

## Jurisprudencia sobre el impuesto de Derechos reales

LAS DEUDAS CONTRAÍDAS CON UNA SOCIEDAD POR UNO DE LOS DOS ÚNICOS SOCIOS, DEL CUAL ES HEREDERO EL OTRO, NO SON DEDUCIBLES, PORQUE LOS LIBROS DE CONTABILIDAD NO LLEVAN APAREJADA EJECUCIÓN Y PORQUE, ADEMÁS, SE REQUIERE QUE LA DEUDA SEA RATIFICADA CON INTERVENCIÓN DEL ACREEDOR Y QUE SE OTORQUE DOCUMENTO PÚBLICO DE PAGO.

*Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 21 de octubre de 1938.*

D. J. L. y don M. F. tenían formada una Sociedad regular colectiva con un capital aportado por iguales partes. Fallecido don M. F., resultó ser único heredero su socio, don J. L., quien hizo constar esos extremos en escritura pública, y además, que al quedar como único socio se imponía la disolución de la Sociedad y se haría cargo, en virtud de esas dos cualidades de socio y heredero, de todo el activo y pasivo.

Del inventario y balance resultó un total activo de 80.820,90 pesetas, un pasivo de 23.470,90 y un capital líquido a favor de los socios de 57.350 pesetas, cuya mitad, decía la escritura, es la herencia del causante. Siendo de notar que en el pasivo figuraba, entre otros créditos, uno de 26.846,64 pesetas contra el socio fallecido.

La Oficina liquidadora, al girar las liquidaciones de la herencia y de la disolución de Sociedad, giró las correspondientes liquidaciones por disolución de Sociedad sobre el capital líquido, por adjudicación para pago sobre el importe del pasivo, y por herencia del socio fallecido a favor del superviviente sobre la mitad del haber líquido social, sin tener en cuenta ni deducir la deuda de 26.846,64 que el causante tenía

contraída con la disuelta Sociedad, la cual, de haber sido computada, hubiera dejado reducida la herencia a 1.828,36 pesetas.

Esa última liquidación fué recurrida alegando el contenido del párrafo 3.º del artículo 101 del Reglamento, ya que en el caso se daban los requisitos del mismo, porque se justificaba con el medio de prueba, admisible en Derecho, de los libros de contabilidad de la Sociedad —cuyos asientos se testimoniaron—; porque la deuda estaba ratificada en documento público por los herederos con la comparecencia del acreedor, a lo que equivalía la escritura de disolución de la Sociedad, en la cual el reclamante, como heredero, reconoció la existencia del débito; y porque no aparece contraída a favor de heredero o legatario de parte alícuota ni de los parientes de los mismos, sino a favor de la Sociedad.

Tanto el Tribunal provincial como el Central desestimaron el recurso.

El segundo, dando por indiscutido, de acuerdo con el recurrente, que el caso no se comprende en el párrafo 1.º del artículo 101 del Reglamento del impuesto, lo contrasta con el 3.º y dice que, si bien los libros de contabilidad, llevados en forma, son medio de prueba admisible en Derecho, conforme al artículo 578 de la ley de Enjuiciamiento civil, no se ha ratificado la deuda con intervención de un acreedor como persona distinta de los herederos, ni otorgado documento público de pago en la misma forma, que es lo exigido por el Reglamento como garantía de la Administración para que la deducción pueda tener lugar, puesto que a estos efectos no es eficaz la escritura de disolución de la Sociedad y de adjudicación de la herencia, porque es un documento que pueden otorgar libremente los herederos, estipulando lo que a sus intereses convenga y haciendo ineficaz el precepto invocado.

*Comentarios.*—Dadas las particularidades del caso, nos parece que el criterio del Tribunal se inclinó más a la letra del precepto que a su espíritu, y que con arreglo a éste, y al mismo tiempo, sin violentar el texto literal del apartado del artículo, pudo salvar el escollo que presenta la confusión de acreedor y heredero en la persona del socio superviviente, cuya confusión es la que en realidad originó el problema o le hizo de más difícil solución.

