

Jurisprudencia sobre el Impuesto de Derechos reales

*Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de
30 de mayo de 1950.*

LA PREVENCIÓN DEL ARTÍCULO 143 DEL REGLAMENTO AL DISPONER QUE EL PLAZO DE PRESCRIPCIÓN EN LOS DOCUMENTOS PRIVADOS HA DE CONTARSE DESDE LA FECHA DE SU INCORPORACIÓN O INSCRIPCIÓN EN UN REGISTRO PÚBLICO, O DESDE SU ENTREGA A UN FUNCIONARIO PÚBLICO POR RAZÓN DE SU OFICIO, HA DE ENTENDERSE EN EL SENTIDO DE QUE SE REFIERE A REGISTROS Y FUNCIONARIOS ESPAÑOLES Y NO A LOS EXTRANJEROS, INCLUSO EN EL CASO DE ACTUAR EN TERRITORIO ESPAÑOL.

Antecedentes: Este interesante problema tuvo su iniciación al ser requerida una importante Sociedad extranjera de Bilbao para que presentase en la Abogacía del Estado ciertos contratos de suministro celebrados con otras varias entidades no menos importantes.

La requerida presentó varios contratos privados otorgados en el año 1873, de los cuales algunos estaban incorporados a Registros públicos ingleses, como el Consulado en Bilbao, o había constancia de ellos en tales Registros; y la Oficina liquidadora giró las liquidaciones que estimó procedentes importantes por cuotas, multas y demora varios millones de pesetas.

Recurridas dichas liquidaciones con base en variados puntos de vista que no hacen al caso del problema a que el epígrafe de esta reseña se refiere, el Tribunal provincial, en uso de las atribuciones que el Reglamento confiere a la jurisdicción económico-administra-

tiva, aprecio, aunque sin ser alegada, la prescripción de la acción para exigir el impuesto.

Para ello estimó, de acuerdo con el artículo número 143 del Reglamento, que los aludidos contratos privados habían sido incorporados o inscritos en Registros públicos ingleses por uno u otro motivo, como el Consulado inglés en Bilbao, y puesto que desde esa incorporación o inscripción había transcurrido holgadamente el plazo de prescripción declaró que no había lugar a la exacción del impuesto.

Comunicado el acuerdo a la Dirección General de lo Contencioso, ésta recurrió ante el Tribunal Central y dijo, en síntesis, que aunque los contratos discutidos fueron presentados en 1873 en el Consulado británico en Bilbao y tenían por tanto publicidad desde entonces conforme al citado artículo 143, en relación con el 1.227 del Código civil, «es evidente que tanto el Registro público como el funcionario a que se refieren tales preceptos, han de ser españoles, ya que de lo contrario no se daría la publicidad indispensable para que tuviera autenticidad la fecha del documento»; añadiendo que los documentos privados afectan a terceros cuando pueden ser conocidos por ellos, lo que no ocurre en el caso de autos, porque la presentación no tuvo lugar en Oficina o ante funcionarios españoles, sino ante un Consulado extranjero, el cual, por otra parte, no está obligado a comunicar a la Administración española los datos necesarios para la liquidación, llegando a la conclusión de que a los efectos del artículo 143 no pueden ser equiparados los funcionarios públicos extranjeros a los españoles.

El Tribunal Central, abundando en el criterio de la Dirección, revocó el acuerdo del provincial, diciendo que la autenticidad de fecha de un documento exige que aquellos a quienes afecte puedan llegar a conocer el documento, en cuyo sentido ha de entenderse el principio de la publicidad, y por lo tanto dado que el Consulado inglés como funcionario extranjero no estaba obligado a dar cuenta de los datos necesarios para liquidar, el documento no adquirió la publicidad adecuada.

Añade después la Resolución, recalcando el argumento, que el Registro público a que el artículo 143 se refiere, ha de ser español, ya que el espíritu del precepto es el de exigir que el documento llegue a conocimiento de su Administración al efecto de la investigación, de tal manera, que con esta exigencia discrepa en parte del

artículo 1.227 del Código civil, al cual aquel artículo alude, de manera que los supuestos para la autenticidad de la fecha son el conocimiento de la existencia del documento por la Administración, la incorporación o inscripción en un Registro público, o la entrega a un funcionario público por razón de su oficio.

