

# Jurisprudencia sobre el impuesto de Derechos reales

*Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 14 de noviembre de 1944.*

EN EL CASO DE AUMENTO DE CAPITAL DE UNA SOCIEDAD POR SUSCRIPCIÓN DE ACCIONES, EL PLAZO DE PRESENTACIÓN PARA LIQUIDAR EL IMPUESTO SE CUENTA DESDE QUE TERMINA EL PLAZO DE SUSCRIPCIÓN Y NO DESDE LA FECHA DE LA ESCRITURA EN QUE SE SOLEMNIZÓ EL ACUERDO DE AMPLIACIÓN DE CAPITAL.

*Antecedentes* —Una Sociedad Anónima acordó en la correspondiente Junta emitir 130.000 acciones por valor de 65 millones de pesetas, con un plazo de suscripción comprendido entre el 1.º y el 30 de abril de 1943.

El acuerdo fué solemnizado en escritura pública de 25 de junio siguiente, presentada a liquidación el 14 de julio y liquidada con multa y demora por entender que el acto liquidable se causó el 1.º de abril, inicial de la suscripción.

La liquidación fué recurrida con apoyo en que la escritura pública es requisito esencial a tenor de los artículos 119, 151 y 160 del Código de Comercio, y en que según el 107 del Reglamento, el plazo de presentación corre desde que el documento se otorga, sin que la aportación por sí sola determine cómputo de plazo.

El Tribunal provincial desestimó el recurso por la razón de que el acto gravado es la aportación o entrega de bienes, conforme al apartado 1º del artículo 19 del Reglamento, y el Central lo rechazó también en lo esencial, si bien al entender que el plazo de presentación empezó a correr el 30 de abril y no el día 1.º, redujo la multa del 30 al 20 por 100, y los intereses de demora en la proporción correspondiente.

El argumento de la necesidad de la escritura pública lo rechaza porque este requisito sólo afecta a terceros y no al impuesto, el cual se devenga por el mero acuerdo de la Junta con la certificación correspondiente, si el desembolso es simultáneo o no se señala plazo, y si se señala ha de correr el del impuesto, desde que aquél expira.

La tesis del Tribunal parece tan clara que excusa al comentario.

*Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 21 de noviembre de 1944.*

LAS RECTIFICACIONES QUE SE HACEN EN LAS LIQUIDACIONES PROVISIONALES AL GIRAR LAS DEFINITIVAS, APROVECHAN AL CONTRIBUYENTE SI LA LIQUIDACIÓN DEFINITIVA SE SOLICITA ANTES DE TRANSCURRIR CINCO AÑOS DESDE AQUÉLLAS. EN OTRO CASO SÓLO PUEDEN BENEFICIAR AL ERARIO PÚBLICO.

LA LIQUIDACIÓN PROVISIONAL GIRADA PREVIA COMPROBACIÓN ANTES DE LA LEY DE REFORMA TRIBUTARIA DE 1940, NO ES RECTIFICABLE AL PRACTICAR LA DEFINITIVA DESPUÉS DE ESA LEY, A PRETEXTO DE QUE EN VIRTUD DE ELLA DEBE HACERSE LA CAPITALIZACIÓN AL 4 POR 100. ESTA ES IMPROCEDENTE SI EN UNA Y OTRA SON LOS MISMOS LOS BIENES Y LOS MEDIOS DE COMPROBACIÓN, AUN EN EL CASO DE QUE LA DEFINITIVA SE PIDA DESPUÉS DE PASADO EL AÑO DE LA PROVISIONAL.

LA COMPROBACIÓN TAMPOCO PUEDE REALIZARSE CAPITALIZANDO LÍQUIDOS IMPONIBLES O RENTAS CATASTRALES O AUMENTOS ESTABLECIDOS SOBRE ELLOS QUE NO ESTUVIESEN ORDENADOS AL CAUSARSE EL ACTO LIQUIDABLE, SIEMPRE QUE SE TRATE DE ELEVAR A DEFINITIVA UNA LIQUIDACIÓN PROVISIONAL, AUNQUE LOS DOCUMENTOS PARA PRACTICAR ÉSTA SE PRESENTEN DESPUÉS DEL AÑO DE LA PROVISIONAL.

