

Jurisprudencia sobre el impuesto de Derechos reales

*Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de
22 de marzo de 1949.*

EL BENEFICIO TRIBUTARIO CONCEDIDO A LA PRIMERA TRANSMISIÓN DE VIVIENDAS PARA LA CLASE MEDIA SURTE EFECTO SI LAS CONDICIONES DE HECHO SON ANTERIORES A LA LIQUIDACIÓN, AUNQUE SE ACREDITEN DESPUÉS DE PRACTICADA.

Antecedentes.—En 23 de abril de 1947 fué presentada a liquidación una escritura de compraventa de una casa, la que fué liquidada como tal al tipo entonces vigente, y seguidamente recurrida la liquidación, porque no se le aplicó la bonificación del 90 por 100 establecida en la Ley sobre viviendas para la clase media de 25 de noviembre de 1944 para la primera transmisión de las mismas a título oneroso, cuya bonificación era aplicable al caso, puesto que reunía los dos requisitos determinados en la Orden de 26 de julio de 1945, consistentes en la calificación de bonificable y en haber sido totalmente construido el edificio en el plazo de tres años, según acreditaba con una certificación de la Junta Nacional del Paro, siquiera fuese de fecha posterior a la liquidación impugnada.

El Tribunal Provincial desestimó el recurso, fundado en que la justificación de los aludidos requisitos debió hacerse antes de ser girada la liquidación y no después.

Ante el Tribunal Central el interesado alegó en contra del retraso de la justificación dicha que, en todo caso, la liquidación debía considerarse como revisable y provisional, y la reclamación fué aceptada y revocado el acuerdo del inferior, toda vez que la bonificación está ratificada en la actual Ley del Impuesto — art. 4.º —

y lo estaba en la anterior, y que aparecen cumplidos los requisitos que al efecto establecieron los preceptos citados, sin que pueda ser obstáculo el que la justificación documental sea posterior a la transmisión. Y además y en último término, es lo cierto, dice el Tribunal, que los preceptos citados no prohíben la devolución del impuesto ya satisfecho por el hecho de que la justificación del derecho al beneficio sea posterior a la liquidación, sino que surte efecto bien en la reclamación económicoadministrativa, bien en un expediente de devolución.

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

UNA SOCIEDAD MERCANTIL OTORGA ESCRITURA DE EMISIÓN DE OBLIGACIONES HIPOTECARIAS QUE ES LIQUIDADA OPORTUNAMENTE. PRESENTADA LA ESCRITURA A INSCRIPCIÓN EN EL REGISTRO DE LA PROPIEDAD. SURGEN DIFICULTADES DE INSCRIPCIÓN, Y PARA ORILLARLAS SE OTORGA NUEVA ESCRITURA, DESCARGANDO DEL GRAVAMEN RESPECTIVO A ALGUNAS DE LAS FINCAS HIPOTECADAS Y TRASPASÁNDOLO A LAS RESTANTES Y YA ANTERIORMENTE GRAVADAS.

EN TAL CASO LOS ACTOS GRAVADOS SON LA TOTAL GARANTÍA CONSIGNADA EN LA PRIMERA ESCRITURA Y EL ACTO DE LIBERACIÓN Y NUEVO GRAVAMEN DE LA SEGUNDA CON LA BASE DE LIQUIDACIÓN, EN CUANTO A ELLA, DE LA GARANTÍA LIBERADA SUMADA A LA QUE SE TRASPASA A LAS FINCAS RESTANTES.

Antecedentes. — En la primera escritura fueron emitidas 2.000 obligaciones por 1.000.000 de pesetas, y se garantizó con hipoteca esa suma, más 175.000 pesetas para intereses y costas. En total, 1.175.000 pesetas, repartidas a los efectos de la responsabilidad hipotecaria entre tres fincas.

La escritura fué liquidada y presentada al Registro de la Propiedad, y como surgiesen dificultades para la inscripción de la hipoteca en cuanto a una de las fincas, se otorgó nueva escritura diciendo que la responsabilidad que afectaba a esa finca se dejaba sin efecto, haciéndola recaer sobre las otras dos, entre las que se repartió el gravamen.

Esta segunda escritura fué liquidada tomando por base 1.077.000 pesetas, que era la cifra resultante del gravamen liberado y traspasado.

