

Jurisprudencia sobre el Impuesto de Derechos reales

Sentencia del Tribunal Supremo de 20 de mayo de 1958.

EL PRÉSTAMO HIPOTECARIO, OTORGADO POR LA CAJA POSTAL DE AHORROS A UN AYUNTAMIENTO EN ESCRITURA, EN LA QUE CONSTA QUE EL SEGUNDO SE COMPROMETE A PAGAR EL IMPUESTO, ESTÁ SUJETO AL PAGO POR EL CONCEPTO DE HIPOTECA, Y EL AYUNTAMIENTO TIENE ACCIÓN PARA RECURRIR CONTRA LA LIQUIDACIÓN, NO OBSTANTE ESTAR GIRADA LA LIQUIDACIÓN A CARGO DE DICHA CAJA.

Antecedentes.—La Oficina liquidadora giró liquidación por dicho concepto de «hipotecas», a cargo de la Caja Postal, y el Ayuntamiento discutió la liquidación, alegando que la Caja está exenta del impuesto, a tenor del núm. 43, art. 3.^º, de la Ley del Impuesto de 1947, no obstante la sujeción consignada para los préstamos que la misma otorgue en el núm. 9.^º del art. 2.^º de la misma ley, puesto que, en el caso, el acto gravado es el de hipoteca, distinto del préstamo; y, además, con respecto a la Corporación demandante, se da la exención expresa a su favor en el art. 647 de la ley de Régimen Local.

El Tribunal Provincial desestimó la reclamación, negando acción al Ayuntamiento, y el Central también entendió que existía la falta de acción y, además, ello no obstante, entrando en el fondo del asunto, declaró bien girada la liquidación, y la confirmó.

La Sala resolvió primeramente sobre la falta de acción alegada por la Administración, y dice, insistiendo en el criterio reiteradamente sentado por ella en sentencias, entre otras, de 8 de enero y 6 de abril de 1958, que, no obstante lo dispuesto en el artículo 15 del Reglamento de 29 de julio de 1924, y el 59 del Reglamento del Impuesto, ha de estimarse que no solamente tiene acción para recurrir aquel a cuyo nombre está girada la liquidación, sino también todo el que alegue y demuestre que le perjudica el acto administrativo, como en el caso discutido lo demostró el Ayuntamiento demandante.

En cuanto al fondo, la sentencia confirmó el acuerdo impugnado, y entendió que la exención alegada en favor de la Caja Postal de Ahorros se refiere a los préstamos simples y no a los hipotecarios, los cuales, como es sabido, tributan por el concepto de hipoteca; esto, aparte de que la ley constitutiva de la expresa Caja no le autoriza para realizar operaciones de crédito con garantía hipotecaria, de donde se deduce que mal puede estar exenta cuando lleva a cabo operaciones de crédito fuera del ámbito dentro del que se puede mover.

La Sala entra, por fin, en otra cuestión que el Central no había estudiado, cual es la de la determinación de la base liquidable, y lo hace rectificándola.

Comentarios.—Respecto a la cuestión de la carencia de acción por parte de aquel a cuyo nombre no está girada la liquidación, nada hemos de decir después de la reiterada doctrina que la Sala tiene sentada acerca del tema y de los repetidos comentarios hechos sobre ello en esta REVISTA CRÍTICA DE DERECHO INMOBILIARIO por el comentarista; y nos limitamos a decir que siempre compartimos la doctrina de las reiteradas sentencias que aquélla viene pronunciando desde 1944 en el sentido dicho.

Por lo que se refiere al fondo propiamente dicho, tampoco nos hemos de extender, porque lo tratamos ampliamente en el número de esta Revista correspondiente a mayo-junio de este año, al comentar las resoluciones del Tribunal Central de 5 y 19 de junio de 1956, que fueron impugnadas ante lo contencioso-administrativo, y fueron resueltos tales recursos precisamente en la sentencia que ahora comentamos.

Entonces aplaudimos dichas resoluciones en cuanto al fondo, claro es, y ahora nos adherimos a la doctrina de la Sala, aunque no de una manera absoluta y sin distingos; y ello, porque no solamente trató de la posibilidad de accionar y de la exención, sino porque abordó, además, una cuestión no resuelta por el Tribunal Central, que fué la relativa a la fijación de la base liquidable, o sea, si ésta estaba fijada inadecuadamente.

