

Jurisprudencia sobre el impuesto de Derechos reales

Sentencia del Tribunal Supremo de 31 de octubre de 1946.

LA EXENCIÓN DE LOS BIENES DE LAS INSTITUCIONES BENÉFICAS, A LOS EFECTOS DEL IMPUESTO DE PERSONAS JURÍDICAS, ESTÁ CONDICIONADO A QUE DIRECTA E INMEDIATAMENTE, Y SIN INTERPOSICIÓN DE PERSONAS, SE HALLEN ADSCRITOS A LA REALIZACIÓN DE UN OBJETO BENÉFICO, Y QUE EN ÉL SE EMPLEEN DIRECTAMENTE LOS BIENES MISMOS O SUS RENTAS, Y ELLO SE CUMPLE AUNQUE LOS VALORES MOBILIARIOS NO ESTÉN CONVERTIDOS EN LÁMINAS NOMINATIVAS INTRANSFERIBLES.

Antecedentes.—Cierta señora dispuso en su testamento que los bienes constitutivos de la herencia de su esposo se destinaran a crear una fundación, encargada de repartir anualmente 12.000 pesetas, en premios de 1.000 pesetas cada uno, a inválidos del trabajo, viudas pobres, estudiantes pobres, etc.

El capital fundacional estaba constituido por valores del Estado, y pedida la exención del impuesto de personas jurídicas, la Dirección General de lo Contencioso del Estado denegó la exención, por estimar que si bien el objeto fundacional era esencialmente benéfico, faltaba el requisito de ser intransferibles dichos valores al no haberse convertido en láminas intransferibles, conforme a las instituciones sobre fundaciones benéficas y benéfico-docentes, de 14 de marzo de 1899 y 27 de septiembre de 1912, y, además, porque al estar exento el Patronato de la Fundación de la fiscalización del protectorado del Gobierno puede disponer de los bienes sin traba alguna y sin responsabilidad, con lo cual se dan las características, según la jurisprudencia y el criterio del mismo centro directivo, de existencia de persona interpuesta.

La Sala tercera dice en su sentencia, al conocer del correspondiente recurso contencioso administrativo, que ni el artículo 44 de la ley del Impuesto ni el número 8.º del artículo 264 del Reglamento exigen el requisito que la resolución impugnada echa de menos, y que tampoco cabe afirmar la ausencia de fiscalización por el mero hecho de que el Patronato se halle exento de rendir cuentas, porque las instrucciones citadas, en sus artículos 5.º y 6.º, respectivamente, permiten a la Administración, no obstante eso, exigir la justificación del cumplimiento de las cargas fundacionales. Además—termina diciendo—, la admisión de la tesis impugnada conducirá a admitir una causa de denegación de exención no permitida por la ley, o lo que es lo mismo, a introducir en ésta un requisito nuevo, convirtiéndose así la Administración en legisladora.

Comentarios.—La doctrina sentada con la sentencia está, a no dudarlo, fuera de razonable discusión, y por lo mismo es innecesario insistir en ello, y no hace más que insistir en doctrina de la misma Sala, como, por ejemplo, en la sentencia de 6 de junio de 1945.

Una breve referencia hemos de hacer, no obstante, al argumento apuntado por la Dirección General de lo Contencioso como refuerzo a su negativa de la exención pretendida, cuyo argumento, si bien no fué recogido por la Sala en sus considerandos, merece alguna apostilla. Nos referimos a la afirmación de que la amplia libertad del Patronato de la institución para disponer de los bienes fundacionales, y la exención de fiscalización por parte del protectorado del Gobierno puede señalar o facilitar la existencia de persona interpuesta, y a ello hay que oponer que esas facultades están permitidas por las instrucciones de 1899 y 1912, antes citadas, las cuales al mismo tiempo dejan a salvo la alta inspección gubernativa, incluso en el caso de que «por disposición del fundador quedase a salvo el cumplimiento de su voluntad a la fe y conciencia del patrono administrador», en cuyo caso, sigue diciendo el artículo 6.º de la instrucción de 1899, del que tomamos el entrecomillado, «sólo tendrán éstos la obligación de declarar dicho cumplimiento, acreditando que es ajustado a la moral y a las leyes».

