

Jurisprudencia sobre el Impuesto de Derechos reales

Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 23 de enero de 1951

LAS CASAS SE CONSIDERAN INDIVISIBLES A LOS EFECTOS DE LA EXENCIÓN DEL NÚMERO 14 DEL ARTÍCULO 6.^º DEL REGLAMENTO, POR LOS EXCESOS O DIFERENCIAS QUE UNOS HEREDEROS DEBAN ABONAR A OTROS EN CASO DE ADJUDICACIÓN DE MAYOR PORCIÓN QUE LA QUE LES CORRESPONDA.

Antecedentes: Disuelto el matrimonio por el fallecimiento de uno de los cónyuges, se inventarió como único bien una casa con el carácter de ganancial. Se hizo constar que el cónyuge, viudo, renunciaba a la cuota vidual y que en dicha casa, valorada en 160.000 pesetas, correspondería al viudo la mitad y a cada uno de los cuatro hijos, 20.000 pesetas, pero estimando que la finca era indivisible se adjudicó a uno de los hijos, con obligación de abonar a su padre y a sus hermanos en metálico el importe de sus respectivos haberes.

La Oficina liquidadora, además de las correspondientes liquidaciones por gananciales y herencia, giró a cargo del cesionario la oportuna liquidación por la cesión que el padre y los demás hermanos le habían hecho de sus participaciones en los gananciales y en la herencia.

Con apoyo en el número 14 del artículo 6.^º del Reglamento fué recurrida la liquidación, ya que en el caso se daban, a juicio del recurrente, las circunstancias exigibles en ese número para aplicar la exención, o sea, que se adjudicaba a uno de los herederos una cosa indivisible o que desmerecía mucho al ser dividida, y el adjudicata-

tario —artículo 1.062 del Código civil— se obligaba a compensar en metálico a los demás herederos el valor de sus respectivas participaciones.

El Tribunal provincial desestimó el recurso, en primer lugar porque el cónyuge viudo no puede ser conceptuado como heredero en la sucesión de su mujer por haber renunciado pura y simplemente a la cuota usufructuaria y limitarse su derecho, por tanto, al que le corresponde en los bienes gananciales; en segundo término, porque en el caso en litigio no se da la indivisibilidad o desmerecimiento a que alude el artículo 1.062 del Código civil, y, por fin, porque la orientación legislativa está clara en el artículo 396 del Código civil al permitir la desaparición del condominio de fincas urbanas, facilitando el derecho singular y exclusivo de cada piso o porción de él susceptible de aprovechamiento independiente, y también su inscripción en el Registro de la Propiedad como finca independiente.

Este último argumento fué combatido ante el Tribunal Central con la consideración de que la comunidad por pisos sólo tiene aplicación en los casos en que voluntariamente se constituye, de manera que la Ley facilita la constitución de situaciones voluntarias, pero no impone el régimen de comunidad porque tal sistema es opuesto a nuestra tradición jurídica, económica y social y vulnera el sano y justo individualismo consagrado en el artículo 400 del mencionado Código civil.

El Central, en su Resolución, estima el recurso y revoca el acuerdo del inferior, y dice que el precepto legal invocado a favor de la exención presupone el exceso de adjudicación a uno de los herederos con abono por éste a los demás del precio correspondiente a la mayor participación en el inmueble adjudicado, y la indivisibilidad o desmerecimiento de éste si se divide.

El primer requisito —añade— no queda desvirtuado por el hecho de que el cónyuge, viudo, participe solamente en los gananciales en virtud de la renuncia de la cuota vidual usufructuaria, tanto por no ser el sujeto activo o adquirente en ese exceso de adjudicación, cuanto porque del precepto reglamentario citado se infiere claramente que se refiere a las particiones de herencia efectuadas entre los interesados, en las que se comprenden frecuentemente la liquidación de la sociedad conyugal, lo cual no puede desnaturalizar el alcance del precepto que se comenta, máxime en este caso por ser uno sólo

entre cuatro transmitentes, en el que se da la circunstancia de no ser heredero en su sentido estricto.

Por lo que al otro requisito respecta, dice la Resolución que el propio Tribunal sentó ya en 21 de junio de 1932 y después en 28 de septiembre de 1946 que las casas, a los efectos de la exención estudiada, deben ser consideradas como indivisibles o que desmerecen mucho en la división.