Este tema no había sido planteado ante el Central, y por lo mismo nada resolvió sobre él, mas planteado a la Sala, ésta sí lo estudió y resolvió, diciendo que efectivamente la base liquidable debía ser modificada en beneficio del contribuyente.

Es cierto que, a nuestro entender, la base liquidable no estaba determinada reglamentariamente, pero no lo es menos que la Sala, dicho sea con respeto, carecía de competencia para pronunciarse. Efectivamente, con arreglo a la doctrina reiteradamente sentada por ella, su competencia es puramente revisora de los acuerdos o actos de la Administración, y, por tanto, evidente es que sobre aquellas cuestiones en que ésta no se haya pronunciado, la Sala no se puede pronunciar, puesto que nada tiene que revisar.

Sentencia de 31 de mayo de 1958.

Se discutió si un préstamo con garantía de prenda sin desplazamiento otorgado por una Caja de Ahorros provincial de F. E. T. estaba exento del impuesto por razón de la exención comprendida en el núm. 20 del art. 6.^a del Reglamento de 1947 y referente a los Bancos Agrícolas, Montes de Piedad, Cajas Reiffissen y demás instituciones análogas; y tanto el Tribunal Central como la Sala resuelven diciendo que a las Cajas de Ahorros no les alcanza tal exención, dado el carácter restrictivo que con éstas ha de aplicarse.

Sentencia de 11 de junio de 1958.

En esta sentencia se debatió una cuestión tratada por el Tribunal Central Económico-Administrativo en su resolución de 17

de enero de 1956. Esta resolución fué combatida ante el Supremo, y éste la confirma.

Como fué comentada tal resolución por nosotros en el número de esta Revista correspondiente a septiembre-octubre de 1957, a él nos referimos, limitándonos ahora a breves indicaciones sobre la confirmación, en parte, por la Sala, de la doctrina del Central.

La síntesis del caso consiste en que, vendidas proindiviso, en cantidad cuantiosa, ciertas fincas, en escritura pública en 1932, por un individuo a sus dos hermanos, años después los compradores hicieron constar que, a raíz de la compra, uno de ellos había vendido al otro sus derechos, con lo que el segundo quedó dueño de la totalidad de aquellas fincas; y al efecto, extendieron un documento privado que oportunamente fué objeto de liquidación por el impuesto.

Fallecido años después el hermano vendedor, su hija y heredera promovió pleito sobre la inexistencia jurídica del primitivo contrato de venta de las fincas, y el Supremo, en definitiva, por sentencia de 19 de octubre de 1950, declaró que el contrato era inexistente, por simulación, y que encubría una donación válida y eficaz.

El testimonio de esta sentencia fué liquidada, con multa y demora como tal donación, dada su presentación fuera de plazo, y la liquidación fué impugnada, con fundamento en que la sentencia no constituía acto liquidable, porque era una mera interpretación del contrato de venta realizado en 1932, y éste había sido liquidado a su tiempo; y, por otra parte, la exigencia del impuesto por la donación estaba prescrita, porque, aun admitida la realidad de la donación, ésta tuvo que existir antes de la donación del segundo donante, ocurrida en 1939, al paso que la sentencia no se dictó hasta 1950.

El Central había confirmado la liquidación impugnada, y la Sala confirma la girada por donación, pero ordena que se revise la practicada primitivamente en la escritura de compraventa.

Nosotros, en el aludido comentario de septiembre-octubre de 1957 aplaudimos la resolución del Tribunal Central, lo cual quiere decir que no compartimos por entero el criterio ahora sustentado por la Sala sobre la revisión de la liquidación por el con-

cepto de compraventa practicada en la escritura de 1932; dicho sea con los respetos que siempre nos merece la Sala.

Estamos de acuerdo en que la liquidación del contrato o acto de donación, así calificado en la sentencia de casación de 1950, es perfectamente reglamentaria, ya que en cuanto a tercero, y por ende ante la Hacienda, no tuvo existencia la tal donación hasta que esa sentencia fué firme, y, en su consecuencia, la acción para exigir el impuesto no nació hasta esa fecha; pero no podemos estar conformes con la procedencia de que se revise, como la Sala ordena, la liquidación girada en la primitiva escritura de venta otorgada en 1932.

