

Jurisprudencia sobre el Impuesto de Derechos reales

*Resolución del Tribunal Económico - Administrativo Central de
18 de marzo de 1952.*

EL AGENTE CORREDOR QUE INTERVINO EN LA VENTA DE UNA FINCA Y DENUNCIANTE DE LA OCULTACIÓN DE SU TRANSMISIÓN, POR SER MANDATARIO NO TIENE LA CONDICIÓN DE DENUNCIANTE A LOS EFECTOS DE PARTICIPAR EN LA MULTA QUE SE IMPONGA POR LA OCULTACIÓN.

Se trató en esta Resolución de un caso de denuncia por ocultación de un contrato de venta de un teatro-cine y, aparte de la procedencia de la liquidación, en la que se aplicó la multa del 100 por 100 de la cuota, se discutió si el denunciante tenía o no derecho a percibirla. Esto es lo único que nos parece destacable en el caso.

El denunciante fué el corredor matriculado que como tal intervino en la operación, y en contra del mismo se alegó que, dada esa intervención, no tenía derecho a la multa, por ser realmente «interesado».

El Tribunal Central plantea y resuelve la cuestión en estos términos: «para ello, dice, se impone analizar la naturaleza jurídica del contrato de corretaje, y sobre todo las obligaciones del corredor, a fin de puntualizar si éste tiene o no el carácter de representante o mandatario de los interesados, en cuyo caso sería de aplicación lo dispuesto en el número 2.º del artículo 173 del Reglamento del Impuesto que no considera denunciadores a los efectos de dicho artículo o dichos representantes o mandatarios».

«Si por carecer el contrato de corretaje en el Código civil español de regulación específica, se contempla tal figura jurídica a la luz del derecho positivo extranjero, se observa una rara y significativa unanimidad al ser disciplinado en los distintos meridianos legislativos, en todos los cuales el corretaje aparece tratado como institución contractual saturada de colaboración, dependencia y representación (artículos 1.759 al 1.769 del Novísimo Código italiano; 652 al 656 del Código civil alemán, y 412 al 418 del Código de Obligaciones suizo, inspirador este último de las normas que a la mediación dedica el anteproyecto del Código civil argentino) y enlazando siempre los efectos entre los respectivos interesados a base de la discreción, reserva y secreto profesional del corredor, al punto de que la infracción de tales deberes priva al corredor de su derecho de comisión, que ha de estar presidido no sólo por las normas de la buena fe sino también por las reglas de subordinación del corredor a las partes, al ser virtualmente un mandatario de ellas, atenido a sus instrucciones de tiempo, precio, circunstancias y demás requisitos esenciales, naturales y en ocasiones hasta accidentales de la operación.»

«Estas ideas madres de subordinación y dependencia de un lado, y de reserva y secreto por otro, perduran aún en ciertas modalidades del corretaje alejadas de su patrón clásico..., tanto en el supuesto de que el corredor se obligue a la actividad, pero no al resultado (contrato de servicios de corredor), cuanto en la hipótesis menos corriente de que se obligue a la actividad y al resultado (contrato de obra de corredor); al punto de que ellas perduran con la misma fuerza y eficacia, incluso en figuras jurídicas que sin ser contratos de corretaje propiamente dichos, son reguladas por análogos preceptos, como sucede en el contrato de «agenzia», tratado autónomamente en el primero de los Códigos extranjeros citados (artículos 1.742-1.753), con independencia del contrato de *mediazione* clásico (artículos 1.754-1.765).»

Encastillada ya la cuestión, sigue diciendo, dentro del marco del Derecho español, en el que sólo se encuentran regulaciones esporádicas en casos especiales —artículos 32 y 33 de la Ley de Contrato de Trabajo, en relación con el texto refundido de 26 de enero de 1944—, es lo cierto que sólo los usos y costumbres han regido en la materia, hasta que hace poco, el vacío legal del Código civil sobre la mentada figura jurídica, fué llenado en parte por el Decreto de 5 de abril de 1951. regulador de la profesión de agente de la Propiedad inmobilia-

ria, de perfecta aplicación al caso, ya que consagra y da estado legal a usos tradicionales.

Según su artículo 1.º se entenderá por agente de la Propiedad inmobiliaria todo *mandatario* que medie, en nombre propio y por cuenta ajena, en operaciones de compraventa, préstamo o hipoteca de fincas urbanas o rústicas; confirmándose en la regla 2.ª del artículo 18 tal carácter de confianza, implícito en todo mandato, al quedar el corredor obligado a realizar todas las operaciones de su función con la máxima probidad, lealtad, claridad y debida reserva.

En su consecuencia, el Tribunal deduce que el corredor interviniente, mandatario de las partes por razón de su propio oficio, no puede tener, a los efectos del caso, la consideración de denunciante, aunque lo haya sido, por vedarlo en forma clara y terminante el texto del número 2.º del artículo 173 del Reglamento.