La Resolución, por fin, sale al paso del argumento esgrimido por el Tribunal inferior, fundado en que el actual artículo 396 del Código civil, según la redacción de la Ley de 26 de octubre de 1939, permite la división de las fincas urbanas y autoriza la llamada propiedad horizontal, y dice que si bien ese precepto autoriza el derecho al disfrute singular por pisos o parte de ellos, «no puede desconocerse, a pesar de esa innovación, que debe prevalecer el criterio de seguir apreciando la marcada diferencia que, en cuanto a la estimación de una finca urbana, existe entre el dominio de la misma en poder de una sola persona, por lo que se refiere principalmente a su administración y facilidad de enajenación total, y la forma de división de la propiedad del inmueble en favor de varios dueños parciales; y que, en todo caso, debe tenerse en cuenta que aun dividida la propiedad de una finca urbana por pisos o partes de ellos... permanece el derecho conjunto de copropiedad sobre los otros elementos del edificio necesarios para su adecuado uso y disfrute, que se mencionan en el citado artículo...»

Comentarios: Acerca de la primera parte del razonamiento relativa al requisito de tratarse de excesos o diferencias de porciones entre herederos, nos parece muy razonable la interpretación dada por el Tribunal al prescindir de la interpretación estrictamente literal. Es verdad que el texto se refiere a *los excesos o diferencias que unos herederos deben abonar a otros*, y también lo es que el cónyuge, viudo, que renuncia a la cuota usufructuaria y se limita a tomar su parte de haber ganancial, no se puede decir con toda propiedad que sea heredero, pero está claro ello, no obstante, que el sentido de la exención es el de ser aplicable a las adjudicaciones que se practican en general en las particiones, y así el artículo 1062, que es el aplicado en el caso de que se trata, habla de la indivisibilidad de la cosa o de su desmerecimiento en caso de división, para decir que «podrá adjudicarse a uno, a calidad de abonar a los otros el exceso en dinero».

y de esta enunciación genérica hay que deducir que la norma tiene que ser aplicable tanto en las adjudicaciones de pago de cuotas hereditarias como de particiones en el haber ganancial, precisamente porque la ley no distingue y hay en uno y otro caso la misma razón de ser.

No parece, en cambio, tan clara la concurrencia del requisito de la indivisibilidad, sobre todo después de modificado el artículo 396 por la Ley del 39. Y el argumento que de su texto brota es este: si, supuestas las circunstancias que el mismo prevé, cada propietario tendrá un derecho singular y exclusivo sobre su piso, es evidente que queda prejuzgada y sancionada la divisibilidad, y que no es posible sentar como norma la contraria, o sea, la de la indivisibilidad de las casas.

Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 23 de enero de 1951

Esta Resolución ratifica el criterio reglamentario de que para aplicar el tipo de 3 por 100 correspondiente al concepto muebles, o el de 2,25 del contrato mixto, la diferenciación está en que el contratista arrendador ponga o no la totalidad de los materiales.

Su origen fué que se contrató la construcción de dos buques a motor, destinados a la pesca, por un determinado precio, en el que no figuraba incluído el valor del motor principal ni la radio, aunque sí la obligación que el contratista adquiría de colocarlos, y el Tribunal Central resuelve que siendo obligación de la adquirente de los barcos suministrar tales artefactos, ello hace que no sea calificable el contrato de transmisión de bienes muebles, como calificó la Oficina liquidadora, porque para que los contratos mixtos de suministro con prestación de servicios personales y de suministro con ejecución de obras se liquiden por el tipo de las compraventas, es necesario que se den las dos condiciones siguientes: 1.º, que el contratista o arrendador se dedique habitualmente a la confección de obras o productos análogos, y 2.º, que el contratista o arrendador ponga la totalidad de los materiales.

Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 30 de enero de 1951

SI UNA SOCIEDAD ANÓNIMA, CUYO OBJETO SOCIAL ERA LA FUNDICIÓN DE

HIERRO Y METALES Y LA CONSTRUCCIÓN Y REPARACIÓN DE MAQUINARIA, MODIFICA SUS ESTATUTOS Y DICE QUE SU OBJETO ES: a) LA FABRICACIÓN DE MAQUINARIA Y CONSTRUCCIONES METÁLICAS DE TODAS CLASES Y LA EXPLOTACIÓN DE FÁBRICAS, TALLERES, ETC., Y TODOS LOS MEDIOS DE TRABAJO QUE DIRECTA O INDIRECTAMENTE CONDUZCAN A AQUELLOS FINES; b) QUE PODRÁ POSEER Y EXPLOTAR YACIMIENTOS DE PRIMERAS MATERIAS, ELEMENTOS DE TRANSPORTE Y ESTABLECIMIENTOS COMERCIALES PARA LA VENTA DE SUS PRODUCTOS, Y c) EN GENERAL, EJERCITAR CUALQUIER RAMA DEL COMERCIO O DE LA INDUSTRIA, ES DE ESTIMAR EN ESTA ÚLTIMA ACTIVIDAD EL ACTO LIQUIDABLE DE TRANSFORMACIÓN POR AMPLIACIÓN DE OBJETO, COMPRENDIDO EN EL APARTADO 14 DEL ARTÍCULO 19 DEL REGLAMENTO.

