

Jurisprudencia administrativa del Impuesto de Derechos reales

XXIII

Deducción del impuesto. Hecha una suscripción de diversas cantidades como homenaje a favor de una persona, calificada aquélla por el Tribunal Central en resolución (que pende de pleito ante el Tribunal Supremo), como donación, no procede que al fijar la base para liquidar el impuesto por la herencia se rebajen el impuesto de Timbre y el de Derechos reales que corresponda pagar, sobre la suscripción o donación referida, ya que, para admitir la deducción de cantidades devengadas por el causante por contribuciones o impuestos es preciso hayan sido satisfechas por los acreedores y no procedería la rebaja considerándola como obligación personal de los herederos, ya que el artículo 1.º se refiere a las cargas reales.

Son dos las cuestiones: Primera. Si tiene carácter deducible lo pagado por impuesto de Derechos reales y timbre por la adquisición mediante suscripción a favor de una persona al liquidar la herencia de esa persona a favor de sus hijos. Segunda. Si atendidas las circunstancias especiales del caso puede admitirse la deducción pedida.

Los artículos 100 y 101 del Reglamento de 1927 aplicables establecen una distinción fundamental entre lo que debe entenderse por deudas y cargas deducibles a los efectos del mismo impuesto, comprendiéndose en el primer concepto los censos, las pensiones u otros gravámenes de naturaleza perpetua temporal

o redimible que afecten a los bienes, disminuyan realmente el capital o el valor de los transmitidos y aparezcan directamente impuestos sobre los mismos; y en ser el segundo las obligaciones de carácter personal contraídas por el causante de la sucesión; la palabra *carga* se halla, por lo tanto, empleada en el sentido de derecho o gravamen de naturaleza real, puesto que se exige que estos últimos han de afectar a los bienes y estar directamente impuestos sobre los mismos, y así lo corrobora el artículo 263 del citado Reglamento al disponer, en cuanto a los bienes de las personas jurídicas, que se admitirá la deducción de las cargas que se mencionan en el artículo 100, párrafo 1.^º, siempre que consten en documento público debidamente inscrito en el Registro de la Propiedad, y tal requisito sólo puede exigirse, según el artículo 1.^º de la ley Hipotecaria, cuando se trata de inmuebles.

Sólo por excepción prevé el Reglamento del Impuesto un caso especial en que puedan encontrarse los bienes adquiridos por herencia, donación o cualquier otro título con la obligación de pago de cantidad por los adquirentes, pero sin afección especial de los bienes, disponiendo que en ese caso no se considerarán cargas las obligaciones contraídas; pero tal disposición tiene su explicación y precedente en el Real decreto de 6 de Diciembre de 1917, en cuya exposición de motivos se hace constar que la nueva redacción del precepto reglamentario ha tenido por objeto impedir lo que es obligación personal del heredero regulada por el artículo 859 del Código civil, con lo que es una carga real se trate de deducir del caudal hereditario el importe de los legados de penitencia mientras no respondan directamente del pago de determinados bienes que quedan especialmente afectos, y gravados por ello al cumplimiento de lo ordenado por el testador, y en ese sentido ha de entenderse el artículo 100 del Reglamento, que es una reproducción de lo establecido en el Real decreto citado por primera vez, o, en otro caso, interpretarse restrictivamente, por cuanto de otro modo sería opuesto al concepto jurídico de cargas reales como gravamen sobre bienes inmuebles. Además, el mismo artículo 100 en su párrafo 2.^º preceptúa que en las transmisiones a título lucrativo es deducible el importe de las cargas calificadas como tales en el párrafo anterior, o sea los gravámenes referidos que afecten a los bienes transmitidos o disminuyan su

valor y estén directamente impuestos sobre los mismos, pero no otras cantidades ajenas a esa mención expresa del precepto que por extensión o contrario sentido de la disposición se estime que deban incluirse dentro de la calificación reglamentaria.

