

Jurisprudencia sobre el Impuesto de Derechos reales

Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 22 de noviembre de 1949.

A LOS EFECTOS DE LA PRESCRIPCIÓN DE LA ACCIÓN PARA EXIGIR EL IMPUESTO NO CORRE EL PLAZO DESDE LA FECHA EN QUE UNA SOCIEDAD ACUERDA PONER EN CIRCULACIÓN ACCIONES EN CARTERA, SINO DESDE QUE LA ADMINISTRACIÓN LA CONOCE O DESDE QUE HAY COSTANCIA DE ELLA EN DOCUMENTO AUTÉNTICO CON RELACIÓN A TERCEROS.

Antecedentes.—Con motivo de la liquidación de una escritura pública en la Oficina liquidadora de Madrid, la Entidad otorgante fué requerida para presentar a liquidación ciertos documentos, y como consecuencia los presentó solicitando la declaración de prescripción del impuesto a tenor del artículo 143 del Reglamento del mismo.

A la vista de ellos la Oficina liquidadora estimó prescrita la acción para el cobro de ciertas liquidaciones practicadas en 1921, pero giró liquidación sobre la base de 2.000.000 de pesetas correspondientes a acciones en cartera que el Consejo de Administración había acordado poner en circulación en 26 de mayo de 1924.

Notificada la liquidación en 1.º de julio de 1946, e iniciado el recurso, el liquidador informó diciendo que de los antecedentes resultaba que las acciones en cuestión habían sido puestas en circulación por acuerdo social de la expresada fecha de 26 de mayo de 1924 y que tal acuerdo no podía perjudicar al Estado como tercero, en tanto no fuese incorporado a un registro público el documento, o hasta que la Administración no tuviera conocimiento del mismo,

puesto que el libro de actas de una Sociedad mercantil es un documento privado.

La Sociedad expedientada alegó que la ampliación de capital tuvo lugar en escritura de 27 de abril de 1921 por un capital de cuatro millones de pesetas y que de ellas sólo quedaron en cartera 1.034.000 pesetas, que fueron las puestas en circulación en 26 de mayo de 1924, representadas por 2.068 acciones, y que de esa puesta en circulación tuvo conocimiento la Administración desde el momento en que se incluyeron como totalmente desembolsadas en el balance y Memoria de 1924, presentados, a los efectos de la liquidación de utilidades, en la Administración de Rentas, y, por lo tanto, el plazo de prescripción debía contarse desde ese momento.

El Tribunal provincial no accedió a la reclamación con apoyo en que la ampliación del capital en las Sociedades ha de acordarse en instrumento público, cosa que la recurrente no hizo hasta 1945, sin que, por otra parte, la presentación de declaraciones a los efectos de la Ley de Utilidades sirva para conocer la Administración el acto liquidable porque entre los documentos que con tal objeto exige esa Ley no figuran los que contienen los acuerdos de poner en circulación las acciones.

Tal decisión fué rectificada por el Tribunal central, teniendo en cuenta que el examen de los antecedentes hace ver que si bien el acuerdo de negociación se adoptó en 1924 y se consignó en el libro de actas sin formalizarlo posteriormente, y, por lo tanto, en sí mismo considerado es documento privado que no puede surtir efecto contra tercero según los artículos 1.216 y 1.218 del Código civil y 596 de la Ley de Enjuiciamiento civil, por lo cual, desde ese punto de vista sería atinada la resolución del Tribunal inferior, es de tener en cuenta que el acuerdo de poner en circulación las aludidas acciones, o sea, su suscripción efectiva, fué conocido por la Administración desde el momento en que el capital de la Sociedad se consignó como totalmente desembolsado en la Memoria y balance referentes al ejercicio de 1924 y presentados ante la Administración de Rentas públicas al efecto de la liquidación sobre el capital del impuesto de utilidades.