No se debe olvidar que lo que el Reglamento quiere evitar con esas minuciosas previsiones de los tres primeros apartados del artículo 101 es el fingimiento de deudas y el subterfugio de que puedan aparecer

como acreedores los herederos o sus parientes, es decir, personas que tengan interés en que el beneficio tributario se consume. Pero en este caso, pese a la mencionada confusión de personas, parece que razonablemente, tanto el fingimiento como la confabulación, pueden darse por descartados, puesto que la deuda, supuesto el medio de prueba que la acredita, ofrece garantías de certeza y de preexistencia.

Comoquiera que sea, y en definitiva, el criterio del Tribunal podrá parecer duro y más fiscal que jurídico, pero no se puede decir que esté fuera ni de la letra ni del espíritu del texto reglamentario.

LA BASE LIQUIDABLE EN LAS HERENCIAS ES EL VALOR DE LOS BIENES HEREDITARIOS COMPROBADA CON REFERENCIA AL DÍA DEL FALLECIMIENTO DEL CAUSANTE Y NO EL PRECIO QUE PRODUCIERON AL SER VENDIDOS EN SUBASTA PARA PAGO DE ATENCIONES DE LA TESTAMENTARIA.

*Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de fecha 28 de noviembre de 1938.*

Presentada a liquidación una herencia constituida exclusivamente por una casa, toda vez que otros bienes existentes en el caudal eran objeto de legado, los albaceas vendieron el inmueble en pública subasta en precio de 55 000 pesetas, con objeto de pagar determinados gastos y atenciones de la testamentaria, y el resto del precio lo entregaron a los herederos.

Todo esto se hizo constar, cifrado y detallado, en la escritura de partición presentada en la Oficina liquidadora, pero el liquidador, practicada la comprobación, obtuvo para el inmueble, por capitalización del líquido imponible, un valor de 81.000 pesetas que fijó como base liquidable, y aunque dedujo las mismas cifras para pago de aquellos gastos y atenciones, resultó, como es lógico, aumentada la participación de los herederos como tales en la herencia.

No conformes aquéllos con las liquidaciones giradas, alegaron la falta de notificación del expediente de comprobación y la consiguiente nulidad de las liquidaciones, y también que los herederos no adquirieron realmente la casa, que pasó directamente del causante, por medio de los albaceas, al comprador, y que aun en el caso de estimarse como herencia, su valor sería el de 55.000 pesetas que produjo en la subas-

ta, conforme al artículo 61 del Reglamento, y no las 81.000 pesetas comprobadas.

El Tribunal provincial y después el Central desestimaron la reclamación, fundándose el segundo en que los derechos a la sucesión se transmiten desde el momento de la muerte del causante—artículos 657 y 661 del Código civil—, cuyo principio concuerda con el precepto reglamentario—artículo 52—de que las transmisiones a título hereditario se entienden verificadas el día del fallecimiento del transmitente, de donde se desprende que la determinación de los bienes integrantes del caudal han de referirse al mismo día.

Por esa razón no es admisible la fijación de la base liquidable, con arreglo al precio obtenido en la subasta posterior, ni aun invocando el artículo 61 del Reglamento, porque la base o valor obtenido por ese procedimiento sólo puede regir para la transmisión misma y no para el título anterior de adquisición.

Finalmente, en cuanto a la omisión de la notificación del expediente de comprobación, estima el Tribunal que, efectivamente, es preceptiva en todo caso, como ordena el artículo 85 en relación con el 123, ambos del Reglamento del impuesto, aun en el supuesto de que el valor se fije utilizando los datos del Registro fiscal, pero que por razones de economía procesal debía prescindirse de la omisión, ya que la anulación de las liquidaciones por ese motivo resultaría ineficaz desde el momento en que se declaran procedentes.

*Comentarios.*—A la vista de la sencillez del caso y la clara doctrina sentada, nada queda que analizar en la resolución. Solamente diremos que el Tribunal provincial había desestimado la alegación referente a la nulidad provocada por la falta de notificación de la liquidación. Para ello se acogía al precepto del artículo 129, que estima notificadas las liquidaciones cuando se practican dentro de los ocho días siguientes a la presentación del documento, incluso cuando hay comprobación de valores y ésta se practica por capitalización del líquido imponible amillarado o por la renta líquida catastrada—arts. 84, 7.º, y 85, 3.º—; pero el Tribunal Central sale al paso de esta doctrina sustentando la regla general antes dicha, invocando al efecto la sentencia del Tribunal Supremo de 28 de mayo de 1925 que dice que el expediente de comprobación se notificará incluso cuando el dato comprobatorio se tome del Registro fiscal.

