

Impuesto de Derechos reales

Menú de la pag. 200

Jurisprudencia administrativa

Acuerdo del Tribunal Económico Administrativo Central

8 Enero 1925.

FUSIÓN DE SOCIEDADES Y PRÉSTAMOS

Doctrina.—El acuerdo de poner una Sociedad en liquidación cesando en sus negocios, basta para liquidarlo por el concepto de disolución social, sin perjuicio de liquidación definitiva, si se solicita antes del año.

El Banco de Madrid y la Banca López Quesada celebraron un contrato privado, denominado de fusión de ambas Sociedades, por el cual convinieron que aquél traspasaba a ésta su clientela, sus cuentas corrientes en pesetas y en moneda extranjera, absteniéndose de operar directa ni indirectamente, recomendando a sus clientes se valiesen de la Banca, abriendo una cuenta de crédito ésta a aquél para pago de las atenciones que sean precisas, procediendo el Banco, con intervención de la Banca, a la realización de su activo, ingresando los reembolsos que obtenga en la misma para amortizar la cuenta de crédito, concediéndola derecho de opción para adquirir los bienes que el Banco enajene, y comprendiéndose en la fusión la sucursales de éste; de la suma que adelante la Banca responden conjunta y solidariamente los consejeros del Banco y pasados dos años, que se calcula podrá durar la liquidación, aquélla podrá hacer efectiva dicha garantía, mediante la cancelación de la cuenta de crédito, caso de que los créditos realizados no alcanzasen a cubrir el saldo deudor; ultima-

da la liquidación del activo y pasivo del Banco, la Banca entregará 1.740.000 pesetas en acciones suyas o en metálico, a su elección, y el Banco abonará el 5 por 100 a la Banca en concepto de comisión sobre el saldo. *Presentado a liquidación* este documento, se giró una por el número 64 de la tarifa al 0,50 sobre la base de pesetas 6.327.763 a cargo del Banco de Madrid que con intereses de demora y multa importó 46.628,86 pesetas y fué satisfecha, haciéndose constar en el documento «que era provisional hasta la disolución definitiva en la que se tendría en cuenta lo pagado ahora, aplazándose la fusión hasta la determinación de valor que se entregue que se liquidará al emitirse o ponerse en circulación las acciones.» *Contra esa liquidación* se formuló reclamación económico-administrativa, pidiendo se declarase que era improcedente exigir el impuesto por la disolución de la Sociedad o que no era el Banco de Madrid sino la Banca López Quesada la obligada al pago; y en ambos casos que se devolviese lo pagado.

En la reclamación se alegó: a) que el contrato no es de disolución de Sociedad, sino de préstamo otorgado por la Banca López Quesada a la que interesa que la personalidad del Banco de Madrid subsista mientras la cuenta de crédito no sea cancelada, no entrañando aquel contrato sólo una suspensión de funciones del Banco al que sustituye la Banca, pero no la liquidación absoluta del activo y pasivo, pues esta liquidación precursora de la muerte en las Sociedades anónimas consiste real y jurídicamente, en la ejecución del último balance social, el cual en este caso no se efectúa hasta cumplir totalmente el contrato y entonces el activo del Banco estará formado por las cantidades que haya ingresado en la Banca y en lo que ésta haya abonado por precio de cesiones o indemnizaciones, y el pasivo por el importe de lo satisfecho por la Banca con cargo a la cuenta de crédito y se podrá saber si el pasivo es o no mayor que el activo, y, por tanto, el importe líquido del haber social que es la base reglamentaria del impuesto. b) Que como el plazo de cumplimiento del contrato es de dos años, el criterio seguido impide pedir la liquidación definitiva en el de un año, según autoriza el artículo 18 del Reglamento. c) Que si bien el contrato se denomina de fusión, ésta queda aplazada hasta que la Banca entregue al Banco acciones suyas, subsistiendo éste como sujeto de derechos y obligaciones. d) Que es innecesaria la precaución de liquidar provisionalmente el impuesto cuando existe

