

Jurisprudencia sobre el Impuesto de Derechos reales

*Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 13
de enero de 1959.*

En esta Resolución, reiterada en otra de la misma fecha, se plantea de nuevo el tema de la forma en que se debe liquidar la prima de emisión en las ampliaciones de capital de las Sociedades anónimas.

En ambos casos mediaba la particularidad de que dicha prima no era exigida por la sociedad, sino que ésta se limitaba a exigir simplemente el importe del valor nominal de las nuevas acciones, imputando el importe de la prima de emisión por vía compensatoria a las reservas sociales de la entidad emisora.

El Tribunal Central, insistiendo en la doctrina sentada por él en varios acuerdos anteriores y acogida también por el Tribunal Supremo en sentencia de 26 de enero de 1957, dice que la base liquidable se forma con el importe del valor nominal de la acciones, adicionado con el de la prima de emisión, y que el tipo aplicable es el del 1 por 100, concepto aportación, a tenor del apartado 1) del art. 19 del Reglamento.

Nosotros, por nuestra parte, nos remitimos al amplio estudio que tenemos hecho en los números de esta REVISTA CRÍTICA DE DERECHO INMOBILIARIO de los meses marzo-abril de 1955 y septiembre-octubre de 1956.

Allí sostuvimos —siempre con el máximo respeto que la autoridad del Tribunal Central nos merece— que el acto enjuiciado encierra dos conceptos perfectamente diferenciados jurídicamente con arreglo al derecho sustantivo, que son el de aportación y el de cesión, liquidables por sus respectivos tipos de gravamen, con arreglo a la Tarifa y sobre sus correspondientes bases. Y ello, lo mismo en el caso de que los socios desembolsen el nominal de las acciones más la prima de emisión que en el de que la Sociedad no la perciba y la impute a las reservas sociales.

*Resolución del Tribunal Central Contencioso-Administrativo de
13 de enero de 1959.*

OTORGADA ESCRITURA DE DISOLUCIÓN DE UNA SOCIEDAD, SUPEDITADA A LA POSTERIOR FUSIÓN DE LA MISMA CON OTRA, LA LIQUIDACIÓN QUE LA ESCRITURA PRODUJO, AUN PAGADA Y CONSENTIDA, ES COMPUTABLE AL SER LIQUIDADA LA FUSIÓN.

Antecedentes.—La Sociedad H. del T. otorgó escritura de disolución en cumplimiento de lo dispuesto en la Ley de Sociedades Anónimas en su art. 146 y condicionó los efectos de la disolución a su fusión con la Sociedad E. del T., cuya fusión se acordaba en la misma escritura, siendo liquidado e ingresado el impuesto correspondiente.

Algun tiempo después se presentó en la misma Oficina Liquidadora otra escritura en la que se formalizaba la fusión de las antedichas Sociedades, quedando absorbida la primera por la segunda, con la constancia expresa de la previa disolución de la H. del T., según lo acordado en la escritura primeramente mencionada, y de que el capital de la absorbente quedaba aumentado en 3.800.000 pesetas.

La escritura de fusión fué liquidada reglamentariamente sobre la base del haber líquido de la Sociedad absorbida, y contra la liquidación se entabló recurso, con fundamento en el apartado 15 —actualmente el 16— del art. 19 del Reglamento del Impuesto, que dispone que, en caso de fusión de Sociedades, se practique una sola liquidación sobre la base del haber líquido de la Sociedad o Socie-

dades absorbidas, precepto incumplido, a juicio de la recurrente, por no haber tenido en cuenta, al girar la liquidación recurrida, el importe de la practicada y pagada por la disolución de la H. del T., acordada en la escritura primeramente calendada, en la cual ya se había hecho constar que su disolución quedaba suspensivamente condicionada a la efectividad de la mentada fusión.

En su consecuencia, añade la recurrente, se estableció una conexión entre ambas liquidaciones, que impone una única calificación fiscal como manda el citado precepto reglamentario, so pena de dar lugar a una evidente duplicación de pago antilegal; conclusión ésta a la que no obsta el hecho de haber consentido la liquidación girada en la primitiva escritura de disolución, porque la duplicación no se produce hasta que se gira la segunda liquidación.

