

Jurisprudencia sobre el impuesto de Derechos reales

RESOLUCIÓN DEL TRIBUNAL ECONÓMICOADMINISTRATIVO CENTRAL
DE 6 DE FEBRERO DE 1940.

El legado a plazo cierto causa liquidación contra el legatario por su total importe al fallecer el causante, y la causa también en concepto de usufructo temporal a nombre del heredero que usufructúa los bienes legados hasta el vencimiento del plazo.

Antecedentes.—El causante ordenó en su testamento cinco legados de cantidad a favor de varios sobrinos, con la cláusula de que no serían entregados hasta que venciese cierta hipoteca y pasasen cinco años más, sin que entretanto devengasen intereses. En los restantes bienes instituyó heredera universal a su hermana doña M. A.

La Oficina Liquidadora giró a cada legatario su correspondiente liquidación sobre la base del importe total de cada legado, y a la heredera, además de la liquidación en concepto de tal, le giró otra sobre la base del usufructo temporal de la cantidad que importaban los legados dichos.

Los legatarios recurrieron contra las liquidaciones que les afectaban ante el Tribunal provincial, y entendieron que, estando legalmente girada la liquidación a la heredera sobre la base del usufructo temporal de las cantidades legadas, esa base debía ser proporcionalmente rebajada de la que se tomó para girar la liquidación a cada uno de los legatarios; pero el Tribunal desestimó la reclamación, aplicando el artículo 57 del Reglamento, en relación con el 799 del Código civil.

El Tribunal central confirmó el acuerdo del provincial, y razona su tesis diciendo que la institución testamentaria de que se trata no es equivalente a la constitución de un usufructo vitalicio, porque le falta la contrapartida de la nuda propiedad a favor de otra persona. Es, dice,

una designación de beneficiarios a plazo cierto, conforme a la norma del artículo 805 del Código civil, que supone la suspensión de la entrada en el goce de los bienes por parte de los legatarios y el consiguiente goce temporal de aquéllos por el heredero, en razón de su condición de tal; y ello, en definitiva, envuelve la fijación de un *ordo sucesivus* en el disfrute de dichas porciones hereditarias, o, lo que es igual, una pura sustitución de personas que por el orden de su llamamiento han de entrar en el disfrute de los bienes, lo cual hace que haya que rechazar el supuesto de que los llamados en segundo lugar estén afectados por una condición suspensiva en sentido estricto, puesto que lo que queda en suspenso es la ejecución de la disposición testamentaria, de acuerdo con lo previsto en el artículo 799 del Código civil.

De todo ello deduce el Tribunal que la persona instituída en primer lugar carece de facultades dispositivas sobre tales bienes, sea *intervivos*, sea *mortis causa*, y debe, por lo mismo, ser considerada como usufructuaria temporal, por aplicación de los artículos 32, 2.º, y 66, 1.º, del Reglamento del Impuesto; y en cuanto a los llamados a plazo y en segundo lugar, deben satisfacer el impuesto como si hubiesen sido instituídos puramente sobre la base del total valor de los bienes, según determina el artículo 57, apartado 2.º, en relación con el apartado 1.º del artículo 32, del mismo Reglamento.

Comentarios.—Con la salvedad, como siempre, de la autoridad y del respeto a que es acreedora la elevada competencia del Tribunal Económico Administrativo Central, no compartimos el criterio que la resolución que analizamos sustenta.

No se trata, ciertamente, como parece deducirse de algunos de los razonamientos transcritos, de discutir si el plazo cierto—el término—establecido por el testador para entrar en el disfrute de los legados equivale análogamente a la constitución de un usufructo vitalicio, ni tampoco de dilucidar si el caso plantea “un *ordo sucesivus*” o “una pura sustitución de personas llamadas a entrar en el disfrute por el orden de su llamamiento”, para deducir, en su consecuencia, que los llamados en segundo lugar no están afectados de condición suspensiva. A nosotros nos parece que la cuestión es de mucho más sencillo planteamiento: se trata de una institución o legado de cantidad hecho con la modalidad de que los legatarios no entrarán en posesión de la cantidad que a cada uno corresponde hasta que transcurra un determinado tiempo, cuya forma de institución está autorizada, como es sabido, expresa-

mente por el artículo 805 del Código civil al establecer la validez de la designación de día o tiempo en que haya de comenzar o cesar el efecto de la institución de heredero o de legado.

