

Jurisprudencia sobre el impuesto de Derechos reales

Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 5 de julio de 1949.

LOS BIENES QUE SE ADJUDIQUEN AL CÓNYUGE VIUDO COMO GANANCIALES, CUOTA VIDUAL, LEGADOS Y EN SU CASO POR PAGO DE SUS APORTACIONES; HAN DE LIQUIDARSE POR EL CONCEPTO DE CESIÓN EN CUANTO A LO QUE EL VALOR DE LO ADJUDICADO EXCEDA DEL QUE LEGALMENTE CORRESPONDA POR ESOS CONCEPTOS.

Antecedentes.—Al cónyuge viudo se le adjudicaron al morir el otro cónyuge bienes en cuantía superior a lo que le correspondía por todos esos conceptos a que el encabezamiento se refiere, debido especialmente a que en la aportación se le computaron como aportaciones hechas por él al matrimonio bienes en cuantía que no estimó admisible la Oficina liquidadora, de donde resultó que la adjudicación en cuanto al exceso fué liquidada como cesión por el número 14 de la Tarifa.

La Liquidación fué recurrida apoyándose en el apartado 3) del artículo 22 del Reglamento, según el cual «los bienes que figuren adjudicados al cónyuge sobreviviente en pago de sus aportaciones, si éstas no se justifican debidamente, se reputarán gananciales a los efectos del impuesto, con arreglo al artículo 1.407 del Código civil», de donde deducía el recurso que el tipo aplicable era el de gananciales y no el de cesión.

Tanto el Tribunal provincial como el Central rechazaron el recurso en razón de que la presunción de ese precepto no hace sino reafirmar la del aludido artículo del Código sustantivo que previene que se presumen gananciales todos los bienes del matrimonio mientras no se pruebe que pertenecen privativamente a alguno de los cónyuges, lo cual implica que esos bienes han de dividirse por mitad entre el cónyuge sobreviviente y los herederos del premuerto, por aplicación de los artículos 1.372 y 1.426 del mismo texto legal, e implica que lo que se adjudique por los interesados al cónyuge sobreviviente en pago de aportaciones no justificadas adquiere la condición de gananciales y debe atribuirse la mitad a dicho cónyuge y la otra mitad formará parte de la herencia para distribuirse según las reglas de la sucesión hereditaria en cada caso.

Por eso, continúa diciendo el Tribunal, no es admisible la teoría de que se liquide como adjudicación en pago de gananciales al 0,70 la partida íntegra de aportaciones no justificadas, ya que el aludido precepto no establece ni puede establecer que tal partida se liquide en su totalidad por ese número de la Tarifa, sino que tendrá el concepto de gananciales a todos los efectos legales.

Y ese supuesto, termina diciendo, el exceso de lo que el cónyuge viudo perciba sobre el importe de lo que como tal le corresponda por todos conceptos, da lugar forzosamente al concepto de cesión y a la liquidación correspondiente, a tenor del apartado 9 del artículo 9.º del Reglamento, que dispone que cuando en las sucesiones hereditarias se adjudique al heredero o legatario bienes que excedan del importe de su haber en concepto de tal, se satisfará el impuesto que corresponda por la cesión de dicho exceso, salvo el caso del número 14 del artículo 6.º, y al tipo de inmuebles en caso de indeterminación de la clase de los adquiridos.

Comentarios.—No los requiere la resolución comentada, si bien no estará fuera de razón decir que el apartado 3) del artículo 22 que se discute da lugar, en su sentido literal, a la interpretación ahora pretendida, aunque ella sea poco razonable atendido el clarísimo texto de los artículos del Código civil referentes a la sociedad de gananciales. El mentado artículo no perdería nada de su claridad aunque ese apartado 3) se borrara, porque es bien seguro que supuesta la inexistencia de tal inciso a ningún liquidador se le ocurriría, al exigir el impuesto por disolución de una sociedad conyu-

gal, considerar como pago de gananciales al cónyuge sobreviviente lo que se le adjudicase en pago de sus aportaciones, en el caso de que éstas no estuviesen reglamentariamente justificadas. Lo que ocurriría sería que al cifrar y formar el haber de la sociedad conyugal, el valor de esas aportaciones no se deduciría de dicho haber e incrementaría éste, o lo que es lo mismo —como el párrafo aludido dice—, que los bienes representativos de tal valor tendrían necesariamente la consideración de gananciales y tendrían que computarse en ese concepto en el haber de cada cónyuge por mitad, una de ellas como herencia del fallecido y la otra como haber ganancial del sobreviviente; cosa a todas luces distinta de reputarlos por entero como porción ganancial de ese último, que es lo que se pretendía en el caso objeto de estudio.

Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 19 de julio de 1949.

«EL ERROR DE HECHO SÓLO PUEDE REFERIRSE A LO QUE TIENE UNA REALIDAD INDEPENDIENTE DE TODA OPINIÓN O CRITERIO DE CALIFICACIÓN.»

Así dice literalmente esa Resolución, añadiendo que por lo mismo se calificaron en otras Resoluciones como errores de hecho el adicionar a una base liquidable, como si estuviese subsistente, una carga ya cancelada; el hacer liquidación por unos bienes pertenecientes a persona distinta del causante, y por el contrario no fueron considerados como tales errores de hecho, por afectar al criterio de liquidación, entre otros casos similares, la liquidación de un contrato de compraventa por el tipo de tributación ordinario, en vez de aplicarle los beneficios del R. D. de 23 de febrero de 1924, concedido a las casas económicas y la no aplicación a un contrato de compraventa de un buque de los beneficios concedidos en la ley de 16 de junio de 1942 sobre condonación de multas y parte de cuotas en los contratos presentados para liquidación al amparo de sus preceptos; siendo el criterio de la primera de estas Resoluciones citadas acorde con el sentado por el Tribunal Supremo en varias sentencias sobre beneficios de casas construídas en la zona de ensanche de las grandes poblaciones.

El caso se originó como consecuencia de una liquidación de extinción en 1944 de una pensión que se había constituido en 1921.

En él se pretendía que se aplicase la tarifa de ese segundo año y no la vigente en 1944, que era mucho más gravosa que aquella otra. Se instó la devolución de la diferencia invocando el error de hecho, a lo que no accedió el Tribunal, calificándolo de error de concepto con arreglo a la doctrina antes expuesta.

En la misma fecha de 19 de julio de 1949 el propio Tribunal dictó otras dos Resoluciones invocando las mismas normas y el mismo criterio y calificando de errores de concepto y no de hecho, el haber exigido el tipo normal de compraventa a la transmisión de una casa situada en el ensanche, a la que correspondía reglamentariamente la bonificación del 50 por 100, y el consistente en aplicar una determinada base en una institución fideicomisaria del derecho catalán sin tener en cuenta la edad de la usufructuaria.

Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 20 de septiembre de 1949.

EN EL CASO DE QUE AL CONSTITUIRSE UNA SOCIEDAD, LOS SOCIOS APORTEN BIENES EN CUANTÍA SUPERIOR A LAS PARTICIPACIONES SOCIALES, QUE SE LES RECONOCEN, Y JUNTO CON ELLOS APORTEN EL PASIVO QUE SOBRE ESOS BIENES PESA, HA DE LIQUIDARSE COMO CONSTITUCIÓN DE SOCIEDAD SOBRE LA BASE DE LO QUE AQUELLAS PARTICIPACIONES IMPONEN Y COMO ADJUDICACIÓN PARA PAGAR SOBRE EL RESTO DEL VALOR DE LOS BIENES.

Antecedentes.—Este caso es consecuencia del examinado por el Tribunal en su Resolución de 5 de julio de este mismo año, que fué reseñado en esta misma Revista en el mes pasado. En aquel caso se examinó el de disolución de cierta Compañía colectiva y ahora se trata de la cuestión que suscita la aportación por los socios de aquélla a la Sociedad colectiva limitada que nuevamente constituyeron aportando a ella el pasivo y el activo de la colectiva, o sea los bienes equivalentes a aquel activo y pasivo, con la particularidad de que a los socios les reconocieron unas participaciones en el haber social de idéntica cuantía que el activo, con lo cual re-

sultó que el valor de los bienes aportados excedía en una considerable cantidad al importe de las participaciones sociales.

Sobre esa suma giró la Oficina liquidadora liquidación por el concepto de adjudicación en pago y al tipo de muebles, siendo recurrida con apoyo en que no había existido tal adjudicación en pago, ya que aun admitiendo que ésta haya podido existir al disolverse la primera Sociedad, nunca sería pertinente liquidar por adjudicación al constituirse la segunda, porque tal adjudicación y tal pago sólo una vez podría considerarse como acto gravable por aplicación del artículo 43 del Reglamento, ya que si la deuda y su pago aparecen en una escritura de disolución, no pueden volver a aparecer como cosa nueva segunda vez, siendo como son la deuda y los bienes destinados a su pago los mismos.