Antecedentes: La Sociedad Anónima Talleres M. de P., que tenía por objeto la fundición de hierro y metales y la construcción de maquinaria, modificó sus Estatutos en el sentido a que el anterior enunciado se refiere, y la Oficina giró liquidación estimando que existía modificación del objeto social sobre la base del capital social, importante 11.000.000 de pesetas

La liquidación fué recurrida, alegando que el apartado 14 del artículo 19 del Reglamento somete a tributación la variación o ampliación del objeto social cuando se comprenden en él facultades u operaciones que no sean de las atribuidas a las Sociedades de su clase por el Código de Comercio; y según eso, si el precepto se refiere a la Sociedad que menciona el artículo 122 de dicho Código, es indudable que la Sociedad reclamante no se ha modificado y sigue siendo anónima; si la referencia es el artículo 123 tampoco ha habido modificación, ya que no se ha convertido en Sociedad de crédito territorial, concesionaria de ferrocarriles, etc.; que tampoco, por la circunstancia de poseer o explotar yacimientos de materias primas se transforma en minera, puesto que la cláusula estatutaria se contrae a primeras materias propias de la industria de que se trata; que lo mismo puede decirse en lo referente a elementos de transporte; y que, por fin, que tales actividades requerirían una previa aplicación de capital y, además, la autorización ministerial correspondiente.

El Tribunal Provincial rechazó la reclamación, estimando que la Sociedad recurrente se había convertido de eminentemente fábril, dedicada a la fundición de hierro y metales y a la construcción y

reparación de maquinaria, en una Entidad minera y de transportes.

El Central empieza por dejar sentados los tres aspectos *a), b) y c)*, de las actividades sociales que dejamos sentadas en el encabezamiento, y dice que, según lo dispuesto en el citado apartado 14 del artículo 19 del Reglamento, no basta la mera variación o ampliación del objeto social para que se cause una transformación de Sociedad, sino que es necesario que se completen en el mismo facultades u operaciones distintas de las que son propias de las Sociedades de su clase, según el Código de Comercio, por lo cual, y en cuanto al extremo *a)* enumerado, es indudable que por ser las que se mencionan operaciones propias de la industria fabril, lo mismo que en el primitivo objeto social, no ha habido variación o ampliación susceptible de causar liquidación.

En lo que respecta al segundo extremo, y dado que su finalidad es la venta y difusión de las producciones de la misma Sociedad, es obvio que con la modificación no se trata de crear una explotación minera o de transportes, ni establecimientos comerciales como negocios diferentes del ejercido por la misma Compañía, sino simplemente de favorecer la producción, transporte, difusión y venta de lo que desde su formación constitúa la materia propia de la Sociedad.

En cambio, el último extremo, relativo a la facultad que se concede a la Compañía para ejercitarse cualquier rama del comercio o de la industria —apartado *c)* de nuestro encabezamiento— sin limitación alguna ni estar condicionada tal atribución a que esa nueva actividad haya de tener una relación directa con las que venía ejerciendo, conduce a deducir que se ha producido una transformación de Sociedad por ampliación de objeto social, mediante la cual, sin necesidad de ulterior modificación estatutaria, puede la Compañía dedicarse a cualquiera nueva actividad de la industria o del comercio que no tenga relación directa ni indirecta con sus actividades fabriles propias, inclusive a algunos o algunas de las mencionadas en los artículos 117 y 123 del Código de Comercio, y sin que obste a ello que para tal ampliación se requiera la ampliación del capital con la previa autorización ministerial, puesto que a los efectos fiscales de que se trata basta con que la facultad discutida aparezca con carácter potencial en los Estatutos.

Todo lo dicho, añade la Resolución, sin llegar a tomar en cuenta la doctrina —Sentencias de 6 de junio de 1902 y 21 de noviembre de 1903— de que la naturaleza de las Sociedades se determina prin-

cipalmente no por la forma de su constitución, sino por la clase u objeto de sus negociaciones, o sea por la índole de las operaciones a que se dedique, de suerte que la naturaleza puede cambiar aunque la forma de constitución no se altere.

En definitiva, el Tribunal confirmó el acuerdo recurrido, estimando que la comprensión en los nuevos Estatutos de las facultades a que se refiere el apartado c) de nuestro encabezamiento implica al concepto tributario de transformación del apartado 14) del artículo 19 del Reglamento.

