

Jurisprudencia sobre el Impuesto de Derechos reales

*Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 3
de octubre de 1961.*

FORMA DE COMPUTAR EL PLAZO DE PRESENTACIÓN DEL DOCUMENTO CORRESPONDIENTE EN EL CASO DE AMPLIACIÓN DEL CAPITAL DE UNA SOCIEDAD POR EMISIÓN DE NUEVAS ACCIONES.

En una ampliación de capital de una Sociedad, por un importe de 250.000.000 de pesetas sostuvo la Sociedad emisora que, después de publicada la Ley de Sociedades Anónimas de 17 de julio de 1951, el plazo para presentar a liquidación del impuesto la documentación correspondiente habría de contarse a partir de la fecha en que el Consejo de Administración hubiese aprobado la suscripción de las nuevas acciones y su adjudicación a los antiguos accionistas.

El Tribunal Central desechando tal teoría, dice que, según el artículo 19 del Reglamento del Impuesto, en sus apartados 10 y 11, el acto imponible es de la aportación del metálico y, por tanto, como el pago del dividendo pasivo ha de tener señalado un plazo determinado, el de treinta días señalado en el artículo 107 del Reglamento para la presentación de los documentos a liquidación, ha de contarse desde el día que termina el del pago del dividendo pasivo, y, por tanto, si para la suscripción se señaló el plazo de un mes, a partir de él corrió el reglamentario dicho de treinta días,

transcurrido el cual, como en el caso ocurre, es procedente la multa impuesta por falta de presentación en plazo.

Según la entidad recurrente, la simple suscripción de acciones no supone por sí sola contrato alguno, por ser una manifestación unilateral que requiere la aprobación del Consejo de Administración para su perfección, y desde ella, por consiguiente, se ha de contar el plazo cuestionado.

El razonamiento es inconsistente, dice la Resolución que reseñamos, porque la Ley de Sociedades Anónimas no exige tal requisito, aparte de que la conceptualización contractualista de la suscripción de acciones está reconocida por el Tribunal Supremo, en su sentencia de 28 de mayo de 1945, estimando que la simple adhesión de la parte suscriptora perfecciona el contrato y vincula a la Sociedad.

Además, aunque el pago del dividendo pasivo se realice según el acuerdo social, fraccionadamente, el plazo de presentación ha de contarse a partir del último día del vencimiento de cada plazo.

Como único comentario, ante problema tan claro decimos simplemente que la aludida Ley de Sociedades Anónimas no contiene las previsiones que la reclamante le atribuye en los artículos 84 al 101, que son los que tratan de la materia.

Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 13 de octubre de 1961.

Reitera la doctrina de las de 17-XI-58 y 24-II-59, según la cual la transmisión de viviendas de renta limitada, en periodo de construcción, y por tanto, antes de haber obtenido la calificación definitiva de bonificables, no gozan de la exención del artículo 8.º, número 10, de la Ley de 15 de julio de 1954.

Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 3 de noviembre de 1961.

El Banco retiró de la Caja General de Depósitos la fianza que garantizaba la construcción de ciertas viviendas protegidas, y pretendió la correspondiente bonificación fiscal, de acuerdo con el ar-

título 5.º de la Ley de 19 de abril de 1939 y el Central resuelve en definitiva la improcedencia de la pretensión, fundado en que, aunque se admitieran los hechos alegados, la bonificación del 90 por 100 del impuesto reconocida en el artículo 4.º de la Ley del Impuesto, es aplicable a los actos a que se refiere el mencionado artículo 5.º de aquella ley, pero ésta la concede a los actos relacionados con la construcción y no comprende la constitución o extinción de las fianzas que los adjudicatarios de las obras deban prestar en garantía de las mismas. Esto aparte de que el criterio restrictivo con que han de interpretarse los privilegios fiscales impide hacerlos extensivos a los casos que no estén expresamente favorecidos con aquéllos.

Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 3 de noviembre de 1961.

LIQUIDACIÓN DEL IMPUESTO EN EL CASO DE CANCELACIÓN DE FIANZA BANCARIA.

Determinado Banco retiró de la Caja General de Depósitos la fianza que había constituido en beneficio de una empresa constructora y el acto se liquidó por el concepto «prenda», y la liquidación fué recurrida alegando que el concepto aplicable era el «fianza», y el tipo aplicable el del número 28 de la Tarifa.

El Central desestima el recurso y dice que, según el art. 26 del Reglamento, el acto debe ser calificado por el concepto «prenda».

Por nuestra parte, entendemos que, si bien la tesis del Banco podría tener alguna variabilidad con arreglo al Reglamento de 1947, es indudable que no la tiene según el vigente de 1959, dado que las previsiones reglamentarias en cuanto a los conceptos «prenda» y «fianza» son distintas en uno y otro texto.

Efectivamente, el Reglamento de 1947 involucraba en un solo concepto tributable los de «prenda» y «fianza», pese a que en Derecho civil son dos figuras jurídicas con substantividad propia e independiente, sin otra concomitancia que ser contratos de garantía, como lo revelan los artículos 1.822 al 1.856, en cuanto a la fianza, y los 1.857 y siguientes por lo que respecta a la prenda, to-

dos ellos del Código civil; y supuesta esa equiparación, dijo que tributarían al 0,75 por 100 en su constitución, modificación y cancelación todas las fianzas contractuales, de *carácter pignoraticio o personal*, con lo cual indudablemente asimiló o equiparó el contrato de garantía pignoratícia, el «pignus» o entrega de la cosa que sirve de garantía al acreedor o a un tercero, con la fianza que, como es sabido, consiste en obligarse uno a pagar o cumplir por un tercero cuando éste no lo hace.

Así lo estableció el artículo 17 del anterior Reglamento al ocuparse de las anotaciones de embargo y secuestro y de la prohibición de enajenar, siendo de notar que no menciona expresamente el contrato de «prenda», sino una sola vez, cuando en el número 22 de su artículo 6.º dice que está exenta la extinción del contrato de prenda.

Esta confusión o anomalía había sido esclarecida por el Tribunal Central en su Resolución de 22 de febrero de 1949, en la que sentó que tienen el concepto de fianza la prenda y las garantías pignoraticias.

La ley actual del 58 y su Reglamento del 59 dejaron la cuestión zanjada, y el segundo dejó reducido el citado artículo 17 a la regulación de las anotaciones de embargo, de secuestro y de prohibición de enajenar, y estatuyó en el 26 lo relativo a la sujeción al impuesto de las *fianzas* de carácter personal, y separadamente la regulación de la prenda, estableciendo para las fianzas el tipo de 0,75 por 100, y para la prenda el del 1,10 por 100, el cual quedó fijado en el número 53 bis de la Tarifa.

Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 17 de noviembre de 1961.

Insiste en el criterio de la de 12 de abril de 1960, diciendo que el contrato de obras «implica necesariamente el que una persona ejecute por otra, mediante precio cierto, un servicio u obras, creando, modificando o transformando bienes propios de quien pagué el precio, con aportación o no de los materiales necesarios, cuando así se estipule»; requisitos que no se dan cuando el propietario de las cosas objeto de las obras es al propio tiempo el contratista.

Resolución del mismo Tribunal Económico-Administrativo Central de 24 de diciembre de 1961.

En el transcurso de cuatro días sucesivos, padre e hijo, otorgaron veinte escrituras de donación del primero a favor del segundo, de numerosos títulos mobiliarios en importante cuantía, las cuales las acumuló el liquidador en un solo expediente de comprobación.