Esto, unido a la norma que la exacción del impuesto de que se trata no exige el cumplimiento en los actos o contratos de los requisitos de forma —artículos 41 y 44 del Reglamento—, hace patente

que la Administración no puede negar que tuvo conocimiento de la suscripción de dicho capital desde el año 1924 y conduce a la conclusión de que es aplicable el artículo 143 del Reglamento al disponer que el plazo de prescripción en los documentos privados se contará desde que la Administración los conozca, y en definitiva a declarar que el acto en cuestión cae dentro de esa prescripción, careciendo de eficacia —sigue diciendo la Resolución— los argumentos empleados por el Tribunal provincial, los cuales, si bien son acertados en términos generales, no puede prevalecer frente a las circunstancias especiales del caso de autos, conforme a reiterada doctrina del mismo Tribunal en Resoluciones, entre otras, de 7 de abril de 1942 y 13 de febrero de 1947. Ella reconoce eficacia a los documentos privados presentados o simplemente mencionados en actuaciones practicadas ante los Tribunales y, por lo tanto, con mayor razón ha de aplicarse esa doctrina cuando se trata de actuaciones de la propia Delegación de Hacienda.

Comentarios.—No es discutible la aplicación genérica a la exacción del impuesto que nos ocupa, de la teoría general de la ineficacia de los documentos privados en cuanto a terceros y por ende, en cuanto a la Hacienda, pero en el caso narrado bien pudiera apreciarse un matiz que haga que el problema cambie de figura: una cosa es que el hecho de que en el acta de una Sociedad se haga constar la puesta en circulación de determinado número de acciones en cartera, representativas de un aumento del capital social, no sea ni civil ni fiscalmente bastante para interrumpir la prescripción del derecho de la Administración para exigir el impuesto, y otra el aspecto y la realidad de hecho que sirve de fundamento a la prescripción estimada por el Tribunal central.

El precepto reglamentario del artículo 143 del Reglamento, es que el plazo de prescripción respecto a los actos constantes en documento privado no corre hasta que se llenan los requisitos del artículo 1.227 del Código civil o hasta que la Administración «tiene conocimiento de su existencia». Así dice ese artículo 143, pero ha de entenderse que tal «conocimiento de su existencia» no se refiere al simple conocimiento de la existencia del documento sino a su contenido, a la existencia del acto o contrato que el documento exteriorice.

Lo cual quiere decir que en nuestro caso el problema no estaba

precisamente en dilucidar si el acta en que la Sociedad acordó poner en circulación las acciones era o no documento público, ni tampoco en discernir si esa operación requería, como dijo con poco acierto el Tribunal provincial, escritura pública, sino en saber si la Administración conoció en forma adecuada y desde cuándo tal acuerdo.

El Tribunal central prescinde del acta dicha y dice que «el acuerdo de poner en circulación las 2.068 acciones, o sea la suscripción efectiva fué conocido por la Administración desde el momento en que se incluyeron los 5.000.000 del capital totalmente desembolsados consignados en la Memoria y balance referentes al ejercicio de 1924 presentados ante la Administración de Rentas públicas, e incluso sirvieron de base a un acto administrativo de liquidación sobre el capital»; y aquí es donde aparece el matiz a que acabamos de referirnos. ¿Es que para el arranque del plazo prescriptivo basta cualquier clase de reconocimiento de su existencia, por genérico, indirecto e inconcreto que sea?

Duro nos parece optar por la afirmativa. La mera declaración en esa Memoria y balance del capital totalmente desembolsado guarda una relación tan lejana e imprecisa con los actos y momentos concretos en que pudo acordarse el desembolso, que no parece que encaje en el conocimiento del acto o del documento a que el artículo 143 se refiere, y en definitiva, bien pudiera llegarse a la conclusión, no de que sea desacertado el criterio sustentado por la Resolución a que nos venimos refiriendo, sino a la de que de él se desprende una interpretación amplia y benévola del texto reglamentario.

Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 22 de noviembre de 1949.

LA CAPITALIZACIÓN DE LOS LÍQUIDOS IMPONIBLES AL 4 POR 100 A TENOR DE LA LEY DE REFORMA TRIBUTARIA DE 1940 ES APLICABLE A LAS COMPROBACIONES PRACTICADAS DESPUÉS DE SU VIGENCIA AUNQUE EL ACTO DE QUE SE TRATE SEA ANTERIOR.

Antecedentes.—Una herencia se liquidó provisionalmente y sobre los valores declarados en 11 de julio de 1940, previa presentación de antecedentes en 30 de marzo precedente.

Reclamados los elementos comprobatorios en 28 de marzo de

1942, se comprobó y giró nueva liquidación con aumento considerable de base, capitalizando los líquidos imponibles y rentas al 4 por 100.

