

Jurisprudencia sobre el impuesto de Derechos reales

Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 21 de junio de 1949.

ESTA RESOLUCIÓN INSISTE EN EL CRITERIO DE APLICACIÓN RIGUROSA DE LOS ARTÍCULOS 80 Y 84 DEL REGLAMENTO EN CUANTO A LOS DAÑOS QUE HAN DE JUSTIFICAR EL EXPEDIENTE DE COMPROBACIÓN.

En una Oficina liquidadora, con motivo de la comprobación de ciertas fincas urbanas, no figuraba más dato comprobatorio que una diligencia del liquidador, en la que se hacía constar que al presentador se le había puesto de manifiesto el expediente de comprobación de valores y la certificación de precios medios del arquitecto jefe de Valoración Urbana; y el Tribunal Central acoge la reclamación contra dicho expediente diciendo que, efectuada la comprobación "utilizando los datos que se consignan en una comunicación del arquitecto jefe de Valoración Urbana, cuya copia certificada no se unió al expediente de comprobación ni después a la reclamación en curso y sólo aparece mencionada en el informe de la Oficina liquidadora", y aun prescindiendo del defecto procesal de no figurar unida tal certificación como previene el apartado 4) del artículo 84, esa unión no puede ser sustituida por la mera exhibición a la persona que se dice representar a la interesada, y de no tratarse propiamente de datos existentes en publicaciones de carácter oficial, según manda el artículo 80. "es lo cierto que aquellos adolecen de indudable imprecisión, ya que solamente se trata de una orientación general para las valoraciones facilitadas por el Arquitecto, por lo que tal medio no debe ser incluido entre los autorizados por el artículo 80 del Reglamento".

Resolución del Tribunal Central de 28 de junio de 1949.

SEGÚN ESTA RESOLUCIÓN—ÚNICA HASTA AHORA EN EL ASPECTO QUE ESTUDIA EL NÚMERO 8.º DEL ARTÍCULO 6.º—LA EXENCIÓN DE LOS CONTRATOS VERBALES SOBRE BIENES MUEBLES CUANDO EL ENAJENANTE SEA DUEÑO DE LA FINCA DE DONDE PROCEDEN, NO SE APLICA CUANDO EXISTE PRECEPTO ESPECIAL EN EL REGLAMENTO REFERENTE A LA TRANSMISIÓN DE QUE SE TRATE.

Antecedentes.—La propietaria de un monte convino, con el fin de utilizar la madera, la venta de mil pinos de aquel en precio de 220.000 pesetas. El contrato se solemnizó por medio de documento privado y se obtuvo la correspondiente autorización de la Jefatura de Montes para la venta de los árboles, sin que existiese plan dasocrático de aprovechamiento del monte.

El contrato fué liquidado por el concepto de transmisión de bienes muebles y recurrida la liquidación pidiendo que el acto se declarase exento por aplicación del número 8.º del artículo 6.º del Reglamento, puesto que éste dispone que gozan de exención los contratos que por documento privado se realicen sobre bienes muebles vendidos, cuando el que los enajene sea dueño de las fincas de que procedan tales bienes, circunstancias patentes en este caso.

El Tribunal Económico-Administrativo estimó que era aplicable la exención invocada, pero, al ser comunicado el fallo a la Dirección General de lo Contencioso, ésta recurrió en alzada ante el Tribunal Central, fundándose en que tal exención de carácter general “queda sin virtualidad ante el precepto especial del párrafo 8.º del artículo 16 del Reglamento”, conforme el cual se calificarán también como arrendamientos los contratos de concesión de aprovechamientos forestales, aun cuando comprendan la corta de árboles, si responden a un plan de aprovechamiento del monte, y en otro caso la corta de árboles se liquidará como transmisión de bienes muebles; de donde deduce el Centro directivo que debe prevalecer esa calificación dada por la Oficina liquidadora y ese precepto del artículo 16, sobre el del número 8.º del artículo 6.º.