el acuerdo de poner en liquidación las Sociedades, pues no se trata de la desaparición de éstas sino de su transformación y debió esperarse para liquidar a la consumación de la disolución. e) Que ni el artículo 4.º e de la ley ni el número 7 del 58 del Reglamento aluden, en caso de disolución de Sociedades a la entidad que desaparece, sino que llegado ese caso los socios o las terceras personas a quienes se adjudica los bienes son los responsables del pago, cosa natural, pues el impuesto tiene por base la transmisión de bienes y si no hay cambio de dominio no es exigible el tributo; y como en el caso actual, el haber líquido social pasa íntegramente a la Banca López Quesada, a nombre y cargo de ésta debe girarse la liquidación. La Delegación de Hacienda desestimó la reclamación por acuerdo de 27 de Junio de 1924, basada fundamentalmente en que de las cláusulas del contrato se deduce que el Banco de Madrid cesa total y absolutamente en sus negocios y pone en liquidación su activo y pasivo, existiendo, por tanto, disolución de Sociedad, y en que según el artículo 18 del Reglamento, basta el acuerdo de poner en liquidación la Sociedad para que se gire la liquidación oportuna sin perjuicio de acomodarla en el plazo de un año a lo que resulte del documento de liquidación definitiva; que por ser provisional y no haber adjudicación de bienes era preciso girarla a nombre del Banco de Madrid; y que, en efecto, existía otro acto liquidable, que es el traspaso del negocio, pero éste era preciso aplazarlo hasta que se pusieran en circulación las acciones que la Banca López Quesada ha de entregar al de Madrid.

Apelado este acuerdo el Tribunal Central lo confirma, salvo en cuanto al nombre de quien debía girarse la liquidación, por los siguientes fundamentos:

1.º Que de los párrafos 14 y 15 del artículo 18 del Reglamento de 20 de Abril de 1911 se infiere que la legislación del impuesto, acomodándose a la mercantil, tiene presente dos momentos: el de iniciación de la liquidación de una Sociedad mediante la que se ha de llegar a la disolución, y el de liquidación definitiva, y reconoce la subsistencia de la persona jurídica social durante el primero de estos períodos; y, por lo tanto, el hecho de perdurar la personalidad del Banco de Madrid el tiempo preciso para realizar la liquidación de su activo y pasivo, aun cuando no hubiera mediado la circunstancia de que la Banca López Quesada le abriese una cuenta de crédito para facilitar su liquidación, no es obstáculo para

que se practique la liquidación de la disolución de la Sociedad con el carácter provisional que previene el Reglamento, no haciendo variar la *situación fundamental* de *disolución* en que se colocó el Banco de Madrid ni el que la disolución se hubiera de efectuar con la cooperación de la Banca López Quesada, ni el que ésta facilitase un crédito para ello ni el que se hubiere de transferir en su día parte de su activo a cambio de acciones o metálico: 2.º Que dicha *situación* fundamental es evidente en el contrato en el que se regula «la realización del activo» y que se ocupa «del resultado final de la liquidación», «de que la liquidación total del activo puede durar como máximo dos años», «de que ultimada la liquidación del activo y pasivo», «de que al término de la liquidación definitiva», expresiones que denotan que el Banco de Madrid había entrado en período de liquidación y que eran aplicables los preceptos reglamentarios citados: 3.º Que la *disolución* de Sociedad es objeto por sí sola del impuesto conforme al art. 64 de la tarifa, sin perjuicio de las liquidaciones que procedan por otros conceptos, como el de adjudicación de los bienes sociales a personas extrañas que tributa, según dicho número de la tarifa y párrafo 17 del artículo 18 del Reglamento como transmisión de muebles e inmuebles y, por lo tanto, en el caso debatido era procedente la liquidación por disolución de Sociedad sin perjuicio de lo que en su día hubiera de pagarse por la cesión de bienes mediante la fusión con la Banca López Quesada, fusión que, por otra parte, corrobora la disolución del Banco de Madrid. 4.º Que es un error suponer que la liquidación no debió girarse hasta que se consumase la disolución, pues a ello se oponen los preceptos reglamentarios que distinguen los dos momentos aludidos, si bien los interesados pierden el derecho de devolución si dejan pasar el año desde la liquidación provisional sin hacer la definitiva, y por tal precepto no hay posibilidad de tener en cuenta que los interesados fijaran un plazo de dos años para la liquidación del Banco de Madrid, condición que tampoco implica haya de utilizarse todo ese plazo. 5.º Que igualmente es un error suponer que la liquidación por disolución del Banco de Madrid deba girarse a la Banca López Quesada, ya que ninguna relación existe entre tal acto y la adquisición de los bienes de aquél por ésta por efecto de la fusión. Por último, la liquidación debió girarse, no a nombre del Banco de Madrid, sino al de accionistas del Banco de Madrid, según el número 7 del artículo 58 del Reglamento que dispone que en la disolución de Sociedades