En cuanto a la segunda cuestión no se comprende en el Reglamento de 1927 precepto alguno por el que deban deducirse las cantidades devengadas por el causante por razón de contribuciones o impuestos o de corporaciones locales, si bien en resolución del Tribunal Central de la Hacienda pública de 15 de Octubre de 1929 se dispuso que se dedujera de la base para la liquidación del impuesto de una segunda sucesión lo pagado por la primera; pero ello no es aplicable al caso actual, ya que aquello se fundó en que el impuesto se devenga en el momento de la muerte del causante, y entonces surge el crédito de la Hacienda y la obligación de pagar del contribuyente, sin que los plazos establecidos para la liquidación y pago del impuesto enerven este principio ni obste a que la deuda se tenga por líquida, puesto que su cuantía se determina por datos referidos al día del fallecimiento del causante y porque los documentos en que constan las liquidaciones son de indudable legitimidad, poseen fuerza ejecutiva, según el artículo 7.^º de la ley de Contabilidad, y virtualmente se refieren a la fecha de la defunción del causante, ya que ésta basta por sí solo para poner en marcha el procedimiento administrativo, que puede llegar al apremio sin acto voluntario del contribuyente. El nuevo Reglamento, al establecer en su artículo 101 que serán deducibles las cantidades devengadas por razón de contribuciones o impuestos, exige que esas cantidades sean satisfechas por los herederos, albaceas o administradores del caudal hereditario, y este requisito no aparece cumplido en el expediente actual; el citado artículo 101 introduce una reserva a favor del contribuyente al admitir la rebaja en las condiciones expresadas de las citadas contribuciones o impuestos, y por ello debe aplicarse al caso actual por estar pendiente de resolución al comenzar el vigente Reglamento, sin que la exigencia del pago del importe de los tributos pueda desvirtuar esa calificación de precepto beneficioso, ya que no podrá entenderse que estaban dispensados del pago conforme a disposiciones anteriores, no siendo, además, interpretación racional admisible la de que para liquidar el im-

puesto se acepte la rebaja de cantidades devengadas por el mismo y no satisfechas todavía por transmisiones anteriores, sin atender a la posibilidad material o legal de que deje de abonarse el impuesto deducido con perjuicio manifiesto del Tesoro; por último, no es aún firme la resolución administrativa del Tribunal Central de 8 de Noviembre de 1932 (pendiente de fallo ante el Supremo), cuyo importe se pretende sea objeto de rebaja. Por lo tanto, no puede accederse a ninguna de las dos cuestiones planteadas.

(Acuerdo del Tribunal Central de 30 de Enero 1934.) 54-1933.

XXIV

Sociedad legal. 1.^º No procede considerar como bienes gananciales unas casas adquiridas por el causante, estando soltero, y aportadas por él al matrimonio, aun cuando el precio lo pagase con préstamo de una cantidad que devolvió al prestamista después de estar aquél casado. 2.^º Las diligencias de preventión o declaración de «ab-intestato» no constituyen pleito al efecto de suspender la presentación de documentos para el impuesto. 3.^º No hay cesión por la diferencia entre la liquidación de la sociedad legal y la practicada por el liquidador por el concepto de gananciales y no procede exigir por ello impuestos. 4.^º La aplicación de la ley de Condonación de multas exige el previo pago del impuesto.

La Administración tiene facultades para hacer la división y adjudicación de los bienes transmitidos, a fin de exigir el impuesto de Derechos reales procedente conforme al Reglamento, con independencia de la división practicada por los interesados, y siendo, en este caso, de influencia notoria el determinar la condición legal de los bienes incluidos en el inventario adquiridos antes del matrimonio, los cuales son estimados como gananciales por los interesados. Según el artículo 1.396 del Código civil son bienes propios de cada uno de los cónyuges los que aporte al matrimonio como de su pertenencia; y estando demostrado

con escrituras públicas que el causante, siendo soltero, compró y pagó con dinero propio en el acto del otorgamiento las dos casas de que se trata, y que tales fincas las aportó al matrimonio, pues fueron incluidas en el inventario del caudal relicto, no puede desconocerse que tales bienes no son gananciales, sino propios del causante, y así debe declararse a los efectos de la liquidación de la Sociedad conyugal y legal de gananciales y de la división de los bienes de la herencia. El hecho de que el causante devolviera a la persona que se lo prestó el dinero que invirtió en la compra de las fincas no puede influir en la calificación jurídica de esos bienes, cuya realización quedó legalmente realizada y consumada mediante la entrega del precio y de la cosa en la fecha del otorgamiento de la escritura; y la cuestión de si las cantidades devueltas por el causante deben ser o no de cuenta de la Sociedad conyugal, será una duda que hayan de discutir los interesados, pero que es ajena a la Administración, que ha de limitarse a la calificación jurídica de los bienes y a determinar los conceptos liquidables y sus bases en este caso para exigir el impuesto a cada uno.