No conformes los interesados con semejante acumulación, entablaron recurso que fué resuelto favorablemente por el Central, diciendo que cada documento debe ser objeto de su correspondiente expediente de comprobación y de su respectiva liquidación independiente, sin que puedan ser involucradas en una sola, de acuerdo con lo previsto en los artículos 84 y 86 del Reglamento del Impuesto, y particularmente en el primero, cuando, al detallar los requisitos de los expedientes de comprobación, se refiere a los bienes declarados, partida por partida, «de los comprendidos en el documento de que se trate».

Comentario.—La aplicación literal del aludido precepto reglamentario encierra en el caso indudable trascendencia económica tributaria, puesto que se trataba de una donación muy cuantiosa en su conjunto, lo cual quiere decir que, sumadas las bases de las veinte escrituras, el tipo de liquidación aplicable habría de ser mucho mayor que el correspondiente a cada una.

Comoquiera que sea, lo que parece indudable es que el contribuyente o sus asesores conocían la doctrina del Tribunal, el cual, a partir de la Resolución de 8 de febrero de 1949, en las de 17-I y 9 y 21 de febrero de 1959, y otras posteriores sostiene que en las sucesivas donaciones de un padre a un hijo no es acumulable el importe de todas ellas para determinar el tipo de liquidación.

Sentencia del Tribunal Supremo del 14 de marzo de 1962.

DISTINCIÓN ENTRE EL CONTRATO DE COMPRAVENTA Y EL DE PROMESA DE VENTA.

Antecedentes.—El dueño de un piso convino con el otro contratante, por medio de un documento privado, en que se obligaba a vendérselo, obligándose el segundo a comprarlo en precio de 100.000 pesetas, entregando al efecto en el mismo acto al vendedor un cheque por valor de 60.000 pesetas como señal de compromiso, subrogándose al mismo tiempo en la deuda hipotecaria de otras 60.000, pesetas con que el piso estaba gravado, y comprometiéndose el vendedor a dejarlo libre en el plazo de dos meses y el comprador a satisfacer el resto del precio contra entrega de la llave, en cuyo momento las 60.00 pesetas entregadas como señal se entenderían a cuenta del precio, hecho lo cual y a requerimiento verbal del comprador, el vendedor quedaba obligado a otorgar la escritura de compraventa, aunque transcurriesen más de dos meses a partir de la fecha.

El contrato fué liquidado como compraventa y fué mantenida la liquidación tanto por el Tribunal Provincial como por el Central, frente a la tesis del comprador, que sostuvo que se trataba de un contrato de promesa de venta.

El Tribunal Supremo confirma la tesis combatida y dice que el contrato refleja claramente la voluntad de las partes de comprar y vender, y contiene en sus cláusulas todas las condiciones y características de un contrato de compraventa, puesto que en él se fija con precisión la cosa y el precio y se da el concurso de voluntades en orden a la entrega de aquéllos, aunque se aplaze la entrega del piso por dos meses y se condicione la de parte del precio a la entrega de las llaves, habiendo quedado en definitiva perfeccionado un contrato de compraventa a tenor de los artículos 1.261, 1.262, 1.278 y 1.450 del Código civil.

Por otra parte, no es posible prefigurar el contrato como preparatorio o precontrato o de promesa, tendente a la futura declaración o celebración de una posterior compraventa, sino que lo que queda en suspenso es solamente la entrega de parte del pre-

cio y de las llaves del piso; así como tampoco se desvirtúa la calificación jurídico-fiscal con la cláusula contractual relativa al posterior otorgamiento de la escritura pública para solemnizar la compraventa, ya que ello no implica la celebración de un nuevo contrato, sino simplemente la formalización del celebrado anteriormente sin alterar su naturaleza jurídica.

Por fin, la sentencia añade que el propio comprador y recurrente confirma con sus actos lo dicho, desvirtuando su postura dialéctica, puesto que al exigir por el incumplimiento del contrato el doble de las cantidades que entregó «como señal de compromiso», reconoce la existencia de la compraventa, al no pedir la indemnización de daños y perjuicios que procedería, conforme al artículo 1.101 del Código civil por incumplimiento de la promesa de vender, y si los efectos de las arras o señal, como el citado texto prescribe en su artículo 1.454, cuando del contrato de compraventa se trata.

