

Jurisprudencia sobre el Impuesto de Derechos reales

*Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 14
de octubre de 1958.*

LA NOTIFICACIÓN DE UNA LIQUIDACIÓN GIRADA A NOMBRE DE PERSONA QUE FALLECE ANTES DE SERLE NOTIFICADA ES NULA SI SE REALIZA A NOMBRE DE LA MISMA, AUNQUE LA FIRME UN HIJO Y HEREDERO DE AQUÉLLA.

Antecedentes.—Realizada una liquidación a nombre de marido y mujer conjuntamente, el marido falleció antes de serle notificada. Por ello, al llevar a cabo la notificación a nombre del marido, firmó la diligencia de notificación pertinente un hijo y heredero del matrimonio. Y seguido procedimiento de apremio para hacer efectiva la liquidación, se alegó en el momento procesal oportuno la nulidad de la notificación como efectuada a nombre de persona fallecida con anterioridad al momento de realizarla.

El Tribunal Provincial sostuvo la validez de la diligencia de notificación, fundándose en que el hijo y heredero se subroga en todos los derechos y obligaciones de su causante conforme al artículo 661 del Código Civil.

El Central, después de decir que la notificación de las liquidaciones es preceptiva en relación con todos los interesados de

acuerdo con el art. 171 del Reglamento, y que ha de hacerse con todos los requisitos del Reglamento de Procedimiento, cosa que no se cumplió con la viuda reclamante, deduce, en su consecuencia, que la notificación es completamente ineficaz y vicia de nulidad todas las diligencias y actuaciones subsiguientes; y añade que esta conclusión no se altera por la circunstancia de haber sido firmada la notificación por un hijo de la reclamante, ya que no consta que fuera mandatario o representante de ella ni que dicha señora hubiese ratificado posteriormente la notificación.

Comentarios.—Pocos sugiere y necesita el criterio que la Resolución comentada mantiene: en puridad legal y reglamentaria, la doctrina que sienta es impecable y perfectamente concorde con la ley, pero acaso esta concordancia se encuentre más fácilmente con la letra de la ley que con su espíritu. La ley lo que quiere es que el contribuyente conozca con precisión sus obligaciones tributarias y los recursos y plazos que tiene para su defensa, y esto parece claro que quedó asegurado al ser notificado el hijo y coheredero. Y fuera de esta consideración, es de notar que si es válida la notificación, en el caso de ausencia del notificado, hecha en la persona de un familiar, un criado e incluso un vecino, ¿por qué no ha de serlo la realizada por medio de la persona de un hijo que hereda, juntamente con su madre, al obligado al pago de la liquidación notificada?

Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 21 de octubre de 1958.

EL REINTEGRO HECHO POR LOS SOCIOS DE UNA SOCIEDAD AL ACERVO SOCIAL DE LA MISMA PARA ENJUGAR LAS PÉRDIDAS SUFRIDAS, CONSTITUYE UNA APORTACIÓN LIQUIDABLE AL 1 POR 100, NÚM. 58 DE LA TARIFA DEL IMPUESTO.

Antecedentes.—La Sociedad anónima L. A. presentó a la Abogacía del Estado una solicitud haciendo constar que, como consecuencia de fuertes pérdidas en el ejercicio 51-52, incidía en lo dispuesto en el art. 150 de la Ley de Sociedades anónimas de 17

de julio de 1951, y por ello los accionistas habían acordado unánimemente la regularización financiera de tal situación, y al efecto habían reintegrado a la entidad el importe de una parte de las pérdidas, en cuantía de 1.750.000 pesetas; lo que la Sociedad ponía en conocimiento de la Oficina liquidadora, a los efectos de la liquidación o exención del impuesto de Derechos reales.

La Oficina liquidadora giró liquidación a cargo de la Sociedad por el concepto «Sociedades», núm. 58 de la Tarifa al 1 por 100, y no conforme, la entidad la recurrió, aduciendo que se trataba de un acto exigido por la citada ley de Sociedades anónimas para evitar la disolución, y por tanto exento del impuesto, como comprendido entre los exentos mencionados en la disposición transitoria vigésima de la expresada ley, y, en otro caso, que lo procedente era calificarlo como no sujeto por analogía con los reintegros de pérdidas con cargo a beneficios, los cuales en ningún caso se consideran sujetos al impuesto.