El Tribunal Central aceptó la tesis de la Dirección General y sus razonamientos, diciendo que la exención invocada “no puede regir con relación al caso del presente recurso por haber un precepto especial aplicable a las transmisiones”, que es dicho apartado 8.º del artículo 16.

Comentarios.—Tenemos que empezar por afirmar que nos cuesta trabajo comprender cómo el contenido y alcance de una exención ha de quedar supeditado a la norma general a la que la exención sirve de excepción. Las exenciones, precisamente por serlo, son excepciones de la regla general, o sea que encierran preceptos especiales que moderan, acotan, restringen o neutralizan esa regla general, y por lo mismo no se puede decir, so pena de invertir por completo los conceptos, que la regla general puede contener una norma especial que se sobreponga a la exención, que es la verdaderamente especial.

Si el criterio de la Resolución que comentamos se generalizara, muchas de las exenciones del artículo 6.º serían difícilmente comprensibles y aplicables.

Por otra parte, al decir la Resolución que la exención invocada “no puede regir con relación al caso del presente recurso por haber un precepto especial aplicable”, parece querer decir que frente a la exención que se invoca hay un precepto expreso del mismo Reglamento en sentido diametralmente opuesto; y sin embargo esa irreductibilidad no aparece del contexto de los dos preceptos que se suponen antagónicos.

El número 8.º del artículo 6.º dice que si el dueño de una finca enajena por medio de documento privado bienes muebles o semovientes procedentes de ella, el acto está exento; y el apartado 8) del artículo 16 dispone que los contratos de aprovechamientos forestales se calificarán y liquidarán como arrendamientos, aunque en ellos se comprenda la corta de árboles, si ello responde a un plan de aprovechamiento, y en el caso de no existir éste el contrato de venta de árboles para su corta o la venta de maderas se reputará y liquidará como transmisión de bienes muebles; pero entre uno y otro precepto no hay una rotunda irreductibilidad, porque para que así ocurriese sería menester que el apartado 8) del artículo 16 dijera que en todo caso y cualquiera que sea el documento en que conste la enajenación está sujeta a tributación; y lo cierto es que no ocurre así, y, por consiguiente, cabe la posibilidad de que ambos textos tengan vigencia paralela y sin interferencias: el número 8.º del artículo 6.º para los contratos privados, y el apartado 8) del 16 para los demás, aparte de otros actos que en ese mismo apartado 8), caben aun constanding en documento privado, como, por ejemplo, todas las ventas de árboles y maderas que pueda hacer el concesionario de un monte con plan de aprovechamiento oficialmente aprobado, o el mero comprador del vuelo de un monte.

De esta manera se evitaría la evidente antinomia que fatalmente lleva consigo la interpretación contraria, y, lo que es más, se evitaría la anomalía de que una exención categórica fuese letra muerta.

Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 5 de julio de 1949.

LA ADJUDICACIÓN PARA PAGO DE DEUDAS EN EL CASO DE DISOLUCIÓN DE UNA SOCIEDAD ES PROCEDENTE CUANDO REALMENTE AQUELLAS EXISTEN EN EL PASIVO, Y SI SU EXISTENCIA NO ESTÁ SUFICIENTEMENTE ACREDITADA EN LA ESCRITURA DE DISOLUCIÓN, DEBE LA OFICINA LIQUIDADORA RECLAMAR LOS ANTECEDENTES PRECISOS.

Antecedentes.—Disuelta una Sociedad colectiva, la Oficina liquidadora, a base de un balance global y sin detalle de un activo, en números redondos, de 2.500.000 pesetas, un pasivo de un millón y unos beneficios de 1.500 000, diferencia entre aquellas cifras, giró las liquidaciones correspondientes a los socios sobre 1.500.000 pesetas como adjudicación en concepto de tales, y las correspondientes por el concepto de adjudicación para pago de deudas sobre el millón de pesetas, no obstante no decirse nada en la escritura de disolución sobre esa adjudicación.

Ese concepto de adjudicación fué discutido primeramente en un recurso de reposición que la Abogacía del Estado desestimó, y después ante el Tribunal Provincial con el mismo resultado negativo.