La liquidación por compraventa entonces girada, fué perfectamente legal, siquiera sus efectos tributarios sean rectificables a favor del contribuyente. Para ello da cauce el Reglamento, en el art. 58, sin necesidad de ser aquélla revisada, puesto que en él se dispone lo que ha de hacerse cuando un acto o contrato es declarado nulo, rescindido o resuelto por decisión firme judicial o administrativa. No previene que la liquidación se revise, sino que concede al contribuyente el derecho a pedir la devolución del impuesto, y ello con dos modalidades, según el acto le haya producido o no efectos lucrativos: en el primer caso se *rectificará* la liquidación tomando por base el usufructo temporal, y en el segundo se devolverán las cuotas satisfechas.

Así, pues, no está en su lugar la declaración que la Sala hace mandando que se revise la aludida liquidación, sino que lo procedente era que se limitase a dejar a salvo los derechos del contribuyente nacidos al amparo del art. 58 del Reglamento del impuesto, con lo cual quedaba abierto el camino para instar lo conducente a tal efecto ante la Administración, aunque, en rigor, esa reserva era innecesaria y superabundante, puesto que, con esa salvedad y sin ella, ya se lo dejaba expedito la declaración de la inexistencia de la compraventa, de pleno derecho e imperativo de dicho art. 58.

Sentencia del Tribunal Supremo de 24 de junio de 1958.

En ella nuevamente se planteó el problema de la acción para recurrir contra una liquidación que, aunque no aparece girada

contra el reclamante, si tenía éste interés directo en ella, por cuanto en la escritura de hipoteca objeto de liquidación constaba que la Caja de Ahorros a cuyo favor se constituía la hipoteca en garantía de un préstamo, no asumía la obligación del pago del impuesto, asumiendo esa obligación el prestatario hipotecante.

Girada reglamentariamente la liquidación a la Caja de Ahorros, como adquirente de la garantía hipotecaria, el recurso contra aquella liquidación lo entabló el prestatario, y la jurisdicción económico-administrativa negó la acción, aplicando una vez más las normas del art. 59 del Reglamento del impuesto y del art. 15 del Reglamento del procedimiento, de 29 de julio de 1924.

La Sala, reiterando también su doctrina, contenida, entre otras, en sentencias de 23 de abril de 1955, 22 de mayo de 1956 y 8 de enero de 1957, dijo que en casos como el presente está suficientemente acreditado el interés del reclamante, y, por lo mismo, expedita la acción, a tenor del citado art. 15 del Reglamento de procedimiento, pese a que el aludido art. 59 condiciona la acción a que la ejercite la persona a cuyo cargo se giró la liquidación.

Sentencia del Tribunal Supremo de 24 de septiembre de 1958.

SE PLANTEÓ LA POSIBILIDAD LEGAL Y FORMAL DE COMPROBAR LA BASE DE TRIBUTACIÓN EN EL CASO DE «TRANSFORMACIÓN» DE SOCIEDAD, Y, A TAL RESPECTO, DICE LA SENTENCIA QUE NO HAY CONTRADICCIÓN ALGUNA ENTRE EL APARTADO 4) DEL ART. 19 DEL REGLAMENTO CUANDO DISPONE SE LIQUIDE SOBRE EL HABER LÍQUIDO DE LA SOCIEDAD EL DÍA QUE SE ACUERDE LA TRANSFORMACIÓN, Y LO QUE PREVIENEN LOS ARTÍCULOS 60 Y 80 DEL MISMO REGLAMENTO, AL DECIR QUE EL IMPUESTO RECAE SOBRE EL VALOR DE LOS BIENES EN EL MOMENTO DE CELEBRARSE EL CONTRATO, CON LA CONSIGUIENTE FACULTAD COMPROBATORIA QUE LA ADMINISTRACIÓN TIENE.

Antecedentes.—La Sociedad U. S. U. J. U., de responsabilidad limitada, acordó transformarse en Sociedad civil de duración indefinida, con un capital de 5.000.000 de pesetas, otorgando al efecto la correspondiente escritura notarial; y presentado el documento a la Oficina liquidadora, ésta exigió balance de su situa-

ción, junto con la declaración de su haber líquido, apareciendo en ésta, este haber con la cantidad de 2.708.410,64 pesetas.