El Tribunal provincial se opuso al recurso, entendiendo que la pretendida revisión de la primitiva liquidación no era reglamentaria, porque ello equivaldría a revisar una liquidación que, además de ser firme y consentida, fué girada a nombre de contribuyente distinto, como lo es la entidad reclamante.

El Central, en la Resolución que estudiamos, empieza por sentar lo dispuesto en el mencionado precepto reglamentario respecto a la fusión de Sociedades, consistente en que la fusión tributará como constitución de Sociedad sobre la base del haber líquido de la Sociedad absorbida, y que procederá la liquidación por disolución de ésta cuando exista acuerdo expreso de disolución de la misma; y que la doble liquidación por disolución o constitución sólo procede cuando las fusionadas se extinguen para formar otra distinta, no cuando una de ellas absorbe a la que con ella se fusiona.

A ello añade que la Ley de Sociedades Anónimas, al regular la materia de fusión de las mismas, concede a los accionistas o acreedores disconformes con la fusión el derecho a separarse de ellas o el de liquidar anticipadamente sus créditos, y, en su consecuencia, obliga a formalizar con carácter previo la disolución de la Sociedad absorbida. Y si bien este precepto jurídico-mercantil puede encerrar cierta contradicción contra las anteriores normas fiscales, su compatibilización se consigue «considerando como formando parte integrante de la fusión, a efectos de su calificación jurídico-fiscal, la previa disolución de la Sociedad absorbida, únicamente

liquidable por tal concepto, cuando lleve consigo adjudicación expresa de bienes a los accionistas disconformes con la fusión, dejando a salvo en todo caso las liquidaciones en pago o para pago de deudas inherentes a toda transmisión global de un patrimonio».

La aplicación de estas consideraciones, sigue diciendo el Central, exige tener presente en la liquidación que proceda por el concepto de fusión, que si bien a ésta ha de preceder el acto de disolución de la absorbida, de acuerdo con la Ley de Sociedades Anónimas, ya se formalice tal acto en escritura separada o ya en la de fusión, siempre resultará que el primer acto ha de reflejarse en el segundo, máxime cuando, como en el presente caso ocurre, la disolución fué suspensivamente condicionada a la efectividad de la fusión con la absorbente.

De aquí resulta, continúa diciendo la Resolución, que cuando la previa disolución de la absorbida es estrictamente formal y no engendra adjudicación expresa de bienes a los socios por razón de sus aportaciones, no procede exigir el impuesto por el concepto de disolución, y consecuentemente debe rectificarse la liquidación practicada por tal concepto al liquidar la fusión, evitando así la duplicación de convenciones sujetas al impuesto; sin que esta conclusión se desvirtúe por la circunstancia de haber sido consentida la liquidación girada en la escritura de la Sociedad H. del T., con tanta mayor razón cuanto que en todo caso la liquidación es provisional, según el apartado 17—en el vigente Reglamento el 18—del art. 19 del mismo, con posible rectificación en el plazo de un año.

En definitiva, el Central acuerda la devolución del impuesto liquidado por disolución, ya que ésta, en el caso, no está sujeta al pago del impuesto, y confirma la girada por el concepto de fusión.

Comentarios.—El caso nos parece muy claro y perfectamente jurídica la solución dada en la Resolución de que se trata.

A primera vista, el razonamiento del Tribunal Provincial deslumbra, ya que, efectivamente, la liquidación, además de estar consentida, es recurrida o discutida por persona distinta de la obligada al pago, pero, a poco que se piense en el tema, se echa de ver, aparte de la condición suspensiva a que estaba sujeta la con-

vención que obligaría al aplazamiento de la liquidación, con arreglo al art. 57 del Reglamento, que estaba intimamente ligada a la posterior por ministerio de la Ley, y destinada a ser complementada y subsumida por la subsiguiente convención sobre la fusión; de tal manera que no se puede decir, con rigor jurídico, que se trate ni de convenciones independientes ni de personas distintas, puesto que la personalidad resultante de la fusión de las dos Sociedades, en realidad es una continuación de la personalidad absorbida y fusionada.

