

Jurisprudencia Fiscal

Sentencia del Tribunal Supremo de 20 de febrero de 1965.

LA PRESENTACIÓN A LIQUIDACIÓN DE LA RELACIÓN DE BIENES DEJADOS POR EL CAUSANTE, SIN EXPRESAR EL COHEREDERO PRESENTADOR QUE OSTENTA LA REPRESENTACIÓN DE LOS DEMÁS HEREDEROS, NO IMPLICA QUE ÉSTOS HAYAN ACEPTADO LA HERENCIA, Y, POR TANTO, SI LOS MISMOS LA RENUNCIAN DESPUÉS PURA Y SIMPLEMENTE, ES APLICABLE EL APARTADO 17) DEL ARTÍCULO 31 DEL REGLAMENTO, EN RELACIÓN CON EL 1.000 DEL CÓDIGO CIVIL, Y NO PROCEDE PRACTICAR LIQUIDACIÓN ALGUNA A CARGO DE LOS RENUNCIANTES.

SI EL PRESENTADOR RENUNCIA TAMBIÉN A SU PARTE, NO LE FAVORECE LA RENUNCIA, Y SOBRE ESA PARTE RECAERÁN DOS LIQUIDACIONES, UNA A CARGO DEL MISMO Y OTRA A CARGO DE LOS FAVORECIDOS CON LA RENUNCIA.

Antecedentes.—El caso ofrece la particularidad de que es el mismo que resolvió la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 17 de abril de 1964, de la cual conoce ahora la Sala 3.^a del Tribunal Supremo, revocándola. Nosotros la habíamos comentado favorablemente, con ciertas salvedades, en el número de marzo-abril de 1964 de esta REVISTA.

Sintéticamente expuestos los hechos, son los siguientes: la causante doña C. L. fallece el 19 de febrero de 1961 en estado de viuda, dejando tres hijos y tres nietos, hijos de una difunta hija, y uno de los hijos, sin expresar que actuaba en nombre del resto de los herederos, presentó en la Oficina liquidadora, con fecha 11 de agosto del mismo año, una relación de los cuantiosos bienes de la herencia,

pidiendo la correspondiente liquidación, la cual fué realizada a cargo de todos los herederos, siendo ingresado el impuesto el 27 de diciembre del mismo año de 1961.

A instancia del mismo heredero presentador, el Juzgado dictó auto en 17 de enero de 1962, declarando herederos a los citados tres hijos y tres nietos, y el 21 de marzo del mismo año los hermanos y los tres nietos otorgaron escritura renunciando a la herencia pura y simplemente, para que su parte en la misma recaiga en quien legalmente corresponda, de acuerdo con el artículo 1.000 del Código civil, y en consecuencia resultó ser única heredera la hija de la causante, llamada Maria, la cual aceptó la donación.

Presentada a liquidación la escritura de renuncia, fué liquidada sin tener en cuenta el apartado 17) del artículo 31 del Reglamento del impuesto, en relación con el citado artículo 1.000 del Código civil, o sea, que se liquidó la transmisión de la herencia a los renunciantes y la transmisión de la misma a la hermana favorecida con la renuncia.

Las liquidaciones fueron recurridas por esa señora ante el Tribunal provincial, con fundamento en que la renuncia fué gratuita y redundó en su beneficio por el derecho de acrecer, conforme a los artículos 981 y 984 del Código civil, siendo de aplicar el número 3 del artículo 1.000 del mismo texto, sin que la presentación de la instancia inicial para la liquidación provisional supusiese la aceptación de la herencia, porque se renunció a ella tan pronto como se tuvo conocimiento de la condición de herederos; y en definitiva, que eran de aplicar las mencionadas disposiciones, estimando que la solicitud de liquidación provisional del impuesto fué un acto de mera conservación y administración de la herencia, a tenor del artículo 999 del citado Código, y además que el pago de una obligación lo puede hacer cualquier persona en la forma y con los efectos del artículo 1.158 del mismo auto, y en conclusión que la supuesta renuncia no encerraba la pretendida donación de la herencia.