Por consiguiente, no se comprende cómo de una facultad expresamente concedida o permitida por la ley puede deducirse la exis-

tencia de persona interpuesta, tanto más cuanto que el concepto de ésta, expresado en la sentencia de fecha 6 de junio de 1945, está muy lejos de nacer de una simple sospecha. Según esa sentencia, la amplitud de facultades administrativas concedidas a los gestores de una institución benéfica, con tal que tiendan y se desenvuelvan en relación con los fines de la institución, no suponen la existencia de persona interpuesta, y no pueden ser obstáculo para que se concedan los beneficios fiscales correspondientes, los cuales, como es sabido, son la exención si se trata del impuesto de personas jurídicas, y el tipo beneficioso en cuanto al de derechos reales.

Resolución del Tribunal Económicoadministrativo Central de 28 de enero de 1947.

LAS CAJAS DE AHORRO, AUN SIENDO INSTITUCIONES RECONOCIDAS OFICIALMENTE COMO BENÉFICAS, NO DISFRUTAN EN SUS ADQUISICIONES DEL TIPO DE TRIBUTACIÓN DE LA BENEFICENCIA OFICIAL, SINO DEL APLICABLE A LA BENEFICENCIA PARTICULAR.

Antecedentes.—Por escritura pública, autorizada en 13 de febrero de 1946, la Caja de Ahorros de Vigo compró varios inmuebles, cuyo documento fué presentado a liquidación junto con una instancia del presidente de la entidad adquirente, en la que solicitaba la exención del impuesto, invocando el artículo 3.º de los Estatutos de las Cajas Generales de Ahorro Popular, de 21 de enero de 1929, el cual atribuye a esas Cajas las mismas exenciones fiscales que las que disfruten las entidades benéficas.

La oficina liquidadora, lejos de aplicar la exención, aplicó el tipo del 2 por 100, conforme al número 9.º de la tarifa, como beneficencia particular, y la liquidación fué recurrida, alegando que la compradora era una entidad de beneficencia pública y no de beneficencia particular, y que, por lo tanto, el tipo aplicable era el del 0,20 por 100, número 8.º de la tarifa.

Razona su tesis diciendo que el tipo del 2 por 100 de beneficencia particular está reservado para las instituciones cuyo patrimonio es exclusivamente privado y no para las de carácter público, como lo son las Cajas de Ahorro y Montes de Piedad, costeadas con fondos del Municipio, como ocurre con la reclamante, según el

decreto de 23 de junio de 1928, ya que, de conformidad con el decreto-ley de 21 de noviembre de 1929, es Caja General de Ahorros de carácter municipal, sostenida con fondos de ese mismo origen.

En el expediente se justificaron esos extremos, y, además, que la institución estaba oficialmente considerada como benéficosocial, y en definitiva, el Tribunal provincial confirmó la procedencia de la liquidación impugnada.

El Tribunal Central insiste en el criterio ya sentado en resolución de 14 de junio de 1932, dictado para análoga reclamación de la misma entidad recurrente. Según él, ésta está comprendida entre las instituciones benéficas enumeradas en el artículo 2.º del Real decreto de 14 de marzo de 1899; pero ello no obstante no le es aplicable el tipo beneficioso del 0,20 por 100, porque el Reglamento exige en el artículo 28, de acuerdo con el 1.º de la instrucción de 27 de enero de 1885, que se trate de establecimientos públicos de beneficencia costeados por el Estado, la Provincia o el Municipio, y esta circunstancia no se da en la reclamante, la cual se desenvuelve con sus propios medios, como lo acredita la misma importante adquisición de que se trata, sin que eso se desvirtúe por los posibles auxilios municipales, los cuales, a mayor abundamiento, son reintegrables.

La única apostilla que el caso merece por nuestra cuenta es que no son confundibles reglamentariamente, a efectos fiscales, aquellos establecimientos benéficos que se nutren con fondos públicos fundamentalmente de aquellos otros que, sin perjuicio de su índole benéfica, atienden a su sostenimiento con fondos propios.

Resolución de 28 de enero de 1947.

