

Jurisprudencia sobre el impuesto de Derechos reales

Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 12 de febrero de 1946.

EN EL ACTO DEDUCIDO DE ADJUDICACIÓN PARA PAGO AL DISOLVERSE UNA SOCIEDAD REGULAR COLECTIVA, ¿HA DE TENERSE EN CUENTA LA CONDICIÓN DE MUEBLES O INMUEBLES DE LOS BIENES ADJUDICADOS, DE TAL MANERA QUE, CONOCIDO EL VALOR DE LOS INMUEBLES, NO PUEDE APLICARSE COMO ÚNICO TIPO DE LIQUIDACIÓN EL CORRESPONDIENTE A LA ADJUDICACIÓN DE INMUEBLES CON ERRÓNEA INTERPRETACIÓN DEL ARTÍCULO 47 DEL REGLAMENTO?

Antecedentes.—Los tres únicos socios de una Compañía regular colectiva acordaron en escritura de 5 de septiembre de 1940 limitar el período de diez años de duración de la Sociedad, que figuraaba en la escritura de constitución, y dijeron que la disolución tendría lugar el 30 de noviembre siguiente y que la liquidación comenzaría el día 1.º de diciembre y llevarse a cabo en ese mes para estar terminada el día 31, adjudicando el haber social a los tres socios por terceras partes.

Las operaciones de inventario y adjudicación no se pudieron terminar en la fecha prevista y, en su consecuencia, el citado día 31 los socios otorgaron nueva escritura, en la que, después de referirse a la de 5 de septiembre, manifestaron que entre los créditos acreedores de la Compañía figuraban inventariados los de carácter inmobiliario, garantizados con hipoteca, cuyos créditos y garantías especificaron, y seguidamente se adjudicaron por terceras partes y proindiviso el activo social para pago del capital aportado, de los beneficios del año y del pasivo, dando por extinguida la Compañía y haciendo constar que la

adjudicación se hace en primer lugar para pago de los créditos del pasivo y después el de los respectivos haberes sociales, y, por último, el de los beneficios del año.

Con la expresada escritura de 31 de diciembre se presentó relación de créditos activos y pasivos, no apareciendo otros bienes de carácter inmueble que los créditos hipotecarios y siendo todo el resto del haber mercaderías, valores mobiliarios, deudores varios, etc.

La Oficina liquidadora estimó como fecha reglamentaria del acto liquidable la de 30 de noviembre de 1940, que era la señalada como fecha de disolución en la escritura de 5 de septiembre anterior, y giró las liquidaciones, con la multa del 20 por 100 por presentación fuera de plazo, y, aparte de las liquidaciones por disolución de Sociedad, giró otras por el concepto de adjudicación para pago al 5 por 100 como si los adjudicados fueran todos inmuebles, aunque el importe de éstos no alcanzaba a cubrir el total importe de los créditos pasivos de la Sociedad.

La aplicación de la multa y la liquidación por adjudicación fueron objeto de recurso y se razonó la improcedencia de aquélla diciendo que en la escritura de 5 de septiembre, que fué presentada en 7 de octubre, se estipuló que la vida de la Sociedad se extinguiría el 30 de noviembre y que el inventario y el balance se practicarían dentro de los diez días siguientes, al paso que la escritura de disolución y adjudicación a los socios se autorizó el 31 de diciembre y fué presentada el 10 de enero siguiente, y como la multa por no presentación debe referirse a la fecha del inventario y balance, y éste no podía hacerse sino en los primeros días de diciembre, está claro que presentada la escritura en 10 de enero lo fué dentro de los treinta días del balance y de su propia fecha, y, por tanto, en plazo.

El razonamiento por lo que respecta a la errónea liquidación para pago de deudas fué que desde el momento en que en el balance constaban los créditos con garantía hipotecaria—que eran los únicos inmuebles existentes—, lo procedente era girar dos liquidaciones por el concepto expresado en relación con muebles y con inmuebles, por el importe aquélla de lo que las deudas a pagar excedían del importe de los inmuebles.

El Tribunal Provincial desestimó ambos puntos de vista. El referente a la multa, porque entendió que el plazo debía contarse desde el 30 de noviembre, fecha en la que la escritura de 5 de septiembre fijó

la extinción de la Sociedad, y en cuanto a la adjudicación por el tipo de inmuebles, como si todos los adjudicados fueran de esta clase, porque adjudicado el activo total en pago del pasivo sin la debida especificación entre bienes muebles e inmuebles, era de aplicar el precepto genérico del artículo 47 del Reglamento, que manda liquidar por el tipo más alto cuando en un sólo documento se comprendan varios actos sin especificar la parte valor que a cada uno corresponde.