Aparte de ello, y a requerimiento de la misma Abogacía del Estado, la Administración de Rentas de la provincia emitió informe sobre tal balance, expresando que al haberse suprimido las regularizaciones de fin de ejercicio, no era posible determinar el verdadero capital de la entidad en cuestión, dado el efecto contable apuntado, ya que dicho capital ofrece resultados distintos, según se trate del impuesto de Derechos reales o de la Tarifa III de la Contribución de Utilidades, puesto que en esta última el capital se integra por el nominal más reservas efectivas, que en el caso estarian incluidas en el conglomerado de la cuenta denominada «Aportaciones de usuarios para ejecución del convenio con el Estado sobre construcción del pantano de Alarcón», registrado en cuentas de «Reserva de auxilios al Estado» y «Reserva obligatoria», importantes, en globo, la cantidad de 57.565.831,62 pesetas, agregando que en el ejercicio de 1953 le fué fijado a la Sociedad como capital fiscal, a efectos de dicha Contribución de Utilidades, la suma de 10.520.000 pesetas.

La Abogacía del Estado aceptó esa última cifra como base liquidable, y la Sociedad, una vez notificada, solicitó reglamentariamente que se girara liquidación sobre el haber líquido por ella declarado, y a la par recurrió el acuerdo, sosteniendo primariamente que la comprobación era improcedente, puesto que el documento liquidado no contenía transmisión alguna de bienes o derechos, y, en segundo lugar, que la estimación de capital se había hecho de modo distinto, por su naturaleza y alcance, a lo perseguido por el apartado 14) del art. 19 del Reglamento, puesto que se fijó en función de la utilidad o beneficio que fuese susceptible de producir en un periodo de tiempo determinado, mientras que el aludido Reglamento lo que trata de determinar es el capital real de la Sociedad, o sea la diferencia entre activo real y pasivo, exigible en una fecha fija, cuya diferencia está representada en el caso por la cantidad señalada y reseñada y no por la fijada por la Oficina Liquidadora.

El Tribunal Provincial estimó en parte la reclamación, ordenando que la comprobación se llevase a efecto conforme a las normas reglamentarias pertinentes.

Ante el Central se reiteraron por la entidad, en la correspondiente alzada, los anteriores argumentos, reforzándolos con la alegación de que la comprobación efectuada adolecía de vicio de nulidad, con arreglo al art. 4.^º del Código Civil; siendo desestimada la apelación.

Entablado el recurso contencioso-administrativo, se pidió la revocación de la resolución del Tribunal Central, y, en lo menester, que se anulase el acuerdo de la Oficina liquidadora y la comprobación de valores, declarando en su lugar que no procede tal comprobación de las partidas del activo y pasivo del balance del día en que se acordó la transformación de la Sociedad, y qué la determinación del haber líquido ha de realizarse como dispone el apartado 14), en relación con el 4) del art. 19 citado, esto es, entendiendo por haber líquido la diferencia entre el activo realizable y el pasivo exigible, o sea las deudas en favor de tercero; diferencia que ha de obtenerse, en principio, mediante el balance presentado, y determinando con arreglo a derecho los saldos de sus cuentas que económicamente sean efectivos, valores en propiedad de la Sociedad y realizables.

Con la demanda se acompañó una Orden del Ministerio de Hacienda, en la que se dice que la demandante, en tanto en cuanto realiza las obras del pantano de Alarcón, se limita a dar cumplimiento a las obligaciones derivadas del contrato de colaboración para la construcción de una obra pública celebrado con el Estado, no está sujeta, por razón de estas obras, a las contribuciones Industrial y de Utilidades, tarifa III, al no realizar una actividad lucrativa.

La Sala empieza por sentar que, una vez que la Administración y la empresa demandante admiten que ésta ha cambiado su forma de Sociedad civil de responsabilidad limitada, en otra también civil, sin forma de esa misma responsabilidad, la cuestión a dilucidar se reduce a determinar si al acto les son aplicables las normas que para la comprobación de valores determina el art. 80 del Reglamento del impuesto, o si, por el contrario, ha de atenerse el liquidador exclusivamente a los apartados 4) y 14) del art. 19 de dicho texto legal.