Esto, por lo que hace a la legitimación procesal de la Sociedad absorbente; y en cuanto a la computación de lo pagado por la liquidación de la primera escritura al liquidar la segunda, llevando a cabo la fusión, es incuestionable su procedencia so pena de una palmaria duplicación de pago. Formando en realidad las dos convenciones una sola, el exigirles el tributo separadamente, sin computar en la segunda liquidación lo satisfecho por la primera, conduciría a violar el precepto terminante del art. 43 del Reglamento cuando dispone que «a una sola convención no puede exigirse más que el pago de un solo derecho».

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

MUERTO EL CAUSANTE EN 27 DE ABRIL DE 1939, SUS BIENES, AFECTOS A RESPONSABILIDADES POLÍTICAS, FUERON CONFISCADOS POR SENTENCIA DE 22 DE DICIEMBRE DE ESE AÑO Y ADJUDICADOS AL ESTADO A MEDIO DE AUTOS DE 14 DE NOVIEMBRE DE 1941 Y 31 DE ENERO DE 1942, CUYA ADJUDICACIÓN FUÉ ANULADA EN SENTENCIA DE 27 DE OCTUBRE DE 1955. PRESENTADA LA RELACIÓN DE BIENES A LA ABOGACÍA DEL ESTADO EN 19 DE DICIEMBRE SIGUIENTE, CON LA PRETENSIÓN DE QUE SE DECLARASE PRESCRITA LA ACCIÓN PARA EXIGIR EL IMPUESTO. EL TRIBUNAL CENTRAL DENIEGA LA PRETENSIÓN.

Antecedentes.—Como se desprende de lo dicho, los derecho habientes, una vez fallecido el causante, ninguna gestión hicieron en relación con el pago del impuesto hasta diciembre de 1955, una vez dictada la sentencia de ese año anulando la adjudicación de los

bienes al Estado. Entonces presentaron a la Oficina Liquidadora la relación de los bienes dejados por el causante, y pidieron que por haber transcurrido más de diez años desde la fecha de su fallecimiento, se declarase prescrita la acción de la Administración para exigir el impuesto correspondiente a la herencia, cuya prescripción no fué admitida por la Oficina Liquidadora, y giró las liquidaciones que estimó procedentes por la adquisición hereditaria.

Los interesados sostuvieron ante el Tribunal Provincial, con apoyo en los correspondientes artículos del Reglamento, en el artículo 657 del Código Civil, y en el art. 15 de la Ley de Responsabilidades Políticas de 9 de febrero de 1939, que falleció el causante en abril de 1939, el plazo de diez años, durante el que el Fisco puede exigir el impuesto, había transcurrido holgadamente, al ser presentada, en 19 de diciembre de 1955, la relación de bienes de la herencia, y que, por tanto, la acción fiscal estaba prescrita, sin que la circunstancia de estar afectos los bienes a responsabilidades políticas pudiese ser causa de interrupción del plazo de prescripción, de conformidad con el art. 113 del Reglamento del Impuesto.

El aludido Tribunal Provincial desestimó la reclamación y confirmó las liquidaciones, fundándose en el art. 1.969 del Código Civil, a cuyo tenor el término de toda clase de acciones, salvo disposición expresa contraria, se cuenta desde el día en que pudieron ejercitarse; y como en el caso, desde el 22 de diciembre de 1939, fecha de la sentencia de confiscación, hasta el 27 de octubre de 1955, en que se dejó sin efecto, junto con los autos de adjudicación de los bienes al Estado, la Administración no pudo ejercitar la acción para exigir el tributo, es incuestionable que el término prescriptivo no pudo correr y que la acción estaba viva al ser presentado el documento en la Oficina Liquidadora en diciembre de 1955.

