

# Jurisprudencia sobre el impuesto de Derechos reales

LAS DEUDAS CONTRAÍDAS POR EL CAUSANTE CON SUS HEREDEROS NO SON DEDUCIBLES AUNQUE CONSTEN EN ESCRITURA PÚBLICA, SI LA ACEPTACIÓN DE LA HERENCIA FUÉ PURA Y SIMPLE. LA PETICIÓN DE FRACCIONAMIENTO DE PAGO IMPLICA EL CONSENTIMIENTO DE LAS LIQUIDACIONES.

*Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de fecha 26 de septiembre de 1938.*

Tal es la doctrina que acerca de esos dos interesantes extremos sienta la aludida resolución, sobre la cual anticipamos que nos ofrece serios reparos el criterio restrictivo que en ella campea, con evidente predominio de lo fiscal sobre lo jurídico. Veamos los antecedentes.

El causante D. Juan V. falleció en 24 de enero de 1935, bajo testamento otorgado en 1933, en el que, sin hacer referencia a deuda alguna, nombra herederos a sus dos hermanos.

Días antes del fallecimiento, el 17 de enero, los tres hermanos otorgaron escritura pública haciendo constar que el D. Juan era deudor a sus dos hermanos de diferentes cantidades recibidas de ellos en distintas veces y en concepto de préstamo, que sumaban 103.200 pesetas, las cuales se obligaba a devolver en el plazo de tres años. Por dicha escritura, y en el concepto de préstamo, fué satisfecho oportunamente el impuesto.

Presentadas a liquidación las operaciones patrimoniales, en ellas se figuró un caudal en bienes inmuebles de 88.676,99 pesetas, los cuales fueron adjudicados por mitad e indivisos a los dos herederos, como pago de la parte de deuda equivalente, pero el Liquidador no consideró deducible la deuda y giró liquidación en el concepto de herencia sobre todo el caudal inventariado y comprobado.

Los dos herederos promovieron recurso contra las liquidaciones en

tiempo oportuno, y, paralelamente al recurso, pidieron el fraccionamiento del pago, haciendo constar en la correspondiente instancia que tal petición había de entenderse formulada sin perjuicio de la reclamación entablada contra las liquidaciones.

La cuestión del fraccionamiento fué resuelta favorablemente, y como consecuencia de ella fué inscrita a favor del Estado la hipoteca de las fincas, como manda el Reglamento en los pagos fraccionados. En cambio, el recurso contra las liquidaciones, que se apoyaba en el párrafo 1) del art. 101—constancia de la deuda en documento público que lleve aparejada ejecución—, fué desestimado, y la desestimación reafirmada por el Tribunal Central, el cual desenvuelve su razonamiento desde tres puntos de vista: dos de orden fiscal y uno estrictamente jurídico.

Sienta primeramente que constando la deuda—art. 101, párrafo 1)—en documento público de indudable legitimidad, con fuerza ejecutiva a tenor del art. 1.429 de la ley Procesal y, además, liquidado por Derechos reales, pudiera ser calificada la deuda como deducible; pero que el hecho de pedir y obtener el fraccionamiento de pago supone que hay conformidad con las liquidaciones y que están consentidas por el contribuyente, máxime si se tiene en cuenta que se consintió la inscripción de la hipoteca a favor del Estado para responder del fraccionamiento.

Como segundo argumento invoca el Tribunal el art. 75 del Reglamento, cuando dice que, para los efectos de la liquidación, se considerarán como parte del caudal hereditario los bienes que hubieran pertenecido al causante hasta el período de un mes anterior al fallecimiento y que se hallen en poder de los herederos, y deduce que es aplicable al caso porque el crédito se originó diecisiete días antes de morir el causante, a favor de los herederos, y como “correspondía a dinero recibido por el finado, hallárase o no en poder del mismo, no constaba de modo fehaciente hasta el momento del fallecimiento que le hubiera sido entregado”.