La representación de la herencia entabló recurso fundada en que la capitalización precedente era la del 5 por 100 por ser la vigente a la fecha de la presentación de la declaración de bienes y de la liquidación provisional, pero la reclamación fué desestimada en primera instancia con apoyo en lo dispuesto en la primera disposición transitoria de la Ley del impuesto de 29 de marzo de 1941, en relación con el artículo 137 de la de Reforma tributaria de 16 de diciembre de 1940, dado que la comprobación de valores tuvo lugar después de esa fecha, al practicar la liquidación definitiva.

El Tribunal central confirma el acuerdo y dice que la aludida Ley de 1940 no sólo determina ese tipo de capitalización sino que dispuso en su artículo 118 que las modificaciones por ella introducidas se aplicarán a los actos y contratos posteriores a su vigencia y también a los anteriores presentados fuera del plazo reglamentario o de su prórroga siempre que la liquidación que proceda sea superior en cuantía a la anterior liquidación; y como el precepto fué recogido en la transitoria dicha, disponiendo que lo referente a la capitalización al 4 por 100 se aplicará a las bases que se liquiden a partir del día 23 de diciembre de 1940, y por otra parte los documentos comprobatorios se reclamaron en 1942 y por lo mismo la comprobación fué posterior a la vigencia de la Ley del 40, es manifiesto que el tipo de capitalización procedente es el del 4 por 100. Por fin añade que el hecho de haberse girado las liquidaciones provisionales con anterioridad a la aludida Reforma tributaria no modifica los términos del problema, porque las provisionales tuvieron por base los valores declarados y las definitivas han de girarse como complementarias y por diferencias entre lo declarado y lo comprobado.

Comentarios.—Dura parece, a primera vista, la interpretación dada en el caso que nos ocupa a los preceptos del Impuesto de derechos reales, porque se llega con ella a contradecir el universal principio de la irretroactividad de las leyes en general y concretamente de las tributarias, en tanto ellas no dispongan expresamente lo contrario.

No hay razón de principio, ni tampoco de precepto expreso reglamentario fiscal que diga que a un documento oportunamente

presentado le pueda ser exigible una exacción más gravosa que la vigente en el momento de la presentación; antes al contrario, siempre las leyes fiscales, y concretamente las del impuesto que comentamos, establecen categóricamente en sus disposiciones transitorias la aplicación de la legislación anterior, en cuanto sea más benigna que la nueva, a los actos y contratos celebrados bajo la vigencia de aquélla y presentados dentro de los plazos reglamentarios y, en su caso, dentro de las prórrogas concedidas.

Esta norma está también expresamente contenida en la aludida Ley de Reforma tributaria en su artículo 118 y según ella, la no retroactividad del precepto relativo a la capitalización al 4 por 100 de interés, rentas, etc., no ofrece duda, pero la misma ley estableció la retroactividad de una manera que no da lugar a dudas, en su artículo 137, diciendo: «Cuando una base tributaria deba determinarse, en aplicación de las disposiciones vigentes, por la capitalización de intereses, rentas, pensiones o conceptos semejantes, la capitalización se realizará al tipo vigente del interés legal o sea al 4 por 100. Esta disposición entrará en vigor a partir del día siguiente al de la promulgación de la presente ley.»

El texto literal, como se ve, no deja lugar a razonable discusión sobre su alcance y su sentido, aunque se quisiera interpretar relacionándolo con el 118 de la misma Ley antes citada, para dejar fuera de su ámbito las bases de los actos y contratos ya declarados y no liquidados.

Por otra parte, el contenido de ese artículo 137 fué reafirmado en la Ley del impuesto de 1941 y copiado casi literalmente en su primera disposición transitoria, y por consiguiente, hay que convenir que, pese a la regla general sobre irretroactividad de las leyes en general y de las tributarias en particular, la doctrina de la Resolución está acomodada al pensamiento explícito del legislador.

Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 22 de noviembre de 1949.