*Antecedentes.*—Se trataba de una liquidación definitiva girada el año 1942 sobre una herencia liquidada provisionalmente en 1934. En la descripción y valoración de algunas fincas aparecían diferencias, y el liquidador, además de capitalizar al 4 por 100 los líquidos impo- nibles vigentes al liquidar, aumentó la base liquidable en el 2 por 100 como ajuar de casa no declarado.

Recurridas las liquidaciones, el Tribunal Central las anula y sienta la doctrina que hemos enunciado, sin perjuicio,—dice—de que se aquilaten por la Oficina liquidadora las diferencias de descripción y valoración de algunas fincas.

Al resolver así, reitera la doctrina de la Resolución de 20 de junio de 1944, que dice que la capitalización al 4 por 100 establecida en la Ley de Reforma Tributaria se aplica a las bases que se liquiden a

partir de esa fecha, y como en el caso no hay nuevas bases ni nuevos medios de comprobación, nada hay que liquidar; sin que tampoco sea aplicable la transitoria 1.<sup>a</sup> de la Ley del Impuesto de 1941, porque ésta se refiere a los actos o contratos que se presenten fuera de plazo o de su prórroga y a los que corresponda en la nueva ley liquidación de cuantía superior a la que correspondería, según la anterior, lo cual no es aplicable a la presentación de documentos presentados con finalidad distinta, como es la liquidación definitiva después de girada la provisional, con tanta más razón cuanto que esta presentación fuera de plazo, después del requerimiento oportuno, tiene la sanción específica del 10 por 100 de las cuotas provisionales, establecida en el artículo 120 del Reglamento.

*Comentarios.*—Nada decimos de la doctrina sentada, como no sea que nos parece completamente acertada. Sí decimos, en cambio, que el Tribunal dejó en pie, ya que no lo trató, la cuestión del aumento por computación del 2 por 100 del caudal como valor del ajuar doméstico.

Esta norma y esta computación fueron establecidas por primera vez, como es sabido, en la Ley del Impuesto de 1941, y están reflejadas en el apartado 4.<sup>º</sup> del artículo 31 del Reglamento. Ante esto, que es problema distinto del que para la capitalización plantea la Ley de Reforma Tributaria, cabe preguntar: ¿al elevar una liquidación provisional a definitiva, ya se presenten los documentos dentro del año de aquélla o fuera de él, será computable ese aumento en la base liquidable?

El Tribunal, como va dicho, no ataca el problema, y nosotros nos inclinamos por la negativa, porque se trata, no de rectificar medios comprobatorios ya empleados, sino de una comprobación nueva no autorizada en la legislación vigente en 1934, y por lo tanto, no aplicable a los actos anteriores al 23 de diciembre de 1940, en virtud de lo dispuesto en la 1.<sup>a</sup> disposición transitoria de la Ley del Impuesto de 1941.

*Resolución del Tribunal Central de 5 de diciembre de 1944.*

LA BASE LIQUIDABLE EN LA TRANSMISIÓN A TÍTULO ONEROSO DE CRÉDITOS LÍQUIDOS ES EL VALOR TOTAL DE ELLOS CON INDEPENDENCIA DEL PRECIO FIJADO PARA LA TRANSMISIÓN.

Se trataba de varios créditos a favor de una Compañía, valorados en su contabilidad en más de 9.000.000 de pesetas, que los cedió a

otra en menos de 1.500.000 pesetas, y pretendiese que ésta fuese la base liquidable con apoyo en el artículo 60 del Reglamento.

El Tribunal dice que es de aplicar el precepto terminante del 73, el cual no está en contradicción con aquél, porque lo que el 73 determina es lo que ha de entenderse por "verdadero valor":

*Resolución del Tribunal Central de 23 de enero de 1945.*

LA SUSTITUCIÓN DE UNAS OBLIGACIONES SIMPLES Y OTRAS HIPOTECARIAS POR OTRAS. TAMBÉN HIPOTECARIAS, EN LAS QUE CAMBIA SU DURACIÓN Y SU INTERÉS ES ACTO LIQUIDABLE COMO TRANSFORMACIÓN DE OBLIGACIONES.