La resolución que estudiamos, no satisfecha, al parecer, con los precedentes argumentos, refuerza su tesis diciendo que de los arts. 1.156 y 1.192 del Código civil se deduce que las obligaciones se extinguen cuando los derechos de acreedor y deudor se confunden en la misma persona, salvo cuando la confusión se origina a virtud de título de herencia aceptada a beneficio de inventario, y, por lo tanto, en este caso,

al no darse este último supuesto, la obligación se extinguió; cuyo punto de vista—dice—se refuerza con la doctrina del núm. 2.º del art. 1.023, según la cual, a sensu contrario, el heredero que acepta la herencia pura y simplemente no conserva contra el caudal los derechos y obligaciones que tuviera contra el difunto, y se refuerza también con el contenido del art. 1.087 del mismo Cuerpo legal al disponer que el coheredero acreedor del difunto puede reclamar de los otros el pago de su crédito, con la deducción de la parte proporcional suya como tal heredero.

COMENTARIOS.—Decíamos que los puntos de vista fiscales y civiles de la Resolución nos parecían discutibles y atacables, y vamos a hacer sobre ellos algunas observaciones, analizándolos objetivamente.

Y sea la primera ésta: que la lectura de la decisión produce una primera impresión de encontrar una solución preconcebida en defensa de los intereses del Fisco, con lo cual hay mucho adelantado para que, en vez de seguir los caminos que razonable y lógicamente conducen a la solución objetiva del problema, se busquen y se sigan los que permitan llegar con mayor o menor esfuerzo a la meta propuesta de antemano.

Dicho esto como debido acatamiento al verismo que debe resplandecer en la labor crítica del comentarista, ese mismo acatamiento exige también decir que si el respetable Centro juzgador no procedió con esa idea preconcebida, tuvo motivos más que suficientes para tenerla y para buscar, dentro de los cauces legales, aquellos razonamientos más adecuados para deshacer una ficción vestida de legalidad, con el deliberado propósito de parapetarse en esa misma legalidad.

La escritura otorgada, pocos días antes del fallecimiento, a favor de los hermanos del otorgante, de antemano ya nombrados herederos en su testamento, en el cual no se les reconoce el crédito, no puede tener más finalidad real que colocarlos en situación ventajosa contra el Fisco y buscar el medio más o menos ingenioso de adquirir el caudal, aparentemente en pago de sus créditos, y de hecho como herencia, pero eludiendo el tipo elevado que corresponde a las transmisiones hereditarias entre hermanos.

Colocados en esa trayectoria, es evidente que les ampara de lleno la letra del apartado 1) del art. 101 del Reglamento, y no lo es menos que están francamente fuera del espíritu y de la intención del precepto. El legislador nunca pudo imaginar que dentro de esa disposición cupiese el caso de un reconocimiento de deuda hecho a favor de los here-

deros ya instituidos, que, además, sin duda, lo eran forzosos, y por añadidura realizado con muy poca antelación a la fecha del fallecimiento. La prueba está, aparte de que es la única interpretación razonable del apartado, so pena de admitir que el propio legislador dejó deliberadamente el paso franco a la defraudación, en que el apartado 3) del mismo artículo excluye del beneficio de la deducción de deuda que él concede, a los herederos, incluso en el caso de que la deuda aparezca contraída no ya a favor de éstos, sino a favor de sus ascendientes, descendientes, hermanos o cónyuge.

Con todo, y a pesar de que esto nos parece claro, nos parece, igualmente, que los razonamientos del Tribunal, pese a sus esfuerzos para salvar la laguna reglamentaria, no son todo lo afortunados y eficaces que su laudable deseo quería.

El primer argumento, o sea el relativo a la simultánea petición del fraccionamiento con el recurso contra las liquidaciones, lo estimamos francamente inoperante y deleznable. Primero, porque la obligación de pagar el impuesto es independiente de la suerte que en definitiva pueda correr la procedencia de la liquidación. Ambos caminos, al del fraccionamiento y el de alzada contra el acto liquidado, arrancan del mero hecho de haber sido la liquidación girada y son paralelos y sin interferencias. Otra cosa sería si el recurso paralizara la exacción, ya que entonces sí se podría pensar con razón que quien pedía el fraccionamiento, prestaba aquiescencia a la liquidación y la consentía.