satisfarán el impuesto los socios... a quienes corresponda o a quienes se adjudiquen los bienes por cualquier concepto.

Suministro.—Acuerdo de 20 de Enero de 1925.

Doctrina.—Para que exista el contrato de suministro es condición esencial la predeterminación de condiciones de clase, unidad, precio unitario o total, entrega, etc., lo cual presupone la existencia de normas especiales a que ha de sujetarse el contratista; y por lo tanto que se trate de géneros que su factura o destino especiales no son de los que comunmente se adquieren en el mercado.

Por el Negociado de Material de Transportes de la Dirección de Correos y Telégrafos se adquirieron sacas de lona, maletines para ambulantes, carteras para el despacho, mochilas de diversas clases y carteras para transporte de correspondencia en diversas cantidades, autorizándose el pago a favor de los Sres. Alvaro y Mateos: entre los antecedentes figura un presupuesto de 4.851 pesetas formulado por los mismos en 2 de Abril de 1924, consignándose entre las facturas pagadas en 22 de Abril de 1924 una por cantidad igual que, a su vez, coincide con la base de la liquidación de que se trata. Expedido el libramiento correspondiente para pago de dicha cantidad, la Abogacía del Estado de la Caja de Depósitos giró una liquidación al 2 por 100 por suministro sobre 3.234 pesetas (o sea sobre $\frac{2}{3}$ de las 4.851 pesetas, deducido el otro $\frac{1}{3}$, 1.617 pesetas, por servicios), que se ingresó en tiempo oportuno. Contra esta liquidación reclamaron los Sres. Alvaro y Mateos, alegando fundamentalmente «que había sido girada por el concepto de suministro, no obstante servirle de base, una adquisición de material realizada por gestión directa sin contrato alguno con arreglo a presupuesto formulado por la Dirección de Correos, acto que debe declararse exceptuado del impuesto por ser el Estado el obligado al pago». La Abogacía del Estado informó que no se trataba de una compra directa, sino de un contrato celebrado entre los Sres. Alvaro y Mateos y la Dirección de Correos, por virtud del que se llevó a efecto por ellos, una gestión que envuelve un verdadero suministro, como lo acredita, por otra parte, el crecido número y la varia clase de los artículos contratados y que este criterio está conforme con el sustentado por la Dirección de lo Contencioso en su acuerdo de 11 de Mayo de 1915.