*Antecedentes.*—Una sociedad había emitido obligaciones simples e hipotecarias al portador en distintas ocasiones, de las que algunas habían sido amortizadas y las demás estaban en poder de un Banco, y con el fin de unificar esas deudas, aquélla y éste otorgaron escritura pública emitiendo 50.000 nuevas obligaciones hipotecarias al portador, en las que se varió el tipo de interés y el tiempo de amortización, destinando una parte de ellas a sustituir a las simples e hipotecarias existentes y las restantes a ser puestas en circulación, ofreciéndolas en suscripción pública.

La Oficina liquidadora liquidó reglamentariamente al 1 por 100 el importe de las obligaciones que sustituirían a las simples y también las que se habían de ofrecer al público, pero dejó de liquidar las entregadas al Banco acreedor en sustitución de las hipotecarias antiguas que poseía.

La Dirección general de lo Contencioso acordó la revisión de la liquidación, que afectaba a 26.901 obligaciones.

Contra este acuerdo se alzó ante el Tribunal Central la sociedad emisora, y éste confirmó el acuerdo revisorio.

La argumentación de la recurrente fué ésta, en síntesis: los contratos de emisión de las antiguas obligaciones no fueron novados, porque no se da la novación subjetiva ni la objetiva prevista en el artículo 1.203 del Código civil, ya que el deudor es el mismo y los acreedores también, por ser indeterminados, dada la característica de ser los títulos al portador, y en cuanto a la objetiva, porque el objeto de la obligación es el mismo y el mismo su carácter hipotecario, sin que tampoco hayan cambiado las condiciones esenciales, y si bien el plazo de amor-

tización es distinto, ello no es requisito esencial; esto aparte de que, según el artículo 1.204 del Código civil, aun cuando haya variación en el objeto o en las condiciones esenciales, la novación no se produce si no se declara así expresamente, o la obligación contractual antigua y la nueva resultan incompatibles, y por último, que el caso tiene profunda analogía con el de posposición de hipoteca, cuyo acto lo grava el impuesto solamente cuando se realiza mediante precio.

El Tribunal invoca en primer lugar el precepto terminante del artículo 20 del Reglamento que dice—apartado 4)—que la conversión de unas obligaciones en otras se liquidará como transformación, sobre el valor de las nuevamente emitidas que se entreguen a los antiguos obligacionistas en sustitución de sus créditos; y después añade que se llega a la misma conclusión con vista del citado artículo 1.203 del Código civil: el deudor y el acreedor no han variado, pero sí han variado las condiciones principales del contrato de préstamo que la emisión de los títulos encierra, puesto que condiciones principales de todo préstamo son el interés y la duración, y éstos son distintos, como lo es también la garantía hipotecaria, que también ha variado, porque garantiza capital e intereses distintos y obligaciones que en parte eran simples, y además la garantía hipotecaria anterior y la nueva coexisten, con lo cual—dice—es evidente la modificación de la garantía y evidente la imposibilidad de sostener que en la escritura discutida no se hizo otra cosa que sustituir unos títulos por otros sin modificación alguna de la obligación jurídica.

Estimamos por nuestra parte que la claridad del caso hace innecesaria toda apostilla, ante el categórico precepto transscrito del artículo 20 del Reglamento.

*Sentencia del Tribunal Supremo de 4 de junio de 1945.*

PARA QUE SE TENGA POR RENUNCIADO AL PERITO NOMBRADO POR EL CONTRIBUYENTE EN LOS CASOS DE TASACIÓN PERICIAL. SI NO DA COMIENZO A LA COPERACIÓN DENTRO DE LOS OCHO DÍAS NATURALES DE SU NOMBRAMIENTO, ES NECESARIO QUE A ÉSTE SE LE COMUNIQUE PERSONALMENTE LA DESIGNACIÓN.

*Antecedentes.*—Una Oficina liquidadora ofició a los Ayuntamientos para que hicieran saber a las Corporaciones, Asociaciones, etc., del partido que debían presentar relación de sus bienes a los efectos del

Impuesto de personas jurídicas, y como el Ayuntamiento de T. no la remitiese obtuvo el liquidador una certificación acreditativa de los montes del municipio y de sus rendimientos, y aparte de ella obtuvo del mismo Ayuntamiento una certificación acreditativa de los líquidos imponibles, formando el expediente de comprobación y proyecto de liquidación correspondiente a los años 1916 a 1930, ó sea por los quince años últimos, pues el expediente se seguía en el año 1930. La base liquidable se formó capitalizando al 5 por 100 el promedio del rendimiento anual.