Comentarios: Empezamos por decir que no es discutible que el reseñado acuerdo está inspirado en recto espíritu jurídico fiscal, pero al mismo tiempo también es de notar que campea en él un criterio restrictivo del precitado artículo 143 del Reglamento, en relación con el 1.227 del Código civil. En ambos destaca fundamentalmente la previsión de que el documento no pueda ser suplantado o amañado y suplantada por lo tanto la fecha del mismo en perjuicio de terceros, y de ahí las garantías que uno y otro precepto toman.

La letra y el sentido están patentes y concordes en esa finalidad de buscar la seguridad de la fecha, evitando la posibilidad de que pueda ser falseado; pero la Resolución que analizamos ve en el artículo 143 del Reglamento, no obstante su texto y la referencia que en él se hace expresamente al 1.227 del Código civil, algo más que la seguridad de la fecha, cual es el deseo de procurar que el documento sea conocido de la Administración para poder así ejercitar la función investigadora, con lo que la finalidad esencial, que era la de asegurar la certeza de la fecha, queda relegada a segundo término, y pasa al primero ese otro anhelo de que la Administración conozca la existencia del acto tributario.

Nosotros no vemos cómo del texto del apartado 2.º del citado artículo 143 pueda deducirse con recta lógica tal finalidad. Aparte de la referencia expresa al artículo 1.227 del Código civil, está bien claro el texto de aquel apartado al dar como punto de arranque de la prescripción no solamente los supuestos del Código civil, sino además el del conocimiento del documento por la Administración, lo cual, a nuestro entender, claramente conduce a sacar la consecuencia de que ese conocimiento lejos de ser la meta o la finalidad del precepto reglamentario es uno de los puntos o apoyos para el arranque de la prescripción. No dice el Reglamento en ese artículo que a través de la incorporación o inscripción del documento a un Registro público, o de su entrega a un funcionario público por razón de su oficio, se busca la manera de que la Administración conozca el acto e investigue, sino que a contar desde ese conocimiento y

también desde dicha incorporación o inscripción y desde dicha entrega, empieza a correr la prescripción. O sea, en definitiva, que lo que realmente se busca es tener la certeza de que la fecha no puede ser tergiversada y de que haya un punto de partida de indiscutible realidad.

Esto supuesto, ¿no es suficiente garantía de esa certeza la aserción de una Oficina o funcionario público, aunque sean extranjeros, que dan fe por razón de su oficio? Sostener otra cosa y negar esa fe para asuntos fiscales nos parece aventurado, máxime si se tiene en cuenta que está plenamente admitida la fe pública para los funcionarios y oficinas competentes extranjeros en todo orden de cosas y concretamente en el orden civil.

Pues bien; si la autoridad o funcionario adecuado extranjero puede autenticar y dar fe sobre una compraventa, un testamento, una defunción, etc., ¿por qué no ha de ser igualmente válido y eficaz su testimonio si asevera que por tal o cual motivo conoció en determinada fecha de cierto documento privado?

Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 6 de junio de 1950.

LA EXENCIÓN DEL IMPUESTO A FAVOR DE LOS AYUNTAMIENTOS CONCEDIDA POR LA LEY DE BASES DE ADMINISTRACIÓN LOCAL DE 17 DE JULIO DE 1945 Y EL DECRETO SOBRE ORDENACIÓN DE LAS HACIENDAS LOCALES DE 25 DE ENERO DE 1946, ES APLICABLE A TODOS LOS ACTOS EN QUE AQUÉLLOS SEAN LOS ADQUIRENTES Y OBLIGADOS AL PAGO DEL IMPUESTO, INCLUSO CUANDO SE TRATE DE INFORMACIONES DE DOMINIO Y DE LAS ACTAS DE NOTORIEDAD PARA INMATRICULACIÓN DE FINCAS EN EL REGISTRO DE LA PROPIEDAD.

Un Ayuntamiento expidió una certificación de propiedad de cierto terreno municipal al efecto de inscribirla en el Registro de la Propiedad, y la Abogacía del Estado liquidó por el concepto «informaciones».