EL PLAZO DE PRESCRIPCIÓN PARA LIQUIDAR EL IMPUESTO DE DERECHOS REALES POR LA CANCELACIÓN DE HIPOTECA NO EMPIEZA A CORRER HASTA QUE SE OTORGA LA ESCRITURA O DOCUMENTO ACREDITATIVO DE LA CANCELACIÓN.

*Sentencia del Tribunal Supremo de 7 de julio de 1941.*

En 1864 se otorgó a favor del Ayuntamiento de Madrid escritura de constitución de hipoteca para responder por plazo de cincuenta años y por cantidad de 8.350.000 pesetas del servicio de alumbrado.

La Empresa hipotecante instó del Ayuntamiento que acordara la cancelación de la hipoteca y que se otorgase la correspondiente escritura, a lo que accedió la Corporación en 27 de noviembre de 1930, siendo autorizada la escritura de cancelación por fecha 28 de enero de 1931.

Esta escritura fué presentada a liquidación de Derechos reales a los pocos días, junto con una instancia en que se hacían constar todos los antecedentes del caso y, además, que no era necesaria la escritura de cancelación, conforme al artículo 82 de la ley Hipotecaria, siendo suficiente que el Ayuntamiento hubiera expedido certificación haciendo constar la terminación del contrato y que de él no se derivaron responsabilidades, cuyo documento es el auténtico a que aquel artículo se refiere; que a mayor abundamiento, se hacía la cancelación en escritura pública en la que dicho documento se inserta; que el artículo 143 del Reglamento del impuesto dispone que el derecho de la Administración a liquidar prescribe a los quince años contados desde el otorgamiento del documento o desde la existencia del acto; que el contrato tenía la duración de cincuenta años, que terminaron en junio de 1914, y como no se exigió ninguna responsabilidad, se extinguió la hipoteca de hecho y de derecho en dicha fecha; que para practicar la liquidación era solamente necesaria la existencia del acto, y que, en definitiva, desde el momento de la extinción habían transcurrido más de quince años, y, por lo mismo, la acción de la Administración para liquidar estaba prescrita.

La Oficina liquidadora, no obstante los antedichos alegatos, giró la oportuna liquidación por el concepto de cancelación de hipoteca, y tanto el Tribunal provincial Económico-Administrativo como el Cen-

tral mantuvieron la liquidación, que fué recurrida por el Ayuntamiento.

El Tribunal Supremo insiste en el mismo criterio, planteando primeramente la cuestión en el terreno del derecho hipotecario y después en el reglamentario fiscal.

Empieza por sentar que toda vez que las hipotecas sujetan directamente los bienes al cumplimiento de la obligación que garantizan, no ofrece duda que la cuestionada subsistió, en cuanto a tercero, mientras su inscripción no fué cancelada, y no podía dejar de surtir efectos hasta que se extinga por completo el derecho inscrito, siendo para ello necesario que en el Registro se presenten los títulos o documentos que acrediten la extinción.

Dice después que siendo indudable el derecho del Ayuntamiento para exigir las responsabilidades dimanantes del contrato garantizado, una vez terminado, aquéllas serían ilusorias si prevaleciese la tesis del recurrente, y por ello la Corporación municipal otorgó la escritura de cancelación de enero de 1931, cuando entendió que no existían tales responsabilidades: cuya escritura—sigue diciendo la sentencia de que nos ocupamos—es documento bastante para que la cancelación de la hipoteca tenga acceso al Registro de la Propiedad.

Expuestos los precedentes razonamientos de orden hipotecario, pasa el Tribunal a los de orden jurídico-fiscal con la invocación del artículo 142 del Reglamento para deducir que, según él, el plazo de prescripción de quince años se cuenta desde el otorgamiento del documento o desde la existencia del acto, según que sea necesario aquél o baste que el acto se produzca para que la liquidación pueda practicarse y el impuesto exigirse, y de ello deduce en definitiva que aquel plazo no empieza a contarse hasta que se otorgó la escritura de cancelación de enero de 1931 y no desde 1914, como la Corporación demandante pretendía para ampararse en la prescripción.