Por nuestra parte solamente añadiremos que, después del interesante estudio del concepto del contrato de corretaje, es incuestionable la consecuencia que la Resolución deduce de que el denunciante en este caso era mandatario de los otorgantes y, por lo mismo, comprendido en la previsión del citado apartado 2), que niega la condición reglamentaria de *denunciadores*, a los efectos de participar en la multa que proceda imponer por la ocultación, a los representantes o mandatarios de los interesados en la transmisión de que se trate.

En definitiva, el Tribunal Central confirmó el acuerdo del inferior y declaró que el corredor denunciante no debía participar en la multa impuesta al contribuyente por el denunciado.

Resolución del Tribunal Económico - Administrativo Central de 22 de abril de 1952.

EN EL CASO DE CONCENTRACIÓN EN UNA SOLA PERSONA DE TODAS LAS ACCIONES Y OBLIGACIONES DE UNA SOCIEDAD ANÓNIMA, SI ÉSTA OTORGA ESCRITURA ADJUDICÁNDOSE TODO EL ACTIVO Y DECLARANDO EXTINGUIDAS LAS DEUDAS POR CONFUSIÓN Y EXTINGUIDA TAMBIÉN LA SOCIEDAD, SE PRODUCE EL ACTO LIQUIDABLE DE DISOLUCIÓN Y EL DE ADJUDICACIÓN PARA PAGO.

Antecedentes: En escritura pública de 29 de septiembre de 1940, el otorgante don J. F. hizo constar: a) que había reunido en

su mano la propiedad de la totalidad de las acciones de cierta Sociedad eléctrica, así como la de las obligaciones emitidas por la misma y no amortizadas; b) que como toda Sociedad requiere la concurrencia de dos o más personas interesadas en el negocio, es evidente que al ser una sola la poseedora de todas las acciones, queda la Sociedad automáticamente disuelta de hecho, y en su consecuencia el otorgante declara disuelta la aludida Compañía.

A continuación se consignó el Activo y el Pasivo y el Haber líquido con detalle de los bienes sociales, y se dijo que dicho señor se adjudicaba íntegramente los bienes con cuantos derechos les son anejos, sin que adquiriera obligación alguna a favor de tercera persona porque queda extinguido por confusión de derechos el capital pasivo.

La escritura motivó una liquidación por disolución de Sociedad y dos por adjudicación en pago de bienes muebles e inmuebles.

El don J. F. impugnó esas dos últimas liquidaciones, insistiendo en que siendo dueño de todas las acciones y acreedor único de las obligaciones sociales, reonía como sucesor jurídico de la entidad deudora los derechos de acreedor y deudor, y el activo social bruto adquirido quedó por confusión de derechos liberado de responsabilidad.

En el escrito de alegaciones reafirmó lo dicho, invocando las disposiciones de la Sección XIII, Título I, libro II, del Código de Comercio relativas al término y liquidación de las Compañías mercantiles para deducir que no pueden aplicarse a casos como el presente, porque en él se produce automáticamente la disolución por causa no mencionada en la ley, cual es la de concentrar una persona en su mano todas las acciones, al margen de todo acuerdo social que abra el proceso de liquidación y división del haber social y entregas de participaciones a los socios.

Producida, pues, la confusión de derechos, la obligación se extingue a tenor del artículo 192 del Código civil, y la adjudicación en pago de deudas no puede originarse sin la cesión de bienes convenida entre acreedor y deudor, y, por consiguiente, carecen de razón de ser las liquidaciones impugnadas, practicadas con infracción del artículo 44 del Reglamento, el cual requiere para que el tributo sea exigible, la existencia de un hecho que jurídicamente origine el acto sujeto, e infracción también del apartado 18 del artículo 19

del mismo texto, toda vez que la transmisión de bienes de la Sociedad al reclamante se efectuó sin existir pasivo.

El Tribunal Provincial desestimó el recurso por la razón fundamental, en síntesis, de que la concentración de todas las acciones de una anónima en una sola mano no produce automáticamente la disolución de la Sociedad, ya que pueden ser puestas de nuevo en circulación, lo cual significa que la Entidad subsiste con independencia del número de personas que sean dueños de las acciones, mientras no se acuerde su disolución. En confirmación de tal criterio invocó la Sentencia de 16 de noviembre de 1933.

