

Jurisprudencia sobre el impuesto de Derechos reales

Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 15 de febrero de 1944.

EL CONTRATO DE ARRENDAMIENTO NO ES LIQUIDABLE EN NINGÚN CASO POR EL CONCEPTO Y TIPO DE LIQUIDACIÓN DE LOS DERECHOS REALES, SINO POR EL CONCEPTO Y TIPO DE "ARRENDAMIENTOS", AL 0,60 POR 100.

Antecedentes.—Consignado en escritura pública, se celebró un contrato de arrendamiento de las plantas bajas de dos casas, por un plazo de siete años, y presentada la escritura a liquidación, la Oficina liquidadora calificó el acto como constitución de derecho real y lo liquidó por el número 24 de la Tarifa, al tipo del 5 por 100, capitalizando la renta estipulada al 5 por 100, y obteniendo así una base liquidable muy superior a la que importaba la merced de todos los años de duración del contrato.

La liquidación fué recurrida ante el Tribunal Económico-Administrativo Provincial, alegando que si en el terreno doctrinal viene discutiéndose largamente si el arrendamiento inscribible en el Registro de la Propiedad es un derecho real o personal, en el terreno legal es incuestionable que el Código civil lo califica como derecho personal, sin que este carácter se desvirtúe por las disposiciones de la Ley Hipotecaria: a lo cual se añadió en el recurso que el artículo 16 del Reglamento del impuesto dispone que se liquiden por el concepto arrendamientos todos los contratos de arrendamiento, cualquiera que sea la naturaleza del documento en que consten y aunque no sean inscribibles en el Registro de la Propiedad, de donde se deduce que el precepto comprende también los inscribibles. El argumento se reforzó diciendo que el artículo 12 del mismo Reglamento, que regula la liquidación de los derechos reales, aunque no excluye de su ámbito más que al derecho real de hipoteca,

no puede comprender actos o contratos que, como el discutido, tienen su marco determinado específicamente en el artículo 16 del propio Reglamento.

En cuanto a la base liquidable, se alegó que habría de consistir, no en la capitalización de la renta, sino en la suma de la misma por todo el período de vigencia del contrato.

El Tribunal Económico-Administrativo Provincial estimó que no era aplicable el tipo de 0,60 y sí el de 5 por 100 asignado a la constitución de derecho real, y en cuanto a la fijación de la base liquidable, dispuso que la renta anual pactada se capitalizase al 4 por 100, con el descuento del 33 por 100, a tenor del apartado 6.º del artículo 87 del Reglamento del impuesto, en relación con el 33 del Reglamento del Catastro de 15 de septiembre de 1932.

La tesis del Tribunal fué que cualquiera que sea la solución que al caso se dé en el terreno doctrinal, es indudable que la posibilidad de la inscripción ha de reflejarse en la calificación fiscal; pues aunque el artículo 16 del Reglamento parece comprender todos los arrendamientos, aun los no inscribibles, esa redacción obedece a que al reformarse el Reglamento de 1927, que no comprendía más que a los que constaban en escritura pública, documento judicial o administrativo, se quiso someter al impuesto todos los arrendamientos, pero no encasillarlos en dicho artículo, y la prueba está en que el número 6.º de la Tarifa no menciona los arrendamientos inscribibles y en cambio el artículo 12 se refiere, sin otra excepción que la hipoteca, a todos los derechos reales.

El Tribunal Central revocó el acuerdo, diciendo que antes de la Ley de 30 de junio de 1892 los arrendamientos sólo se gravaban si eran inscribibles, por entender que generaban un derecho real; pero a partir de ella se gravaron los consignados en documento público, y desde la reforma de 1932, los consignados en cualquier clase de documento, de lo que deduce el Tribunal que el acto sometido a tributación es la constitución del arrendamiento, o sea el contrato, y no el derecho real o inscripción arrendaticia que del contrato pueda derivarse.

En cuanto a la base liquidable, el Tribunal central fijó la resultante de la suma total que el arrendatario había de pagar por todo el tiempo del contrato, porque así lo manda el citado art. 16, y no es de aplicación al caso la capitalización que para fijar la base liquidable establece el art. 65, ni mucho menos el párrafo 6) del art. 87,

ya que se refiere a comprobación de valores y no a fijación de base, puesto que dicho art. 16 es el específico aplicable al caso.

Comentarios.—La resolución del caso es clara y es indudablemente la que el espíritu concordado de los artículos 12 y 16 del Reglamento exige; pero hay que reconocer que la letra de ambos artículos, y especialmente la del 12, da lugar a que la contienda pueda plantearse, dado que no excluye de su ámbito más que al derecho real de hipoteca y supuesto que el arrendamiento inscribible puede ser calificado de derecho real, siquiera su verdadera naturaleza jurídica siga siendo tema de discusión.

Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central, de 7 de marzo de 1944.

RESCINDIDO EL CONTRATO DE EJECUCIÓN DE CIERTAS OBRAS DEL ESTADO POR ACUERDO DE LA ADMINISTRACIÓN Y SIN INSTANCIA NI RESPONSABILIDAD DEL CONTRATISTA, ÉSTE TIENE DERECHO A LA DEVOLUCIÓN DEL IMPUESTO CORRESPONDIENTE AL IMPORTE DE LAS OBRAS NO EJECUTADAS.