EL ARTÍCULO 61 DEL REGLAMENTO, AL DETERMINAR QUE AL PRECIO DE LA SUBASTA SE SUME EL IMPORTE DE LAS CARGAS NO DEDUCIBLES, NO ENCIERRA CONTRADICCIÓN CON EL 5.º DE LA LEY AL DETERMINAR ÉSTE CÓMO SE FIJA LA BASE LIQUIDABLE EN LAS TRANSMISIONES REALIZADAS POR AQUEL MEDIO.

Antecedentes.—En autos ejecutivos, seguidos por el procedimiento sumario del artículo 131 de la ley Hipotecaria a nombre de don F. S., para hacer efectivo un crédito de 105.000 pesetas se adjudicó al Banco X en 202.500 pesetas la casa hipotecada, y se or-

denó la cancelación de la hipoteca que originó el procedimiento y la de las inscripciones posteriores. Como cargas anteriores figuraban dos hipotecas por valor de 197.000 y 15.000 pesetas a favor de otro Banco, y como gravamen posterior, un derecho real de anticresis, en garantía de un préstamo de 12.000 pesetas.

A la Oficina liquidadora se presentaron el testimonio de cancelación de cargas y el de adjudicación, liquidándose por el concepto de cancelación de hipotecas con la base de 150.200 pesetas, y el segundo, por el compraventa sobre la de 415.000 pesetas.

Ambas liquidaciones fueron recurridas, diciendo en cuanto a la de hipoteca que su base debe ser la de las 202.500 pesetas, precio de la adjudicación, porque así lo impone el artículo 5.º de la ley del Impuesto, regla segunda, cuando manda que la base en las adjudicaciones en subasta sea el precio de adjudicación, salvo que el Centro directivo, en casos especiales, acuerde la comprobación, sin que a ello obste que el artículo 61 del Reglamento adicione el texto legal cuando dice en su apartado 3) que al precio de subasta se adicione, como ordena el artículo 100, el importe de las cargas que hayan de quedar subsistentes, puesto que—dice el recurrente—ese precepto reglamentario está en contradicción con la ley.

Tanto el Tribunal provincial como el Central dejan de tratar del primer problema, y sólo estudian el segundo, fundados en que reglamentariamente cada reclamación no puede referirse más que a un acto administrativo, y son dos, y originados en documentos distintos, los discutidos.

En cuanto al segundo, dice el Central que la contradicción que el reclamante acusa entre el Reglamento y la Ley no existe, puesto que ésta, al disponer que se deduzcan las cargas y gravámenes que disminuyen realmente el valor de los bienes, ordena también implícitamente que no se rebajen las que no lo disminuyan, y además porque el coste de la adquisición está indudablemente representado por el precio de la adjudicación y por lo que ulteriormente tendrá que abonar a los acreedores hipotecarios.

Comentarios.—Haremos primeramente breve referencia a la equivocada argumentación del recurrente cuando dice que la base de liquidación para la cancelación son las 105.000 del principal de la hipoteca que originó la ejecución más las 12.000 del préstamo garantizado con el derecho de anticresis; equivocada, decimos,

porque olvida que ese gravamen era posterior a la inscripción de la hipoteca dicha, y por lo mismo, como inscripción posterior, se cancela de oficio y en nada afecta al que adquiere la finca en la subasta; todo ello por aplicación de la norma décimoséptima del artículo 131 de la Ley Hipotecaria.

Por lo que hace a la tesis que en la Resolución comentada se sienta con referencia al artículo 23 del Reglamento de Procedimiento económico-administrativo, según el cual cada reclamación no puede referirse más que a un acto administrativo, nos parece que no admite tanta generalización, porque no nos ofrece duda que si un documento causa varias liquidaciones como consecuencia de otros tantos actos, todas esas liquidaciones pueden ser discutidas en un solo expediente. Es decir, que el artículo 23 quiere decir que lo que no se puede acumular en un expediente son resoluciones o actos causados con independencia los unos de los otros y en distintos documentos. Tan es así que la práctica enseña que, ésa es la realidad y que cuando en un documento se aprecian varios actos y se practican otras tantas liquidaciones que son después objeto de discusión y recurso, no se ventila la contienda en un expediente para cada acto y cada liquidación, sino en un solo expediente.