El recurso fué desestimado en primera instancia por el razonamiento de que la escritura de constitución de la Compañía limitada comprende además de las aportaciones sociales un acto implícito de adjudicación de bienes para pago de deudas contenido en el apartado 2) del artículo 19 del Reglamento, desde el momento en que los socios aportan bienes de mayor valor que el de las participaciones que se les reconocen en el haber social; acto que debe tributar —sigue diciendo el Tribunal provincial— por el concepto de cesión a la Sociedad, pero que por constituirse ésta con un activo, un pasivo y un capital líquido, detallado e inventariado, resulta que aquélla toma a su cargo el pago de deudas equivalentes al pasivo, lo cual ha de calificarse como adjudicación en pago de deudas de bienes muebles por haber aportado los socios los inmuebles expresamente.

El Tribunal Central analiza el caso y dice que si bien en el caso en cuestión aparecen a primera vista los supuestos del apartado 2) del artículo 19 citado en cuanto que los socios aportan al constituirse la Sociedad bienes por mayor valor que el de las acciones o participaciones sociales que se les reconocen, y por tanto el acto ha de reputarse como cesión a la Sociedad por la diferencia entre ambos valores, ello no obstante en el evento contemplado no es esa la calificación procedente, porque la realidad es que a la Sociedad se le transfirió, junto con el activo el pasivo de los socios, y por consiguiente la cesión realizada tiene claramente el carácter de comisión para pago de deudas y en tal sentido está sometida a tributación la expresada diferencia de valor, no por el concepto de cesión, sino por

el específico de adjudicación de bienes muebles para pago de deudas y no como adjudicación en pago como fué liquidada.

Para opinar así —continúa la Resolución— basta tener en cuenta que para que pueda estimarse causada una adjudicación tácita es suficiente que con arreglo a los principios de derecho se deduzca lógica y legalmente de la intención o voluntad de las partes, a tenor del artículo 44 del Reglamento.

Por fin, añade que no se puede pensar en una duplicación de pago, ya que se trata de dos Sociedades diferentes y de distinta naturaleza jurídica y de adjudicatarios distintos, puesto que en la escritura primera —la disolución— lo fueron los socios, y en la escritura de constitución de la nueva Sociedad, lo fué ésta

Comentarios.—El caso está resuelto con arreglo al más ortodoxo espíritu reglamentario, al distinguir el concepto de cesión de los socios a la Sociedad como perfectamente distinto del supuesto del acto deducido de adjudicación para pago. El primero podrá nacer, y nace de hecho, cuando la valoración dada a los bienes por los aportantes es mayor que la contraprestación en acciones o en participaciones que el ente jurídico les reconoce; pero ese acto nada tiene que ver con el acto deducido de adjudicación para pago que lo mismo nace cuando al socio se le adjudican bienes en caso de disolución junto con obligación implícita o explícita de pagar deudas, que cuando a la Sociedad se aportan bienes, gravados expresamente, o, como en el caso actual, un haber activo junto con pasivo, de cuya comparación resulta un haber líquido que representa la participación que a los socios se les reconoce como tales en el haber social.

El argumento que a primera vista pudiera tener alguna mayor consistencia es el de que se duplican los conceptos y los pagos, estimando que la adjudicación es en realidad una, unas mismas las deudas y unos los bienes, y, por lo tanto, que uno sólo ha de ser el acto del pago.

La aparente fortaleza del argumento cede ante la consideración de que entre todas esas identidades falta la esencial, cual es la de que los adjudicatarios fueran los mismos. Eso no es así porque la primera adjudicación es a favor de los socios y la segunda a favor de la Sociedad, siquiera los acreedores sean los mismos. Esto aparte

de que la doble adjudicación y, por lo tanto el doble acto, están patentes.

Sentencia del Tribunal Supremo de 22 de diciembre de 1949.

LA DEUDA REPRESENTADA POR UNA LETRA DE CAMBIO ACEPTADA POR EL CAUSANTE Y NO VENCIDA ANTES DE SU FALLECIMIENTO, ES DEDUCIBLE A TENOR DEL APARTADO 3) DEL ARTÍCULO 101 DEL REGLAMENTO, NO OBSTANTE LO DISPUESTO EN EL APARTADO 1) DEL MISMO TEXTO.

Antecedentes.—La letra fué aceptada, según acabamos de decir, por el causante, y éste falleció antes del vencimiento. Los herederos pidieron la deducción del crédito que aquélla representaba, y el Tribunal Económico-administrativo entendió, siguiendo su reiterada doctrina en la materia, que «la letra de cambio no protestada al tiempo del fallecimiento del causante por no haber llegado el día del vencimiento, está comprendida en el apartado 1)» del citado artículo y no es deducible la cantidad que ella represente, porque no es documento ejecutivo, conforme al artículo 1.429 de la Ley de Procedimiento civil.