El Ayuntamiento entabló recurso alegando la exención con apoyo en la Ley y Decreto citados en el encabezamiento, y el Tribunal provincial lo desestimó, fundado en que el Reglamento del Impuesto de 7 de noviembre de 1947 vigente y posterior a esas disposiciones

legales, recoge concretamente las exenciones concedidas a los Ayuntamientos y lo hace en cada uno de los respectivos artículos, determinando a continuación del acto o contrato gravado la exención correspondiente, como, por ejemplo, en los artículos 28, 38 y 39 al regular las adquisiciones, a título lucrativo, los terrenos para ensanche de la vía pública y las destinadas a la municipalización de servicios, en cada uno de los cuales hace referencia a la exención de que gozan los Ayuntamientos; y como en contraste con esa expresada manifestación, el artículo 36 del Reglamento no hace mención de la exención al regular las informaciones de dominio, dedujo el Tribunal provincial que éstas no estaban exentas.

El Tribunal Central no acepta tal argumentación, y dice que reconocida concretamente la exención con la generalidad dicha por la Ley y Decreto citados, es claro que lo está en una Ley especial y por lo mismo comprendida en el número 51 del artículo 3.º de la Ley del Impuesto, sin que el hecho de que el Reglamento de ésta sea posterior a aquellos otros textos sirva de argumento, porque el actual Reglamento se limitó a reproducir el texto que el artículo 36 tenía en el precedente, que era el de 1941, anterior a la mencionada Ley de Bases de Administración Local.

Además, añade el Tribunal, el contraste que el razonamiento del inferior apunta, es perfectamente lógico, ya que la expresa salvedad que esos artículos contienen tiene su razón de ser en que son aplicables exclusivamente a las Corporaciones locales, mientras que el artículo 36 es de aplicación general, por lo cual era innecesario consignar en él la aludida salvedad.

Por vía de comentario nos basta decir que es convincente el razonamiento del Tribunal Central, y que bien mirado el caso lo que de todo ello se deduce es que holgaban esas previsiones de tipos beneficiosos para los Ayuntamientos a que se refieren dichos artículos 28, 38 y 39, puesto que si las adquisiciones que realicen están exentas cuando ellos son los obligados al pago del Impuesto, ¿a qué hablar de tipos beneficiosos?

Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 13 de junio de 1950.

¿LA SUSCRIPCIÓN DE ACCIONES POR LOS SOCIOS DE UNA SOCIEDAD, ABONANDO, ADEMÁS DEL VALOR NOMINAL, DETERMINADA SUMA EN CONCEPTO DE PRIMA DE EMISIÓN CON DESTINO AL FONDO DE RESERVA, ES UN ACTO DE SIMPLE APORTACIÓN COMPRENDIDO EN EL APARTADO 1.º DEL ARTÍCULO 19 DEL REGLAMENTO, O ENCIERRA ADEMÁS OTRO DE CESIÓN A FAVOR DE LA SOCIEDAD, COMPRENDIDO EN EL APARTADO 2.º DEL MISMO ARTÍCULO?

Antecedentes: Por medio de la correspondiente escritura pública se amplió el capital de una Sociedad en considerable proporción, ofreciéndose las nuevas acciones a los antiguos accionistas por su valor nominal, adicionado con 19,45 pesetas por cada una, con destino al fondo de reserva y en concepto de prima de emisión.

La Oficina liquidadora liquidó por el número 58 de la Tarifa, concepto Sociedades, al uno por ciento, tomando como base liquidable la suma del nominal y la prima de amortización; y la Sociedad recurrió, alegando: que tratándose de aumento de capital solamente deben ser objeto de liquidación las cantidades que tengan ese concepto; que la prima de emisión es una aportación independiente que no puede ser gravada como aumento de capital, por destinarse a reservas exentas según la Ley de Utilidades; que esta prima tiene el concepto de plus valía, destinado a nutrir las reservas, pero no aumenta el capital, y no son aportaciones de los suscriptores, sino riqueza creada por la Sociedad en sus elementos, cuyo valor rebasa el nominal, y que como tal plus valía no tiene cabida en el Impuesto de Derechos reales.

El Tribunal provincial sostuvo la procedencia de la liquidación por aplicación del apartado 1.º del artículo 19 del Reglamento, que grava la aportación de bienes según su valor, y en su caso el metálico desembolsado, o sea, en el supuesto de que se trata, el nominal más la prima de emisión; y añadía que de aplicarse estrictamente el criterio del reclamante, lo procedente hubiera sido liquidar la prima como exceso de aportación sobre el valor reconocido a los suscriptores al tipo del 3 por 100, por aplicación del propio artículo 19 en su apartado 2.º

