

Jurisprudencia sobre el impuesto de Derechos reales

Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 3 de julio de 1945.

EL CONTRATO DE CESIÓN DE LA EXPLOTACIÓN DE UN SERVICIO DE ABASTECIMIENTO DE AGUAS, AUN SIENDO PRORROGABLE POR LA TÁCITA INDEFINIDAMENTE, HA DE CALIFICARSE DE ARRENDAMIENTO, PORQUE TAL CONDICIÓN NO LE PRIVA DE SER POR TIEMPO DETERMINADO.

COMO REGLA GENERAL, Y SALVO CIRCUNSTANCIAS ESPECIALES, HA DE TOMARSE COMO FECHA DE UN DOCUMENTO PRIVADO, A LOS EFECTOS DEL IMPUESTO, LA QUE EN EL MISMO CONSTE.

Antecedentes —Una Empresa concesionaria de un aprovechamiento de aguas para el servicio de una población, lo cedió a la Sociedad General de Aguas de B., facultándola para incautarse de sus productos como propios y con obligación de atender al pago de todo gasto, impuesto y gravamen que pese sobre el servicio, de manera que la cessionaria realice en nombre de la cedente todos los servicios contratados, asumiendo todas las responsabilidades derivadas de los contratos vigentes y formalizando los contratos de los nuevos suministros a los abonados directamente, pero en nombre de la cedente.

Detallaron todos los bienes e instalaciones, asumiendo respecto a ellos la cessionaria las obligaciones de un arrendador con facultad de subarrendar y de usar de ellos a su comodidad, sin otra limitación que la de devolverlos al terminar el contrato en buen estado de funcionamiento, salvo el desgaste natural que el buen uso produzca.

Se estipuló el precio, consistente en el pago de diversos gastos y amortización de pasivo, y se dijo que el plazo del contrato era in-

definido, no inferior a cinco años y prorrogable por el mismo plazo, salvo aviso en contrario.

Todo ello se hizo constar en un documento privado de fecha 20 de noviembre de 1922, y rigió hasta el 2 de enero de 1931, en que, por otro documento privado, se modificó el precio, fijándolo en pesetas 590.000 anuales.

Ambos documentos fueron presentados a liquidación, acogiéndose a la Ley de 16 de junio de 1942 sobre condonaciones, y fueron liquidados al 0,60 por el concepto arrendamientos.

La liquidación fué recurrida con dos clases de razonamientos: unos tomados de la citada ley, de los cuales prescindimos, dado el carácter transitorio de la misma, y otros fundados en las leyes del impuesto de 1927 y 1932. De éstos nos ocuparemos solamente y prescindiremos de la solución dada al caso por el Tribunal Provincial, para anotar exclusivamente la del Central.

La recurrente empleó estos argumentos: el documento privado inicial, o sea el de 20 de noviembre de 1922, está prescrito en cuanto a la exacción del impuesto se refiere, por haber transcurrido desde su otorgamiento más de quince años; en todo caso, el contrato de arrendamiento de que se trata, por estar formalizado en documento privado, sería un acto calificable de no sujeto, puesto que los contratos de esa naturaleza y en esa forma solemnizados no quedaron sujetos al impuesto hasta que se dictó la ley del Impuesto de 1932, y, por último, en todo caso y con arreglo a la ley del Impuesto de 1941, los edificios comprendidos en la concesión, y por tanto en el arrendamiento, tampoco podrían ser objeto del impuesto, porque, según esa Ley, los arrendamientos de fincas urbanas no están tarifados.

La resolución del Tribunal Central empieza por sentar que se trata de un contrato de arrendamiento con las características del artículo 1.543 del Código civil, que son las de obligarse una de las partes a dar a la otra el goce o uso de una cosa por tiempo determinado y precio cierto, a cuyo último requisito no se opone el que en el caso se haya pactado la duración indefinida, ya que la locución de "tiempo determinado" empleada por el texto legal, quiere decir que el arrendamiento sea temporal, y no perpetuo, como aquí no lo es desde el momento en que al ser prorrogable cada cinco años, queda expedita la facultad del arrendador de recobrar los bienes arrendados al vencimiento de cada uno de esos períodos de tiempo.

El argumento de la no sujeción lo admite de plano el Tribunal, y al efecto cita los preceptos de las leyes y reglamentos anteriores a la Ley de 1932 para deducir que ésta fué la que sujetó los arrendamientos en general al impuesto, cualquiera que fuera el documento en que se solemnizasen, a diferencia de aquellos otros textos, que exigían la forma de documento público, judicial o administrativo. Y esto, es decir, el argumento de la no sujeción es valedero incluso a pesar del texto de la primera disposición transitoria de la Ley de 1941, porque aunque en ella se diga que sus preceptos—y por tanto el de estar sujetos todos los arrendamientos en general sea cualquiera el documento en que consten—se aplicarán a todos los actos causados antes del 23 de diciembre de 1940, siempre que se presenten fuera de plazo, como se presentó el cuestionado, es lo cierto que esa disposición transitoria condiciona su propia aplicación al supuesto de que las liquidaciones procedentes sean de cuantía superior a la regulada en la liquidación anterior, y por lo mismo no puede referirse a la sujeción al impuesto de actos que los textos precedentes dejaban fuera de su órbita.