La Sentencia del Supremo, que comentamos, revoca la decisión del Económico-administrativo Central y apoya su criterio en los siguientes razonamientos: primeramente dice que, según enseña el apartado 3) del aludido artículo 101, no es admisible en la materia la prueba de presunciones y, por consiguiente, añade, «si la persona sujeta no puede fundar su derecho en una presunción, tampoco podrán valerse de ese medio los órganos administrativos en relación con el mismo caso sometido a juicio»; «la aceptación de una letra de cambio —sigue diciendo— supone la obligación de pagar su importe y, salvo prueba en contrario, constituye deuda acreditada por su conformidad en la letra que, si no fué protestada, siempre valdrá como documento privado, tenga o no aparejada ejecución, y ha de ser comprendido en el número 3.º del citado artículo»; y por fin —continúa diciendo— el criterio del Tribunal Central de estimar que la carencia del requisito de la aceptación motivada por el fallecimiento del causante, hace que a la deuda le sea aplicable el apartado 1) del artículo, conduciría a la negación de los efectos de los documentos privados

en el orden tributario; y como la letra aceptada tiene ese carácter, ha de considerarse comprendida en el tan repetido párrafo 3), que dispone la deducción de las deudas no comprendidas en los dos párrafos anteriores, cuya existencia se justifique con los requisitos que él señala, los cuales concurren en el caso.

Comentarios.—Solamente conocemos una Sentencia del Alto Tribunal que coincida con el criterio que acabamos de reseñar, que es la del 11 de marzo de 1932, el cual criterio tuvo eco en el Económico-Administrativo Central por única vez, que nosotros sepamos, en la Resolución de 4 de abril de 1933. Fuera de ese caso, la norma constante y reiterada es la contraria, como, por ejemplo, en la Resolución de 5 de diciembre de 1945, entre otras.

Para nosotros, dejando a salvo toda la consideración que las decisiones del Tribunal Supremo merecen, la verdadera interpretación del texto del debatido artículo 101 es la sostenida por el Tribunal Central. No negamos que la interpretación es dura para el contribuyente y que en el terreno de los principios choca con normas jurídicas de todos conocidas, pero el pensamiento del legislador está diáfano: el documento privado —párrafo 1) del artículo— aun siendo indudablemente legítimo, no es bastante para deducir deudas contra el causante si no lleva aparejada ejecución en la fecha de la defunción de aquél; y como la letra no protestada no es ejecutiva, de ahí que la tesis aludida sea incontrovertible reglamentariamente, no obstante su innegable acritud.

Es verdad, como la Sentencia en cuestión apunta, que las deudas que no encajen en la deducción prevista en el apartado 1), podrán entrar en el apartado 3), pero éste exige unos requisitos indispensables que no son fáciles de llenar y que de hecho no se llenaron en el caso debatido. No es suficiente que haya una justificación de la deuda, como la hay aquí, por medio de la cambial, e incluso que tal medio de prueba sea perfectamente admisible en derecho «a satisfacción de la Administración»; el precepto exige la ratificación de la deuda en documento público con la comparecencia del acreedor y que no favorezca a determinadas personas; y como estos imprescindibles requisitos no concurren en el caso de autos, queda fuera de ese apartado y cae de lleno en el 1). La Sentencia ve en el criterio del Central el inconveniente de que conduce a negar la eficacia de los documentos privados en el orden tributario, y a ello se puede

oponer que así es, porque el legislador lo ha querido, en tanto en cuanto ellos no reúnan determinados requisitos, como es, inexorablemente, el de que lleven aparejada ejecución, cuya exigencia de requisitos complementarios no desdice en definitiva fundamentalmente de normas equivalentes para dicha eficacia en el ordenamiento jurídico civil común, en relación con terceros.

Otro argumento destacado entre los de la Sentencia es el de que el tan repetido apartado 3) niega eficacia a la prueba de presunciones a favor del contribuyente, y, por lo mismo, que éstas tampoco deben aprovechar al Fisco. Pero a tal argumentación no es posible concederle toda la aparente fuerza que ostenta, porque la negativa a la deducción no nace en realidad de una presunción dejada a la apreciación del Organismo de la Administración o del funcionario que la personalice, sino de un precepto categórico de la ley, cual es el del apartado 1), al exigir terminantemente la ejecutoriedad procesal del documento privado para que la deducción sea viable. En último extremo la presunción podrá haber estado en el ánimo del legislador al redactar el precepto, pero una vez redactado, aquélla queda consagrada en contra del contribuyente sin distinciones.