Esto, que es por sí solo convincente, aún lo es más si se tiene en cuenta que en el caso de autos se hizo la expresa manifestación en el escrito inicial del fraccionamiento, de que se pedía el pago fraccionado sin perjuicio de la reclamación que simultáneamente se entablaba contra las liquidaciones.

Añádase a esto que el plazo para recurrir y para pagar o pedir el fraccionamiento es único y común, y se verá que, dado el paralelismo de procedimientos antes dicho, al contribuyente que recurre no le queda más camino que pagar o pedir el fraccionamiento, bajo sanción de verse apremiado, y por lo tanto es evidente que del hecho de optar por lo segundo no se puede deducir aquella aquiescencia, de la misma manera que tampoco se deduciría del hecho del pago, que es el otro extremo de la disyuntiva.

El segundo argumento tampoco lo creemos convincente, porque una cosa es que la obligación se extinga por la reunión en una sola

persona de los derechos y las obligaciones de acreedor y deudor, y otra que la extinción sea puramente gratuita y sin compensación; es decir, que en casos como el presente, además de desaparecer el crédito, el acreedor y heredero tenga que prescindir de su condición de acreedor para conservar exclusivamente la de heredero. Al heredar el acreedor, universalmente y sin beneficio de inventario, a su deudor, es claro que se extingue el crédito, pero ello no quiere decir que los bienes hereditarios los adquiera íntegramente a título gratuito, sino que los equivalentes a la deuda los adquiere en pago, y los demás a título gratuito, sin perjuicio de que el resto de aquélla se extinga, y sin perjuicio también de que él responda con los adquiridos y con los propios de las demás deudas del causante.

Del último y final argumento que la resolución consigna decimos que no presenta más fuerza dialéctica que los anteriores y que tiene la misma contestación que acabamos de exponer. El coheredero acreedor del difunto—art. 1.087 del Código civil—no puede exigir a sus colegas en la herencia más que la parte proporcional del crédito de que ellos responden, porque así como heredan el activo, también heredan el pasivo; pero ello no significa, como antes hemos dicho, que lo heredado sea a título gratuito, ni que la sucesión haya privado al heredero de su cualidad de acreedor, cuyo argumento aún se puede abri-llantar en el caso estudiado con la consideración de que los tres hermanos coherederos hicieron constar expresamente que se adjudicaban los bienes en pago de parte de la deuda que el causante tenía contraída con ellos.

Respecto a la argumentación basada en lo dispuesto en el artículo 75, opinamos que la aplicación al caso de su espíritu sólo puede hacerse con un criterio analógico de tal amplitud, que raya en el arbitrio judicial, y que, en cuanto a su letra, no admite adaptación posible al supuesto de un reconocimiento de deuda, ni aun en el caso de que la escritura en cuestión hubiera dicho que la cantidad la había recibido el causante de presente, cuanto más refiriéndose como se refiere a anticipos anteriores.

Y fuera de eso, es lo cierto que el art. 75 requiere dos supuestos que están lejos de darse, y son que los bienes hubieran pertenecido al causante hasta un mes antes del fallecimiento, y que al ocurrir éste estén en poder de los herederos. Sólo así nace la presunción de que esos bienes forman parte del caudal hereditario a efectos tributarios.

Resta únicamente, después de lo expuesto y como complemento del punto de vista del comentarista, decir que estando clarísimo el espíritu y el punto de vista del legislador en el apartado 1) del mencionado artículo 101, no ha quedado lo suficientemente prendido en la letra del mismo, y por sus mallas puede, como en el hecho analizado ocurre, el fraude salir, enmascarado con los mismos requisitos previstos para evitarlo.