Aprobado el expediente y el proyecto por la Abogacía del Estado y no habiendo formulado reclamación el Ayuntamiento, se giraron las liquidaciones proyectadas con multa del 100 por 100, las que, notificadas al Ayuntamiento, éste se conformó con ellas y renunciando a impugnarlas solicitó la condonación de las multas.

La condonación fué desestimada por el Tribunal Económico-Administrativo Central, fundado en que el total de la multa correspondía al liquidador, pero estimó que era nula la renuncia a reclamar por haber sido hecha al solo efecto de una condonación que el reclamante concebía viable, y concedió un nuevo plazo al Ayuntamiento para que, si lo estimaba oportuno, entablase la reclamación económico-administrativa.

Efectivamente, fué interpuesta alegando la improcedencia del medio de comprobación empleado, ya que el procedente debía ser la capitalización del líquido imponible y no la del promedio anual del valor de los aprovechamientos, y también la improcedencia de la multa del 100 por 100, puesto que ni existió requerimiento previo ni negativa infundada del contribuyente a la presentación de documentos.

El Tribunal provincial desestimó el recurso, pero el Central lo admitió y anuló lo actuado, excepto en cuanto a la última liquidación —la de 1930— para la que estimó válido el expediente de comprobación consentido, y ordenó la práctica de nuevas liquidaciones con multa del 30 por 100, atribuible en dos terceras partes al Tesoro y una tercera al liquidador, tomando como base liquidable la que reglamentariamente se fije.

En vista del tal fallo la Oficina liquidadora estimó que no era aceptable el elemento comprobatorio del líquido imponible y que los demás medios reglamentarios no eran aplicables, y acordó la tasación pericial.

Puesto el acuerdo en conocimiento del Delegado de Hacienda y la propuesta del perito del Fisco, el Ayuntamiento, por su parte, oficio al liquidador comunicándole el nombre del perito por él designado, sin que en el expediente aparezca que éste aceptara el nombramiento ni realizara gestión alguna de peritación, y si que el de la Hacienda valoró los montes en cuantía considerablemente mayor que la que resultaba de la capitalización del líquido imponible.

Aprobada la comprobación, el Ayuntamiento entabló recurso considerando improcedente la tasación pericial por distintos razonamientos y pidiendo que, en todo caso, se rebajase el importe del impuesto del 10 por 100 sobre aprovechamientos forestales, y el del 20 por 100 sobre la renta de bienes de propios.

El Tribunal provincial desestimó el recurso y el Central confirmó esa desestimación en cuanto al fondo y la revocó en cuanto a la pretendida deducción, y dijo que el liquidador procedió dentro de sus facultades al acudir a la tasación pericial, y que al no constar que el perito del Ayuntamiento aceptara el cargo, debe entenderse que se conformó la Corporación con el designado por la Hacienda.

Contra esa Resolución acudió el Ayuntamiento ante la Sala 3.<sup>a</sup>, insistiendo en la improcedencia de la tasación pericial y subsidiariamente su anulación y la práctica de una nueva tasación con intervención de su perito.

La Sala, en definitiva, estimó no cumplido lo previsto en el apartado 4) del artículo 93 del Reglamento sobre renuncia de los peritos si no comienzan a actuar en el término de ocho días, ya que ese plazo ha de contarse desde que se les notifique el nombramiento y en el caso no consta esa notificación, y en consecuencia anuló lo actuado y repuso el expediente al trámite de nombramiento de perito por el Ayuntamiento.

*Comentarios.*—Aparte de la cuestión finalmente resuelta por la Sala, la cual dada su simplicidad, no es acreedora a comentario alguno, hay otras que aparecen de los Resultados que, con cierto detalle, hemos expuesto y que serían merecedoras de alguna glosa, pero como sobre ellas no se traslucen en la sentencia razonamiento de ninguna clase ni tampoco los que las diversas Resoluciones dictadas en la laboriosa y larga odisea del Ayuntamiento recurrente, tuvieron en cuenta al ocuparse de ellas, nos encontramos sin base suficiente para explayar nuestro pensamiento sobre las mismas. Entre ellas están estas dos como

sobresalientes: ¿Cómo, después de conformarse el Ayuntamiento con el primitivo expediente de comprobación y con las liquidaciones que de él se derivaron, y después de su renuncia a impugnar esos actos administrativos, como condición indispensable para pedir la condonación de las multas, según previene el artículo 239 del Reglamento; pudo el Tribunal Central anular esa renuncia y conceder un nuevo plazo al Ayuntamiento para interponer recurso contra aquellos actos?, y también esta otra: ¿Por qué el mismo Tribunal estimó improcedente la comprobación hecha por la Oficina liquidadora tomando el promedio del producto de los montes como elemento comprobatorio para la liquidación de los catorce primeros años liquidados, y la estimó eficaz para el año último, o sea el número quince?