Llevado el asunto al Tribunal Central, éste anula las referidas liquidaciones y estima que la multa que procede imponer por presentación fuera de plazo es la del 30 por 100, y que la adjudicación para pago debe dividirse en dos, una sobre muebles y otra sobre inmuebles.

Lo relativo al plazo lo razona aplicando el párrafo 16 del artículo 19 del Reglamento, que dice que "para que la liquidación se practique basta que exista el acuerdo de poner en liquidación la Sociedad, y, por consiguiente, dice que convenida la disolución en la escritura de 5 de septiembre y no habiéndose declarado el acto hasta el 10 de enero, es manifiesto que había transcurrido más del doble del plazo reglamentario de presentación, y que, conforme al número 2.º del artículo 221 del Reglamento, la multa exigible no es la del 20 por 100 y sí la del 30.

Respecto al otro punto discutido, entiende que si bien el inventario unido a la escritura de 31 de diciembre no especifica todos los bienes que integran el activo, es lo cierto que los únicos créditos inventariados como hipotecarios son los aludidos y que todos los demás bienes tienen la condición de muebles.

Comentarios.—Empézando por el segundo punto que acabamos de mentar, no puede ofrecer duda ni discusión el criterio que sienta el Tribunal, toda vez que, aunque directamente no se especifica lo que importa cada clase de bienes, se deduce sin vacilación que los únicos bienes inventariados calificables como inmuebles son los créditos hipotecarios inventariados, y como no alcanzan para pagar el importe de las deudas, dicho se está que la adjudicación para pago del resto tiene que referirse a bienes muebles.

No ofrece, en cambio, el otro extremo discutido la misma claridad, porque el precepto invocado—párrafo 16 del artículo 19—lo que dice es que el plazo se cuenta desde la fecha del acuerdo de poner en liquidación la Sociedad y que ese acuerdo basta para que la liquidación se practique; y lo cierto es que en la mencionada escritura no se acordó propiamente la liquidación de la Compañía, puesto que lo que se con-

vino fué reducir el plazo de su vida legal, y en vez de los diez años primitivamente estipulados, fijar su terminación el día 30 de noviembre siguiente, y, al mismo tiempo, establecer ciertas normas para su liquidación no previstas en la escritura de constitución.

Esto supuesto, ¿puede decirse con verdadera propiedad que lo acordado fué "poner en liquidación la Sociedad", y que como consecuencia ella quedó en la situación jurídica a que se refieren los artículos 228 y siguientes del Código de Comercio, esto es, con la restricción y empequeñecimiento de su propia personalidad y la de los socios administradores, aun siendo éstos los socios colectivos, y podrá decirse que en aquel momento entraron en funciones los liquidadores por el camino acotado que el mismo Código les traza?

Nos parece aventurado sostener la afirmativa, y aventurado, por lo mismo, arrancar de aquel momento la obligación de satisfacer el impuesto por disolución, porque, en definitiva, la Sociedad tuvo plena vida legal y completas su personalidad y sus actividades hasta el 30 de noviembre siguiente.

Con esto queremos decir que si bien no podemos compartir la opinión de los reclamantes en este punto, tampoco consideramos indiscutible la tesis de la Resolución recurrida y que puestos a optar entre la solución dada por el Tribunal Provincial y la adoptada por el Central, nos quedamos con la de aquél.

Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 12 de febrero de 1946.

CUANDO SE UTILIZA COMO MEDIO DE COMPROBACIÓN EL DEL LÍQUIDO IMPONIBLE, ¿HA DE EMPLEARSE EL ASIGNADO A LA FINCA EN EL MOMENTO DE CAUSARSE EL ACTO DE QUE SE TRATE, Y NO EL QUE RESULTE DE UNA DECLARACIÓN HECHA POR LOS HEREDEROS DEL CAUSANTE, DE CUYA SUCESIÓN SE TRATE COMO CONSECUENCIA DE OBRAS EFECTUADAS POR ELLOS MISMOS?

Antecedentes.—Presentados a liquidación los documentos referentes a cierta herencia causada en abril de 1944, figuraba entre los bienes una casa valorada en 16.000 pesetas, a la que en el expediente de comprobación se le asignó un valor fiscal de 90.000 pesetas con apoyo en una certificación de la Administración de Propiedades expedida en febrero de 1945.