El Tribunal Central confirma la tesis y deniega la pretendida prescripción y razona diciendo que es cierto que, a tenor de los artículos 637 y 661 del Código Civil, los derechos a la sucesión de una persona se transmiten desde el momento de su muerte, y sólo por este hecho los herederos suceden al difunto en todos sus derechos y obligaciones, y también que, según el art. 48 del Reglamento del Impuesto, en relación con el 44, basta que esté probado el hecho originario de la transmisión por causa de muerte para que

el impuesto sea exigible, de donde se deduce que el 27 de abril de 1939 nació la obligación tributaria de los herederos y empezó a correr el plazo de diez años para que la Administración lo exigiera, pero siendo todo ello así, no hay que olvidar que los efectos de la sentencia del Tribunal de Responsabilidades Políticas tuvieron efecto retroactivo a partir del 18 de julio de 1936, esto es, con fecha anterior al fallecimiento del causante, con arreglo al art. 72 de la citada Ley de 9 de febrero de 1939; y como la sentencia contenía la confiscación total de los bienes del causante y en ejecución de ella fueron adjudicados al Estado, es innegable que el derecho hereditario sobre los bienes quedó resuelto y enervado el derecho del Estado a exigir el impuesto, toda vez que se le adjudicaron los bienes, y por lo mismo la acción fiscal no llegó a nacer, del mismo modo que ha de estimarse como no nacido el derecho de los herederos hasta la sentencia de la Comisión de Responsabilidades Políticas de 27 de octubre de 1955, fecha en que también nació el derecho a percibir el tributo.

A ello añade el Central que carece de interés, por tanto, el discurrir acerca de si la acción administrativa estuvo interrumpida entre las fechas de las sentencias de 22 de diciembre de 1939 y 27 de octubre de 1955, puesto que no puede pensarse en la interrupción de un plazo no nacido.

Comentarios.—Corroborando los razonamientos del Tribunal Central, decimos por nuestra cuenta que los razonamientos contrarios son débiles, porque las citas legales, y también en su caso las jurisprudenciales, tienen eficacia cuando el desenvolvimiento normal del impuesto se trata, pero carecen de ella cuando se aplican al caso debatido, ciertamente anormal y fuera de todas las previsiones legales, puesto que el legislador, al dictarlas, no tuvo presentes otros hechos o acaecimientos que los que la vida real tributaria produce en su normal desenvolvimiento.

Frente a todo lo alegado en el recurso, queda en pie el argumento Aquiles de la Resolución recurrida, cuando dice que la sentencia de 22 de diciembre de 1939, confiscatoria de todos los bienes del causante, con efectos retroactivos al 18 de julio de 1936, hizo que el derecho hereditario quedase resuelto a contar desde esa segunda fecha, e hizo que el Estado, adjudicatario de los bienes,

viese asimismo resuelto el derecho a ejercer la acción fiscal no ejercitada hasta entonces, ni tampoco en lo sucesivo.

La demanda se aferra al argumento de que los únicos motivos de interrupción de la prescripción son los del art. 143 del Reglamento, mas el argumento es especioso, porque no se trata de *numeris clausus*, y porque, esté o no el motivo alegado dentro del artículo, es absurdo pensar en acción alguna fiscal sobre bienes que al Fisco le han sido adjudicados judicialmente: si la herencia como tal ha dejado de existir, ¿contra quién se habría de personificar la acción fiscal?, ¿contra el mismo Estado?

Yendo más adelante en plan polémico, admitamos la tesis de que hubo herencia hasta el momento en que la sentencia confiscadora a favor del Estado de 22 de diciembre de 1939 se dictó, y, esto supuesto, ¿cómo negar que en ese momento y automáticamente la acción investigadora quedó muerta, sin objeto y sin posibilidad de ejercicio, so pena de ejercitárla el Fisco contra sí mismo?

Por tanto, si bien es cierto que las acciones prescriben por el mero lapso del tiempo fijado por la Ley —art. 1.961 del Código Civil— también lo es que ese tiempo se cuenta desde el día en que pudieron ejercitarse —sentencias de 30 de junio de 1910 y 10 de junio de 1913—, y en su consecuencia, desde que fué firme la sentencia de 22 de diciembre de 1939, hasta que lo fué la de 27 de octubre de 1955, anulatoria de la adjudicación de los bienes al Estado, el tiempo de prescripción de la acción no pudo correr.