La liquidación fué recurrida por la Sociedad emisora, diciendo: que lo que está sujeto no es el contrato, sino el derecho real de hipoteca; que tanto el artículo 145 de la Ley Hipotecaria como los artículos 1.875 y 1.857 del Código civil condicionan la validez de las hipotecas voluntarias a su constancia en escritura pública y a la inscripción en el Registro de la Propiedad, y, por lo mismo, la que no se constituyó no puede decirse que ha sido cancelada; que la verdadera naturaleza del acto discutido es una emisión de obligaciones hipotecarias, cuyo acto ya había tributado; que a una sola convención—artículo 44 del Reglamento—no puede exigirse más que el pago de un derecho; que no ha habido modificación de garantía hipotecaria ni cambio en los bienes gravados, y que no es necesario en el caso presente que judicial o administrativamente se dé por anulado un acto, porque el concepto aplicable es el de inexistente.

El Tribunal provincial invocó, frente a tal argumentación, el precepto terminante del artículo 13 del Reglamento, y, conforme a él, que la nueva distribución o señalamiento del capital de la hipoteca entre las fincas afectadas, la sustitución de unas por otras y la reducción a una o varias del derecho que gravitaba sobre mayor número, tributa como modificación del derecho de hipoteca; precepto exactamente aplicable al caso, puesto que lo estipulado fué la liberación de una finca y la imposición de ese gravamen sobre las restantes.

La recurrente insistió ante el Tribunal central en que la inicial garantía hipotecaria sólo fué el primer paso para llegar a la constitución definitiva, de tal manera que ambas escrituras integraron un único acto de emisión de obligaciones hipotecarias, y el Tribunal insistió en la procedencia de aplicar el aludido artículo 13, añadiendo la consideración de que el acto sometido a tributación no gira en función del valor de las obligaciones emitidas; sino en el de la extensión mayor o menor del gravamen o de las variaciones del derecho real en relación con las fincas afectadas por él.

Acerca de la eficacia fiscal de la no inscripción del derecho real en el Registro de la Propiedad, insistió en lo preceptuado en el artículo 41 del Reglamento, y añadió que no existe precepto reglamentario que exija que la hipoteca haya sido inscrita para ser liquidable, ni que permita obtener la devolución del impuesto como

consecuencia de no haberse podido obtener la inscripción, como se ve recordando los que tratan de la devolución del impuesto pagado, y especialmente el 58 y el 208. En todo caso, termina diciendo, no cabría discusión sobre la procedencia, sobre la exacción, sobre la mitad de la base gravada, puesto que acerca de las dos fincas en las que recayó el mayor gravamen hipotecario del que se liberó a la tercera, no hubo dificultades de inscripción en el Registro, sin que, en definitiva, sea posible admitir la tesis de que no existió un solo acto, estando patentes los dos conceptos, uno de liberación de una finca y otro de aumento de responsabilidad en las otras dos.

Los comentarios, ante la claridad de lo expuesto, huelgan, si bien pudiera reforzarse uno de los argumentos de la Resolución de que se trata, diciendo que tan independiente es la liquidación de la inscripción, que no solamente no depende la primera de la segunda, sino que, por el contrario, la hipoteca no puede tener acceso al Registro sin que el documento en que se constituye haya sido liquidado.

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

LOS CONTRATOS DE CONCESIÓN DE APROVECHAMIENTOS DE MONTES SE CLASIFICARÁN DE ARRENDAMIENTOS, AUN CUANDO EN ELLOS SE COMPRENDA LA CORTA DE ÁRBOLES, SIEMPRE QUE SE JUSTIFIQUE QUE RESPONDEN A UN PLAN DE APROVECHAMIENTO, Y ÉSTE NO LO ACREDITA POR SÍ SOLO EL PERMISO DE CORTA DADO POR EL SERVICIO FORESTAL, EN CUYO CASO LA CALIFICACIÓN ES TRANSMISIÓN DE MUEBLES.

Antecedentes.—Los propietarios de un monte concertaron con cierta Compañía un contrato que llamaron de venta de pinos, por el que vendieron todos los pinos resinados del término municipal que alcanzaran determinadas medidas, al precio de 25 pesetas uno, debiendo cortarse en diez anualidades, a razón de 20.000 aproximadamente por año, y abonarse en los primeros cinco años 100.000 pinos, aun en el supuesto de que no se hubieran cortado.

El contrato, no presentado en plazo, fué reclamado en investigación por el Liquidador, y con ese solo antecedente se giró liquidación por el concepto muebles con la base total del contrato.