Eso sentado, dice la sentencia que si bien el apartado 14) dispone que el acto de transformación de Sociedad, sea por cambio

de naturaleza o de forma, sea por variación de objeto o por ampliación del mismo, tributará sobre la base del haber líquido en el día en que el acuerdo de transformación se adopte, como también es cierto que a tenor del apartado 4) ese haber líquido es el que resulte del inventario y balance referidos al mismo día, no es menos exacto que, conforme al art. 60 y apartado 1) del 80 del mencionado Reglamento, el tributo recae sobre el verdadero valor de los bienes al celebrarse el contrato o causarse el acto objeto de liquidación, con la facultad que la Administración tiene, en todo caso, de comprobar el valor de los bienes de que se trate.

Dada esa indiscutible facultad, sigue diciendo la Sala, es claro que no existe contradicción alguna entre los antedichos preceptos reglamentarios, puesto que una cosa es que la liquidación se pratique sobre el haber líquido en caso de transformación de Sociedad, y otra que el Fisco no pueda comprobar cuál sea en realidad ese haber y tenga que dar por bueno el que el contribuyente determine por sí y ante sí.

Y en cuanto a la posibilidad de utilizar los medios comprobatorios a que se refiere el apartado 2), párrafo 2.^o, del art. 80, afirma la Sala que no ofrece duda, puesto que, aunque el párrafo se refiere principalmente a la comprobación de las transmisiones de Empresas sujetas a la Contribución de Utilidades, ello no significa que no quepa aplicarlo también a los actos de modificación o transformación de Empresas o Sociedades sujetas o no a dicha contribución. Todo lo cual, termina diciendo, se corrobora si se repara en que el mismo art. 80, después de proclamar en su apartado 1) la amplia facultad comprobatoria de la Administración, añade en el 4) que ésta podrá valerse indistintamente de todos los medios de comprobación que el mismo art. 80 menciona.

Comentarios.—Pocos son, en puridad, los que la cuestión debatida requiere, dada la inconsistencia dialéctica y jurídica de la tesis de la recurrente.

Prescindimos del alegato que se formula en primer lugar al decir que no hay comprobación posible al no tratarse de transmisión alguna de bienes o derechos, puesto que en el caso lo que la ley tarifa y somete a tributación es propiamente el acto de «transformación», y éste incuestionablemente se produjo, y a él la misma ley le fija una base liquidable.

Existiendo, pues, una base, es elemental que la Administración no ha de conformarse con la que el contribuyente determine, y por consiguiente ha de comprobarla.

Ciertamente que el apartado 14), reiteradamente invocado, señala como base liquidable el haber líquido en el día del acuerdo de transformación, y también que tal haber está formado o consiste en la diferencia entre el activo y el pasivo, pero ese resto es la diferencia entre dos cantidades, y la concreción de ellas no puede quedar al arbitrio de la entidad contribuyente.

Eso supuesto, ¿cuáles medios de determinación de esos minviendo y sustraendo puede reglamentariamente emplear la Administración? Indudablemente el que considere más adecuado dentro de los que el art. 80 del Reglamento establece y con la amplitud que el mismo concede, como la Sala acertadamente razona.

Sentencias del Tribunal Supremo de 30 de septiembre y 4 de octubre de 1958.

Se refieren ambas a la fecha de arranque del plazo concedido por el art. 8.^º del Reglamento del Impuesto para aplicar el beneficio tributario que el mismo establece para las transmisiones inter vivos de edificios construidos en la zona de ensanche de las poblaciones, con arreglo a la ley de 26 de julio de 1892.

El precepto dice, como es sabido, que el plazo de seis años, durante los cuales es aplicable la bonificación del tipo tributario, se cuenta desde que el edificio comienza a tributar por contribución urbana. La Oficina liquidadora entendió que comienza desde que esté terminado y habitable, o sea desde que debió ser dado de alta, y la Sala dice que los seis años, comprendido el de exención de la contribución urbana, se cuentan desde que el edificio comienza real y efectivamente a tributar, no, como había entendido el Tribunal Central, desde que el alta tributaria debiera haberse producido una vez terminado el edificio.

JOSÉ MARÍA RODRÍGUEZ VILLAMIL.