*Comentarios.*—Si dijéramos que estamos plenamente de acuerdo con la conclusión fiscal de la sentencia en cuanto estima improcedente la prescripción alegada, no abarcaríamos por entero nuestro pensamiento.

Nosotros entendemos que a esa conclusión del fallo se llega directamente, sin necesidad de los razonamientos de carácter hipotecario, con las normas del Reglamento del impuesto rectamente interpretadas.

De que la hipoteca viva en el Registro con relación a terceros mien-

tras no se cancele en forma adecuada y mientras el acreedor hipotecario no la dé por extinguida de manera fehaciente, o bien no lo declare así una ejecutoria judicial, nada se deduce en pro ni en contra de la prescripción para liquidar el impuesto. Tan es ello así, que si se diera el caso de que existieran esa ejecutoria o la escritura de cancelación y no se llevaran al Registro, es claro que en él continuaría viviendo la hipoteca con relación a terceros, y, sin embargo, no es menos claro que ambos documentos serían liquidables por el concepto de liquidación; por consiguiente, la supervivencia registral es completamente independiente del derecho de la Administración a exigir el impuesto; como lo es también de que el derecho de hipoteca llegue o no a inscribirse. Y ello por la razón poderosa de que las liquidaciones, tanto por constitución como por cancelación, son previas a las respectivas inscripciones, de tal manera que éstas no pueden nacer sin el marchamo de las liquidaciones correspondientes. Esto sin contar con que ambas liquidaciones podrían girarse cualquiera que sea la clase y forma del documento en que aquellos actos se hiciesen constar, puesto que así lo dispone con carácter general para todos los actos el artículo 41 del Reglamento, lo cual quiere decir que el acto liquidable es independiente de la forma del documento e independiente de la inscripción y previo a ella, y significa, por fin, que los razonamientos hipotecarios, aun siendo como son valederos en derecho registral, carecen de eficacia y de pertinencia para desnaturalizar la acción de prescripción del derecho a liquidar que el Ayuntamiento de Madrid alegaba.

Esa alegación queda absolutamente destruída con la invocación del texto del apartado 1.º del artículo 143 del Reglamento, hecha por la sentencia de que se trata, pero a condición de añadirle una consideración que el Tribunal silenció, sin duda dándola por sobreentendida.

El texto del precepto dice que el derecho a liquidar "prescribe a los quince años contados desde el otorgamiento del documento o la existencia del acto, según que sea necesario el primero o baste la existencia del segundo para que la liquidación se practique". Esa es la norma general, que hay que completar en cada caso determinando si el acto es liquidable por el mero hecho de existir o se requiere la exteriorización y constancia por escrito.

Esto supuesto, ¿la cancelación o extinción de hipoteca requiere, fiscalmente hablando, para ser liquidable, la forma escrita?

La solución nos la da el principio general que emana del artículo 48

del Reglamento al exigir siempre la forma escrita para los actos intervivos, de tal manera, que mientras esa forma no se dé, el derecho a liquidar no nace, ni nace, por consiguiente, el derecho correlativo del contribuyente a que esa liquidación se practique precisamente dentro de los quince años siguientes a su exteriorización escrita. El acto, pues, siempre que de actos intervivos se trate, no nace ni vive, a los efectos fiscales, y es prácticamente inexistente, mientras no se extienda el documento en que conste, el cual viene a constituir la partida de nacimiento.

Unido ahora este principio general reglamentario al texto del apartado 1.º del artículo 101, antes transcrito, tenemos ya el problema resuelto. La cancelación, como todo acto intervivos, requiere un documento que la exteriorice para ser afectado por el impuesto, y como ese documento no se otorgó hasta 1931, es indiscutible que, estuviese o no extinguida la hipoteca desde 1914, la prescripción tributaria no empezó a correr en 1914, sino en 1931, siguiendo la regla general y sin excepciones de los actos intervivos, a diferencia de los "mortis causa", en los cuales basta la mera existencia del hecho originario de la transmisión para que el impuesto sea exigible y también para que el plazo de los quince años para liquidar el impuesto empiece a contarse.

JOSÉ M.<sup>a</sup> RODRÍGUEZ VILLAMIL

Abogado del Estado y del I C de Madrid