El Tribunal Provincial, entendiendo que si bien la Tarifa, en el núm. 58, refiere el gravamen por el concepto de «Sociedades» a las aportaciones que se hacen al constituir las o a las posteriores que se refieren a los aumentos de capital, cuyos conceptos son distintos al de reintegro de las pérdidas por los accionistas, también es verdad que el apartado 13) del art. 19 del Reglamento —hoy apartado 14) en el vigente Reglamento de 1959—, dispone que todo acto que dé lugar a nuevas aportaciones se considerará como constitución de Sociedad y tributará como tal constitución.

El Central, al conocer, en apelación, en la Resolución que comentamos, insiste en la doctrina del Provincial, y dice que aunque el acto estudiado supone una transmisión de bienes de manera definitiva con carácter análogo al de una subvención o de una cesión a título oneroso, gravada al 3 por 100 en los números 14 y 46 de la Tarifa, no se debe desconocer que en el caso ha existido una reducción del capital social, y que, por tanto, las cantidades aportadas por los socios encierran un acto de aumento del capital social existente, por aportación de los accionistas, que obliga a considerar tales aportaciones como comprendidas en el apartado XVI del art. 2º de la ley del impuesto de 7 de noviembre de 1947 y en el núm. 58 de la Tarifa, y en el aparta-

do 13) del art. 19 del Reglamento de la misma fecha, comprensivos de todo acto que dé lugar a nuevas aportaciones de los socios.

Respecto al argumento esgrimido por la Sociedad, consistente en ser de aplicación la transitoria 20 de la aludida ley de 17 de julio de 1951, sobre exención de los actos y documentos de las Sociedades preexistentes a ella, necesarios para adaptarse al contenido de la misma, la Resolución del Central dice que, por tratarse de pérdidas sufridas en el ejercicio social de 1951-52 eran de plena aplicación los preceptos de la repetida ley sin necesidad de acto o documento alguno de adaptación, porque el acto se causó vigente ya la ley, dado que la aportación o regularización del capital se realizó después de 1 de enero de 1952, fecha de vigencia de la ley, según decreto-ley de 18 de agosto de 1951.

Termina la Resolución estudiada por hacerse cargo del argumento de la recurrente cuando ésta dice que así como los reintegros de las pérdidas sociales no devengan impuesto, si se imputan a los beneficios, tampoco lo deben devengar cuando tales pérdidas las sufragan directamente los socios; y dice el Central que el argumento es inadmisible, porque entre ambos supuestos no media ninguna analogía, por la sencilla razón de que, en el caso cuestionado hay un acto oneroso de transmisión de dominio y en el otro no media tal transmisión.

Comentarios.—Por nuestra parte, tenemos que decir, siempre respetuosos con el Tribunal Central, que así como estamos plenamente conformes con la inaplicabilidad de la vigésima disposición transitoria de la ley de 1951, puesto que el acto nació bajo la plena vigencia de la misma y no requería ninguna modificación de los Estatutos sociales para ser obligatorio, y así como igualmente estamos de acuerdo en que no hay paridad ni semejanza entre el acto de deducir de las ganancias las pérdidas, o dicho con más propiedad, entre el acto de fijar las ganancias teniendo en cuenta los gastos y demás elementos negativos de la vida económica de la Sociedad, y el de subvenir los socios a tales pérdidas, no lo estamos tanto en cuanto a que se trate de una *aportación social* de las que el art. 19 del Reglamento tarifa en los apar-

tados 1), 2), 8 e incluso el 13) —que fué el aplicado— del Reglamento de 1947, bajo cuyo imperio se enjuició la cuestión.

Y la razón qué nos induce a la vacilación es ésta: la aportación propiamente dicha del socio a la Sociedad, esto es, al haber social, implica, por su propia naturaleza, una serie de derechos frente a la entidad, entre los que descuelga el de reconocérsele en aquel haber una participación equivalente, cosa que en nuestro caso no puede ocurrir, porque, aunque sobre esto nada diga el acta o documento liquidado ni tampoco esté previsto el evento en la legislación positiva, es claro que los socios ahora aportantes cedieron a fondo perdido, y sus derechos ante la persona jurídica, como tales socios, son los mismos que ya ostentaban con arreglo a sus primitivas aportaciones y a las acciones que les correspondían. Es decir, que su posición jurídico-social no ha cambiado; de manera que si en lo futuro esa minoración del capital social se repara y sanea hasta reconstituir y aun superar el primitivo capital, no por ello los socios podrán alegar más participación en él que la que primitivamente tenían en relación con las acciones poseídas; sin que esto quiera decir que entre los socios y la Sociedad no haya nacido, merced a tales entregas, otro vínculo jurídico que engendre obligaciones de la Sociedad a favor de los socios.