Las razones alegadas por los contribuyentes fueron que si bien es verdad que cuando en el balance hay pasivo procede liquidar por adjudicación para pago de deudas expresa o tácita, en el caso en discusión no existía realmente pasivo, como lo acreditaba la escritura y el balance, y, a mayor abundamiento, la certificación que acompañaban con el recurso también lo acredita, puesto que según ella las dos partidas originadoras del error eran las de Trigos del Estado en depósito por una cifra de 512.555,50 pesetas y la de créditos aplazados a regularizar, importante 85.791,92 pesetas, ambas aparentes y no reales, puesto que no representaban deudas a favor de nadie y figuran por la misma cifra en el activo y pasivo por exigencias de la contabilidad.

Efectivamente, dice, una de las partidas citadas tiene como contrapartida la de Harinas entregadas al Estado por valor de 501.177 pese-

tas, de suerte que lo que quedaría como precio real sería la diferencia entre esa cantidad y la de 512.555,50, y no más: y la otra partida—Créditos aplazados a regularizar—hace más patente el error dada la identidad de concepto y cifras en el activo y en el pasivo y la consideración de que un crédito no negativo, no puede ser calificado en ningún caso como deuda de la Sociedad, ya que esa partida es sencillamente un conjunto de créditos calificados de no realizables en el balance como créditos a regularizar, a manera de sumando del activo aunque vacío y sin contenido. Por lo tanto, esos créditos, cobrables o no, es imposible considerarlos como deudas de la Sociedad, debiendo en consecuencia el concepto de adjudicación quedar reducido a tenor de las cifras dichas.

El Tribunal Provincial no estimó el recurso y dijo que el aludido concepto estaba lógica y legalmente deducido del contexto de la escritura de disolución al no especificarse en ella el inventario y el balance detallado y adjudicarse a los socios solamente el haber líquido sin mención del resto de activo social, y teniendo en cuenta que los socios tienen que hacerse cargo de las deudas para con terceros por no constar la liquidación previa que exige el artículo 228 del Código de Comercio y por estar obligados los socios colectivos a responder con todos sus bienes de las obligaciones de la Sociedad. Todo lo cual, en fin, hace que el concepto de adjudicación nazca a tenor del apartado 18) del artículo 19 y del 10) del 9.º del Reglamento del Impuesto.

El Tribunal Central comienza por sentar que aun admitidas las dos partidas dichas como ficticias, quedan por adjudicar bienes del activo por valor de más de 400.000 pesetas, las cuales en principio implican obligaciones de la Sociedad para con terceros, de las que nace el concepto adjudicación conforme a los preceptos citados, máxime tratándose de una Sociedad colectiva en las que esa obligación además de pesar sobre la Sociedad pesa personalmente sobre los socios y sin olvidar al mismo tiempo que los interesados por el hecho de discutir la cuantía de la obligación admiten ésta.

Esto dicho, entiende el Tribunal que la partida de "Trigos del Estado" está casi totalmente compensada en el activo y que la otra por su naturaleza de cuenta reguladora no supone obligación exigible por terceros, y que la compensada y esta otra no son en realidad deudas exigibles a la Sociedad y al no producirse obligación de pago, huelga la adjudicación a tal fin, pero sí procederá por el resto.

Por lo tanto, añade, deben anularse las liquidaciones impugnadas y practicarse otras sobre el pasivo realmente resultante, previa presentación del balance detallado y examen de la partida de créditos incobrables, puesto que cabe que se hayan realizado o puedan realizarse en todo o en parte, en cuyo caso su importe se reflejará en el activo líquido y ello traerá consigo el aumento de la base en las liquidaciones giradas por el concepto de disolución de sociedad.

Esto supondría la revisión de las liquidaciones giradas por ese concepto, y como ellas, al parecer, fueron definitivas y giradas por Oficina de partido, debe ser la Abogacía del Estado la que con vista del balance y los demás datos que estime precisos, estudie el problema dentro de sus facultades reglamentarias y resuelva sobre la revisión.

Comentarios.—El enfoque del problema en su fondo, tanto por uno como por otro Tribunal, fué indudablemente aceptado y el concepto de adjudicación aplicado era sin duda procedente en principio, y sobre ello huelga realmente toda consideración.