La tercera y última cuestión que el recurso plantea sobre la contradicción entre el artículo 5.º de la Ley y el 61 del Reglamento no lo es en realidad, como muy bien dice la Resolución que comentamos, aunque otra cosa parezca deducirse de una somera lectura de ambos textos.

Ese artículo 5.º, después de sentar en el párrafo primero que el impuesto recae sobre el verdadero valor de los bienes, añade que de él se deducirán las cargas o gravámenes que disminuyen realmente su estimación, y completa el pensamiento diciendo en la regla 2.ª que en las adquisiciones mediante subasta la base liquidable será el precio de adjudicación, salvo que el Centro directivo acuerde la comprobación. Esto, si bien se mira, en nada afecta a aquella norma general que a esas reglas precede, porque una cosa es la comprobación, que es de lo que la regla 2.ª trata, y otra la valoración que los contratantes dan, a la que el aludido párrafo primero se refiere, y ello es por demás claro si no se olvida, como la Resolución apunta, que el valor que el adquirente admite

como bueno, independientemente de toda comprobación fiscal, está constituido por la cantidad que de presente entrega más la que en su día, al cancelar la hipoteca que queda subsistente, tendrá que entregar al acreedor hipotecario.

Esto y no otra cosa es lo que los dos apartados 2) y 3) del artículo 61 del Reglamento desenvuelven con congruente referencia al artículo 100 del mismo Reglamento, en el que, como es sabido, se desenvuelve la teoría de las cargas deducibles y sus efectos, según se trate de transmisiones gratuitas u onerosas; todo lo que en definitiva lleva a la conclusión de que entre los aludidos textos del artículo 5.º de la Ley y 61 del Reglamento no hay antinomia.

Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 14 de febrero de 1947.

SI AL DISOLVERSE UNA SOCIEDAD NO QUEDAN MÁS BIENES QUE LOS NECESARIOS PARA PAGAR LAS APORTACIONES SOCIALES Y LAS DEUDAS CONTRA LA SOCIEDAD, LAS LIQUIDACIONES PROCEDENTES SON LAS QUE CORRESPONDAN POR EL CONCEPTO «DISOLUCIÓN» Y POR LAS DE ADJUDICACIÓN EN PAGO O PARA PAGO, SEGÚN LOS CASOS.

Antecedentes.—Se constituyó una Sociedad de responsabilidad limitada formada por dos únicos socios, aportando uno de ellos 450.000 pesetas en mercaderías y efectos y el otro 50.000 pesetas; total, 500.000 pesetas, y al cabo de algún tiempo ambos otorgaron escritura de disolución, adjudicándose el primero los efectos por él aportados y valorados en la suma dicha, y el segundo las 50.000 pesetas que en metálico había aportado.

Exigida la presentación de balance social, apareció de él que el haber total era de 2.318.015,35 pesetas, y que fuera de las 500.000 pesetas aportadas, el resto, hasta aquella cifra, estaba contrapesado con cuentas con saldo deudor a favor de los dos socios, del Banco de España y de la contribución impagada de Usos y Consumos.

En su consecuencia fueron giradas las siguientes liquidaciones: una a cada uno de los socios por el concepto de adjudicación de muebles en pago de sus respectivos créditos; otra por adjudicación, también de muebles, para pago de la contribución dicha y del crédito del Banco de España, y otra a cada uno de los dos

socios por disolución de Sociedad, con la base de sus respectivas aportaciones.

Las liquidaciones por el concepto de adjudicación fueron objeto de reclamación, con base en que el concepto jurídico de adjudicación se caracteriza por su finalidad fiduciaria, que atribuye la propiedad de una cosa a un sujeto activo en interés ajeno, de donde deduce el recurrente que como en el caso no se atribuyen a los socios para saldar deudas, no puede existir acto liquidable, como lo corrobora—dice—el apartado 10) del artículo 9.º del Reglamento, al establecer que el concepto de adjudicación en pago o para pago nace, en relación con los socios de una Sociedad, cuando el que sea adjudicatario del activo haya de satisfacer el pasivo resultante; y como se deduce—sigue diciendo—del apartado 19) del artículo 19 del Reglamento, al establecer que a los liquidadores de la Sociedad se les liquidará el concepto de adjudicación solamente cuando se les haga expresa adjudicación de bienes en pago o para pago; de donde saca la consecuencia de que lo procedente es que se aplique el apartado 15) del citado artículo 19, en relación con el número 61 de la Tarifa, que previenen que cuando no se haga adjudicación expresa del capital a los socios o a terceras personas habrá de liquidarse sobre el total nominal al tipo especial que esos preceptos determinan.