Respecto al argumento invocando la prescripción, dada la fecha del documento en que primeramente se formalizó el contrato, dice el acuerdo que venimos examinando que, salvo circunstancias especiales y casos de prueba también especial, debe aceptarse como fecha de todos los documentos privados referentes a toda clase de contratos, la que ellos consignen, en razón de que por mandato del artículo 107, párrafo 1.º, el plazo de presentación a liquidación se cuenta desde su otorgamiento, y de ahí que pasado su plazo se exija la multa y demora correspondiente, sin que obste a ello, añade el Tribunal, la limitación que el artículo 1.230 del Código civil impone a la eficacia de la fecha en cuanto a terceros, porque ese precepto—sigue diciendo—no se refiere sino a los documentos privados que se otorguen para alterar lo pactado en escritura pública. Todo lo cual se corrobora, a juicio del Tribunal, con el artículo 143, apartado 2.º, del propio Reglamento del Impuesto, cuando dice que únicamente para los efectos de la prescripción y “no para otro alguno”—así dice la Resolución—se exige autenticidad de fecha en los documentos privados con relación a tercero, conforme al artículo 1.227 del Código civil.

Como consecuencia de todo ello, concluye anulando la liquidación y calificando el acto como “no sujeto”.

Comentario.—Algunos merece la Resolución de que se trata y no

todos, ciertamente, favorables. Al menos, salvando siempre la gran autoridad del Tribunal, nos parece que la argumentación empleada no es de aquellas que se pueden llamar concluyentes e incontrovertibles ni menos aplastantes.

Empezando por la aseveración fundamental y punto de partida, o sea la que califica el contrato como arrendamiento, nos atrevemos a decir que no basta decir que el contrato tiene todas las notas características que al arrendamiento atribuye el artículo 1.543 del Código civil, porque esto bastaría indudablemente si nos moviéramos en el campo civil tal como ese artículo lo acota, pero eso no basta, o puede no bastar, cuando la figura jurídica hay que encuadrarla, además, en el campo del Derecho fiscal y del Administrativo, como en el caso estudiado ocurre.

No se puede dejar a un lado la consideración de que se trata de un bien especial que, por serlo, no se enmarca exactamente en el derecho sustantivo común ni está sometido a las mismas normas fiscales, como consecuencia de su misma naturaleza especial, que lo están, en general, los demás bienes. Efectivamente, con el razonamiento empleado por la Resolución que estudiamos llegaríamos a la conclusión de que se habría engendrado un contrato de compraventa, si las entidades contratantes hubieren convenido que la una vendía y la otra compraba la concesión por un precio cierto en dinero, puesto que, análogamente, diríamos que la compraventa nace—artículo 1.445 del Código civil—cuando uno de los contratantes se obliga a entregar una cosa determinada y el otro a pagar por ella un precio cierto en dinero; y, sin embargo, por aquello de que lo que prueba demasiado, a las veces no prueba nada, habríamos equivocado el camino, porque nos habríamos olvidado del precepto especial que el Reglamento contiene sobre transmisión de concesiones administrativas, precisamente en consideración de la naturaleza especial del bien transmitido.

Nos encontramos, pues, en principio, frente una compraventa ante el Derecho civil, pero afectada por el impuesto, no como tal, sino en la forma especial que el Reglamento quiere por tratarse de concesión administrativa “con arreglo al artículo 27 y con el tipo particular que para ellos señala la tarifa en su número 18.”

Con el precedente razonamiento llegamos a la conclusión de que no basta que el contrato discutido tenga todos los caracteres del arrendamiento y que realmente lo sea civilmente para someterlo al tributo

en tal concepto. Hace falta saber si le es aplicable el precepto del citado artículo 27 cuando dice que los "actos de traspaso, cesión o enajenación a título oneroso de las concesiones o de derecho a su explotación", siempre que sean revertibles a la entidad otorgante, satisfarán al 0,50.