El Tribunal Central no llegó a entrar en el fondo del caso por-

que entendió que la reclamación había sido planteada fuera de los quince días del plazo concedido por el Reglamento al efecto, dado que debía estimarse la existencia de notificación tácita de la liquidación, a tenor del artículo 129 del Reglamento, en relación con el 123 y con el 106, y consecuentemente decretó la nulidad del fallo de primera instancia y la subsistencia de la liquidación impugnada; si bien añadió que habiendo apuntado el Tribunal provincial lo antes dicho sobre la liquidación de la prima de emisión, debía darse cuenta del fallo a la Dirección General de lo Contencioso, a los efectos de las facultades revisoras que le competen, absteniéndose el propio Tribunal de pronunciarse sobre el particular —sigue diciendo— «porque al ser la reclamación extemporánea la liquidación es firme».

Comentarios: Como se ve por lo que acabamos de exponer, el Tribunal Central quiso ser rigurosamente respetuoso con las normas procesales y con las respectivas esferas de competencia del Centro directivo y las suyas propias; pero a través de todo ello no creemos aventurado decir que se transparenta claramente el juicio que el caso le merece a favor de la tesis que el Tribunal provincial apuntó, aunque sin encararse con ella con decisión.

El comentarista no está sometido a esas trabas procesales y competenciales para exponer sus puntos de vista, y por ello puede decir que es decidido partidario de la aludida tesis, pese a los argumentos expuestos por la entidad recurrente y más arriba resumidos. Dice, efectivamente, la reclamante que como aumento de capital son gravables solamente las cantidades percibidas por tal concepto, y no pueden serlo, por lo tanto, las primas de emisión, puesto que son aportaciones independientes, destinadas a reservas y exentas según la Ley de Utilidades; pero el argumento es inconsistente porque, aparte de que la exención de tributación por lo que al Impuesto de Utilidades se refiere es aquí perfectamente inoperante, lo cierto es que la percepción de las repetidas primas no se grava como aportación o aumento de capital propiamente dicho. No; lo que se propugna es que en ese concepto no puede ser gravada tal percepción de la Sociedad como aportación comprendida en el repetido apartado 1.º del artículo 19, porque si bien es verdad que con ella se acrecienta el acervo social, falta un requisito esencial para que ese con-

cepto contributivo nazca, cual es el de que al socio aportante se le reconozca la contrapartida correspondiente en el haber social.

En tales casos lo que ocurre es que al socio se le da una acción de 500 pesetas, por ejemplo, y por ende se le reconoce una participación social de igual cuantía, pero el aportante no ha desembolsado solamente esas 500 pesetas, sino esa suma más la prima de emisión, con lo cual el caso cae de lleno dentro de la letra y del espíritu del apartado 2.º del aludido artículo, que dice que cuando «algún socio aporte bienes o derechos de mayor valor que las acciones que en representación de aquéllos se le reconozca, la diferencia entre el valor de dichas acciones y el de los bienes aportados se reputará como cesión a la Sociedad y se exigirá el Impuesto por este concepto, independientemente del que corresponda por la aportación».

Contra estos conceptos tan lógicos y texto tan claro, poco importa el concepto económico-jurídico que a la prima de amortización pueda darse, porque ya se destine a reservas exentas del Impuesto de Utilidades, ya tenga el concepto de plus valía destinado a nutrir las reservas sin constituir aumento de capital propiamente, o ya se le llame riqueza creada por la Sociedad en sus elementos, cuyo valor rebasa el nominal —que son los argumentos esgrimidos por la Sociedad—, lo innegable es que entre lo que la Sociedad reconoce al accionista y lo que éste entrega hay una diferencia en más a favor de aquélla que no puede quedar al margen del Impuesto de Derechos reales.

Esto sin olvidar que el argumento del plus valía y el de la riqueza creada que rebasa el nominal, no demuestran lo que se pretende, sino más bien que el valor nominal dado a la acción es inferior al real, merced precisamente a ese plus valía, y sin olvidar al mismo tiempo que en el fondo de todo esto bien pudiera haber no poco de juego de palabras, que se evitaría diciendo lo que es verdad, o sea, que las acciones de cualquier sociedad tienen y representan en el tráfico corriente mercantil un determinado valor nominal, pero que lo que verdaderamente son sustancialmente es una representación de una parte alícuota del haber social, la cual, al fin, raramente coincidirá con ese nominal en ellas consignado.

JOSÉ M.^a RODRÍGUEZ-VILLAMIL

Abogado del Estado y del I. C. de Madrid