Esto dicho, el examen de la partida titulada "Créditos aplazados a regularizar", nos sugiere algunas consideraciones.

Se les llama en los razonamientos de los recurrentes "créditos incobrables" y se dice que su inclusión en el activo y en el pasivo obedeció al mecanismo contable. Así será, y lo es también con toda exactitud que, incobrables o no nunca pueden suponer deudas de la Sociedad, ni por consiguiente producir el debatido acto deducido de adjudicación para pago, puesto que si la obligación de pagar no existe, mal puede existir el acto o concepto de adjudicar bienes para tal fin, pero el calificativo de incobrables lleva de la mano a recordar el concepto de créditos incobrables que el Reglamento da en el apartado 4) de su artículo 55, cuando dice que "no se considerarán incobrables los créditos, no obstante lo que sobre el particular declaren los interesados, si no se acredita documentalmente que las gestiones judiciales hechas para obtener su realización han resultado ineficaces".

Este precepto, aplicado al caso, conduciría derechamente a considerar la mentada partida como positiva en su integridad en el activo y habría de añadirse al capital adjudicable a los socios como tales con el consiguiente aumento de la base liquidable por el concepto de disolución de sociedad. Y esto supuesto, el razonamiento conduce también lógicamente a la conclusión de que no solamente serían anulables las liquidaciones por liquidación del concepto adjudicación para pago, sino

también las demás, giradas por el de disolución de sociedad; y, por fin, que la revisión acordada habría de alcanzar asimismo a estas últimas.

Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 12 de julio de 1949.

LA TRANSMISIÓN DE UNA FINCA SOBRE LA QUE GRAVA EL USUFRUCTO FORAL NAVARRO CAUSA LIQUIDACIÓN POR EL ACTO TRANSMISORIO Y ADEMÁS POR EXTINCIÓN DE USUFRUCTO AUNQUE EL USUFRUCTO FORAL CONTINÚE SOBRE EL PRECIO DE LA ENAJENACIÓN SEGÚN EL APARTADO 13) DEL ARTÍCULO 66 DEL REGLAMENTO DE 1941.

Antecedentes:—En determinada testamentaria por fallecimiento del marido, que disfrutaba de la condición de vecindad navarra y estaba sometido a la legislación foral, se le adjudicaron a la viuda los bienes inventariados en usufructo en concepto de usufructo foral de vecindad, y en nuda propiedad a los dos hijos comunes supervivientes. Entre los bienes adjudicados figuraba una casa en Madrid.

Se giraron las liquidaciones sobre las bases del 60 por 100 y del 40 por 100, respectivamente, y se consignó en la nota por la Oficina liquidadora de Madrid que había de presentarse nuevamente el documento al extinguirse el usufructo.

Así las cosas, algún tiempo después, en febrero de 1946, la usufructuaria y los nudo propietarios vendieron dicha casa, y la misma Oficina giró dos liquidaciones, una por el concepto de compraventa a cargo del comprador y otra por herencia a cargo de los dos hijos nudo propietarios por el concepto de extinción de usufructo.

Esta segunda liquidación fué objeto de recurso y los recurrentes razonaron diciendo: que la sucesión del causante se rige por la Ley foral navarra, lo cual engendra en el caso en discusión el usufructo legal foral, que es una institución familiar y no un valor patrimonial susceptible de tráfico porque está destinado al sostenimiento de la familia; que por razón de su especial naturaleza no tiene carácter patrimonial independiente y no puede ser objeto de enajenación o gravamen, según el artículo 108 de la Ley Hipotecaria; que tal usufructo sólo se extingue por las causas taxativamente fijadas por el fuero de Navarra, y entre ellas por la muerte del usufructuario; que no puede admitirse la enajenación de los derechos de usufructo y nuda propiedad a un ter-

cero; que lo que puede ser enajenado es el fundo sobre el que recae la propiedad dividida, pero la doble titularidad de derechos habrá de continuar sobre la cosa que le sustituya o sobre su valor patrimonial o económico; que, por consecuencia, falta en el caso actual el hecho o la convención que jurídicamente origine el impuesto, puesto que la venta de la finca no ha causado la extinción del usufructo.