Es cierto que el precepto dice que esos actos quedan sometidos a ese tipo siempre que no tengan señalado otro específico distinto, y que por lo tanto, se podrá argumentar que aquí hay el específico de arrendamiento, pero a ello se puede oponer que el análisis de los términos del contrato no lleva, ni mucho menos, al pleno convencimiento de que el contrato es de arrendamiento porque aunque en algún momento se habla de que la cesionaria podrá subarrendar y de que asume la obligación de un arrendador, también habla de la cesión de la explotación del negocio y de que la cesionaria actuará ante los usuarios *en nombre* de la cedente, lo cual, unido a la indeterminación del precio, aun contando con el ancho margen que a esta indeterminación concede la jurisprudencia, hace que, cuando menos, como ya apuntamos, sea discutible—razonablemente discutible—la calificación y su encuadramiento en la figura jurídica de arrendamiento.

La cuestión relativa a la eficacia de la fecha del documento privado ante el impuesto la resume el Tribunal diciendo que tiene trascendencia para tomar el cómputo del plazo de presentación al efecto de la multa y demora, y que no la tiene para servir de arranque a la prescripción, es decir, que ésta no se contará más que desde la fecha de presentación; y en esto no creemos que el razonamiento esté bastante claro.

En primer término, nosotros entendemos que la verdadera base de razonamiento está en el texto del artículo 1.227 del Código civil. Según él la fecha del documento privado "respecto de terceros" no se contará sino desde el día que adquiere autenticidad, o sea desde la muerte de uno de los otorgantes, desde que se incorpora a un registro público, o desde que se entrega a un funcionario público por razón de su oficio, y ello quiere decir que se trata del perjuicio de tercero, esto es, de impedir que se les cause, y, por lo tanto, que una cosa es que se trate del caso de presentación fuera de plazo y otra que al amparo de esa fecha no indubitable, obtenga un beneficio el contribuyente con perjuicio, claro está, del interés del Fisco.

En el primer supuesto no hay duda que ningún perjuicio hay para el Tesoro en tomar la fecha que el documento expresa, antes al con-

trario, pero en el segundo sí lo hay y debe entrar de lleno en juego el artículo 1.227, tanto para denegar la prescripción como la no sujeción, como para no aplicar un tipo de liquidación de una tarifa más beneficiosa al contribuyente y vigente en la época a que la fecha no auténtica se refiere, que la que rija en el momento de la presentación.

Llegamos con esto a la conclusión de que del artículo 143 del Reglamento no se puede en buena hermenéutica deducir, como la Resolución dice, que la ineficacia de la fecha del documento privado sólo trasciende para la prescripción. El precepto dice, efectivamente, que "a los efectos de la prescripción" se cuenta el plazo, no desde la fecha del documento, sino desde que ésta adquirió autenticidad, lo cual no es lo mismo que decir que SOLAMENTE a esos efectos regirá ese cómputo. No se puede olvidar que el artículo trata específicamente de la prescripción, y no de plazos ni de su cómputo.

Por consiguiente, la ineficacia tiene que actuar en ese caso de la prescripción y también en los de no sujeción y en todos aquellos en que el tomar como real una fecha que legalmente no lo es, suponga un perjuicio para el Tesoro—el tercero del artículo 1.227—por ejemplo, cuando de uno a otro momento la tarifa haya aumentado.

Aplicando ahora los precedentes razonamientos al caso y generalizándolo, ya que bien se nos alcanza que en él pudo haber pruebas especiales e incluso la de notoriedad de la existencia de la cesión desde mucho antes de 1932, fecha del cambio en la legislación, decimos, que si se presenta un documento privado, sin fecha auténtica, en época en la que la legislación actual es distinta a la que regía cuando en él se dice que se otorgó y en aquélla se le declara sujeto, sin estarlo antes, o se le grava más duramente, no solamente no habrá que pensar en la prescripción, sino que habrá que encuadrarlo en esa legislación actual con todas sus consecuencias, salvo en lo relativo a la multa y la demora, las cuales, en tal supuesto, no deberán tener efecto sino desde la fecha de la nueva legislación, puesto que otra cosa equivaldría a negar y admitir al mismo tiempo la eficacia de una fecha no auténtica.

Y si al caso concreto descendiéramos, diríamos, prescindiendo de las circunstancias concretas antes dichas y no conocidas, que presentados los dos documentos privados de fecha anterior a 1932, no deberían ser calificados ni de prescritos ni de no sujetos, y sí calificables con arreglo a la legislación vigente en el momento de ser presentados. Y no les aplicaríamos la disposición transitoria de la Ley de 1941 porque,

aunque es verdad que ésta al mandar aplicar sus preceptos a los documentos presentados fuera de plazo cuando la tarifa sea más gravosa, se refiere a actos ya tarifados en la legislación anterior y no a los exentos, como ya dijo el Tribunal en Resolución de 12 de diciembre de 1944, es lo cierto que en nuestro caso esa legislación anterior no podemos llevarla más allá de 1932, y ésta no contenía la exención ni la no sujeción de los tan repetidos actos y contratos, ya los califiquemos de arrendamiento, ya de traspaso de concesión administrativa.

Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 16 de octubre de 1945.

EN EL CASO DE SEPARACIÓN DE UNO DE LOS SOCIOS DE UNA SOCIEDAD, LA BASE LIQUIDABLE LA FORMARÁ SU APORTACIÓN COMO TAL, MÁS LA PARTE PROPORCIONAL EN LOS BENEFICIOS DEVENGADOS Y NO PERCIBIDOS, PERO NO LO QUE PUDIERA PROPORCIONALMENTE CORRESPONDERLE EN LA PARTIDA DE CRÉDITOS CALIFICADOS COMO INCOBRABLES O LA DE LAS CUENTAS DE RESERVAS, EN LAS QUE POR PACTO NO TENGÁ DERECHO EL SOCIO QUE SE SEPARA.

Antecedentes.—Se constituyó una Sociedad regular colectiva formada por seis socios y entre ellos D. V. M., con una participación de 300.000 pesetas, el cual, en uso de uno de los pactos sociales se separó de la Sociedad otorgándose la correspondiente escritura pública en la que se hizo constar que recibía su aportación social de 300.000 pesetas, dándose por pagado de ella y de cuanto pudiera acreditarse por cualquier concepto en la Sociedad, aprobando sin reserva alguna las operaciones realizadas, con renuncia expresa y total de toda reclamación.

La Oficina liquidadora giró una liquidación sobre dicha suma al 0,60 por el concepto "Sociedad" y además otra complementaria por el mismo concepto y tipo sobre una base de más 100.000 pesetas, que formó tomando la parte proporcional que juzgó que correspondía al aludido socio en las cuentas de "pérdidas y ganancias", reserva legal obligatoria, cuenta de resultados a Vicente Mira, fondo de reserva y partida de créditos incobrables.

Esa segunda liquidación fué recurrida ante el Tribunal Económico-Administrativo Provincial, como improcedente en cuanto a la computación de las participaciones en el fondo de reserva y en la de créditos

incobrables; en cuanto a la primera, porque el pacto social prohibía distribuir dicho fondo en tanto no llegue la disolución, y atribuía exclusivo derecho a él a los socios existentes entonces, y en cuanto a lo segundo, porque se trata de una partida contable exigida por la Ley de Utilidades como contrapartida en el Pasivo de créditos dudosos, y por lo mismo no es posible liquidar el impuesto por una partida que el socio separado no percibe ni puede percibir.

El aludido Tribunal Provincial anuló la liquidación y dijo que no eran compatibles más que las partidas de la cuenta de resultados de Vicente Mira y la de pérdidas y ganancias.

La Dirección General de lo Contencioso recurrió en alzada y sostuvo que no debía computarse cantidad alguna por la reserva legal, pero sí por la participación del socio separado en el beneficio acordado repartir en el año de la separación y también en el fondo de reserva y en la partida de créditos incobrables.

El Tribunal Central dijo, por fin, que además de las dos partidas incluidas por el Provincial debía tomarse la parte proporcional en los beneficios devengados y no percibidos. En cuanto a la partida de incobrables, dijo que sobre esos créditos conserva el socio separado un derecho latente o eventual, por las cantidades que pudieran hacerse efectivas algún día y que deben sujetarse al pago del impuesto, haciendo constar en el documento tal circunstancia.

Comentario.—Algunos merece la Resolución de que venimos ocupándonos, empezando por esto último de los créditos incobrables. De ello decimos que la constancia en la escritura del caso a efectos de liquidación en su día, nos parece perfectamente ineficaz, puesto que no se puede desconocer que la nota que en el documento se extiende para nueva presentación y liquidación el día que en todo o en parte se hagan efectivos, equivale a escribir en el agua, porque la tal escritura queda completamente desligada del hecho del cobro y desligado queda también el socio separado.

La Dirección General apuntaba en su recurso que a esos créditos debía aplicárseles el artículo 55 del Reglamento en cuanto prevé que los créditos no se consideran fiscalmente incobrables no obstante lo que los interesados digan, en tanto que no se prueben las gestiones judiciales infructuosas de cobro, pero no parece que el verdadero concepto de la partida en cuestión sea la de incobrables, aunque en la nomenclatura contable sea esa su denominación. La más adecuada y real sería la de

iliquidos, puesto que en verdad no se sabe a cuánto ascenderán ni aun siquiera si tendrá realidad, y ya en ese camino estaría bien, en principio, el aplazamiento con arreglo al apartado 1) del mismo artículo 55, siquiera en este caso, como hemos dicho, esa cautela de la nota en el documento carezca por completo de eficacia tributaria.

Por lo demás, la tesis del Tribunal encierra un sentido jurídico-fiscal que nos parece completamente atinado.

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