Esta dificultad y esta falta de reciprocidad entre las obligaciones de la Sociedad y de los socios frente a ella, como tales socios, aparecen en realidad apuntadas en la Resolución comentada, cuando dice, según anotamos anteriormente, que el acto estudiado supone la transmisión definitiva de bienes de carácter análogo al de una subvención o al de una cesión a título oneroso gravada con el 3 por 100, siquiera se traduzca en aumento de capital social. Aumento del capital social, sí, decimos nosotros también, pero sin reciprocidad de derechos a favor de los socios como tales, puesto que estos derechos, repetimos, siguen siendo los mismos que habían adquirido cuando desembolsaron el capital representado por sus acciones.

Por todo ello, nos parece que en estricto derecho fiscal es más fácilmente defendible la calificación del acto cuestionado como subvención o como cesión, que no como aportación social de las comprendidas en el art. 19 del Reglamento del impuesto.

Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 21 de octubre de 1958.

AFIANZADAS POR D. F. G., EN DOCUMENTO PRIVADO, HASTA CIERTA CANTIDAD, TODAS LAS OPERACIONES MERCANTILES QUE REALIZASE UNA EMPRESA CON UN BANCO, EL ACTO HA DE CONSIDERARSE EXENTO DEL IMPUESTO.

Antecedentes.— El contrato comprendía las operaciones siguientes:

- a) El buen fin de las letras que el Banco tenga descontadas o descuento en lo sucesivo a la Compañía afianzada.
- b) El buen fin de cualquier otro documento que el mismo Banco descuento o negocie por cuenta de dicha Compañía.
- c) El importe de cualquier descubierto en la cuenta de la misma, y, en general, cualesquiera descubiertos en favor del Banco en la cuenta de la Sociedad; constando que la fianza es de carácter mercantil, y apareciendo formalizado el contrato con intervención de Agente de Cambio y Bolsa.

El contrato fué liquidado por la Oficina liquidadora por el concepto «fianzas», y recurrida la liquidación por el Banco, con fundamento en que el art. 13 del Reglamento del impuesto de 1947, apartado 2), exceptúa del tributo las fianzas convencionales cuando el contrato garantizado no esté sujeto al impuesto o esté exento, como ocurre en el caso, al referirse la garantía a operaciones bancarias exentas, conforme al núm. 7.^º de los artículos 3.^º y 6.^º, respectivamente, de la ley y Reglamento de 7 de noviembre de 1947, aplicables al caso.

El Tribunal Provincial desestimó el recurso, fundándose en que los actos afianzados son variados y complejos y no se puede afirmar *a priori* su exención del impuesto, y en su consecuencia declarar la del acto accesorio.

Planteado el tema ante el Tribunal Central, éste dice que la simple enumeración de las operaciones garantizadas en el contrato, acredita cumplidamente que se refieren a negociaciones de tráfico mercantil comprendidas en la exención regulada en los citados preceptos fiscales, la cual, en relación con la regulada en el

núm. 8.^o de los antedichos artículos, está establecida ante la necesidad de favorecer y no poner trabas a dicho tráfico, sea de mercaderías, sea de operaciones de cambio.

En su consecuencia, declara ser de aplicación la pretendida exención por aplicación de los citados artículos de la legislación de 1947, que se corresponde, añadimos nosotros, con los números 8.^o y 20 del art. 3.^o de la vigente ley del impuesto de 21 de marzo de 1958, y los mismos números del art. 6.^o del Reglamento de 15 de enero de 1959.

El caso es de extrema claridad y no requiere otro comentario que el de prestar la conformidad del comentarista.

Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 21 de octubre de 1958.