El Tribunal Central confirma la anterior doctrina del inferior y dice en primer lugar que en la fecha en que el acto se produjo no era causa de disolución la alegada, porque no está comprendida entre las señaladas en los artículos 168 y 221 del Código mercantil; y si bien es cierto que para la creación de una Sociedad era menester —artículo 116 del Código de Comercio— la concurrencia de dos o más personas, también lo es que ese requisito no es esencial para la subsistencia posterior de las Sociedades anónimas, porque no son de tipo personalista, sino Sociedades de capitales; y en segundo lugar, ya antes de la actual Ley de Sociedades anónimas, la Dirección General de los Registros sostiene, en su Resolución de 11 de abril de 1945, esta misma tesis, diciendo que «sin desconocer ni desestimar los inconvenientes y peligros que pueden derivarse de la coexistencia de los patrimonios individual y social... y a pesar del silencio de nuestro ordenamiento legal, debe reputarse improcedente en materia que por su índole es de interpretación restrictiva, aumentar oficiosamente las mencionadas causas de disolución de las Compañías...»

A mayor abundamiento, añade el Tribunal Central, y vigente ya la aludida Ley de Sociedades anónimas, es de notar que en ella no se comprende como causa de disolución —artículos 150 al 171— de dichas Sociedades la circunstancia de que todas las acciones sean propiedad de un solo accionista, cuya doctrina la razona la Exposición de Motivos diciendo que la «realidad es que, aun en los supuestos de reunión de acciones en una sola mano, que con harta frecuencia puede eludirse mediante la interposición de verdaderos testaferros, no debe producirse la inmediata disolución de la Sociedad, por lo menos mientras subsista la posibilidad de que la normalidad se produzca restableciéndose la pluralidad de socios».

Lo expuesto lo corrobora la Resolución que nos ocupa con la Sentencia de 7 de abril de 1922 y con la cita de diversas legislaciones extranjeras.

Respecto a la confusión de derechos alegada por el recurrente para oponerse al acto de adjudicación en pago, el Tribunal Central, después de un interesante y erudito estudio de la llamada sucesión universal «intervivos» a través de la doctrina, de la legislación histórica y de la extranjera, dice que el reclamante «no puede llamarse acreedor único de la Sociedad, aunque, según él, resulte toda suya, porque para que pudiera ostentar esa posición de acreedor con carácter de exclusiva, habría que sentar la tesis de que ni el Estado por los impuestos devengados y aun no satisfechos por la Empresa, ni los empleados de la misma por sus retribuciones pendientes, ni los mismos usuarios de luz por sus fianzas depositadas, que indudablemente deben existir según balance, serían acreedores; y ello no resulta ni normal ni por lo menos acreditado como debiera»...; todo lo cual evidencia la existencia de otros acreedores, algunos privilegiados, e impide sostener que el recurrente sea el único acreedor interesado en la extinción de la Compañía, y, en definitiva, hay que concluir que no es exacto que se dé la alegada confusión por vía de sucesión «intervivos».

En su consecuencia, se llega a la conclusión de que la confusión de patrimonios no pudo producirse antes de la autorización de la escritura mencionada, no sólo porque antes de ella la Sociedad sobrevivía, sino porque sin la escritura no podría llegarse a su extinción con plenos efectos sustantivos; siendo de notar que en lugar de procurar el recurrente que la Sociedad recogiera las obligaciones antes de disolverse, disminuyendo o, en su caso, suprimiendo su Pasivo, con lo cual hubiera evitado las liquidaciones reclamadas, ha preferido, como tenedor, recogerlas e inutilizarlas después de disuelta aquélla, con lo que la novación subjetiva de cambio de acreedor justifica, fiscalmente, la práctica de dichas liquidaciones.

En definitiva, la Resolución que analizamos después de las eruditas e interesantes disposiciones aquí resumidas, desestima el recurso; y a ellas añadimos nosotros por propia cuenta este otro argumento, que nos parece muy convincente desde el punto de vista jurídico-fiscal: aun admitiendo que el hecho de existir un solo poseedor de todas las acciones produzca de hecho y de derecho la disolución de la Sociedad, siempre militaría en forma definitiva a favor

de la procedencia de las liquidaciones impugnadas, el contenido del apartado 19) del artículo 19 del Reglamento, que dice que «Cuando al disolverse las Sociedades se traspasase a uno o varios socios el activo social, con independencia de lo que corresponda liquidar por la disolución, se exigirá el impuesto correspondiente, bien a la adjudicación en pago o para pago de deudas, si hubiese Pasivo, conforme dispone el párrafo décimo del artículo 9.º de este Reglamento, bien como adquisición de muebles e inmuebles, según la clase de bienes que se transmitan, por el exceso que resulte de la cantidad a que como socio tenía derecho».

Resolución del Tribunal Económico - Administrativo Central de 29 de abril de 1952.

EL CONTRATO POR EL QUE UNA ENTIDAD ARRENDATARIA DE LA RECAUDACIÓN DE CONTRIBUCIONES EN DETERMINADA ZONA, CEDE A OTRA PERSONA LA RECAUDACIÓN EJECUTIVA EN LA MISMA ZONA, CON EL DERECHO A PERCIBIR LOS RECARGOS DE APREMIO CORRESPONDIENTES A LA AGENCIA EJECUTIVA, CONSTITUYE UN SUBARRIENDO DEL SERVICIO RECAUDATORIO Y NO UN SIMPLE CONTRATO DE ARRENDAMIENTO DE SERVICIOS.