Se trata, por consiguiente, de una institución *a término suspensivo*, que no cabe confundir con la institución sometida a *condición suspensiva*, ya que el término, cuando es suspensivo, como en este caso ocurre, implica la adquisición del derecho desde el momento del fallecimiento del testador, siquiera de momento y hasta que el término se cumpla no entre el legatario en la posesión y disfrute del legado; mientras que la *condición suspensiva* impide adquirir hasta que la misma se realiza, con la diferencia sustancial, además, de que el instituído a *término suspensivo* transmite o puede transmitir su derecho, y el constituido con *condición suspensiva* nada transmite a sus herederos si fallece antes de que la condición se cumpla.

Esta teoría, que no es nueva, ciertamente, para nuestros lectores, y que no es más que la reproducción del clásico *dies cedit* y *dies venit*, y ha sido desarrollada brillantemente por el Tribunal Supremo, entre otras sentencias, en la de 26 de junio de 1928, explicando la antinomia de los artículos 759 y 799 del Código civil, tiene aplicación y necesario recuerdo aquí, en el caso presente, para dar la adecuada interpretación a ese segundo artículo en relación con el apartado 2.º del 57 del Reglamento del Impuesto, aplicados ambos por la Resolución que comentamos en un sentido no compartido por el comentarista.

Para completar el pleno planteamiento de nuestro punto de vista hay que añadir que el artículo 805, ya citado, no se limita a autorizar la institución del legado *a término suspensivo*, sino que añade en el segundo párrafo que "hasta que llegue el término señalado , se entenderá llamado el sucesor legítimo".

Tenemos, pues, los dos puntos fundamentales, que son: que el legatario ha adquirido el derecho, pero no el disfrute del mismo, y que este disfrute lo tiene el heredero hasta el momento del cumplimiento del término; y con esos dos elementos esenciales a la vista, nos parece evidente, en contra de lo que el Tribunal Económico Administrativo Central opina, que no hay en este caso ni un *ordo sucesivus* ni una persona—la heredera doña M. A.—"instituída en primer lugar, que si bien puede gozar de los bienes por un plazo determinado, carece de facultades de disposición intervivos o *mortis causa* sobre tales bienes, pues necesariamente ha de conservarlos íntegramente para los llama-

dos en segundo término". No; los llamados en primer y único lugar y los que desde el primer momento adquieren, con la limitación dicha en cuanto al momento de iniciar el disfrute, son los legatarios, al mismo tiempo que la heredera doña M. A. entra en ese disfrute provisional hasta que el término se cumpla, lo cual es radicalmente distinto del *ordo sucesivus* y de "una pura sustitución de personas", e impide hablar "de persona instituida en primer lugar" y de los "llamados en segundo lugar".

Si tal calificación fuese admisible, la figura jurídica por ella dibujada sería una sustitución fideicomisaria, para cuya liquidación no sería posible acudir al artículo 57 ni habría para qué acordarse del artículo 799 del Código civil, con su inadecuado léxico contradictorio con el 759, sino que habría que aplicar el artículo 32 del Reglamento, o, por analogía, el 33, y en cualquiera de los dos casos, conforme a sus respectivos apartados 2) y 4), practicar *una sola liquidación* por usufructo a la primeramente llamada—la heredera doña M. A.—, sin que de momento cupiese girar liquidación a los llamados en segundo lugar—los legatarios—, para los cuales la obligación de pagar no nacería hasta que la sustitución se consumase, o sea hasta la muerte de aquélla.

Esto dicho, queda claro que, admitida la precedente calificación del acto liquidable, no es sostenible la procedencia de las dos liquidaciones giradas y dadas por buenas por el Tribunal, una a la heredera por el usufructo de las cantidades legadas, y otra a los legatarios por el total importe de las mismas; y queda asimismo patente que no será aplicable el repetido apartado del artículo 57.

En cambio, admitida la calificación que nosotros propugnamos, ese es el precepto que debe ser aplicado para deducir de él dos liquidaciones, una a la heredera por usufructo temporal y otra a cada uno de los legatarios.

Hasta aquí la cosa es clara, pero deja de serlo en el momento en que se llega a la determinación de la base liquidable a los legatarios, o, dicho en forma más general, a los que adquieren *a término suspendido*, siguiendo la nomenclatura que hemos sentado, de acuerdo con el Tribunal Supremo, sobre el verdadero sentido del artículo 799 del Código civil.