La entidad compradora recurrió, estimando que la calificación procedente era la de arrendamiento—artículo 16, 8.º—, por responder el contrato a un plan de aprovechamiento de un monte, como lo demostraba el previo permiso del Distrito Forestal, a tenor de Decreto de 24 de septiembre de 1938, y la intervención de la Jefatura de Montes en la ejecución, extremos corroborados por certificación de Distrito Forestal.

Fuera de eso, dice la recurrente, la base no debió fijarse con el solo elemento de juicio de la frase contractual «20.000 pinos aproximadamente», y lo procedente era aplazar la liquidación, de acuerdo con el citado artículo del Reglamento, ya que los pinos realmente aprovechados el primer año fueron, según acta, 15.159.

Como prueba aportaron certificación y autorizaciones acreditativas de la intervención del Distrito Forestal.

El Tribunal provincial no dió lugar al recurso, porque no estimó que existiese un plan previo de aprovechamiento ni que bastase el permiso del Distrito Forestal, necesario en todo caso, según el mentado Decreto de 24 de septiembre de 1938, a todos los aprovechamientos forestales.

El Tribunal central dice que el requisito fundamental del artículo 16, apartado 8.º, para la calificación de arrendamiento en estos casos, es la existencia del plan de aprovechamiento, y éste es independiente de la autorización aludida, como lo demuestra la lectura del artículo 6.º de dicho Decreto, que dice que no será necesario solicitar el permiso cuando el aprovechamiento responda a la ordenación o plan dasocrático aprobado por la Administración. Esto supuesto, examina la documentación presentada, y deduce que no acredita que tal plan existiese, y sí que se trataba de las autorizaciones del repetido Decreto, las cuales en definitiva acreditan que aquel plan no existía, puesto que si lo hubiese holgaban autorizaciones, y, en su consecuencia, dice que el tipo aplicable era el de transmisión de muebles.

Por lo que hace a la base, estimó que estaba determinada en cuanto a la corta estipulada para los primeros cinco años—100.000 pinos a 25 pesetas—, pero no en cuanto a los demás años, porque no es suficientemente concreto decir que «se cortarán en diez anualidades unos 200.000 pinos aproximadamente», y, por consiguiente, declaró que en esa parte debía aplazarse la liquidación, sin perjui-

ción de tener en cuenta lo dispuesto en el artículo 62 del Reglamento y de comprobar anualmente la ejecución del contrato con los datos que el interesado debe presentar.

Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 13 de abril de 1949.

EL ACTO POR EL CUAL LOS SOCIOS DE UNA SOCIEDAD LIMITADA ACUERDAN SEPARARSE DE ELLA, PERCIBIENDO EL IMPORTE ÍNTEGRO DE SUS PARTICIPACIONES, Y LOS SOCIOS RESTANTES APORTAN AL HABER SOCIAL LA MISMA CANTIDAD A FIN DE QUE EL CAPITAL SOCIAL PERMANEZCA ÍNTEGRO, HA DE LIQUIDARSE COMO CESIÓN POR EL CONCEPTO DE «MUEBLES».

Antecedentes.—Constituida una Sociedad mercantil de responsabilidad limitada, los componentes de ella estipularon en escritura pública que, ante el deseo de tres de los socios de separarse de ella, los demás estaban conformes con esa determinación, y al efecto fijaron el haber que por todos conceptos correspondía a aquéllos con arreglo al último balance, cifrándolo concretamente, y acordaron que los socios que permanecían en la Sociedad aportarían a la caja social otro tanto capital como el que había que entregarse a los salientes, con el fin de que el haber social permaneciese inalterable. En definitiva, hicieron constar que los tres socios se separaban de la Sociedad, percibiendo todo lo que como tales les correspondía, y que los restantes aportaban lo liquidado a los separados, quedando ellos como únicos integrantes de la Sociedad.