EN LOS CONTRATOS DE SUMINISTRO, REGULADAS EN EL ART. 51 DEL REGLAMENTO LAS LIQUIDACIONES QUE SE PRACTICAN, SALVO LA ÚLTIMA, SON PROVISIONALES Y SOMETIDAS A RECTIFICACIÓN AL TÉRMINO DEL CONTRATO EN CUANTO A LA BASE LIQUIDABLE, Y POR TANTO NO SON RECURRIBLES.

Antecedentes.—En un contrato de ejecución de obras con suministro de cuantía superior a 250.000 pesetas, de más de un año de duración, se liquidó e ingresó la liquidación inicial correspondiente, y posteriormente, con motivo de presupuesto adicional, se giró y pagó la procedente en cuanto a ese presupuesto.

Ante ella el contribuyente entendió que, comparadas ambas liquidaciones, resultaba una duplicación de pago, y dentro del plazo de cinco años pidió la devolución de lo que consideraba indebidamente pagado.

La Delegación Central de Hacienda, interviniendo en el caso, fundándose en la provisionalidad de las liquidaciones que se practican, al aplicar el citado art. 51 entendió que no concurría la pretendida duplicación de pago, y denegó la devolución.

El Tribunal Central, en alzada, dice que las devoluciones fundadas en duplicación de pago requieren inexcusablemente que la duplicación se refiera a «una liquidación anterior que tenga, a to-

dos los efectos, la calificación legal de definitiva y no a una provisional, porque, implicando ésta la revisión o comprobación posterior para su elevación a definitiva, cuando se produzcan los supuestos de hecho necesarios para concretar la base, concepto y tipo de liquidación», es tal momento el adecuado para instar las rectificaciones y devoluciones que la revisión produzca con relación a las anteriores liquidaciones, y aquí las liquidaciones enfrentadas son provisionales: la primera, con arreglo al presupuesto inicial, y la segunda a otro adicional; es decir, no por obras ejecutadas, sino presupuestadas y, por lo mismo, pendientes de la liquidación procedente al terminar el contrato.

Por consiguiente, siendo rectificables las liquidaciones enjuiciadas al practicar las posteriores, el error de hecho y la consiguiente duplicación de pago no engendran derecho a la pretendida devolución, conforme al mencionado art. 51.

Comentarios.—El criterio de que las liquidaciones anuales originadas en los contratos de suministro no son recurribles, no es sostenible con carácter de generalidad y sin importantes distingos.

El repetido artículo, regulador de la materia, prevé dos supuestos: uno, aquel en que el contrato haya de consumarse en un año o en menor tiempo, o cuya cuantía total no sea superior a 250.000 pesetas, y otro, aquel en que, excediendo de tal cuantía, la duración del contrato sobrepease el año, o sea de cuantía indeterminada.

En ambos supuestos se produce, desde luego, una primera liquidación provisional sobre la base del valor de los bienes o cosas que hayan de suministrarse durante el último año de vigencia en el primer caso, y durante el primero de ellos en el segundo y al terminar ese primer año surge ya la diferenciación: en el primer supuesto aquella liquidación provisional se eleva a definitiva, con las rectificaciones que procedan, sea a favor del Fisco, sea a favor del contribuyente, según que lo realmente transmitido sea mayor o menor que lo presupuestado y que sirvió de base a la liquidación provisional.

Tenemos, pues, una primera liquidación que es provisional y

una segunda, definitiva: ésta, claro está que es recurrible, salvo en cuanto al concepto; ¿pero lo será asimismo la primera?

Nosotros hacemos esta distinción: no lo será en cuanto a la base si ésta está calcada en el presupuesto, pero lo será en todo lo demás, concepto, tipo, multa, etc., porque la provisionalidad no alcanza más que a la base, ya que la cuantía de los bienes realmente transmitidos, base de tal liquidación, puede ser mayor o menor que la calculada al contratar.

En el segundo supuesto—ser el contrato de duración superiores al año, o de cuantía mayor de 250.000 pesetas—a la primera liquidación le será aplicable el razonamiento expuesto, y a la segunda también.

Redondeamos el pensamiento diciendo que el «concepto» es siempre discutible en las primeras liquidaciones y no en las siguientes, porque en ellas, pese a su provisionalidad, aquél quedó definitivamente fijado y consentido, tanto para la Administración como para el contribuyente. No es admisible y sí antirreglamentario que la Orden liquidadora revise la *calificación* primitiva ni que el contribuyente la discuta al serle girada cualquiera de las posteriores.