Había, pues, motivos suficientes para aplicar el remedio—único; a nuestro entender, mientras el Reglamento no se modifique—que el mismo art. 101 pone en manos del Liquidador para cortar la maquinación, facultándole en el apartado 4) para proponer a la Dirección General de lo Contencioso el ejercicio de la acción de nulidad del documento como otorgado en fraude de acreedores. Remedio heroico, enojoso y dilatorio, en defecto de una redacción más meditada del repetido apartado 1), como sería, por ejemplo, la de hacerlo inaplicable a los herederos forzosos, y aun a los testamentarios, siempre que el documento de reconocimiento de la deuda no fuese anterior en fecha a la del fallecimiento del causante en el período de tiempo que se considerase razonable, a semejanza de lo previsto en el art. 75 para las transmisiones hechas por aquél con reserva del usufructo.

EN UN BANCO FUERON DEPOSITADOS CIERTOS VALORES POR EL ADQUIRENTE DE LOS MISMOS EN BOLSA, CONSTANDO EN EL RESGUARDO DE DEPÓSITO QUE LA NUDA PROPIEDAD PERTENECÍA A AQUÉL, Y EL USUFRUCTO A OTRA PERSONA. FALLECIDA ÉSTA, SE DISCUTIERON LOS ACTOS LIQUIDABLES, Y EL TRIBUNAL CENTRAL RESUELVE QUE ES LIQUIDABLE LA CONSTITUCIÓN DEL USUFRUCTO NACIDO DE UNA DONACIÓN QUE HA DE CONCEPTARSE COMO NO VERBAL CUANDO, DADA SU CUANTÍA, DEBA CONSTAR POR ESCRITO POR MINISTERIO DE LA LEY, Y QUE NO PROCEDE EXIGIR EL IMPUESTO AL NUDO PROPIETARIO POR LA EXTINCIÓN DE DICHO USUFRUCTO.

*Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 26 de septiembre de 1938.*

Los antecedentes de este curioso caso son los siguientes: D. A. L. adquiere en Bolsa y ante Corredor de Comercio ciertos valores, en

cuantía de más de 100.000 pesetas, los cuales depositó en un Banco a nombre suyo, como nudo propietario, y de doña M. H., como usufructuaria.

Fallecida esa señora, D. A. L., el depositante, pidió a la Oficina liquidadora que se girase liquidación por extinción del usufructo, pero el Liquidador entendió la cuestión de otra manera y giró dos liquidaciones: una por transmisión de "muebles" a título oneroso, número 48 de la Tarifa, sobre la base del usufructo al constituirse, y otra por herencias, con arreglo al parentesco entre el depositante y la causante, sobre la base del mismo usufructo al extinguirse.

D. A. L. recurrió ambas liquidaciones fundado en que la primera era improcedente porque se trataba de una cesión en contrato verbal, exento como comprendido en el núm. 5.º del art. 6.º, y la segunda porque el acto no era de herencia, sino de extinción de un usufructo contractual, liquidable, como transmisión de "muebles", por el número 48 de la Tarifa, al 2,50 por 100.

El Tribunal Provincial resolvió con un criterio que no hace al caso de este comentario, y el Central entendió que la constitución del usufructo encerraba un contrato de donación, y que "siendo su cuantía superior a 1.500 pesetas, debió hacerse constar por escrito", por imposición del art. 1.280 del Código civil, "por lo cual debe establecerse la presunción racional del otorgamiento del documento privado correspondiente", "cuya falta de presentación no puede favorecer al contribuyente" para obtener una declaración de exención. Además de esto, añade la Resolución, el hecho de haber sido expedido el resguardo de depósito y de aparecer en él la causante como titular del usufructo, da al acto o contrato "la prueba de su constancia por escrito" y lo excluye de la exención alegada.

Sentada la precedente tesis, el Tribunal sigue diciendo que al no constar que en la transmisión mediase *præcio*, debe estimarse que se realizó a título gratuito y liquidarse como donación, al tipo de "herencia" correspondiente.