Comentarios.—Nos limitamos a decir, ante la claridad del caso, que la distinción, ante el derecho positivo entre el contrato de opción, el de promesa de venta, el preparatorio o precontrato, y el propiamente dicho de compraventa, con las sutilezas que a veces presentan, para distinguirlos, está reiteradamente estudiada por la jurisprudencia, como, por ejemplo, en las sentencias de 15 y 23 de marzo de 1945, 11 de noviembre de 1943 y 1.º de julio de 1950, junto con lo que al respecto dice la Resolución del Tribunal Central de 12 de febrero de 1946, afirmando que la promesa de venta requiere un acto posterior con eficacia en derecho para transmitir el dominio de la cosa y, por tanto, aunque de promesa lo califiquen los contratantes, el contrato encerrará una compraventa si hay conformidad en la cosa y en el precio, aunque ni una ni otro se hubieren entregado.

A ello añadimos que hoy, a tenor del vigente Reglamento de 1959, adquiere mayor relieve la separación del concepto compraventa frente a los demás aludidos que alrededor de él giran, especialmente el de promesa de venta, porque, como es sabido, dicho Reglamento ha variado sustancialmente las normas de liquidación aplicables a la misma, en relación con las que el Reglamento de 1947 señalaba: mientras éste sujetaba al impuesto la contri-

bución de la promesa de venta a título oneroso sobre inmueble y derechos reales, tomando como base liquidable el precio convenido, el texto reglamentario vigente supone que el contrato se realiza siempre a título oneroso y toma como base el precio convenido, y, a falta de éste, el 5 por 100 del valor de los bienes; basé ésta aplicable al caso en que la misma sea mayor que el precio convenido.

Sentencia del Tribunal Supremo de 7 de abril de 1962.

INTERPRETACIÓN DEL DECRETO DE 21 DE AGOSTO DE 1956 SOBRE LOS BENEFICIOS FISCALES CONCEDIDOS A LOS ACTOS Y CONTRATOS REFERENTES A LA AMPLIACIÓN DE LÍNEAS ELÉCTRICAS.

En 31 de agosto de 1957 se otorgó a favor de una Empresa productora de energía eléctrica una concesión para el tendido de una línea de enlace de subestaciones y con otras líneas, con el carácter de utilidad pública y facultad de imponer servidumbres forzosas sobre los predios afectados, previas las indemnizaciones legales procedentes.

Presentado el documento acreditativo de la concesión a la liquidación del impuesto, se giraron las correspondientes por Derechos reales y timbre del Estado, que importaron sumas considerables, agravadas con la multa del 20 por 100 por presentación de la declaración fuera de plazo.

Fueron recurridas las liquidaciones con fundamento en que la Compañía recurrente gozaba de las bonificaciones fiscales establecidas en el Decreto de 21 de agosto de 1956, en relación con la Ley de 24 de octubre de 1939, en cuanto a los actos y contratos conducentes a la ampliación de sus instalaciones; y en cuanto a la multa liquidada, alegó su improcedencia, diciendo que si bien las líneas de transporte de energía eléctrica venían siendo liquidadas por el susodicho impuesto, es lo cierto que no aparecieron sujetas hasta la Ley de Reforma tributaria de 26 de diciembre de 1957, que así lo consideró en su artículo 83, lo cual quiere decir, según la recurrente, que hasta su vigencia no pudieron obligar los plazos de presentación de los respectivos documentos.

En definitiva se pidió la anulación de las liquidaciones y su sus-

titución por otras, con la bonificación del 50 por 100 y sin imposición de multa.