La comprobación de valores fué impugnada con apoyo en que el líquido imponible que correspondía a la casa no era el consignado en aquel documento, sino el de 640 pesetas, que era el que estaba asignado en el momento del fallecimiento de la causante, según acreditaba la certificación oportuna, y si bien el líquido imponible en el momento en que certificó la Administración de Propiedades era efectivamente el de 3.600 pesetas, ello era debido a que los herederos, después de serlo, hicieron obras de consideración en la finca y la arrendaron, lo que, comunicado a la Administración, dió lugar a que el líquido imponible de 640 pesetas fuese elevado a la expresada cifra de 3.600.

El Tribunal Provincial unió al expediente, para mejor proveer, una certificación de la dicha Administración, en la que consta que el líquido imponible de 3.600 pesetas surtió efectos desde 1.^o de octubre de 1944 y que la elevación del mismo fué producida por una declaración de los herederos sobre aumento de renta, consecuencia de obras de reforma y unió también un informe del arquitecto jefe del Servicio del Catastro, pedido por el propio Tribunal, en el que se hace constar que en la finca se hicieron obras con posterioridad al 31 de diciembre de 1937 que debieron estar terminadas antes del mes de abril de 1944, y que, por tanto, las condiciones de rentabilidad serían similares a las que el predio tuviera en 1.^o de octubre de ese año, fecha en que el líquido imponible empezó a regir, y similares también a las de 7 de ese mismo mes, día en que el apoderado de los herederos declaró la renta de 4.800 pesetas. Por consiguiente, dice el arquitecto, no se puede atribuir la elevación del líquido imponible a las obras realizadas de abril a octubre de 1944.

A la vista de estos elementos de juicio el Tribunal Provincial desestimó el recurso, por entender que el líquido imponible de 3.600 pesetas era el que correspondía al inmueble en el momento de fallecer la causante, dadas las condiciones del mismo, siquiera el reflejo de ellas en los documentos fiscales se hubiese operado en fecha posterior, máxime teniendo en cuenta que entre uno y otro momento no hubo cambio de importancia en dicho inmueble, y que de lo expuesto por el arquitecto se deduce que el aumento de valor existía antes de la declaración del apoderado de los herederos.

Este criterio no fué compartido por el Tribunal Central, y revocó

el acuerdo del inferior y anuló la comprobación diciendo que el líquido imponible aplicable era el registrado al causarse la sucesión, salvo que la Oficina liquidadora estimase oportuno acudir a otros medios de comprobación, incluso el de la tasación pericial.

Dice que los medios ordinarios de comprobación, Registros fiscales, padrones de amillaramiento, etc., autorizados por el artículo 80 del Reglamento, han de referirse siempre a la fecha del fallecimiento del causante—en el caso a abril de 1944—porque por imperio del artículo 60 del mismo texto el impuesto recae sobre el verdadero valor que los bienes tengan el día en que el acto gravado se produce. Y tal norma reglamentaria no se puede modificar por razones más o menos fundadas, tendentes a demostrar que a aquéllos debe serles atribuido un líquido imponible mayor que el que la Administración les tenía asignado en el momento dicho; razonamiento éste que impide acoger los fundamentos aducidos por el arquitecto como los acogió el Tribunal Provincial, ya que por muy concluyentes que sean no alcanzan la categoría de medio ordinario de comprobación.

Comentarios.—Como se ve, la interpretación que el Tribunal da al artículo 80 del Reglamento es completamente restrictiva, de tal manera que, fuera de los medios que él señala, no cabe más que la práctica del extraordinario de la tasación pericial, aun en el caso de que en el expediente se aprecien motivos claros para afirmar que el líquido imponible está en franca contradicción con los elementos reales contributivos de la finca.

En el caso es tanto más de apreciar el criterio rígido del Tribunal ante el aludido precepto, cuanto que está patente que las obras de mejora y reconstrucción no son atribuibles a los herederos, aunque ellos afirmen que las hicieron por su cuenta después del fallecimiento de la causante. O sea, que aunque se acredite que el líquido imponible está en trance de ser variado en el momento de causarse el acto, ello es ineficaz frente al que hasta entonces tenía establecido la Administración.