El Central, en este caso, parece sentar doctrina distinta, y el Tribunal Supremo, en sentencia de 12 de marzo de 1920 y 5 de mayo de 1930 da a entender un criterio disconforme con el que acabamos de sentar. Nosotros, con todo el respeto que el Central y la Sala nos merecen, entendemos la provisionalidad en la forma y con el alcance dichos.

Por otra parte y siempre con el máximo respeto, entendemos que dar a la provisionalidad el alcance que se le quiere dar, siquiera sea referido al suministro, es decir, sentar que las liquidaciones provisionales no son recurribles porque son rectificables al practicar la definitiva, es olvidar que, sin acudir a otros impuestos, en los Derechos reales se practican numerosas liquidaciones provisionales, especialmente en las herencias, muchas de las cuales son recurridas en la vía administrativa y después en la contencioso-administrativa, sin que ni en uno ni en otro cauce se haya planteado, que sepamos, la excepción o motivo de inadmisibilidad del recurso con fundamento en la provisionalidad y posible rectificación al practicar las definitivas.

Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 25 de noviembre de 1958.

LAS CONCESIONES DE TRANSPORTES MECÁNICOS POR CARRETERA, AUN CONCEDIDAS SIN PREFIJAR SU DURACIÓN, TIENEN EL CARÁCTER DE PERPETUAS A LOS EFECTOS DEL IMPUESTO, SIN QUE SIRVA DE OBSTÁCULO A ELLA EL POSIBLE RESCATE ANTICIPADO.

ASÍ LO RESUELVE ESTA DECISIÓN Y OTRAS TRES DE LA MISMA FECHA.

Antecedentes.— La entidad concesionaria entabló recurso impugnando la base liquidable y el tipo de liquidación aplicado, por tratarse de una concesión de carácter temporal y condicional, de acuerdo con la ley de 27 de diciembre de 1947 y su Reglamento de 16 de diciembre de 1949; y tanto el Tribunal provincial como el Central desestimaron el recurso, porque la base había sido fijada conforme al presupuesto de gastos para la instalación del servicio, como previene el artículo 71 del Reglamento del impuesto, y en cuanto a la calificación de la concesión como perpetua y no revertible, porque, de acuerdo con dicha ley, estas concesiones se otorgan por plazo indefinido y sin reversión automática a favor del Estado.

Por lo que a esta segunda cuestión afecta, dice el Central que es de tener en cuenta que desde el momento en que la concesión se otorgó sin prefijarle plazo de duración, es incuestionable su carácter perpetuo, siquiera esté subordinada a las limitaciones del capítulo IV de la dicha ley relativas a la posibilidad del rescate en cualquier momento después de los veinticinco años, porque este rescate es equivalente a una rescisión, la cual, una vez acordada, daría derecho a la devolución del impuesto. Es decir, que por convertirse la concesión en temporal, el tipo aplicable sería el correspondiente a éstas, y automáticamente nacería el derecho a la devolución del exceso en la liquidación, a tenor del artículo 58 del Reglamento.

En conclusión, decimos nosotros, si bien estas concesiones son rescatables en cualquier momento en virtud de la ley que las regula, una vez cumplidos los requisitos del artículo 30 de la misma,

ello es con las compensaciones adecuadas y según que haya transcurrido o no los veinticinco años desde que se otorgaron y con el derecho a las consiguientes devoluciones del exceso del impuesto satisfecho.

Sentencia del Tribunal Supremo de 1 de julio de 1959.

Esta sentencia confirma la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 10 de febrero de 1958, que fué anotada en el número de esta REVISTA CRÍTICA DE DERECHO INMOBILIARIO, correspondiente a marzo-abril de 1959, resolviendo que la institución testamentaria, mediante la que ciertos bienes pasan en usufructo a una hija del testador y en plena propiedad a los dos hijos mayores de la misma al fallecimiento de ella por partes iguales, y si uno de ellos fallece sin sucesión a los hijos del otro, con la previsión de que si ambos fallecen sin sucesión heredarán los demás hijos de dicha hija del testador, no encierra un fideicomiso.

JOSÉ MARÍA RODRÍGUEZ VILLAMIL.