De ello se deduce que, descontado ese período de tiempo, el de diez años previsto para la extinción de la acción investigadora no había transcurrido cuando el 19 de diciembre de 1955 se presentó la relación de bienes del causante, y la Administración procedió a actuar. Y esto aunque se compute el tiempo transcurrido desde el fallecimiento —27 de abril de 1936— hasta la firmeza de la sentencia de confiscación, de 22 de diciembre de 1939, cómputo, por otra parte, no admisible, porque sabido es que el tiempo transcurrido hasta la interrupción de la prescripción no es adicionalable al que transcurra en adelante con eficacia prescriptiva, porque el plazo de la prescripción empieza a contarse de nuevo.

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

ESTÁN LEGITIMADOS PARA RECURRIR CONTRA UNA LIQUIDACIÓN LOS QUE TENGAN INTERÉS EN ELLA, AUNQUE NO ESTÉ GIRADA A SU NOMBRE CUANDO SE TRATE DE APLICAR EL REGLAMENTO DE PROCEDIMIENTO DE 29 DE JULIO DE 1924, Y NO LO ESTÁN CUANDO EL APLICABLE SEA EL VIGENTE DE 26 DE NOVIEMBRE DE 1959.

Antecedentes.—En el caso se trataba de un préstamo hipotecario hecho por la Caja Postal de Ahorros al Patronato de Casas Baratas para funcionarios del Ministerio de Justicia. La escritura fué liquidada a cargo de la Caja y recurrida la liquidación por el Presidente del Patronato, con fundamento en que el acto gozaba de exención, y el Tribunal Provincial desestimó el recurso diciendo que girada la liquidación a nombre de persona distinta del recurrente, éste, en virtud del art. 15 del Reglamento de procedimiento de 29 de julio de 1924, carecía de personalidad no obstante haberse pactado en la escritura de hipoteca que el Patronato satisfaría el impuesto de Derechos reales.

El Tribunal Central, invocando dicho artículo, con arreglo al cual pueden promover reclamaciones contra los actos de la Administración económica todas las personas a cuyos particulares intereses afecten aquéllos de un modo directo, revoca el cuadro del inferior y dice que el reclamante está comprendido en tal amplitud de concepto del precepto reglamentario y tiene acción y personalidad para recurrir, y, al efecto, cita varias sentencias del Tribunal Supremo a partir de la de 4 de octubre de 1944, que fué la primera en la que la Sala interpretó con esa amplitud de criterio el aludido artículo 15.

Comentarios.—El tema ha sido tratado y comentado ampliamente y con reiteración en esta REVISTA CRÍTICA DE DERECHO INMOBILIARIO, a partir del comentario de la citada sentencia de 1944, y después al reseñar y enlazar las varias resoluciones del propio Tribunal Central, en las que, no obstante la categórica doctrina

de la Sala, siguió interpretando restrictivamente el mentado artículo 15, hasta que ahora, en la Resolución que comentamos rectifica su criterio y adopta el que el Supremo vino manteniendo, y nosotros con él, en múltiples sentencias, tales como las de 23 de febrero y 2 de marzo de 1954, 23 de abril de 1955, 22 de mayo de 1956 y las de 8 de enero, 9 de mayo y 21 de octubre de 1957.

Dicho esto, añadiremos, después de aplaudir tal rectificación, que la cuestión presenta un nuevo aspecto después de la vigencia del nuevo Reglamento de Procedimiento Económico-administrativo de 26 de noviembre de 1959, en relación con el art. 23 de la Ley de Procedimiento Administrativo de 18 de julio de 1958, si bien al caso debatido ahora no le afecta dicho Reglamento, puesto que con arreglo a su única disposición transitoria, los recursos contra los actos dictados con anterioridad a 1.^º de enero de 1960, como lo es el cuestionario, se tramitarán y resolverán conforme a legislación anterior.

Veamos, pues, lo que en relación con el problema dice el nuevo Reglamento de Procedimiento, en relación con el art. 23 de dicha Ley.

El 35 empieza por sentar, en su apartado *a*), bajo el epígrafe «Legitimación», que podrán interponer reclamaciones económico-administrativas, «aquellos cuyos intereses personales y directos resulten afectados por el acto administrativo de gestión», y después añade, al determinar quiénes no estarán legitimados para actuar: «*d*) los que asuman obligaciones tributarias en virtud de contrato».