Según la letra de ese apartado 2.º del artículo 57 del Reglamento, y también según la corriente aplicación práctica del precepto, a los legatarios debe girárseles la liquidación "como si se tratase de institución

pura", es decir, como si adquiriesen y disfrutasen las cantidades legadas desde el momento de abrirse la sucesión; pero como paralelamente, y por aplicación del artículo 805 del Código civil, se da el disfrute temporal hasta el cumplimiento del término a favor de la heredera, el cual también es liquidable a tenor del apartado 1) del artículo 31 del Reglamento, no ofrece duda que sobre la base de ese disfrute se giran al mismo tiempo y por el mismo concepto de herencia dos liquidaciones, y ello es contrario a los postulados jurídico fiscales que sirven de base al impuesto.

Y no encierra el comentado artículo 57 esa sola antinomia en su apartado 2). Añade que al vencer el término se presentará de nuevo el documento, a fin de practicar las rectificaciones que procedan conforme a su último apartado, esto es, para valorar y, en su caso, rectificar entonces la base y los tipos de tributación; y de ahí surge la nueva antinomia, porque si en el momento inicial se liquidó sobre todo el valor de los bienes como si se tratase de institución pura, ¿qué rectificación cabe en esa liquidación, ni en cuanto a la base ni en cuanto a los tipos, supuesto que se trata de una institución *a término suspensivo* que confirió el derecho en firme al favorecido con ella desde el primer instante?

La prevención cabría si se tratase de una *condición suspensiva* o de un *término resolutorio*, y también en el caso de término suspensivo si se hubiese liquidado solamente la nuda propiedad y si dejase de liquidar el usufructo hasta que el beneficiado con la institución lo consolidase.

Esta última indicación o supuesto es lo que, a nuestro entender, puede dar la clave para hallar la verdadera interpretación del apartado que venimos comentando, sobre la base, claro es, del sentido exacto y auténtico del artículo 799 del Código civil, tal como anteriormente lo hemos definido, o sea referido a instituciones testamentarias *a término suspensivo*. Entonces liquidaríamos, sí, como si de institución pura se tratase, sin aplazamiento, pero al instituido—en este caso el legatario—se le liquidaría deduciéndole de sus respectivas bases el usufructo temporal que por ministerio de la ley y por aplicación del párrafo 2.º del artículo 805 del Código civil le corresponde a la heredera doña M. A., a la cual se liquida el usufructo temporal, y al fallecer ésta habría de presentarse nuevamente el documento y girarse a los legatarios las liquidaciones pertinentes por el usufructo que entonces consolidase.

liden. De esta manera tendría interpretación racional, jurídica y fiscal dicho artículo 57, puesto que se cumpliría el mandato expreso de liquidar sin aplazamientos y "como si se tratase de institución pura", no se daría la insostenible anomalía de liquidar al mismo tiempo y por el mismo concepto el usufructo temporal, y tendría sentido la preventión de presentar de nuevo el documento al vencer el término.

Contra esta visión del problema no creemos que queda más excepción que la que surgiría si el testador hubiese dispuesto que los frutos o los intereses de lo legado corriesen a favor del legatario desde el momento de abrirse la sucesión para recibirlos, junto con el legado mismo, al llegar el término, porque en tal supuesto el disfrute ni se dividía ni se transmitía temporalmente al heredero, y justo sería que el legatario tributase desde el primer momento por el total adquirido, si bien es de notar también que en ese caso tampoco se ve la razón de la segunda presentación del documento prevista por el apartado 2) tantas veces mencionado.

SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO DE 23 DE ABRIL DE 1942.—

No es deducible la deuda contra el causante en una cuenta de crédito de un Banco si no consta en póliza intervenida por Corredor de Comercio o por certificación del mismo con referencia a sus libros, ni lo es tampoco el importe de una letra de cambio que, aun teniendo vencimiento posterior al fallecimiento, carece de protesto.

Antecedentes.—Presentada a liquidación una herencia, aparecían como bajas en ella por deudas del causante el saldo negativo de una cuenta de crédito que aquél tenía en un Banco y el importe de una letra de cambio aceptada por él y obrante en otro establecimiento bancario.

Ambos motivos de deber, con sus cifras correspondientes, se acreditaron con sendas certificaciones de los aludidos organismos, y, ello no obstante, la Abogacía del Estado, al aprobar el expediente de comprobación en agosto de 1932, no estimó deducibles tales deudas, como no las estimó tampoco el Tribunal Económico Administrativo Provincial, a pesar de que la reclamación, en cuanto a la letra de cambio se refiere, se reforzó con el argumento de que en escritura pública de 25 de octubre del mismo año había reconocido el heredero la deuda

y le habían dado carta de pago de la parte de ella entonces satisfecha por él.