Desestimado el recurso por el Tribunal Provincial se planteó el problema ante el Tribunal Central, reforzando la argumentación con el argumento de que fué violado el artículo 995 del civil, que prohíbe a la mujer casada aceptar o repudiar una herencia sin licencia de su esposo o, en su defecto, con la aprobación del Juez, requisito omitido en el caso, puesto que siendo casadas dos de las

renunciantes de la herencia, no hay indicio en los autos de que sus maridos otorgaran tal licencia.

El Tribunal Central cita en primer lugar la sentencia de 22 de junio de 1925, que afirma que la instancia del marido pidiendo la liquidación de la herencia referente a su mujer no implica la aceptación de la herencia por la misma, y la sentencia de 23 de mayo de 1955, en la que se afirma que el acto de gestionar la liquidación del impuesto encierra la aceptación de la herencia, y a ello añade el Central su propia doctrina en varias resoluciones en las que afirma que, salvo prueba en contrario, las liquidaciones son pagadas por el contribuyente a cuyo nombre se giraron, y que es acto de aceptación de la herencia el pago de las liquidaciones giradas a los herederos.

A ello añade el Tribunal Central en la Resolución referida que aunque sería prudente moderar los efectos que el artículo 106 del Reglamento atribuye a la presentación de la instancia de liquidación por uno sólo de los interesados, hay que notar que de acuerdo con el 129-3) del mismo texto, la notificación al presentador del documento surte los mismos efectos que si se hubiera hecho a cada uno de los contribuyentes; a lo que añade que no habiendo hecho uso el heredero presentador de la facultad que contiene el artículo 125 del mismo Reglamento, relativa a gestionar en su propio nombre y obligación, no se dan las circunstancias limitativas de las referidas presunciones. En conclusión, y a falta de pruebas en contrario, el Central estima que los demás herederos conocieron y pagaron sus respectivas liquidaciones, siendo hechas las renunciaciones después de aceptar la herencia tácitamente, produciéndose los actos liquidados.

La interesada planteó el recurso contencioso-administrativo ante la Sala 3.^a del Tribunal Supremo, pidiendo que se anulasen las liquidaciones por el concepto de donación hecha a su favor por sus dos hermanos y por los tres nietos de la causante, con el aditamento de que si se entendiese que había existido aceptación por el presentador, se mantuviese la liquidación por donación en cuanto al mismo.

El Abogado del Estado alegó la inadmisibilidad del recurso por no haberse justificado el previo pago del impuesto, como previene el artículo 57 de la Ley de la jurisdicción, en relación con el 82.

La Sala comienza por desestimar tal alegación, dada su insigni-

ficante consistencia, puesto que estaba concedido el aplazamiento del pago del impuesto y satisfecho el primer plazo, por lo que no se puede afirmar que haya un crédito exigible de momento a favor de la Hacienda, y además porque el exigirlo de momento equivaldría a hacer ineficaz el beneficio del aplazamiento.

Entrando en el fondo del problema, dice la Sala que consiste en determinar si el hecho del pago del impuesto por uno de los coherederos antes de la escritura de renuncia de la herencia, hace practicable o no las liquidaciones que se deduzcan de tales renunciaciones, a tenor de los citados artículos del Reglamento y del Código civil, es decir, si de ellas nacen o no sendas donaciones a favor del heredero beneficiado.

Enunciado el problema, la Sala empieza por decir que, en cuanto a la parte de herencia renunciada por el heredero presentador del documento a liquidación, es ajustado a derecho considerar tal acto como liquidable a cargo de la nieta favorecida.

En cuanto a los restantes renunciantes, no consta, añade, que realizaran acto alguno anterior a la escritura de renuncia que permita deducir la presunción legal de que aceptaran tácitamente la herencia, porque el firmante del escrito inicial sobre la liquidación, no expresó que actuara por mandato, ni siquiera verbal, de los restantes herederos, y por lo mismo es obligado estimar, a tenor del citado apartado 17) del artículo 31 del Reglamento del Impuesto de 15 de enero de 1959, que la renuncia en cuestión no es acto sujeto a impuesto, debiendo acrecer lo renunciado a favor de la demandante como dispone el número 3 del artículo 1.000 del Código civil.