Como claramente se ve combinando ambos preceptos, solamente estarán legitimados los que ostenten intereses personales y directos, y no lo estarán aquellos en quienes no concurra esa cualidad, disipando toda posible duda con la apostilla de ese apartado *d*).

Esto, que es indudable, ofrece otro singular punto de vista ante el texto del art. 23 de la citada Ley de Procedimiento de 1958, que dice, bajo el epígrafe «Los interesados»: «Se considerarán *interesados* en el procedimiento administrativo: *a*) Quienes lo promuevan como titulares de derechos o intereses legítimos; *b*) Los que sin haber iniciado el procedimiento, ostenten en derechos que puedan resultar directamente afectados por la decisión que en el mismo se adopte; *c*) Aquellos cuyos intereses legítimos, personales y

directos puedan resultar afectados por la resolución y se personen en el procedimiento, en tanto no haya recaído resolución definitiva.»

¿Cómo compaginar estos preceptos con el antes transcrita del nuevo Reglamento de Procedimiento?

A primera vista parecen perfectamente antagónicos, pero hay que pensar, pese a las apariencias, que no debe ser así, teniendo en cuenta que el Reglamento, en su preámbulo, categóricamente dice que se dicta de acuerdo con dicha Ley y desarrollando sus disposiciones, lo cual hace pensar *a priori* que la antinomia debe ser más aparente que real.

Nosotros, siguiendo esa trayectoria exegética sobre la base de que el legislador tuvo a la vista la Ley y no quiso contrariarla en su Reglamento, máxime siendo éste de inferior rango jurídico, no encontramos otra explicación de la aparente irreductibilidad que la que brevemente vamos a exponer.

Primeramente notamos que el Reglamento, en el repetido artículo 35, habla, en primer término, de quiénes «podrán *interponer* reclamaciones económico-administrativas»; después los determina genéricamente, y a continuación señala los que «no estarán legitimados», o sean los que no las podrán *interponer*; mientras que el art. 23 de la Ley, título II, bajo el anunciado «Los interesados», dice lo más arriba transrito literalmente. Y si bien es verdad que el apart. a), al decir que son *interesados* en el *procedimiento* los que «lo promuevan como titulares de derechos o intereses legítimos», no resuelve la antinomia, antes bien la complica, en cambio los dos apartados siguientes, b) y c), sí pueden conducir a esclarecerla.

Efectivamente, esos dos apartados califican como interesados a los que «sin haber iniciado el procedimiento», ostenten derechos afectados por el acto y a los que, también afectados, se personen en aquél antes de su definitiva resolución.

¿Qué se puede deducir de aquí? Sencillamente, que una cosa es el interés afectado por la resolución combatida que sirve de título a la legitimación activa para iniciar el procedimiento, engendrando la acción correspondiente, y otra el que permite tomar parte en él una vez iniciado. La antigua nomenclatura del coadyuvante, puede, en cierta manera, servir para explicar el pensamien-

to, siquiera aquí la acción de coadyuvar en vez de colaborar con el demandado haya de hacerlo con el demandante.

Ante esto nos parece que la explicación expuesta puede ser útil de alguna manera, para suavizar el choque de los aludidos preceptos de la Ley y del Reglamento, y que en definitiva, la disposición de éste resucita la tesis sostenida primitivamente con tesón por el Tribunal Central, consistente en que tiene acción y está legitimado para recurrir contra una liquidación aquel a cuyo nombre se giró, y no quien en virtud de pacto con el contribuyente directo tomó sobre sí la obligación de pagarla, y terminamos estas consideraciones con la pregunta que hicimos en esta REVISTA CRÍTICA DE DERECHO INMOBILIARIO cuando, en tiempos, comentamos la mencionada sentencia de 1944, en la que la Sala afirmó que, con arreglo al Reglamento de 1924, no sólo está legitimado para recurrir contra una liquidación el titular de la misma, sino también el que en el contrato liquidado se comprometió a pagarla. La pregunta es ésta: aceptada la tesis contraria, o sea la del nuevo Reglamento de Procedimiento Económico-administrativo, ¿qué camino procesal le queda al contratante obligado al pago para impugnar la liquidación cuando la considere improcedente?

JOSÉ MARÍA RODRÍGUEZ VILLAMIL.