La razón aducida por el Tribunal fué que las expresadas deudas no constaban en documento que reuniera los requisitos del artículo 101 del Reglamento, y que los presentados eran de fecha posterior al acto administrativo impugnado.

El Tribunal Económico Administrativo Central confirmó el acuerdo, y otro tanto hace el Tribunal Supremo en su sentencia, diciendo, en cuanto a la cuenta de crédito, que su saldo negativo es indispensable acreditarlo con la póliza correspondiente o con la certificación del agente mediador, sin que baste, a tenor del citado artículo, la certificación de la entidad concesionaria del crédito, incluso aunque se la refuerce con el reconocimiento posterior del heredero. De tal manera, añade, que la carencia de póliza—como en el caso ocurría—no afecta a la legitimidad del crédito, pero sí a la rebaja o reducción del caudal hereditario por faltarle el requisito esencial de constancia en el documento que el Reglamento exige.

Respecto al crédito contra el caudal representado en la letra de cambio aceptada por el causante, estima la Sala que, contra la invocación clara y precisa que el artículo 101 del Reglamento hace del 1.429 de la ley de Enjuiciamiento civil, no caben interpretaciones ni distingos y que no es posible perder de vista que se trata de un precepto fiscal de indeclinable observancia, por extremado y riguroso que parezca, dictado para evitar la posibilidad de perjuicios a la Hacienda.

La Sentencia de que tratamos se ocupa después de otro argumento esgrimido por el recurrente y deducido del apartado 3.º del mismo artículo 101 cuando preceptúa que las deudas que no consten en documento ejecutivo ni sea a favor de Bancos en las condiciones dichas, serán deducibles si se prueba su existencia a satisfacción de la Administración y se ratifican en documento público por el acreedor y por los herederos y, además, no son a favor de éstos o de los legatarios de parte alicuota ni de los cónyuges, ascendientes, descendientes o hermanos de esos herederos y legatarios, y lo rebate diciendo que ese apartado 3) no se refiere a aquellas deudas, y que, aunque comprendiera todas las que puedan existir contra el causante, es lo cierto que su justificación no tiene prueba tasada y es facultad discrecional de la Administración el apreciarla, lo cual implica—añade—que esa apreciación no es susceptible de revisión en vía contenciosa.

Comentarios.—Como se ve por la sucinta exposición del caso que acabamos de hacer, el Tribunal Supremo ratifica el sentido restrictivo que la jurisprudencia viene dando continuadamente al artículo 101, y en cuanto a ese sentido general nada tenemos que decir, pero sí hemos de destacar el punto de vista que la Sentencia sostiene al interpretar y aplicar el apartado 3), sosteniendo que él concede a la Administración facultades discrecionales para aplicarlo. Es ésta una novedad o un matiz interpretativo que no debe quedar sin anotar y sin comentar, dada su trascendencia.

El apartado, en efecto, se refiere a las deudas que no son ni ejecutivas ni bancarias, con póliza intervenida estas últimas, y prevé su deducción, supuestas las demás condiciones en él previstas si su existencia se justifica "a satisfacción de la Administración por los medios de prueba admisibles en Derecho", y de aquí, al parecer, deduce la sentencia comentada que la Administración queda en completa libertad para estimar o no deducible la deuda, o, lo que es lo mismo, que su decisión es discrecional y, por lo tanto, no recurrible en la vía contenciosa administrativa.

Esta es la conclusión a que la Sentencia llega, por muy dudosos que pueda parecer que el espíritu del apartado sea de una amplitud tan grande a favor del Fisco, de tal manera que una apreciación de un precepto tributario que no es de mera gracia quede completamente a merced del funcionario que la aplique. Esto encaja mal o no encaja en nuestra técnica jurídica, y nos parece que ella solamente con cierta violencia permite dar a la frase "a satisfacción de la Administración" una amplitud tan desmesurada, porque tal facultad está condicionada en el mismo texto "por los medios de prueba admisibles en Derecho" y por el último inciso del mismo apartado, al decir que "no será admisible a tales efectos la prueba testifical ni, por sí sola, la de presunciones"; luego, cuando la prueba aportada supere esos requisitos, ¿será sostenible que la apreciación de la Administración sea infalible?

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