Eso dicho, la sentencia añade que no es de admitir el mandato presunto previsto en el número 3 del artículo 106 del Reglamento, porque ello desborda el alcance del precepto, ya que tal mandato es de carácter fiscal, atinente a diligencias de gestión y trámite y no comprende facultades para actos de voluntad y consentimiento o renuncia de derechos, que al crearlos o extinguirlos implican disposición de dominio y requieren mandato especial y expreso, que jamás pueden ampararse en el mero mandato fiscal expresado, tanto más cuanto, como en el caso ocurre, dos de las renunciantes son casadas, y por lo mismo, tanto para la aceptación como para la renuncia necesitan la autorización marital como condición indecli-

nable que no puede quedar cumplida con la aceptación tácita su-puesta.

Además, por lo que se refiere a la interpretación del artículo 999 del Código civil, es de tener en cuenta que deja a la interpretación ponderada del juzgador la valoración en cada caso de las circunstancias de hecho que concurren para estimar o no la aceptación tácita de la herencia, y en el que se discute en los herederos, **excepto** en el presentador, no se ven motivos para apreciar actos personales de aceptación, ni se vislumbran motivos para deducir que la renuncia busque la finalidad de sustraerse a la obligación de tributar, siendo así que pudieron acudir a fórmulas más eficaces para obtener la economía tributaria.

Por otra parte, añade la sentencia, lo resuelto en la invocada de 9 de abril de 1958 no es identificable al caso actual, ya que en él el coheredero compareció pidiendo la liquidación provisional e invocando la representación verbal de los coherederos, cuya circunstancia no concurre en el caso debatido.

La Sala, en definitiva, desestima el motivo de inadmisibilidad alegado por el representante de la Administración y estima en parte el recurso contencioso-administrativo y anula las liquidaciones giradas por el concepto de donación, en cuanto a los bienes adquiridos por renuncia de los coherederos de la recurrente, **excepto** los bienes correspondientes al coheredero y presentador de la instancia inicial en que el mismo solicitó la liquidación.

Comentarios.—Como hemos hecho notar al iniciar la reseña de la presente sentencia, ésta revoca la Resolución que el Tribunal Económico-Administrativo Central dictó el 17 de abril de 1964 y que nosotros comentamos en el número de esta REVISTA, correspondiente a marzo-abril pasados.

Entonces expusimos nuestro criterio favorable al de la Resolución revocada, siquiera fuese con la salvedad de la dureza del artículo 106 del Reglamento, en su apartado 5, y hoy, con la misma salvedad o restricción, seguimos en la misma línea, reconociendo que la Sala, con la ponderación y ecuanimidad habitual en ella, razona perfectamente en derecho sus puntos de vista.

Creemos que sería más defendible e incluso más jurídico el texto reglamentario, si en vez de establecer con el carácter de *juris* el de

jure la presunción de mandatario de los interesados en el presentador del documento, la hubiese definido con el de *juris tantum*, o sea, haciendo posible la prueba en contrario y una mayor posible flexibilidad en el juzgador, haciendo así evitable el choque del texto literal del precepto con la realidad.

Dicho esto, e insistiendo en el criterio que expusimos en dicho anterior comentario, siempre con nuestro habitual respeto para la Sala, añadimos que en el caso no deja de ser sorprendente que siendo el presentador tan próximo pariente de los restantes herederos, como hermano y tío de ellos y, por añadidura, tratándose de una herencia cuantiosa de más de dos millones y cuarto de pesetas, junto con la gestión ante el Juzgado instando el auto de declaración de herederos, dejasen éstos de estar al tanto de las cosas en el lapso de tiempo que medió entre la defunción de la causante el 19 de febrero de 1961 y el 21 de marzo de 1962, fecha de la escritura de renuncia de la herencia, sostengan los renunciantes que el heredero presentador procedió por sí ante sí, incluso pagando las cuotas liquidadas en considerable cuantía, sin la anuencia de los restantes partícipes.