El Tribunal Económico Administrativo Central *en sesión de 20 de Enero de 1925, desestima la reclamación y confirma* el acuerdo recurrido. *Fundamentos*: 1.º Los Sres. Alvaro y Mateos contrataron, no sólo artículos de clases diferentes en gran cantidad, sino sujetándolos a modelos especiales de los que se utilizan en servicios determinados, lo que prueba que no son de los que comúnmente se adquieren en el mercado y de los que es factible contratar directamente una gran remesa, sino que su especial hechura y destino exigen un verdadero suministro, de cuya gestión encargó la Dirección de Correos a los reclamantes. 2.º Que suministro es un término administrativo, según la Real orden de 18 de Febrero de 1905, con el que se designa la venta de cierta clase de bienes muebles por peso, número o medidas que se refiere el artículo 1.452 del Código civil, aunque dicha Real orden no pueda admitirse sino como una orientación sobre la naturaleza del suministro que con frecuencia recae sobre cosas que no se consumen por el uso, no siendo admisible en absoluto aquélla, ya que, por otra parte, el artículo 5.º, párrafo 8.º del Reglamento del Impuesto no conceptúa que los contratos de suministros se refieran exclusivamente a las cosas fungibles a que se contrae el citado artículo. 3.º Que según sentencia del Tribunal Supremo de 8 de Julio de 1911, el contrato de suministro tiene por objeto la adquisición de víveres, herramientas u objetos de cualquier clase que se cuentan, miden o pesan, y ordinariamente se emplean para transformarlos, consumirlos o usarlos en obras o trabajos o se consumen sin incorporación a cosa mueble o inmueble, y del párrafo 2.º del artículo 50 del Reglamento se desprende que es *condición esencial de esa clase de contratos* la predeterminación de las condiciones de clase o calidad, precio unitario total, fecha de entrega, etc., lo cual presupone la existencia de *normas especiales* a que ha de sujetarse el contratista. 4.º Que este criterio tiene especial fundamento en el sostenido en el acuerdo de la Dirección de lo Contencioso de 11 de Mayo de 1915, que cita el liquidador, conforme al que para que la liquidación por suministro pueda practicarse *no es necesario* que los *contratos* vayan precedidos de concurso o subasta, no exigidos ni en la ley ni en el Reglamento del impuesto, sino que basta exista el suministro.

Sentencia de 4 de Octubre de 1924 (*Gaceta de Madrid*, 22 de Marzo de 1925, pág. 22, Anexo 3).

Justificación de la vecindad.

Doctrina.—La vecindad sólo se prueba por certificación del padrón de vecinos o del Registro civil, y no presentado tales documentos y no acreditado hubiese optado un causante por la vecindad foral conforme al artículo 15 del Código civil ha de estimársele avecindado en territorio no exento de donde era y donde aparecía empadronado. Debe apreciarse la buena fe por haber presentado en tiempo oportuno a liquidación en la Diputación de Vizcaya, aunque ésta no fuera competente, y no imponer multa ni intereses de dinero ni aplicar la nueva tarifa, sino la antigua.

Don Domingo Fernández falleció en 12 de Junio de 1919, hallándose domiciliado en Bilbao. En su testamento instituyó por herederos a unos sobrinos y nombró albaceas contadores partidores, los cuales acudieron a la Diputación de Vizcaya para pago del impuesto de Derechos reales correspondiente a la misma, ingresándose oportunamente el importe de la liquidación girada sobre *todos los bienes inventariados con excepción de los de una fundación exenta y de los inmuebles sitos en territorio no aforado*. Los albaceas dirigieron una instancia en 7 de Junio de 1920 al liquidador del impuesto de Derechos reales del Estado de Villarcayo solicitando la liquidación del impuesto sobre 17 fincas existentes en Quintanilla de Rebollos, legadas a unos sobrinos, presentando entre otros documentos copia de la concesión de prórroga, al parecer, de la Diputación de Vizcaya y el testamento. Instruido el reglamentario expediente, el Liquidador requirió al presentador de la instancia para que presentase relación valorada y descriptiva de todos los bienes del causante, certificación del amillaramiento de las fincas de Quintanilla del Rebollos y justificación documental del parentesco de la legataria con el testador, aportándose en consecuencia la relación que se fechó y firmó en forma legal posteriormente, manifestándose en cuanto al parentesco que ya constaba probado por el testamento y que la certificación del amillaramiento estaba presentada, y *añadiendo que e*

causante fué siempre vecino de Bilbao, con más de veinte años de residencia. En certificado del secretario del Ayuntamiento de Bilbao se hace constar que el finado estaba inscrito como vecino en el padrón de Diciembre de 1915 y que, según su declaración, llevaba más de veinte años residiendo allí; y según otra certificación del secretario del Ayuntamiento de Sotoscuevas, el causante, aunque no figuraba como vecino de dicho Municipio, aparecía en el padrón de cédulas del mismo hasta 1919. Aprobada la base liquidable de toda la testamentaria y previa su notificación al albacea, la oficina liquidadora de Villarcayo acordó girar la liquidación por el capital comprobado conforme al artículo 113 del Reglamento, con excepción del de las fincas de Quintanilla ya pagado, aplicando el tipo de extraños por no haberse justificado documentalmente el parentesco con el causante cobrando intereses de demora y multa, cuyos dos tercios eran para el liquidador y un tercio para el Estado.