Por lo que se refiere a la consolidación del dominio pleno en el depositante, como consecuencia del fallecimiento de la usufructuaria, la Resolución califica el acto como no sujeto, porque "era una facultad inherente al nudo propietario que donó el usufructo, la de consolidar la plena propiedad al óbito de la usufructuaria por el mismo título, o sea por un acto proveniente del mismo, lo que constituye jurídicamente

el mero cumplimiento de una condición resolutoria, no pudiendo, por tanto, motivar liquidación alguna".

COMENTARIOS.—Esta decisión sienta una doctrina en el punto de arranque del acuerdo, esto es, en la esencia del problema, sobre la manera de determinar si existió o no en la transmisión la forma escrita, que requiere algunas consideraciones.

Dado el principio general que tiene su asiento principalmente en el artículo 48 del Reglamento, consistente en que todo acto intervivos exige, para ser afectado por el impuesto, la constancia en documento, privado en unos casos, y público en otros (1), el Tribunal acomete el problema y lo resuelve afirmando la existencia del contrato mixto con el apoyo de dos argumentos: uno de dudosísima sustentación y otro no muy consistente.

Para el primero se acoge al mandato del art. 1.280 del Código civil, que dispone que deberán constar por escrito, aunque sea privado, aquellos contratos en que la cuantía de las prestaciones exceda de 1.500 pesetas, como excede, efectivamente, el acto que analizamos; y con ese simple apoyo hace surgir la presunción de que el documento privado tuvo que existir.

Nosotros, con toda consideración para el Tribunal, estimamos que no se puede convertir el mandato legal en presunción de cumplimiento del mismo, tanto más cuanto que, como es sabido, el incumplimiento no priva al acto, en términos generales, de validez, y, por añadidura, siempre les queda a los contratantes la facultad de compelerse—artículo 1.279—a llenar el requisito de la forma escrita. Y si a esto añadimos que la donación de cosa mueble—como lo eran los valores en cuestión—no exige, mediando entrega, según determina el art. 632 del mismo Código civil, la forma escrita, llegaremos a la inconsistencia de la argumentación que combatimos y a la conclusión de que el contrato no pasó de ser simplemente verbal, y que desde este punto de vista debió ser declarado exento, por aplicación del núm. 5.º del art. 6.º del Reglamento.

Al segundo argumento se le pueden oponer también serios reparos. De la mera existencia del resguardo de depósito deduce el Tribunal que ese es el documento escrito acreditativo del acto de donación; y aunque no nos atrevemos a negar en redondo que así sea, nos parece,

(1) En el número de esta Revista correspondiente a febrero pasado, el articulista se ocupó de esta cuestión.



sin embargo, más lógico atribuirle la natural finalidad de solemnizar el depósito, que no la de servir para acreditar la donación, la cual debe más bien presumirse consumada antes del acto del depósito, salvo que éste hubiera sido el medio de realizar la entrega y que, además, hubiera sido llevado a cabo por ambos condóminos. Solamente en tales supuestos cabría presumir que tal documento solemnizaba el concierto de voluntades sobre la donación.

El resto de la doctrina de la comentada Resolución es consecuencia de la calificación del acto como donación de usufructo hecha por escrito. Su constitución es, entonces, un acto de liberalidad liquidable al tipo correspondiente de "herencias", y su consolidación a favor de la misma persona que se desprendió del usufructo no debe tributar, pero no precisamente porque se trate del cumplimiento de una condición resolutoria—tesis del Tribunal—, ya que éstas a quien fiscalmente afectan es al que se ve privado de la cosa cuando se cumplen—artículos 57 y 58 del Reglamento—, sino más bien porque el donante no hace más que reintegrarse de lo que era suyo y de lo que voluntaria y gratuitamente se había desprendido temporalmente.

Otra cosa sería si la nuda propiedad hubiera pasado en el ínterin a otra persona, pues entonces al adquirirla pagaría por su adquisición y pagaría también por el usufructo al consolidarlo, según los respectivos títulos de adquisición y con arreglo a las normas que para los correspondientes casos desarrollan los apartados 13 y 14 del art. 66 del Reglamento.

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

Abogado del Estado