Tanto el Tribunal Provincial como el Central desestimaron la reclamación por análogos razonamientos, que son: En cuanto al tipo especial del 1,20—que era el aplicable conforme a la tarifa de 1941—, porque la aplicación de ese tipo está supeditada al supuesto de no acompañarse el último balance, y aquí se presentó a requerimiento de la Administración y fué tenido en cuenta en unión de la escritura de disolución, deduciéndose de ambos documentos claramente la verdadera situación de la Sociedad, que consistía en que después de pagados los haberes o aportaciones de los dos socios quedaba en el activo un capital sin adjudicar y un pasivo equivalente.

Esto supuesto, como después de pagadas las aportaciones sociales queda un pasivo que absorbe el activo restante, está claro que no resta líquido social partible entre los socios, y que el activo restante que los socios se adjudican tiene que servir para pagar los créditos existentes a su favor y los demás de terceros; de donde

se desprende con la misma claridad que es de aplicación el apartado 18) del artículo 19, en relación ambos con el apartado 10) del artículo 9.º del Reglamento, que disponen que si al disolverse las Sociedades se traspasa a uno o más socios el activo social se exigirá, con independencia de lo que corresponda liquidar en razón de la disolución, el impuesto que proceda por el concepto de adjudicación en pago o para pago de deudas, si hubiere pasivo.

Después de éstos puntos sustanciales de la reclamación, el Tribunal se ocupa de otros dos, que son incidentales y no merecen mención especial, como son el relativo a determinar si las adjudicaciones liquidadas son en pago o para pago y si la liquidación en este último concepto debió girarse a nombre de uno solo de los socios o de los dos. Prescindimos de ambas porque ni una ni otra merecen especial mención.

Comentarios.—La aludida cuestión fundamental del recurso estudiado bien pudiera calificarse de bizantina, porque, en definitiva, plantea una cuestión de las elementales dentro del Reglamento del Impuesto.

En primer lugar tienen en su contra los dos socios reclamantes la realidad, por ellos reconocida y sancionada en la escritura de disolución, en la que se adjudican como tales socios todo el haber social, sin reparar en que su condición de socios no les da más derecho en el haber social que la parte que representan sus aportaciones, y añadida a ella lo que reste después de cubrir el pasivo que la Sociedad tenga por todos conceptos.

Supuesto eso, y en segundo lugar el argumentar como se hace en el recurso que comentamos, equivale a desconocer algo tan elemental como esto: Si los dos socios no tienen derecho, según el pacto social y según lo que del inventario resulta, más que al montante de sus aportaciones, puesto que el resto del haber social lo absorben los créditos de los mismos socios y de terceros que pesan sobre la Sociedad, y, sin embargo, ellos dos se hacen cargo de todo ese resto del haber social, ¿cómo desconocer que esa adquisición, de ser resto, tiene que tributar?

Esto, que es incuestionable, trae como ineludible consecuencia esta otra: Esa adquisición no la realizan como pago de sus aportaciones ni como haber social líquido partible, después de cubiertas las restantes atenciones sociales; luego no lo pueden recibir

más que en pago de sus propios créditos, no como socios, sino como acreedores personales o en el concepto de adjudicatarios para pagar a los otros acreedores extraños. Y desde el momento en que el montante de esos créditos está definido concretamente en el balance, bien claros están los dos conceptos de adjudicación en pago y para pago y bien clara y justificada la procedencia de las dos liquidaciones giradas por tales conceptos.

Todo ello con independencia de la rectificación hecha por el Tribunal Central, en cuanto a que la liquidación por adjudicación para pago se gire no a nombre de uno solo de los socios, sino a nombre de los dos, puesto que la adjudicación no se hizo nominalmente a uno de ellos.

JOSÉ M.^a RODRÍGUEZ-VILLAMIL.

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