

Jurisprudencia sobre el Impuesto de Derechos reales

Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 6 de octubre de 1959.

En esta Resolución se plantea y resuelve el siguiente problema: Presentado un documento a liquidación con fecha 20 de julio de 1945, no fué notificada la liquidación girada hasta el 4 de julio de 1956. El interesado recurrió contra ella alegando que había transcurrido ampliamente el plazo de diez años que el Reglamento establece para la prescripción, computado desde la presentación del documento hasta la notificación de la liquidación, añadiendo que dicho plazo no puede considerarse interrumpido por un oficio de junio de 1947, en el que se reclamaban datos considerados como necesarios para practicar la liquidación, porque la notificación de tal petición aparece firmada por orden y por una persona llamada J. M., que ninguna relación tiene, ni personal ni representativa, con la adquirente de los bienes y obligada al pago del impuesto, y, por tanto, carece de eficacia para interrumpir el plazo de prescripción, con perjuicio del contribuyente.

El Tribunal provincial desestimó el recurso, fundándose en que todo acto de la Administración sobre gestión del impuesto sirve para interrumpir la prescripción.

El Central revoca tal acuerdo del provincial y dice que el acto de gestión que interrumpe la prescripción es aquel que se realiza directamente con los interesados, entendiéndose por tales, conforme al Reglamento de Procedimiento y al del Impuesto, en su artículo 129, el contribuyente obligado al pago o el presentador del documento o el representante legal—añadimos nosotros—de aquél.

Nos parece que la claridad del caso hace innecesario el comentario.

Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 20 de octubre de 1959.

CONSTITUÍDA ENTRE EXTRANJEROS Y EN ESCRITURA PÚBLICA UNA SOCIEDAD, EL REGISTRADOR MERCANTIL DENEGÓ LA INSCRIPCIÓN, ESTIMANDO QUE LA ESCRITURA ERA NULA. SOLICITADA LA DEVOLUCIÓN DEL IMPUESTO LIQUIDADO, SE DECLARA QUE LA DEVOLUCIÓN NO ESTÁ AMPARADA POR EL ARTÍCULO 58 DEL REGLAMENTO DEL IMPUESTO.

Antecedentes.—Dos ciudadanos extranjeros constituyeron una sociedad mercantil, pagaron el impuesto correspondiente y el Registrador Mercantil, según va dicho, denegó la inscripción, fundado en que aquélla estaba constituida por extranjeros exclusivamente, siendo su objeto la explotación de una industria comprendida en el artículo 3.^o de la Ley de 24 de noviembre de 1939, la cual, en sus artículos 5.^o y 6.^o, determina que son nulas las operaciones practicadas en contra de tales textos.

Ante tal nota, y conformándose con ella, los interesados solicitaron del Delegado de Hacienda la devolución de las cantidades liquidadas e ingresadas, en razón de que la resolución del Registro Mercantil era inapelable.

El Delegado denegó la devolución por incumplimiento de los requisitos previstos en el artículo 58 del Reglamento del Impuesto, contra cuya resolución recurrieron los interesados ante el Tribunal provincial, alegando que la calificación registral tiene la naturaleza de los actos de jurisdicción voluntaria con efectos *erga omnes*, siéndole, por tanto, aplicable el citado artículo 58, y, ade-

más, desde el momento en que ha sido denegada la inscripción, la Sociedad es inexistente al carecer de personalidad jurídica, conforme al artículo 5.^o de la Ley de Sociedades de responsabilidad limitada; y, en definitiva, el acto es originariamente nulo, según la Ley de 1939, antes citada, en concordancia con el artículo 4.^o del Código Civil.

El Tribunal provincial estímó el recurso por ser de aplicación el mencionado artículo 58, toda vez que para que exista el derecho a la devolución, es suficiente la nota del Registrador Mercantil, única autoridad jurisdiccional competente para velar por la aplicación de la Ley de 24 de noviembre de 1939, sin que quepa acudir a la jurisdicción ordinaria, aparte de ser de aplicación el mencionado artículo 4.^o del Código Civil.