Si bien la Ley de 31 de Marzo de 1932 condonó las multas y recargos a los contribuyentes que tuviesen débitos del impuesto de Derechos reales y los declarasen antes de 1.º de Julio de ese año, era indispensable que, además de esa condición, se pagase el impuesto antes de la fecha aludida, y si no se hizo así no es factible legalmente aplicar la condonación referida, no siendo, por la misma razón, aplicable a este caso la Orden de la Dirección de lo Contencioso de 11 de Junio de 1932, que dispuso se aplicase la condonación aun cuando los contribuyentes estuviesen incursos en mora o en expedientes de investigación; y por la misma razón no procede la aplicación de los tipos de la antigua tarifa, sino del nuevo Reglamento.

La declaración de herederos «ab-intestato» o prevención del juicio de «ab-intestato» no constituyen las actuaciones de pleito que permiten, según el artículo 113 del Reglamento del Impuesto de 14 de Julio de 1932, la interrupción de los plazos para presentar los documentos a liquidar y efectuar el pago del impuesto de Derechos reales, pues para ello es indispensable un litigio o contienda ante los Tribunales en que haya oposición, y, por lo

tanto, un «ab-intestato» en que no la hay no reúne los caracteres necesarios para producir la suspensión aludida.

En cuanto a la liquidación girada a la viuda por la diferencia entre la cantidad que en la partición se le adjudicó por gananciales y la que en el mismo concepto le corresponde, según la distribución hecha por la Administración para el pago del impuesto, no existe tal supuesta cesión, porque precisamente por no haber aceptado la Administración la calificación de gananciales dada por los interesados a determinados bienes, por considerarlos como propios del causante, modificó las adjudicaciones de la escritura particional, sustituyéndolas por las procedentes, exigiendo el impuesto debido; por ello, no puede afirmarse que tal diferencia constituya un exceso de adjudicación sobre lo que, según dicha escritura, le corresponde a la viuda por gananciales, toda vez que por ese concepto no se le adjudican más bienes que los que, según los interesados, la corresponden, y como esa distribución es válida y eficaz en el orden civil, debe respetarse y no cabe suponer, para exigir por ellos el impuesto otra vez, que tales bienes los recibe la viuda del causante por otro concepto distinto de aquel por el que se le adjudican, y por ello la liquidación girada, basándose en el supuesto contrario, debe ser anulada.

(Acuerdo del Tribunal Central de 3 de Julio 1933.) 57-1933.

XXV

Sociedades extranjeras. El concepto por el que deben tributar estas Sociedades es el de constitución de Sociedad por el metálico desembolsado o bienes aportados por el capital con que se opere en España, y no el capital autorizado total, sin perjuicio de las ampliaciones anuales a que haya lugar, si aquél se aumenta, las que pueden averiguarse mediante el expediente de investigación; no procede, por lo tanto, girar sobre el capital total de la Sociedad, aunque se alegue que no presentó en tiempo oportuno la certificación del artículo 21 del Reglamento.

La cuestión planteada consiste en determinar la interpretación que deba darse al artículo 21, párrafos 1.^º, 2.^º y 3.^º del Re-

glamento del Impuesto de Derechos reales de 16 de Julio de 1932, según el cual las Sociedades domiciliadas en el extranjero que hagan operaciones en España están obligadas a contribuir al pago del impuesto, conforme al concepto de «Sociedades», por la parte de capital¹⁹ que destinen a operaciones en España, fijando a tal efecto, antes de su inscripción en el Registro mercantil, certificación del acuerdo en que se consigne la cantidad destinada a aquéllas, y, anualmente, copia autorizada del balance, que servirá de base para girar las liquidaciones complementarias que procedan por los aumentos de capital que hubiere, determinándose en esos balances la cantidad que corresponda al territorio en que sea exigible el impuesto; y en la misma proporción en que éstas se hallen con la totalidad de las operaciones sociales, se calculará el capital sujeto a tributación en relación al total de la Sociedad, y si se incumplen estos preceptos se liquidará por el total del capital social, sin perjuicio de las investigaciones a que haya lugar. Por lo tanto, el concepto tributario de las Sociedades extranjeras es el de constitución de la Sociedad; pero en cuanto al capital que dedican a operar en España, por los bienes aporreados o metálico desembolsado al constituirlos o que se desembolse en lo sucesivo; y, por lo tanto, es evidente que no puede servir de base para liquidar el capital «autorizado», sino meramente el «emitido o desembolsado con que se opere» en España. Aunque la certificación del capital destinado a esas operaciones no fué presentado en la Oficina liquidadora en los plazos señalados al efecto en los requerimientos que le hizo el liquidador ni antes de la inscripción de la Sociedad en el Registro mercantil, ya que la escritura en que se inserta dicha certificación se acompañó al escrito de alegaciones en Hacienda con fecha posterior a la referida inscripción, no puede prescindirse del contenido de esa certificación que obra en el expediente y que ha sustituido a las declaraciones privadas formuladas ante la Oficina liquidadora, sin que la admisión de tal documento tenga trascendencia en cuanto a la fijación de las cuotas del impuesto, a pesar del tiempo transcurrido desde el en que debió ser conocido de la Administración, ya que el impuesto es exigible de una sola vez por el concepto de constitución social, y no en cada año, sin perjuicio de complementar la liquidación por los aumentos anuales, si los hubiere,