EN EL CASO DE QUE SE LIQUIDE LA HERENCIA A BASE DE UN TESTAMENTO Y DESPUÉS APAREZCA OTRO QUE MODIFICA SUSTANCIALMENTE EL ANTERIOR, DEL CUAL SE DA OPORTUNAMENTE CUENTA A LA ADMINISTRACIÓN AL PRESENTAR NUEVA PARTICIÓN, DEBEN ANU-

LARSE LAS PRIMITIVAS LIQUIDACIONES Y GIRAR OTRAS NUEVAS CON ARREGLO A LA DEFINITIVA VOLUNTAD DEL CAUSANTE. COMPENSANDO LAS NUEVAS LIQUIDACIONES CON LAS ANTIGUAS Y, EN SU CASO, DEVOLVIENDO LO QUE PROCEDA.

Antecedentes.—El original caso de que se trata esquemáticamente expuesto y prescindiendo de las complejidades e incidencias a que dió lugar, se reduce a que, fallecido el causante no se descubrió más que un testamento a través del Registro de últimas voluntades y con arreglo a él se hizo la partición. Posteriormente —años después— apareció otro testamento posterior a aquél, con disposiciones que hacían variar radicalmente la distribución de la herencia. La confusión había nacido de cierta modificación o diferencia de apellidos del testador en uno y otro testamento, que dieron lugar a que el Registro de últimas voluntades diese como único y vigente testamento al primero.

El liquidador giró las liquidaciones complementarias y adicionales que estimó oportunas y en ellas impuso la multa del 30 por 100 con intereses de demora, motivando con esto la reclamación de los interesados; y el Tribunal central, rectificando el criterio del inferior, dice que el problema está en «determinar los efectos del error de los interesados en relación con las nuevas liquidaciones que procedía practicar a consecuencia de la auténtica norma testamentaria.

Cita el artículo 109 en cuanto a la obligación de declarar las transmisiones en el plazo de seis meses; el 115 en cuanto a los documentos de obligatoria presentación; el 116 acerca del caso en que no sean conocidos los herederos, y el 48 y el 52 respecto a que basta el hecho de la transmisión hereditaria para que el impuesto sea exigible, y añade: «que de los meritados artículos se infiere con claridad que el legislador separa la parte fiscal y la civil en las sucesiones, estableciendo la necesidad inexcusable de que éstas se declaren..., pero siendo evidente que al cumplir a veces con antecedentes incompletos y en plazos perentorios, que las leyes civiles no señalan, el deber de declarar, aquellos contribuyentes que de buena fe presenten la documentación exigida, con los datos que tengan a su alcance o puedan proporcionarse, habrán cumplido sustancialmente con los deberes impuestos con los meritados artículos, y las tras-

misiones declaradas deberán ser consideradas a todos los efectos como presentadas en plazo, aun cuando posteriormente hayan de rectificarse alguno o algunos de los datos en las declaraciones iniciales —salvo la omisión de bienes, artículo 115, 6)—, por analogía con lo dispuesto en el artículo 116 respecto al caso de herederos desconocidos».

Supuesto ese razonamiento, añade después que está claro que los herederos en cuestión declararon en plazo y sin mala fe por atenderse a una certificación que resultó equivocada, y que la tarifa aplicable es la que sirvió para las primeras liquidaciones, no procediendo la imposición de multa ni demora, «pues si bien es cierto que los interesados no pusieron inmediatamente en conocimiento de la Oficina liquidadora la existencia del testamento de 1931 —el posterior—, que conocían desde que se libró el segundo certificado del Registro de Ultimas Voluntades el 13 de julio de 1943, no lo es menos que el plazo para declarar estas rectificaciones de errores no está fijado en el Reglamento y por ende se carece de base para determinar su incumplimiento por los interesados, y que incluso lo comunicaron a la Oficina liquidadora en período de moratoria fiscal».

Dice por fin, la Resolución, que no hay para qué discutir sobre otros puntos de las primeras liquidaciones puesto que todas quedan sin efecto, y que lo indicado es liquidar de nuevo con arreglo al testamento eficaz y computar a cada heredero por formalización lo pagado anteriormente, sin perjuicio del derecho, en su caso, a la devolución de lo pagado de más.

Diremos por nuestra cuenta, para terminar, como comentario del singular caso reseñado que la solución dada al mismo por el Tribunal central nos parece perfectamente atinada dentro de un criterio de equidad, que si bien no es reglamentario porque en el Reglamento no hay precepto aplicable, tampoco es contrario al Reglamento por la misma razón.

JOSÉ M.^a RODRÍGUEZ-VILLAMIL

Abogado del Estado y del I. C. de Madrid.