A la vista de todos estos elementos de juicio necesario es reconocer que si bien es verdad que no consta concretamente que los renunciantes, como dice la Sala, «realizaron acto alguno precedente a la escritura de renuncia que permita establecer la presunción legal de que aceptaron tácitamente la herencia», también es inconcuso que los hechos mencionados conducen derechamente a deducir una fortísima presunción de que los repetidos coherederos tuvieron que conocer y asentir a todas las gestiones sobre una cuantiosa herencia durante más de un año que medió entre la muerte de la causante y la fecha de la escritura de renuncia de la herencia.

Lo expuesto nos lleva a la conclusión de que nos encontramos ante dos presunciones contradictorias: la una en contra de la aceptación de la herencia por carencia de prueba de la representación y personalidad del gestor ante sus coherederos, y la otra, que pudiéramos llamar de carácter positivo y nacida de actos o hechos como los enumerados, que hacen humanamente inexplicable la ausencia de conocimiento y aprobación de la actuación del gestor por los restantes partícipes en el *ab intestato*.

Ante ese enfrentamiento nos parece que el texto del artículo 1.253

del Código civil resuelve la cuestión al decir, respecto a las presunciones no establecidas en la Ley, que para su eficacia «es indispensable que entre el hecho demostrado y aquel que se trata de deducir haya un enlace preciso y directo según las reglas del criterio humano», y nos inclinamos a sostener que los renunciantes, ante la prolongada y variada gestión del heredero actuante, conocieron y aprobaron su actuación con anterioridad a la fecha de la escritura de renuncia de la herencia, y que, por consiguiente, tal renuncia no pudo tener eficacia para aplicar el artículo 1.000 del Código civil, en relación con el apartado 17) del artículo 31 del Reglamento, siendo, por tanto, reglamentarias las liquidaciones impugnadas; todo ello, repetimos, con el mayor respeto para la Sala sentenciadora.

Sentencia del Tribunal Supremo de 23 de febrero de 1965.

LA DISPOSICIÓN DEL ARTÍCULO 7.º DE LA LEY DEL IMPUESTO, RATIFICADA EN EL ARTÍCULO 59 DEL REGLAMENTO, EN VIRTUD DE LA CUAL, EN DETERMINADOS CASOS, LA OBLIGACIÓN DE TRIBUTAR RECAE SOBRE EL TRANSMITENTE Y NO SOBRE EL ADQUIRENTE DE LA COSA, SE APLICA AUNQUE EL ADQUIRENTE ESTÉ EXENTO DEL PAGO POR EL ACTO O CONTRATO DE QUE SE TRATE.

EN TAL SUPUESTO LA LIQUIDACIÓN SE GIRA A NOMBRE DEL TRANSMITENTE, Y, ELLO NO OBSTANTE, ESTÁ LEGITIMADO PARA ENTABLAR RECURSO CONTRA LA LIQUIDACIÓN EL ADQUIRENTE.

Antecedentes.—En esta sentencia se examina un caso idéntico al estudiado y resuelto en la sentencia de 6 de enero de 1964, y a ella se refiere expresamente la que ahora nos ocupa, para sentar idéntica doctrina y confirmar la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 17 de enero de 1961, que había sido a su vez confirmada por la Presidencia del Gobierno expresamente y por silencio administrativo del Consejo de Ministros.

Se trataba, entonces como ahora, de la compra por la Compañía Telefónica a un particular de un automóvil, cuyo documento de compra fué liquidado a cargo del vendedor y confirmada la liquidación por acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo Central de 17 de enero de 1961.

Este acuerdo había sido confirmado por la Presidencia del Gobierno de 12 de octubre de 1962 y ratificado, a su vez, en virtud del silencio administrativo del Consejo de Ministros, ante el que se planteó el problema en apelación.