lo que en todo caso podría ser objeto de expediente de investigación. No obstante lo expuesto la exacción de la multa y demora procedente por el retraso en la liquidación en cuanto al capital destinado a operar en España, si bien ha de tenerse en cuenta la ley de moratoria del presupuesto del Estado, para cuya aplicación no es necesaria la presentación de la certificación del capital con que se opere en España, sino que basta la declaración o solicitud presentada en la Oficina liquidadora, debiendo girarse la liquidación, por lo tanto, por la suma a que ascienda el capital emitido con que se opere en España.

(Acuerdo del Tribunal Central de 18 de Julio 1933.) 59-1933.

XXVI

Deducción de fincas y deudas. 1.º No son deducibles de una herencia las fincas comprendidas en una escritura de promesa de venta otorgada por el causante si no se acompaña la escritura pública en que conste, y, además, no se sabe si debía ser pagado el impuesto y no se justifica el pago del precio más que mediante recibos privados. 2.º No son deducibles como deudas más que los gastos de entierro y última enfermedad y las deudas garantizadas con hipoteca en escritura pública, pero no los intereses de éstas ni otras deudas.

Conforme a los artículos 102 y 31 del Reglamento del Impuesto, la declaración hecha por el testador de que determinados bienes son de tercero no surte efecto para excluir a aquéllos de la herencia sino en tanto se justifique, con documento fehaciente y adecuado a la naturaleza de los bienes, anterior a la fecha en que se abra la sucesión, es decir, a la muerte del causante, la propiedad de tales bienes a favor de la persona a quien se atribuya; y, por lo tanto, para acreditar la celebración de los contratos de promesa de venta hubiera sido preciso aportar las escrituras públicas correspondientes, con nota de pago del impuesto, lo que no consta cumplido; y aunque se reconociera como cierto el otorgamiento y contenido de tales escrituras, a tenor de lo que dicen los interesados, no serían deducibles tampoco los importes de los

precios aplazados en esos contratos, puesto que no se ha acreditado en forma fehaciente la entrega de tal cantidad, sino sólo por medio de rentas que carecen de legitimación de firmas y de toda clase de signos de autenticidad y no suman las cantidades de los precios aplazados, por lo que, a los efectos del impuesto, es preciso establecer la presunción de que pertenecían las fincas a los causantes en el momento de su muerte, bien sean las fincas mismas, bien los créditos contra los adquirentes por los precios estipulados y no pagados.

Además, las fincas no fueron adjudicadas a los herederos para que, sustituyendo a los causantes, otorgasen la escritura de venta correspondiente conforme al artículo 1.451 del Código civil, sino que tales fincas se inventariaron y se adjudicaron a persona extraña, realizándose una transmisión innecesaria a los fines pretendidos, dándose la circunstancia de que si la adjudicataria quiere podría quedarse con las fincas, dada la forma de adjudicación.

En cuanto a la deducción de deudas, sólo procede rebajar el capital de los préstamos hipotecarios constituidos en escritura pública por los que se ha abonado el impuesto de Derechos reales, sin acumular a ellos los intereses vencidos y no satisfechos, y los gastos de entierro y última enfermedad, sin poderse tampoco deducir otros préstamos: a), en cuanto a los intereses vencidos no pagados, por no estar demostrado, conforme al artículo 101 del Reglamento, ni que no se hubieran pagado a su tiempo, ni que se debieran al fallecer el causante; b), y en cuanto a los otros préstamos que constan en documento privado, por el mismo motivo de no estar acreditados conforme al artículo 101, y c), y por lo que se refiere a la justificación de todas las deudas a satisfacción de la Administración por otros medios de prueba admisibles en derecho, conforme al mismo artículo 101, párrafo 3.^o, por no haberse cumplido el requisito exigido en el mismo de que se ratifique la deuda por los herederos con la comparecencia del acreedor.

(Acuerdo del Tribunal Central de 27 de Junio 1933.) 63-1933.

GABRIEL MAÑUECO,

Abogado del Estado.