Repetimos que por falta de datos nos abstendemos de opinar, y nos limitamos a consignar esos interrogantes.

*Sentencia del Tribunal Supremo de 6 de junio de 1945.*

LA AMPLITUD DE FACULTADES ADMINISTRATIVAS CONCEDIDAS A LOS GESTORES DE UNA INSTITUCIÓN BENÉFICA, SIEMPRE QUE TIENDAN Y SE DESENVUELVAN EN RELACIÓN CON LOS FINES DE LA INSTITUCIÓN, NO SUPONEN LA EXISTENCIA DE PERSONA INTERPUESTA Y NO ES OBSTÁCULO PARA QUÉ SE CONCEDA LA EXENCIÓN DEL IMPUESTO DE PERSONAS JURÍDICAS.

*Antecedentes.*—En determinado testamento se dispuso la creación de una Fundación para el cumplimiento de ciertas cargas piadosas y la realización de obras de beneficencia e instrucción, bajo el régimen y gobierno de una Junta de Patrónato de personas designadas en el testamento, con relevación expresa de la rendición de cuentas y revestida de las más amplias facultades para formar Reglamentos, celebración de contratos, enajenación de bienes y para el mejor cumplimiento de los fines fundacionales, sin más limitaciones que la fe y conciencia de sus componentes.

Estos otorgaron escritura de aprobación de los Estatutos, desarrollando las disposiciones del testamento determinando los fines piadosos, benéficos y docentes de la Institución y señalando globalmente las sumas a emplear en cada grupo de esos fines.

La Fundación fué oficialmente clasificada como de beneficencia par-

ticular y relevado el Patronato de la rendición de cuentas, mas habiendo solicitado la exención del Impuesto de personas jurídicas, le fué denegada por la Dirección general de lo Contencioso con fecha 10 de mayo de 1934 por no concurrir los requisitos del núm. 8.º del artículo 264 del Reglamento de Impuesto, puesto que existe persona interpuesta, dada la amplia libertad del Patronato para disponer de los bienes y la exención de fiscalización, y aun cuando algunos, como los inmuebles, están adscritos a la realización de su fin dada su inscripción en el Registro de la Propiedad, no ocurre otro tanto con los valores por no haber sido convertidos en láminas intransferibles.

Recurrida tal resolución denegatoria, la Sala revoca el acuerdo y dice que no existe persona interpuesta porque la interposición supone una situación titular de los bienes interferida entre la testadora y la Fundación y la posibilidad de modificar la aplicación de los bienes en forma contraria a la voluntad de aquélla, todo lo cual no se da en el caso, porque las facultades amplísimas dadas, son exclusivamente administrativas y para el mejor cumplimiento de los fines propuestos, como cuando el testamento dice que hagan los patronos como en cosa propia, "cuanto su celo les sugiere para que salgan más beneficiados los necesitados de auxilios, tanto espirituales como materiales", y cuando al prever la necesidad o conveniencia de la venta dispone que sea para obtener mayor renta en beneficios del fin fundacional y sometido el acuerdo al reconocimiento y aprobación del Prelado.

Analiza después la sentencia otras cláusulas del testamento en corroboración de lo dicho, y dice en cuanto a la no conversión de los valores en láminas intransferibles que ello no enerva la adscripción al fin fundacional porque están inventariados y detallados en la escritura fundacional, y además tal requisito nos lo prevé la Ley fiscal como necesario para conceder la exención.

Nos parece tan evidente la doctrina que no requiere comentario, y solamente decimos que nos parece que precisa perfectamente el concepto de persona interpuesta a los efectos fiscales.

JOSÉ M.<sup>a</sup> RODRÍGUEZ VILLAMIL.  
Abogado del Estado y del I. C. de Madrid.