Todos esos razonamientos los estimó inoperantes el Tribunal Provincial ante el precepto terminante del apartado 13) del artículo 66 del Reglamento de 1941, que fué el aplicado, cuando dice que si el usufructuario y el nudo propietario enajenan sus derechos a un tercero, además de tributar por la adquisición onerosa, ha de satisfacer el impuesto el nudo propietario por la extinción de usufructo, lo cual no quiere decir que el Reglamento prejuzgue si aquel derecho ha de continuar o no sobre los bienes que se obtengan a consecuencia de la enajenación, sino que se limita a exigir anticipadamente el tributo.

El Tribunal Central empieza por sentar que la cuestión se reduce a resolver si debe liquidarse el impuesto por el concepto de extinción del usufructo al enajenar el nudo propietario su derecho con anterioridad a que la consolidación del pleno dominio haya tenido lugar, o si, por el contrario, no procede girar liquidación alguna por extinción en atención a que los recurrentes no han sido titulares del pleno dominio de los bienes ni obtenido utilidad alguna de ellos.

Eso dicho invoca el precepto del artículo 66 antes mencionado, y dice que es clara su redacción, ya que expresamente determina que cuando el nudo propietario enajene su derecho por título oneroso a un tercero, aparte de satisfacer éste el impuesto correspondiente, habrá de pagar el antiguo titular de la nuda propiedad, el impuesto correspondiente a la extinción del usufructo; y deduce que la liquidación por extinción de usufructo ha de girarse aunque jurídicamente no se haya producido tal extinción porque el precepto tiene la mera finalidad fiscal de evitar que pueda eludirse en su día el pago del impuesto por ese concepto, y por lo tanto, añade, como el usufructo foral navarro se extingue también por fallecimiento del usufructuario, es claro que se da con respecto a él el mismo supuesto que con los usufructuarios vitalicios en general y que carecen de fuerza las razones alegadas sobre la continuidad del derecho de vecindad foral como patrimonio económico familiar sobre el precio de la enajenación.

A continuación estudia el Tribunal el caso a la luz del párrafo 13)

del vigente Reglamento de 1947, para decir que aunque la aplicación de ese precepto sería más benéfica a los transmitentes, ya que no les afectaría la liquidación por extinción de usufructo y en tal sentido podría serles aplicables la transitoria primera de la Ley del Impuesto de 1947, no es ello procedente en este caso, porque aunque a ellos les beneficiaría, en cambio perjudicaría al adquirente, que es tercero en esta contienda y no ha sido parte en el expediente.

Comentarios.—Estos tendrían que referirse al tan discutido artículo 66 del anterior Reglamento, y ello carece ya de objeto, dada su derogación por el vigente.

Diremos, sin embargo, que no parece muy claro que la Resolución comentada haya resuelto el verdadero nudo de la cuestión, el cual en realidad era éste: el Reglamento suponía que cuando el nudo propietario y el usufructuario enajenaban su derecho a un tercero conjuntamente, se verificaba una extinción de usufructo que debía liquidarse con independencia de aquella enajenación, o lo que es lo mismo, que no previó el supuesto de que la división de dominio continuase por ministerio de la ley sobre el precio o sobre la cosa que sustituyó a la enajenada, en cuyo caso claro está que la extinción no puede tener lugar y que, como decían los recurrentes, no se da tampoco el acto que origina el impuesto.

Verdad es que la Resolución habla de que el precepto, en último término, tiene de modo manifiesto una mera finalidad fiscal encaminada a evitar que en su día pueda eludirse el pago del impuesto por ese concepto, pero esa razón por sí sola no es suficiente para neutralizar aquella otra. En definitiva, todo ello revela que ese y otros puntos del artículo 66 en su anterior redacción y en la actual son vulnerables y serán siempre discutidos.

JOSÉ M.^a RODRÍGUEZ-VILLAMIL,

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