La escritura fué liquidada por el concepto «muebles» al 3 por 100, como compra del haber del líquido de los socios separados por los restantes, y recurrida la liquidación, exponiendo: que la escritura fué notarialmente calificada de separación de socios; que en ella los salientes propusieron y los demás aprobaron la separación con fijación de haberes; que el pago de éstos suponía forzosamente una reducción del capital social, y que como esa merma afectaba al desenvolvimiento de la Compañía, los demás socios repusieron previamente la cifra correspondiente para que la vida económica de aquélla no sufriese quebranto; que la cesión a otra persona del interés de un socio es un negocio jurídico entre personas distintas de la persona social, que engendra una subrogación de personas

por la que el derecho del cedente encarna en los cesionarios, invistiéndole del carácter de socio si la transmisión es consentida por los demás, como el artículo 143 del Código de Comercio exige; que esa cesión de cuotas sociales, sea entre socios, sea entre socios y extraños, no es identificable, ni jurídica ni económicamente, con una separación de socios, como las discutidas, que liquidan y perciben su haber social, cuyo importe es reintegrado a la caja social por los restantes socios; que la separación de un socio es un negocio jurídico absolutamente diferente de una enajenación de bienes o derechos, porque el acto es específicamente social y afecta a la Sociedad, como ente jurídico independiente de las personas de sus socios, y en tal supuesto, tiene que proceder a la liquidación y pago del haber del socio saliente, y, por tanto, si los socios que permanecen no quieren reintegrar ese haber, el de la Sociedad se merma; que las diferencias entre uno y otro negocio jurídico son claras, puesto que en un caso las declaraciones de voluntad emanan de dos personas físicas que se conciertan entre sí, y en otro es la propia Sociedad la que actúa en la convención y queda afectada por ella.

La pretensión definitiva del recurso era que se girasen dos liquidaciones, en vez de la de cesión por el concepto «muebles», ambas al 1 por 100, una por el concepto de separación de socio que no da lugar a la disolución de la Sociedad, y otra como aportación al acervo social, con arreglo a los apartados 6.º y 13 del artículo 19 del Reglamento.

El recurso fué rechazado por el Tribunal provincial, fundándose para ello en que de la escritura liquidada resulta claramente la intención de los socios continuadores de la Sociedad de adquirir las participaciones de los socios salientes, y en que no es lícito aplicar el contenido de los apartados 6.º, 8.º y 13 del artículo 19 del Reglamento: el primero de ellos será aplicable si se da la separación de un socio con abono de su parte en el haber social; el segundo, en el caso contrario, cuando el hecho aislado de aumento de capital se produzca por nuevos socios, y el tercero, en relación con el apartado 10, cuando la aportación provenga de los socios existentes; y no siendo el de autos ninguno de esos supuestos, sólo es dable aplicar el apartado 9.º, que prevé la cesión por un socio a otro o a un extraño de su participación social.

Ante el Tribunal central los recurrentes reforzaron su preten-

sión, argumentando que el Liquidador debe actuar sobre las cláusulas del contrato, no sobre suspiciás, y, por tanto, no debió prescindir de que la simultánea salida y entrada de socios no arguye la transmisión de cuotas de unos a otros, ya que para ello falta el vínculo jurídico que ligue a los entrantes con los salientes. Unos y otros no negocian entre sí en tal supuesto, sino con la Sociedad, y en ella abdican unos y de ella reciben otros sus derechos y participaciones, y éstas, una vez adquiridas por los nuevos socios, no son, en la hipótesis de que se trata, jurídicamente las mismas que pertenecían a los salientes, sino las creadas por su aportación, desde el momento en que los socios salientes perciben sus haberes detrayéndolos del haber social, y los entrantes ingresan sus aportaciones en la Sociedad y no los satisfacen a los que se apartan de ella. Por lo mismo, la naturaleza de lo estipulado es la rescisión parcial del contrato de Compañía por separación de socios, sin afectar a la continuación de la vida social, sin que tal calificación sea afectada por la previa aportación de los socios restantes de la cantidad a que ascenderían los haberes de los que se separan; de tal manera, que para que pudiera darse el supuesto de cesión de participaciones mediante precio sería necesario que el negocio no se hubiera convenido entre las personas individuales de los socios que permanecían y los que salían, y que por razón de la cesión se operase una sustitución de personas en el interés social con el consentimiento de todos los socios; como exige el artículo 143 del Código de Comercio.

Por otra parte—añaden—, la naturaleza jurídica del contrato de cesión de participaciones y del de separación de socios son absolutamente distintas: en el primero actúa solamente la voluntad de los socios, y en el segundo actúa también la Sociedad.