El Tribunal Provincial desestimó la reclamación, entendiendo que era improcedente la bonificación y exigible la multa, puesto que las concesiones administrativas de transporte de energía eléctrica siempre han estado sujetas al impuesto, y por consiguiente, presentada la certificación cuestionada fuera de los treinta días siguientes a la notificación del acuerdo de concesión, es clara la procedencia de la sanción reglamentaria.

El Tribunal Central, después de varias incidencias procesales que no afectan a la sustancia del problema planteado, modificó en parte el acuerdo del inferior y dispuso que se girasen nuevas liquidaciones sobre la base que prevé el art. 71 del Reglamento de 1947, aplicable al caso, con imposición de multa, por la no presentación en plazo del documento liquidable.

Recurrido el acuerdo ante la Sala 3.^a, ésta empieza por plantear el problema diciendo que consiste en determinar si la Empresa recurrente tiene derecho a la bonificación que pretende, dados los términos del artículo 2.º del Decreto de 21 de agosto de 1956, que declaró de interés nacional la ampliación de instalaciones y nuevas construcciones integradas en el plan presentado por dicha entidad en el Ministerio de Industria, en cuyo plan se comprende la concesión debatida.

Esto sentado, dice la sentencia que, examinado aquel Decreto, resulta que su apartado B) otorga la bonificación a los actos y contratos relativos a la administración de maquinaria y demás elementos de fabricación relativos a las instalaciones y nuevas construcciones integradas en el plan presentado por la Compañía en el Ministerio de Industria; y en el apartado C) otorga la bonificación a la «adquisición de los terrenos necesarios para la ejecución del plan», y, por tanto, cualquiera que sea el método de interpretación de estas normas, sea el gramatical, el lógico, el finalista o el sistemático, es claro que comprenden la bonificación pretendida, ya que literalmente se refieren a «maquinaria y demás elementos de fabricación relativos a las instalaciones y demás construcciones», y la concesión es un elemento no sólo relativo, sino indispensable para el funcionamiento de la Empresa, declarada en este aspecto de interés nacional.

Finalmente añade la Sala que no es de estimar la alegación de la representación de la Administración de que la bonificación debió otorgarla el Ministerio de Hacienda, puesto que la concesión se acordó en Consejo de Ministros del que es miembro aquél, lo que implica su aprobación; y en conclusión anula las liquidaciones y ordena la aplicación de la bonificación para las que las sustituyan y deja subsistentes los demás pronunciamientos—refiriéndose sin duda a la multa—, por no haber sido objeto, dice, de recurso.

Comentarios.—Sobre el fondo del asunto hacemos notar simplemente que ciertamente son convincentes, aunque no aplastantes, los razonamientos que la sentencia contiene en cuanto a la interpretación jurídica del texto legal aplicado, pero no se puede dejar de recordar que, en cuanto a exenciones y bonificaciones se refiere, está siempre latente el principio interpretativo de aplicación de las mismas, contenido en el artículo 5.º de la Ley de Administración y Contabilidad, el cual, como es sabido, manda, que se apliquen con criterio restrictivo, cuya norma fué expresamente invocada por el Tribunal Provincial en su resolución de la primera instancia.

Por último resta hacer una referencia acerca del alegato que la Sala acoge respecto a que la bonificación pretendida y acordada no nació de un acuerdo o decisión específica del Ministerio de Hacienda: sobre esto es de recordar el contenido de la Ley del Impuesto de 1947—aplicada al caso—, la cual, en su artículo 3.º, número 51, reiterado por su Reglamento en el mismo número de su artículo 6.º, que dicen que quedan exentos los demás actos y contratos a los que se reconozca la exención por *leyes* especiales; y especialmente, y por ser más explícito, el artículo 5.º de la Ley vigente de 1958 y el 8.º del Reglamento de 1959, al decir que las exenciones y bonificaciones han de concederse por ley, y que las que se otorguen han de ser desarrolladas en su extensión y condiciones en cada caso por el Ministerio de Hacienda.

JOSÉ M.^a RODRÍGUEZ-VILLAMIL