Esta liquidación se impugnó en reclamación económico administrativa ante la Delegación de Hacienda de Burgos respecto la base liquidable y respecto de la liquidación girada sobre ella, pidiendo se declarase que los inmuebles de Vizcaya y los muebles, cualquiera que sea el lugar donde se hallen, pertenecientes a la herencia, están exentos conforme al artículo 2.º del Reglamento, ya que deben tributar en Vizcaya, como se hizo, en razón a la vencidad del causante, quedando sujetos al impuesto nacional sólo los inmuebles enclavados en terreno común los cuales ya lo pagaron; acompañando como documentos probatorios, además de los expresados, certificaciones de varios Bancos y Compañías de Seguros y una información *ad perpetuam* aprobada por el Juzgado del Ensanche de Bilbao para acreditar que el causante residía en Bilbao hace más de veinte años sin interrupción; y un certificado del secretario del Ayuntamiento de Sotoscuevas en que aparece que el causante, según los padrones archivados, no fué vecino de aquél en ninguna época.

El Delegado de Hacienda, conforme con la Abogacía del Estado, desestimó la reclamación; apelada esa resolución, el Tribunal Gubernativo de Hacienda, de acuerdo con la Dirección de lo Contencioso, la confirmó en todas sus partes en 23 de Julio de 1923. Los interesados interpusieron recurso contencioso administrativo ante el Tribunal Supremo, *el cual dicta la sentencia en la fecha expresada*, por la que confirma el acuerdo del Tribunal Gubernativo en cuanto declara que el causante no había ganado vecindad foral al ocurrir su

fallecimiento y que la liquidación está sometida al Derecho común, y la revoca en cuanto a los restantes extremos; declarando, en consecuencia, nulas las liquidaciones practicadas por la oficina de Villarayo por los bienes muebles de la herencia y que deben practicarse según el Reglamento del territorio común partiendo de la base de que fueron solicitadas en tiempo las liquidaciones según los artículos 103 y 104 del Reglamento de 1911, devolviéndose lo ingresado por las liquidaciones anuladas en lo que excede de las que han de practicarse. Se citan como vistos: el art. 15 del Código civil; R. D. de 12 de Junio de 1899; art. 1.º párrafo 2.º; art. 2.º párrafo 1.º, 3.º y 4.º; artículos 6.º, 98, 99, 103, 104, 107 y 180 del Reglamento del impuesto de ley de 28 de Abril de 1920 y Real orden de 25 de Mayo del mismo año.

Fundamentos de Derecho: 1.º Que la primera cuestión a resolver es la de si el causante había ganado vecindad en Vizcaya, y por ello debía pagar sólo allí, salvo en cuanto a los inmuebles no aforados, por haber residido diez años en Bilbao, o sea en territorio exento: que los antecedentes aportados como prueba carecen de eficacia porque revelan que aquél no fué incluido en el padrón de vecinos de Bilbao hasta 1915, o sea cuatro años antes de su muerte, y si bien pudo optar por la vecindad de Bilbao, según el art. 15 del Código civil ante el Juez municipal, no consta que lo hiciera ni que tuviera casa abierta en Bilbao, donde residía en una casa de huéspedes; la vecindad, aunque la prueba de haberla ganado no sea tasada, realmente se justifica por certificación del padrón de vecinos o del Registro civil, documentos que no han sido aportados y no pueden ser sustituidos por las certificaciones Bancarias que sólo acreditan atendía en Bilbao al cuidado de sus intereses ni por la información *ad perpetuam* que no puede surtir efectos contra tercero, que aquí es el Tesoro público, y por todo ello no se ha acreditado la vecindad foral. 2.º Que decida esta cuestión es preciso resolver la de si procede exigir las multas e intereses de demora liquidados y si la tarifa aplicable será la vigente hoy o la que lo estaba al fallecer el causante, o sea la de 1910; que en cuanto a lo primero, si bien no se ha justificado el derecho de exención, no es posible desconocer, sin extremar el celo fiscal en pugna con la severa y desapasionada aplicación de los preceptos del impuesto, que los motivos que alegan los interesados eran convincentes para ellos, que en tiempo oportuno presentaron los documentos a liquidación ante la Diputación de Vizcaya, la