Notificado el fallo a la Dirección de lo Contencioso, ésta hizo uso de su derecho a recurrir del Provincial ante el Central, y dijo que si bien es cierto que, según el artículo 5.^o de la Ley de Sociedades de responsabilidad limitada, éstas sólo tienen personalidad jurídica desde su inscripción en el Registro Mercantil, no lo es menos que, conforme al artículo 117 del Código de Comercio, el contrato de Compañía mercantil será válido y obligatorio entre los contratantes, cualquiera que sea la forma y condiciones licitas con que la constituyan; y según el 24 del mismo texto, las escrituras de sociedad, no registradas surtirán efecto entre los socios, rigiéndose como dispone el artículo 1.669 del Código Civil, por las disposiciones relativas a la comunidad de bienes. Por consiguiente, como la constitución de éstas está sujeta al impuesto a tenor del apartado 29 del artículo 19 del Reglamento, cuando su fin sea la explotación de negocios mercantiles o industriales cuyos rendimientos deban ser gravados por la contribución industrial o de utilidades, es procedente, dijo la Dirección, pedir al Tribunal Central la anulación del fallo del provincial.

Este empieza por decir que a la vista del repetido artículo 58 del Impuesto, que reconoce el derecho a la devolución del impuesto «cuando se declare judicial o administrativamente por resolución firme la nulidad, rescisión o resolución de un acto o contrato, siempre que no hubiere producido efectos lucrativos, es necesario determinar si la negativa de inscripción por defecto insubsanable,

pronunciada por el Registrador Mercantil, produce la nulidad de la convención nacida de la escritura de constitución de Sociedad.

Y en esta trayectoria, dice el Tribunal que si bien la expresada Ley de 1939 impone la nulidad de la escritura de constitución de la Sociedad, ello no implica la inexistencia del contrato, porque el artículo 1.261 del Código Civil no exige para su nacimiento más que el consentimiento de las partes contratantes, el objeto cierto y la causa de la obligación; y, por otra parte, las exigencias de la ley de protección a la industria nacional de 24 de noviembre de 1939 se limitan a especiales exigencias sobre la propiedad del capital social y sobre impedimentos para que el personal técnico y directivo sea extranjero, requisitos que, incumplidos, impiden que la Sociedad sea inscrita en el Registro Mercantil; pero todo ello de ninguna manera implica la inexistencia de una convención y contrato sometidos a tributación por el Impuesto de Derechos reales, puesto que, como su artículo 44 establece, la exacción solamente requiere la existencia de un hecho que jurídicamente origine el acto sujeto, o de una conversión expresamente consignada por los contratantes; a lo que es de añadir, dice la Resolución, que el artículo 41 del mismo texto legal dispone que el impuesto se exija con arreglo a la verdadera naturaleza del acto o contrato liquidable, cualquiera que sea la denominación que las partes le hayan dado, y prescindiendo de los defectos, tanto formales como intrínsecos, que puedan afectar a su validez.

En conclusión, de todo ello se desprende que se ha creado una comunidad de bienes comprendida, a los efectos fiscales, en el apartado 25 del artículo 19 del Reglamento de 1947, al que corresponde el 29 del vigente de 1959.

Añade también la Resolución estudiada que no está probado que no se hayan producido efectos lucrativos derivados del contrato, como exige el repetido artículo 58 para que proceda la devolución del impuesto; antes bien, la presunción es de que se produjeron, puesto que la Sociedad dió comienzo a sus operaciones el 30 de abril de 1954 y hasta el 7 de diciembre siguiente no se negó la inscripción en el Registro Mercantil.

En definitiva, la Resolución del Tribunal inferior fué anulada y confirmado el acuerdo denegatorio del Delegado de Hacienda:

Comentarios.—Conformes de toda conformidad con la tesis sostenida por el Tribunal Central, sólo nos parece oportuno añadir que, además de los argumentos que él opone a la devolución pretendida por la Sociedad recurrente, se puede tener en cuenta este otro.

El texto del artículo 58 presupone que el acuerdo de que éste habla disponiendo la nulidad, rescisión o resolución del acto o contrato, ha de ser firme y ejecutoria. El artículo dice, efectivamente, que el plazo para pedir la devolución es el de dos años contados desde que la Resolución dicha quedó *firme*, pero esta firmeza ha de referirse al acuerdo de última instancia, ya sea de la vía judicial, ya de la administrativa, de manera que tanto en una como en otra vía han de haberse agotado los recursos que procedan contra el antedicho acuerdo; es decir, que la firmeza del mismo en primera instancia, producida por haberse conformado las partes con él, no es suficiente para que la devolución del impuesto sea procedente.

Aplicada esta interpretación al caso, resulta que si bien la decisión del Registro Mercantil denegando la inscripción de la escritura por defecto insubsanable, quedó firme como consecuencia del aquietamiento de los interesados, tal firmeza carece de eficacia a efectos de la aplicación del tan repetido artículo 58, puesto que era recurrible ante la Dirección General de los Registros por los trámites de los artículos 53 al 61 del Reglamento del Registro Mercantil de 14 de diciembre de 1956.

Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 10 de noviembre de 1959.

EN LA CANCELACIÓN DE UNA HIPOTECA CONSTITUÍDA A FAVOR DE UNA CAJA DE AHORROS POR UNA ENTIDAD EXENTA DEL IMPUESTO, INCLUSO EL MISMO ESTADO, NO ES EXIGIBLE EL IMPUESTO A AQUÉLLA, FUNDÁNDOSE EN LO DISPUESTO EN EL ARTÍCULO 7.^º DE LA LEY DEL IMPUESTO Y EN EL APARTADO 1 DEL ARTÍCULO 59, NÚMERO 1.^º, DEL REGLAMENTO, CUANDO SUBROGAN AL QUE CONTRATA CON AQUÉLLOS EN EL PAGO.

Antecedentes.—En escritura de 30 de enero de 1959 la Caja de Ahorros Vizcaína dió carta de pago de una considerable cantidad

que había prestado a la Delegación Nacional de Sindicatos, según escritura de 4 de agosto de 1956, para la construcción de viviendas de renta limitada, y canceló la hipoteca de garantía constituida en esa segunda escritura.

La cancelación de la hipoteca fué liquidada a cargo de la Caja de Ahorros, y la liquidación fué recurrida por dicha Caja, primero en reposición y después ante el Tribunal provincial, con la pretensión que se anulara en razón de estar exenta la Delegación Nacional de Sindicatos, invocando el artículo 59, apartado 1., número 1.^a del Reglamento, en relación con el artículo 6.^a apartado C), número 3.^a del Reglamento de 15 de enero de 1959.

El Tribunal provincial desestimó la reclamación, fundado en que el acto de cancelación de hipoteca está sujeto al impuesto, y como el pago de éste recae, en principio, sobre la Delegación Nacional de Sindicatos, al estar ésta exenta por lo dispuesto en el artículo 3.^a, apartado C) número 3.^a de la Ley del Impuesto de 21 de marzo de 1958, la obligación del pago se transfiere, de acuerdo con lo dispuesto en el último párrafo de su artículo 7.^a, a la otra parte contratante, en este caso la Caja de Ahorros Vizcaina, por tratarse del supuesto de contrato con el Estado, a que hace referencia el apartado a) del mismo artículo.

La recurrente se alzó ante el Tribunal Central, y éste empieza por sentar que el invocado artículo 7.^a de la Ley del Impuesto, en su apartado a), dice que en los contratos de garantía, de cualquier clase que sean, que se otorguen a favor del Estado o de las Corporaciones locales, vendrá obligado a satisfacer el impuesto el que constituya la garantía, y sobre esta base dice que como en el caso no se trata de tal constitución, sino de la cancelación del Derecho real, esta circunstancia determina por si sola la inaplicación al caso del precepto invocado, ya que no puede ser aplicado extensivamente en perjuicio del contribuyente.

Por otra parte, añade, tampoco es exigible el impuesto a la Delegación Nacional de Sindicatos en virtud de la exención subjetiva de que disfruta, de acuerdo con los preceptos al principio invocados.

En definitiva es anulada la liquidación y declarada la exención a favor de la Delegación Nacional de Sindicatos.

Comentarios.—La conclusión a que llega el Tribunal Central nos parece acertada, dada la exención de que disfruta nominalmente la aludida Entidad Nacional de Sindicatos, pero alguna discriminación merecen los preceptos invocados.

Primeramente es de notar que no hay una completa armonía entre el apartado a) del artículo 7.^o de la Ley del Impuesto y lo que dispone el Reglamento de la misma en el número 1.^o, apartado 1 de su artículo 59: ambos se refieren al traslado o cambio de la obligación de contribuir de un contratante a otro en los casos concretamente señalados. Sábido es que el obligado al pago del tributo es siempre el que adquiere el bien o derecho de qué se trate, en virtud del principio del enriquecimiento que ello implica, y, sin embargo, esos preceptos cambian la regla e imponen el impuesto al transmitente. En eso coinciden la Ley y el Reglamento, pero no así en la letra, al menos, ya que la Ley, en el citado apartado a) del artículo 7.^o, dice que «en los contratos de garantía, de cualquiera clase que sean, que se otorguen a favor del Estado o de las Corporaciones locales, vendrá obligado a satisfacer el impuesto el que la constituya», y en cambio, el Reglamento en el número 1.^o de su apartado 1 del artículo 59 dice que en «los contratos de fianza, de cualquier clase que sean...», vendrá obligado a satisfacer el impuesto el que la constituya; de donde se ve que la Ley es más amplia que el Reglamento, puesto que éste no comprende más que la fianza, y aquélla abarca a todos los contratos de garantía y a la fianza, por tanto, mientras que la inversa no se da, porque decir fianza no es decir hipoteca, so pena de confundir dos contratos de substancialidad jurídica independiente, siquiera ambos sean contratos de garantía. Hay que convenir, pues, en que la armonía no es perfecta, si bien, en definitiva, esta exégesis sea intrascendente, dado que el contenido de la Ley es el que tiene que prevalecer en la realidad tributaria.

Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 17 de noviembre de 1959.

EN LAS ANOTACIONES DE EMBARGO, SEGÚN ESTA RESOLUCIÓN, LA BASE LIQUIDABLE «NO ES SUSCEPTIBLE DE EXCEDER NUNCA DEL VALOR DEL EMBARGO».

Antecedentes.—Despachado mandamiento judicial de embargo sobre reclamación de 2.174.850,50 pesetas y presentado el mandamiento a liquidación, la Oficina liquidadora la giró sobre dicha cantidad, siendo recurrida la liquidación con fundamento en que la base liquidable no puede ser mayor que el valor de los bienes embargados, el cual, en el caso, era menor que la cantidad reclamada.

Interpuesto recurso contra la liquidación, el Tribunal provincial la desestimó invocando el artículo 68 del Reglamento que dice que en las anotaciones de embargo «la base liquidable será el importe de la obligación total que con ella se garantice».

El Central revocó el acuerdo del inferior, diciendo que lo que el citado precepto quiere decir es que la base «será el importe de la obligación total que con esas operaciones se garantice, es decir, la cantidad realmente garantizada con la anotación que haya de practicarse, la cual, de hecho, no es susceptible de exceder nunca del valor del embargo». Después refuerza la tesis con la cita de los artículos 1.923 del Código Civil y sus concordantes 79 y 80 de la Ley Hipotecaria.

Comentarios.—Nosotros, respetuosamente, disentimos de la tesis del Tribunal, no solamente con el apoyo del citado texto del artículo 68, sino también con el contenido del 17, que dice específicamente sobre las anotaciones de embargo, secuestro y prohibición de enajenar, que «satisfarán el 0,75 del importe de la obligación que garanticen».

Verdad es que el mismo artículo 68, al hablar de la base liquidable en la liquidación de constitución y cancelación de fianzas y prendas dice que será el importe de la obligación garantizada, aunque el «tipo fijado a los bienes en que consista la prenda

sea menor que el señalado a esta garantía», pero esta previsión reglamentaria, que el Reglamento no establece al regular las anotaciones de embargo, secuestro y prohibición de enajenar, no parece que pueda desvirtuar los otros textos reglamentarios transcritos.

Por último, es de observar que con arreglo a la interpretación del Tribunal Central surgiría la necesidad de la comprobación del valor de los bienes, en todos los casos en que los bienes embargados tuviesen un valor declarado inferior al de la obligación garantizada por el embargo, lo cual no ocurre con arreglo a nuestra interpretación, ya que es indiferente que el valor de los bienes sea mayor o menor que el de la obligación garantizada, puesto que el de ésta es el que sirve de base para liquidar.

Como quiera que ello sea, lo cierto es que, contrastado el texto de los dichos apartados, bien puede decirse que no son un modelo de concordancia.

Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 12 de enero de 1960.

LA ADQUISICIÓN DE UN TERRENO A TÍTULO DE COMPROVENTA POR UNA CONGREGACIÓN RELIGIOSA, DESTINADO A LA CONSTRUCCIÓN DE UNA RESIDENCIA Y CASA-SEMINARIO, NO DISFRUTA, EN CUANTO AL IMPUESTO DE DERECHOS REALES, DEL BENEFICIO TRIBUTARIO CONSIGNADO EN EL ARTÍCULO 20 DEL CONCORDATO DE 27 DE AGOSTO DE 1953.

Antecedentes.—En escritura de 23 de junio de 1954, una Congregación religiosa compró una parcela de terreno, haciendo constar que su destino era el construir sobre ella una Casa-Residencia y una Casa-Seminario para la formación de sus miembros.

