.000 pesetas, y que las demás se modificasen y que se les devolviese la diferencia a su favor entre ambas series de liquidaciones.

La Oficina liquidadora sostuvo en su informe la procedencia de la liquidación, pero el Tribunal provincial económicoadministrativo estimó el recurso y entendió que de acuerdo con los arts. 1.408 y 1.417 del Código civil, la mitad de la deuda de 18.000 pesetas pertenecía a

la mujer durante el matrimonio por pertenecerle la mitad de los gananciales, y, por tanto, no era procedente hacerle una adjudicación para pago de una deuda que, con independencia del fallecimiento del marido, gravaba ya su mitad de gananciales y que no tenía en el momento de la defunción su momento inicial, sino simplemente su concreción. Por consiguiente, a juicio del Tribunal, al ser deducida la totalidad de la deuda debió girarse a los herederos una liquidación en el concepto de adjudicación en pago solamente sobre la base de la mitad de ella, o sea sobre 9.000 pesetas, quedando libre la otra mitad como perteneciente al caudal ganancial propio de la viuda con anterioridad al fallecimiento del marido.

Este acuerdo fué recurrido por la Dirección General de lo Contencioso ante el Tribunal Económicoadministrativo Central por las razones que éste acoge en su resolución revocatoria del acuerdo del Tribunal provincial.

El argumento de los reclamantes era que la mitad de la deuda gravaba la mitad de los gananciales del cónyuge sobreviviente antes del fallecimiento del causante y con independencia de ese hecho, de donde deducían la improcedencia de la adjudicación para pago de la referida mitad, y a ello opone el Tribunal Central que en toda disolución de sociedad conyugal por fallecimiento de uno de los cónyuges, ha de preceder a la determinación de la herencia del fallecido la liquidación de aquella sociedad, y hasta que esto se realice no puede saberse cuáles son los bienes de la misma ni los que a cada cónyuge pertenecen, ni siquiera si habrá o no gananciales, puesto que si de tal liquidación resulta, como sucedía en el caso discutido, que existen deudas contra la sociedad de gananciales, en ese momento y no antes, es cuando se puede determinar su cuantía, su naturaleza y con qué bienes se han de pagar; y, además, porque la determinación de la existencia de gananciales requiere necesariamente el requisito previo de la deducción de las deudas y obligaciones de la sociedad conyugal y la adjudicación de los bienes para su pago, de los cuales no puede decirse que pertenezcan, en parte, a la herencia del cónyuge fallecido y en parte al sobreviviente, sino que son bienes de la sociedad conyugal.

Esta teoría, dice también el Tribunal en su resolución, viene a confirmarla la propia escritura particular, ya que en ella los interesados, después de valorar los bienes en 12.500 pesetas, reconocen la deuda de 18.000 pesetas y que ella absorbe la totalidad de tales bienes, lo cual es tanto como admitir que no existe remanente ganancial ni herencia

partible, por consiguiente, ni tampoco bienes atribuibles al superviviente en el dicho concepto de gananciales.

Comentarios.—El caso, aunque hábilmente planteado por los reclamantes, nos parece que carece de consistencia jurídica, incluso después de ser favorablemente acogido por el Tribunal de primera instancia.

Entendemos que los argumentos opuestos a la tesis sostenida por los interesados y dada por buena por el Tribunal provincial, son decisivos y que se pueden reforzar con consideraciones del campo del Derecho civil y también jurídico-fiscal.

En cuanto a lo primero está claro que la teoría de los reclamantes envuelve una inadmisible confusión o una falta de distinción entre las tres personalidades que juegan en toda sociedad conyugal sometida al régimen legal de gananciales, cuales son, la de la sociedad misma y la de cada uno de los cónyuges con sus tres patrimonios separados, así en el orden jurídico como en el económico.

Mientras la sociedad de gananciales subsiste tiene una personalidad y un patrimonio que no se puede confundir con la personalidad y el patrimonio de marido y mujer y no es posible jurídicamente sostener que la mitad de lo que en ella existe pertenece, desde luego, a cada uno de los cónyuges. Para que ello ocurra es menester que aquella persona social desaparezca, disolviéndose, y que se liquiden y adjudiquen los bienes individualmente a los dos socios o al que de ellos sobreviva y a los herederos del fallecido, y entretanto no existe vínculo directo jurídico entre el superviviente y los bienes de que se trate, ya que el que existe está establecido a través de la personalidad de aquella sociedad y consiste en último extremo, y aparte de las cargas que sobre ella pesan mientras perdura, en participar cada cónyuge por mitad en los resultados de la misma cuando se suscita, conforme se determina en los artículos 1.418 y siguientes del Código civil.

El criterio contrario conduciría, aplicado a cualquiera otra sociedad como una anónima, por ejemplo, a sostener que el accionista es dueño, con relación jurídica personal y directa, de la parte alícuota que en los bienes sociales representen las acciones de que sea poseedor y ya en esta pendiente llegaríamos a la conclusión de que podía disponer no ya del derecho que las acciones representan sino de los mismos bienes sociales en cuanto a su porción ideal.

Es ello tan claro que parece innecesario insistir.

De estos principios primarios de Derecho civil nace con toda lógica

el argumento jurídico-fiscal a que antes nos referimos: si los bienes sociales no están en el patrimonio particular de los socios—en este caso de la viuda—sino en el de la persona sociedad conyugal y tiene que pasar de ésta a aquélla previos los actos de liquidación y adjudicación del haber conyugal, tenemos ya el acto generador del impuesto a exigir. En primer lugar, habrá que determinar y deducir el gravamen hipotecario no en su mitad sino integralmente, y el resto, será el haber social ganancial en el que corresponderá a la viuda la mitad en concepto de haber social, formando la otra mitad la herencia partible del marido, y de aquí nacen ya sin discusión posible los actos liquidables de herencia y junto con ellos el de adjudicación para pago, puesto que aquella deducción previa de la deuda y de los bienes a ella equivalentes hace que éstos se transfieran a los "herederos", no como tales y a título de herencia sino para que con ellos o con su importe satisfagan el débito.

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