Lo antedicho excusa el comentario, dada su claridad.

Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 20 de febrero de 1951

LA PRESENTACIÓN DE UNA DECLARACIÓN ADICIONAL AL PRIMITIVO ACTO LIQUIDABLE, INTERRUMPE EL PLAZO DE PRESCRIPCIÓN, AUNQUE LA PRESENTACIÓN SEA HECHA ANTE OFICINA INCOMPETENTE.

Antecedentes: En el año 1908 se otorgó escritura pública sobre contratación de ciertas obras del Estado, la cual fué oportunamente liquidada. En distintos años fué adicionada la contrata; el último de ellos en noviembre de 1929; y en diciembre de 1944 fué presentado en la Oficina liquidadora una certificación referente a dicha última adición, pretendiendo el presentador que se declarase prescrito el impuesto por haber transcurrido el plazo de quince años desde la última modificación del contrato, ocurrida en el año 1929.

Tal pretensión fué rechazada por la Oficina liquidadora, exigiendo al mismo tiempo la presentación de los documentos sobre los contratos de obras ampliadas.

Presentados éstos y después de varias incidencias, que no afectan a lo esencial del caso, sobre el expediente de investigación y sobre competencia de la Oficina liquidadora, la Abogacía del Estado dictó acuerdo en el sentido de que era competente la Abogacía del Estado de Madrid y no la Oficina actuante, porque en Madrid se habían formalizado las adiciones contractuales, y dispuso que a aquélla se le diese cuenta y que se le devolviesen los documentos a la Sociedad actora.

La consecuencia fué que la expresada documentación tuvo entrada en la Abogacía del Estado de Madrid el 2 de marzo de 1948 y en 4 de mayo fué girada liquidación.

Entablado recurso, se razonó diciendo que al comprometerse el Estado en cada una de las obligaciones adicionales con su correspondiente proyecto reformado, nacía una nueva relación contractual distinta de las anteriores, de donde deduce el recurrente que se trata de actos o contratos causados en fechas anteriores a 1.^º de enero de 1947 en más de diez años, aun teniendo en cuenta la suspensión de los plazos de prescripción durante el tiempo comprendido entre el 18 de julio de 1936 y el 1.^º de abril de 1939, a que se refieren las disposiciones transitorias 2.^a y 3.^a del Reglamento del Impuesto, de donde se desprende la prescripción del derecho a liquidar el impuesto, incluso para el más moderno de aquellos contratos adicionales, que tuvo lugar en noviembre de 1929 y se consumó, por tanto, la prescripción en el mismo mes de 1942.

El Tribunal Provincial desestima el recurso, fundado en que resulta acreditado que la certificación de los contratos adicionales de obra fué presentada en 14 de diciembre de 1944, por lo cual aunque la Oficina de presentación fuera incompetente, la prescripción se interrumpió según el artículo 143 del Reglamento, porque el plazo de quince años, entonces vigente, no había transcurrido, aun teniendo en cuenta los descuentos de tiempo antes aludidos ; y al modificarse el plazo prescriptivo y reducirlo a diez años en la ley vigente, tal modificación es intrascendente para el caso, porque, interrumpida la prescripción en dicha fecha de 14 de diciembre de 1944, no habían transcurrido los diez años al ser presentado el documento en la Oficina de Madrid el 2 de marzo de 1948.

El Tribunal Central confirma el acuerdo por la misma razón aludida de haber sido interrumpida la prescripción y no haber transcurrido diez años desde esa interrupción hasta que el documento entró de nuevo en la Oficina liquidadora.

Comentarios : Pocos requiere la reseñada Resolución, porque el caso es claro desde el momento en que en relación con la primera presentación del documento no había transcurrido el plazo de prescripción de quince años, entonces vigente, conforme a la Ley del Impuesto de 1941 ; y una vez interrumpida la prescripción con dicha presentación claro es que ésta empezó a correr de nuevo, pero aunque al ser presentado el documento le era aplicable el plazo de prescripción de diez años, también es claro que éste no había transcurrido, en virtud de la suspensión de plazos aludida en la reseña precedente

y consagrada en las disposiciones transitorias de la Ley y del Reglamento del Impuesto.

Además se observa, en el razonamiento del recurso —aunque no lo hemos hecho notar por no alargar demasiado los antecedentes— que la recurrente hace el cálculo para eludir la prescripción suponiendo que el tiempo descontable son tres años justos, y bien sabido es que la realidad no es así, ya que desde el 18 de julio de 1936 al 1.^º de abril de 1939 no median tres años precisamente.

JOSÉ M.^a RODRÍGUEZ-VILLAMIL
Registrador de la Propiedad