Sentencia del Tribunal Supremo de 27 de febrero de 1947:

LA ADQUISICIÓN DE GÉNEROS Y EFECTOS POR EL RAMO DE GUERRA SIN SUBASTA NI CONCURSO EN LA FORMA LLAMADA POR GESTIÓN DIRECTA PARA SITUACIONES URGENTES MILITARES, NO ESTÁN

EXENTAS PORQUE NO PUÉDEN CALIFICARSE DE CONTRATOS VERBALES NI COMO CELEBRADOS POR CORRESPONDENCIA.

Antecedentes.—El Ministerio de la Guerra, en Orden de 18 de octubre de 1934, dispuso que la Intendencia procediese a la adquisición directa y urgente de varios miles de mantas. Se hicieron las gestiones oportunas, sin anuncio ni concurso, que dieron por resultado el ofrecimiento de cierto abastecedor. Aceptado por la Junta correspondiente y aprobados la propuesta y el presupuesto por Orden de 13 de diciembre del mismo año, fué hecha la adjudicación definitiva al abastecedor proponente, y al hacer efectivo el libramiento en la Caja general de Depósitos se giró una liquidación por transmisión de bienes muebles al 2,50 por 100.

El abastecedor recurrió alegando en su apoyo que la compra se había hecho por gestión directa, y que como tal estaba exenta según la Orden de 16 de agosto de 1934, la cual dice que, de acuerdo con el número 6.º del artículo 6.º del Reglamento del Impuesto, están exentos los mandamientos de pago expedidos a favor de proveedores por servicios ejecutados por administración directa conforme al artículo 56 de la Ley de Contabilidad.

El Tribunal Provincial, primero, y después el Central desestiman el recurso porque hubo presupuestos y se presentaron proposiciones y se cumplieron todos los requisitos del Reglamento de Contratación del Ramo de Guerra y Orden de 14 de noviembre de 1934, cuyas disposiciones establecen que así la oferta como la aceptación han de constar por escrito, y ello implica que no se trata de contratos verbales, sin que la invocada Orden de 16 de agosto de 1934 exima del impuesto los contratos celebrados por gestión directa.

Comentarios.—El caso ha sido ya objeto de la sentencia del Tribunal Supremo de 10 de mayo de 1946 y objeto también de comentario nuestro en esta REVISTA CRÍTICA DE DERECHO INMOBILIARIO.

Estamos conformes con la doctrina sentada por ambos Tribunales, pero creemos que el texto de la Orden de 16 de agosto de 1934 necesita algún comentario, como entonces dijimos, porque cuando menos en su letra choca con dicha doctrina. Más es; negaríamos redondamente su vigencia después de publicada la Ley del Impuesto de 1941 si no la viéramos citada como vigente en la Circular o dicta-

men de la Dirección General de lo Contencioso de 10 de febrero de 1944.

Esa Orden, pues, establece la exención en los términos que el reclamante adujo, y en sus artículos 2.º al 4º dice que es obligatoria la presentación ante las Oficinas liquidadoras por el vendedor, contratista o adjudicatario de los documentos referentes a esas contratas y que con el libramiento o mandamiento de pago deberá acompañarse el documento original que lo motive con la nota correspondiente por Derechos reales, ya de pago, ya de exención. Y esto significa que hay que interpretar el sentido conjunto de todos los artículos y no del primero por sí solo, porque interpretados aisladamente, o declaran una exención no admitida por la Ley del Impuesto o dicen lo mismo que ésta tenía establecido, o sea la obligación de presentar obligatoriamente a liquidación el documento que origina el impuesto junto con el libramiento, con la consecuencia de que el libramiento por sí mismo no causa liquidación.

Está claro que ello es así, porque ese documento no es otra cosa que una secuela del acto que engendró la transmisión. Es el justificante indispensable para percibir el precio, y como el acto hubo de tener una expresión documental, que fué o debió ser objeto de liquidación, es visto que el tal libramiento no exterioriza ninguna transmisión de muebles, sino que su objeto es el de servir de justificante para percibir el precio de una cosa vendida, en lo cual está precisamente la exención a que se refiere el aludido número 6.º del artículo 6.º del Reglamento.

Esta es la realidad, y también lo es que al libramiento no se le une ordinariamente el contrato que lo origina ni se justifica el pago del impuesto que le corresponde, y, por lo tanto, el Liquidador no puede declarar la exención del aludido libramiento, pero sí puede y debe liquidar en él la transmisión que lo originó aunque otra cosa diga la citada Orden en su letra, so pena de tolerar una segura defraudación.

JOSÉ M.º RODRÍGUEZ-VILLAMIL
Abogado del Estado y del I. C. de Madrid