Antecedentes: Por un contrato privado cierta Entidad, como arrendataria del servicio de recaudación de contribuciones e impuestos, cedió a don V. S. la recaudación ejecutiva de la zona en que aquélla actuaba, percibiendo como consecuencia los recargos de apremio correspondientes.

El documento fué presentado varios años después de su fecha, y la Oficina Liquidadora exigió a la Entidad aludida que presentase certificación de las cantidades percibidas por el aludido cesionario, don V. S. durante la vigencia del contrato.

Así lo hizo aquélla, resultando que la cifra de dichos percibos importó 825.366,31 pesetas, sobre cuya base el liquidador giró la liquidación correspondiente por el concepto arrendamientos, a cargo del don V. S. y con la multa reglamentaria, el cual entabló reclamación sin razonamientos ni alegación alguna, siendo desestimada en primera instancia, por entender el Tribunal que la liquidación se

ajustaba a lo prevenido en los artículos 16 y 59 del Reglamento del impuesto.

El interesado se alzó ante el Central, fundando su reclamación en que se trataba de un arrendamiento de servicios personales, correspondiendo el pago del impuesto al arrendatario en todo caso, y en ésta a la Entidad contratante.

La cuestión, como se ve, dice la Resolución, consiste en determinar si se trata de un simple contrato de arrendamiento de servicios personales o del arrendamiento del servicio de recaudación de contribuciones, y ello sentado, claramente resulta de la simple redacción del documento que el objeto del contrato lo constituye el recaudar en período ejecutivo las contribuciones e impuestos, efectuando la cobranza en la forma que establecen el pliego de condiciones que rige la recaudación y las leyes, reglamentos e instituciones, bajo las responsabilidades que establecen estas disposiciones y el Estatuto de recaudación, siendo el precio del contrato los recargos de apremio correspondientes a la Agencia ejecutiva de todas las cantidades que realice por recaudación ejecutiva, o sea el 15 por 100 (estipulación 7.^a), confiriendo al reclamante el cargo de recaudador de Zona (estipulación 4.^a), y obligándole a prestar fianza de 190.000 pesetas en garantía del servicio arrendado (estipulación 9.^a).

De todo lo cual se desprende, añade el Tribunal, que si bien entre los elementos objetivos del contrato figura efectivamente la prestación de servicios personales del reclamante, el objeto esencial del mismo lo constituye la cesión del derecho de recaudación, y así lo corrobora la remuneración o precio estipulado, las normas a que ha de atemperar su actuación, la prestación de fianza y la atribución del carácter de recaudador, circunstancias todas completamente extrañas y ajenas al simple contrato de servicios, faltando, a mayor abundamiento, la relación de dependencia y subordinación que caracteriza a este último, por lo que la conclusión evidente es la de que el contrato ha de ser calificado como subarriendo del servicio recaudatorio y el reclamante como subarrendatario o contratista.

Eso sentado, son de indudable aplicación los párrafos 1.º y 9.º del artículo 16 del Reglamento, que sujetan al impuesto los arrendamientos de todas clases —con la excepción de los relativos a fincas rústicas y urbanas en documento privado—, así como los subarriendos, subrogaciones, cesiones, retrocesiones y prórrogas de los mismos, y expresamente los arrendamientos a tanto alzado o en otra

forma de la recaudación de contribuciones, impuestos o arbitrios, cualquiera que sea la naturaleza del documento en que consten.

El último punto, relativo a la persona obligada al pago del impuesto, no ofrece tampoco la menor duda; calificado el contrato de subarriendo del servicio recaudatorio, le es íntegramente aplicable el párrafo segundo del apartado 4) del artículo 59 del Reglamento, que dice que en los contratos de arriendo de la recaudación de contribuciones, impuestos y arbitrios, satisfará el impuesto el contratista, o sea, en este caso, el reclamante.

Por nuestra parte, y dada la claridad del caso, nada tenemos que añadir.

LA REDACCIÓN

ESTUDIOS DE DERECHO HIPOTECARIO Y DERECHO CIVIL

—
POR

D. JERONIMO GONZALEZ Y MARTINEZ

**Prólogo del Excelentísimo Señor Don José Castán Tobeñas,
Presidente del Tribunal Supremo**

—
Precio de la obra: 175 pesetas

—
Publicados los tres tomos.

Envíos contra reembolso, con aumento de dos pesetas.

Los pedidos a la Administración de

REVISTA CRITICA DE DERECHO INMOBILIARIO

ALCALÁ, 16, 5.º, n.º 11 - MADRID