La argumentación de la Compañía demandante se fundó en que no había lugar a liquidar tal contrato ni a su cargo ni al del vendedor, porque el acto estaba exento merced a la exención nominal que a su favor se consigna en el contrato entre ella y el Estado, regulado en las bases del Real Decreto de 1924, en la Ley de 31 de diciembre de 1945, en el Decreto de 31 de octubre de 1946 y en el número 10 de la letra B) del artículo 3.º de la Ley del Impuesto de Derechos reales.

A ello opone la sentencia que la argumentación es inoperante porque «la exención se establece para los casos en que legalmente está la Compañía obligada al pago del impuesto, lo que no acontece en el caso de que sea compradora de bienes muebles».

Comentarios.—La expresada sentencia de 6 de mayo de 1963 la comentamos en esta REVISTA, correspondiente a marzo-abril de 1964, números 430-431, con bastante detalle, en el sentido de que, no obstante la gran respetabilidad que siempre nos merece la Sala en sus determinaciones, nos ofrecía serios reparos, y ahora, ante la ratificación que de sus puntos de vista hace la que comentamos, también nosotros insistimos en lo que entonces dijimos, o sea, en síntesis, que el imponer al transmitente la obligación tributaria contradice y desnaturaliza la esencia del impuesto que impone al que adquiere la cosa y con ello acrecienta su patrimonio la obligación de pechar con el impuesto, mientras que lo contrario es de difícil, por no decir imposible, justificación jurídica.

Fuera de esto hay un punto en la sentencia a que este comentario se refiere que tiene dos vertientes, cuales son: por qué la Empresa reclamante se considera perjudicada, o sea, con derecho a impugnar una liquidación que no está girada a su cargo, y por qué estima que está legitimada para entablar el recurso.

El primer extremo lo estudiamos con suficiente amplitud en el comentario aludido de la sentencia de 6 de mayo de 1963 y parece excusado insistir ahora en tal extremo.

Más importante es el de la legitimación, esto es, el de la *legittimatio ad causam* o carencia de acción, que en dicho comentario insinuamos,

aunque no había sido planteado el problema por el Abogado del Estado al contestar a la demanda. Pero en esta contienda si lo planteó con fundamento en la ausencia de interés directo exigido por la Ley de la jurisdicción, en el apartado 2) del párrafo 1 de su artículo 28, a los demandantes. La Sala desestima tal alegación y dice que «por interés directo ha de entenderse el beneficio jurídico que en favor del demandante se produciría en el caso de prosperar la pretensión, según la noción que se ha reiterado por la jurisprudencia, y en este sentido, si bien no se llega a patrocinar la 'acción popular', sí se ha estimado el llamado interés 'competitivo', 'el profesional o de carrera', el interés 'por razón de vecindad', y tantos otros que permiten llegar a la conclusión de que cuando, como en el caso enjuiciado, se trata en cierto de intereses económicos, y sobre todo del alcance de una cláusula contractual que la reclamante estima favorable a su tesis, no cabe a la actora la legitimación activa».

Por nuestra parte, entendemos que en esta contienda el interés «directo» que la Ley ritual exige en los citados preceptos, está muy difuminada, pese a los casos o conceptos que la Sala expresa, y al hablar así nos apoyamos en que el argumento esencial esgrimido por la Compañía accionante es éste: ella está exenta del impuesto en sus adquisiciones en virtud de su contrato con el Estado, pero los que le transmiten la cosa, sabedores de que el impuesto recaerá sobre ellos, recargarán el precio al contratar, o bien disminuirán los descuentos que normalmente concedan a los compradores, compensándose así del impuesto que les transfiere la Ley, y, por consiguiente, la obligación tributaria por este indirecto camino recaerá sobre la Empresa compradora recurrente, con desconocimiento de la exención pactada.

Ante esta manera de argumentar, fácilmente se vislumbra que el perjuicio o interés es perfectamente problemático y lejano y no encaja en el concepto «interés directo» exigido por el artículo 28 de la Ley, antes citado.

JOSÉ MARÍA RODRÍGUEZ-VILLAMIL,

Abogado del Estado.