El Tribunal central empieza por sentar que en la escritura discutida no interviene la Compañía de que se trata, y sí exclusivamente los otorgantes en su propio derecho, lo cual significa: que lo estipulado no puede afectarle directamente, que los ingresos o pagos no pueden estimarse hechos por ella, y que sin esa intervención no puede existir la rescisión parcial de la misma. Por otra parte, es de destacar que en la escritura se dice que las cuotas de los salientes las aportan los restantes previamente; es lo cierto

que esa aportación y el reparto entre aquéllos fué simultáneo y que la intervención de todos los socios obedeció a la necesidad del consentimiento para la cesión de participaciones sociales, conforme a la escritura social, y al artículo 143 del Código de Comercio, el cual, aunque aplicable a las colectivas, lo aceptaron los recurrentes para la Sociedad limitada de que se trata, de todo lo que se deduce que se trata de la *cesión* o subrogación de participaciones sociales con entrega del precio, lo que determina la aplicación del apartado 9.º del artículo 19 del Reglamento, que manda liquidar por el concepto «cesión» la transmisión por precio del haber de un socio a otro socio o a un extraño.

Desestima después la posible aplicación al caso de los apartados 6.º y 13 del mencionado artículo 19, y dice que, dado el concepto tributable de modificación de Sociedad, que es, fundamentalmente, el nacido del aumento o disminución del haber social, no es posible confundirlo con el concepto modificación por separación de un socio que no dé lugar a la disolución, contenido en el apartado 6.º, invocado en el recurso, porque en este supuesto se opera una reducción del dicho haber, cosa que no ocurre en el caso discutido, en el que la retirada de haberes se compensa simultáneamente con las nuevas aportaciones, y en el apartado 13 se regulan las nuevas aportaciones exclusivamente, o sea el aumento de capital, a diferencia de la realidad discutida, en la que aquéllas vienen a enjugar la disminución operada al retirar sus aportaciones los socios salientes.

El mismo principio — sigue diciendo la Resolución — informan los apartados 7.º, 8.º y 10 al 12 del repetido artículo 19, en los que el concepto tributario opera siempre en función del aumento o disminución del acervo social, y en definitiva, sea cualquiera la amplitud que se quiera dar a dichos apartados 6.º y 13, siempre resultará que su objeto es únicamente regular los actos de separación o admisión de socios, y no la cesión de participaciones sociales, que es el acto jurídicamente deducido de la estipulación objeto de interpretación.

Comentarios.—Digamos en primer lugar que el razonamiento desestimatorio de la Resolución comentada nos parece claro y convincente, y también que la posición de los reclamantes y la manera con que redactaron las estipulaciones discutidas da clara-

mente la sensación de que en la directriz de ellas más se pensó en el impuesto que el acto devengaría que en lo que intrínsecamente encerraba con arreglo a la legislación mercantil. Por eso, lo que en la realidad y en la intención era una transmisión de participaciones de los socios que salían a los que permanecían, se desfiguró al redactar las estipulaciones escriturarias, convirtiendo el solo y único acto en dos simultáneos en el tiempo, y diciendo que los continuadores, previendo y evitando la disminución del activo social, aportaban aquello mismo que en el mismo momento había que entregar a los que dejaban de ser socios.

Todo ello revela con evidencia que no se trataba sino de un intercambio de personas y participaciones, o sea de una cesión de participaciones, a la cual era ajena como contratante la Sociedad. Tan es así, que en la escritura no figura como contratante, ni nadie menciona para nada su representación, lo cual es un argumento más en pro de la tesis del Tribunal y en contra, por ende, de la de los recurrentes, puesto que si se tratara en verdad de la separación de socios y de la paralela admisión de otros, no sólo no podía estar ausente del convenio la Sociedad como tal, sino que necesariamente tenía que ser uno de los contratantes y prestar su consentimiento a esa salida y entrada de socios y pagar las participaciones de los unos y recibir las de los otros. Pensar que todo ello puede, en tal supuesto, hacerse tratando particularmente los entrantes con los salientes, equivale a admitir que el haber de una Sociedad puede aumentarse o disminuirse a voluntad de uno o varios socios y de extraños y sin contar con ella.

El camino que los recurrentes tenían para configurar legalmente los dos actos de nueva aportación, el uno, y de devolución o entrega, el otro, como prevé el mentado apartado 13, y serles así aplicables los conceptos de «constitución» y «disolución» de Sociedad al 1 por 100, como querían los reclamantes, era haciendo comparecer a la Sociedad y pactando con ella la separación y las nuevas aportaciones. Entonces podría hablarse de esos dos actos, no solamente distintos, sino también independientes y paralelos. Al no haberlo hecho así, los interfirieron y confundieron hasta el punto de hacerlos uno solo.

JOSÉ M.^a RODRÍGUEZ-VILLAMIL.

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