cual no cumplió el deber de devolvérselos por no ser competente, según el artículo 99, y como el artículo 98, antes y después de la reforma efectuada por la Real orden de 25 de Mayo de 1920 da competencia a la oficina liquidadora del lugar del fallecimiento o donde se otorga el documento hereditario si allí radican la mayor parte de los bienes, y como éstos, por ser mobiliarios, se hallaban en Bilbao, todos estos motivos producen la convicción de que, aunque equivocados en su fundamento, no intentaron los interesados sustraer los bienes al pago de impuestos y, por ello, son improcedentes las multas y demora impuestas. 3.º Que al estimarse presentados en tiempo oportuno, aunque no fueron en oficina competente, es igualmente procedente declarar que no ha debido de aplicarse el art. 2.º de la Real orden de 25 de Mayo de 1920, en cuanto declara que las disposiciones de la nueva tarifa de dicho año se aplicaran a los actos causados antes de 1 de Abril de 1920 si los documentos no se presentan en los plazos reglamentarios, sino aplicarse la de 1910 vigente cuando se causó la herencia, o sea cuando murió el causante y por los tipos que corresponden al parentesco entre los herederos y el testador porque no parece justo que la oficina liquidadora, que cumplió tan celosamente el art. 147 del Reglamento, aplicase a los herederos el tipo de extraños sólo porque a los legatarios a quienes se exigió la justificación del parentesco lo hicieran en papel común, como es habitual en las provincias aforadas. Y, por ello, no es posible mantener las liquidaciones practicadas que disminuirían la herencia y dejarían ineficaz el testamento por un extremado rigor fiscal y deben ser reformadas.

Sentencia del Tribunal Supremo de 11 de Noviembre de 1924

(GACETA de 27 de Abril de 1925).

Doctrina.—No procede la concesión de prórroga si aunque se solicita antes de transcurrir el plazo de seis meses desde la muerte del causante no se acompañan los documentos reglamentarios y tampoco se unen cuando los reclama la Abogacía del Estado.

Fallecida una señora en 6 de Octubre de 1919, su hermana y heredera solicitó en 5 de Abril de 1920 la prórroga ordinaria del artículo 106 del Reglamento acompañando únicamente la partida de defunción, y habiéndolo oficiado en 27 de Junio de 1921 para que presentase el testamento e indicación del sitio donde se hallaban los bienes en el plazo de quince días, según los artículos 5 y 28 del Reglamento de 13 de Octubre de 1903 no lo hizo por lo que en 19 de Septiembre de 1921 se denegó la prórroga por el Delegado de Hacienda, siendo confirmado este acuerdo previo informe de la Dirección de lo Contencioso por el Tribunal gubernativo de 14 de Junio de 1922. Recurrido este acuerdo ante el Tribunal Supremo se confirma por la sentencia indicada.

Fundamentos de Derecho.—Que solicitada la prórroga sin acompañar los documentos reglamentarios ni aun en el plazo suplementario que le dió la Administración, los acuerdos impugnados se hallan ajustados a Derecho por haberse cumplido el artículo 103 del Reglamento; que la demora excesiva en tramitar el incidente en primera instancia no excusa ni exime a la recurrente de cumplir sus obligaciones en el plazo reglamentario o en su defecto en el plazo que se le dió. La recurrente en la apelación en vía administrativa había alegado que los documentos pedidos los tenía presentados para que se liquidase otra testamentaria; y que la cédula de notificación fué entregada a la portera de su domicilio, por hallarse ella ausente, extraviándose dicha cédula; ambos motivos fueron desestimados.

GABRIEL MAÑUECO.

para a pag 451