Tal adquisición fué liquidada como compraventa al 6 por 100, y no conforme la Congregación con la liquidación, se alzó ante el Tribunal Provincial, con la pretensión de que se le aplicase la exención del artículo 20 del expresado texto concordatario.

El recurso fué desestimado, y planteada la contienda ante el Central, éste dice que el artículo 20 establece en sus cuatro primeros números «la exención de impuestos y contribuciones de ín-

dole estatal y local», que esos números se especifican, incluso las Casas de las Ordenes religiosas, Congregaciones e Institutos religiosos y seculares canónicamente establecidos, así como los Colegios u otros centros de enseñanza dependientes de la jerarquía eclesiástica que tengan la condición de benéfico-docentes».

Esto es así, añade el Central, pero a continuación el número 4.^º del mismo artículo expresa que «todos los demás bienes de personas eclesiásticas... quedarán sujetos a tributación conforme a las leyes generales del Estado, en paridad de condición con las demás instituciones o personas»; y, además, el número 5.^º siguiente especifica que «las donaciones, legados o herencias destinados a la construcción de edificios del culto católico o de Casas religiosas, o, en general, a finalidades de culto o religiosas, serán equiparados, a efectos tributarios, a aquellos destinados a fines benéfico-docentes».

Esto supuesto, y con la premisa de que las exenciones han de aplicarse con criterio restrictivo, la Resolución sienta que el Concordato no contiene en el citado artículo 20, ni en ningún otro, disposición alguna de régimen tributario especial de adquisición de bienes a título oneroso realizadas por la Iglesia o sus Instituciones.

Sin otros razonamientos, confirma la liquidación impugnada y desestima el recurso.

Comentarios.—Esta Resolución acomete el mismo tema que la de 15 de diciembre de 1959, y si bien en ésta el razonamiento llega a la misma conclusión que la que comentamos, lo hace de una manera más acabada, puesto que desmenuza el aludido artículo 20, razonando el porqué no le es aplicable al caso la exención genérica del primer párrafo del mismo.

Su razonamiento es, pues, en síntesis, el siguiente: según claramente se desprende del texto, esta exención se refiere, no a los actos o contratos de adquisición de bienes, sino a las *contribuciones* que gravan los bienes mismos ya poseídos, y por eso el número 4.^º del mismo artículo 20 dice que «todos los demás bienes de entidades o personas eclesiásticas, así como los ingresos de éstas que no provengan de actividades religiosas propias de su apostolado, quedarán sujetas a tributación conforme a las leyes ge-

nerales del Estado, en paridad de condición con las demás instituciones o personas»; y redondea el pensamiento del legislador diciendo en el siguiente número 5.^a del mismo artículo 20 que «las donaciones, legados o herencias destinados a la construcción de edificios del culto católico o de Casas religiosas, serán equiparados, a todos los efectos tributarios, a aquellos destinados a fines benéficos o benéfico-docentes».

Resulta, pues, que, conforme a las dos Resoluciones, las adquisiciones a título gratuito con las finalidades dichas y por las expresadas personas, tributarán por el número 8.^a de la Tarifa, al 0,50, tipo o concepto Beneficencia, en virtud de lo dispuesto en el Concordato, ya que la legislación de 1947, bajo cuya vigencia se realizó el acto, nada decía sobre el particular; y en cambio, las adquisiciones a título oneroso no gozaban de privilegio alguno, como tampoco lo disfrutan con arreglo a la Ley y Reglamento vigentes; si bien no deja de ser, en cierta manera, incongruente que las adquisiciones con idénticas finalidades tengan distinto tratamiento fiscal, según sean onerosas o lucrativas.

Cuanto queda expuesto está razonado teniendo en cuenta la Ley y el Reglamento de noviembre de 1947, ya que en la Ley vigente de 21 de marzo de 1958, y en su Reglamento de 15 de enero de 1959, el caso tendría otros puntos de vista y acaso otro tratamiento. Esto sin contar conque, dentro de esa legislación ahora en vigor, sea difícil compaginar el número 66 de la Tarifa, concepto «Templos», con el apartado c) del número 60, letra 'A, de los artículos 3.^a de la Ley y 6.^a del Reglamento, puesto que, mientras ese apartado c) dice que están exentas «las *enajenaciones* de toda clase de terrenos para la construcción de templos o capillas destinados al culto católico», dicho número 66 de la Tarifa consigna que «las *adquisiciones* a título oneroso de terrenos para la edificación de templos destinados al culto católico» tributarán al 0,30 por 100.

JOSÉ MARÍA RODRÍGUEZ-VILLAMIL.