Antecedentes.—El Estado contrató determinadas obras en la Base Naval de Marín, y fué oportunamente satisfecho el impuesto de derechos reales por el total importe del contrato.

Por orden ministerial se acordó la rescisión del contrato por haber sobrepasado el contratista con exceso los plazos del contrato y sus prórrogas, sin aplicar penalidad alguna en razón de que el incumplimiento fué debido a falta de materiales no servidos en trámite oficial, y habiendo percibido el contratista todas las cantidades correspondientes a la obra ejecutada.

El contratista, una vez acordada la rescisión, solicitó de la Delegación de Hacienda la devolución del impuesto correspondiente a la diferencia entre el valor de la obra ejecutada y el de la dejada de ejecutar, a lo cual no accedió el delegado de Hacienda, fundado en que la rescisión no se decretó contra la voluntad del contratista, sino que le fué concedida y la aceptó, siendo en consecuencia de aplicar el apartado 5) del art. 58 del Reglamento, que prevé que la rescisión por mutuo acuerdo no da derecho a la devolución del impuesto satisfecho por el contrato rescindido.

Recurrido el acuerdo ante el T. E. A. provincial, con apoyo en el párrafo 1) del citado artículo, por entender que el acuerdo rescisorio fué impositivo, sin culpa del ejecutor y sin que el contrato en la parte rescindida hubiera producido efectos lucrativos, el Tribunal desestimó la reclamación, entendiendo que la rescisión fué de mutuo acuerdo y que era aplicable el mencionado apartado 5).

El Tribunal Central revoca el fallo y acuerda la devolución pedida y dice que no es de aplicación el apartado 4) del mentado art. 58, porque el contratista no incumplió sus obligaciones, y que tampoco lo es el 5) por la razón alegada por el contribuyente, y que en cambio, por aplicación de los apartados 1), 2) y 3) del mismo artículo, deben rectificarse las liquidaciones primitivas, adaptándolas en sus bases a las cantidades correspondientes al importe de las obras ejecutadas.

Diremos, por nuestra parte, como único comentario, que aunque el caso no encaje absolutamente en la letra del art. 58, ya que éste no prevé más que la rescisión total del acto o contrato liquidado, la solución dada por el Tribunal no podía ser otra.

Resolución del Tribunal Económico Administrativo central, de 14 de marzo de 1944.

LA EXENCIÓN DEL IMPUESTO DE PERSONAS JURÍDICAS CONCEDIDA, ENTRE OTRAS, A LOS MUNICIPIOS ADOPTADOS POR EL CAUDILLO, NO ES APLICABLE A LAS LIQUIDACIONES CORRESPONDIENTES A LOS AÑOS ANTERIORES AL PERÍODO DE ADOPCIÓN.

Antecedentes.—El liquidador del partido de C., en 7 de octubre de 1942, requirió al Alcalde de uno de los Ayuntamientos de su demarcación para que presentase relación de los bienes pertenecientes al Municipio, al efecto del pago del impuesto de personas jurídicas, y el requerido contestó enviando certificación comprensiva de la única finca que decía poseer el Municipio y alegando que el Ayuntamiento estaba exento del pago del impuesto de personas jurídicas, a tenor del art. 16 de la Ley de 13 de julio de 1940, por haber sido adoptado por el Caudillo.

La Oficina liquidadora instruyó expediente de comprobación y giró las liquidaciones correspondientes a los años 1928 a 1940, con

multa del 50 por 100, y otras dos más relativas a los años 1941 y 1942, sólo por honorarios de nota, en razón de estimar aplicable a esos años la aludida exención.

Recurridas dichas liquidaciones con fundamento en la antedicha Ley, el Tribunal Económico Administrativo provincial y el central desestiman el recurso y confirman las liquidaciones impugnadas, diciendo que si bien el Ayuntamiento de que se trata, en virtud de haber sido adoptado por el Caudillo, está comprendido en el régimen especial establecido en el Decreto de 23 de septiembre de 1939 y en la Ley de 13 de julio de 1940, y disfruta en su consecuencia de la exención del impuesto sobre los bienes de las personas jurídicas, tal exención no puede alcanzar más que a los tres años a que la misma ley se refiere y no puede hacerse extensiva a las anualidades anteriores porque las exenciones y privilegios tributarios no admiten interpretación extensiva y porque la exención de que se trata es transitoria y sólo aplicable durante los tres años subsiguientes a su publicación, como dispone su art. 17, y además por la regla general de irretroactividad de las leyes, contenida en el art. 3.º del Código civil.

Resolución del Tribunal Económico Administrativo central de 30 de mayo de 1944.

PRESENTADA UNA HERENCIA A LIQUIDACIÓN CON TODOS LOS DATOS NECESARIOS PARA GIRAR LAS OPORTUNAS LIQUIDACIONES Y CON LA PRETENSIÓN DE QUE NO SE GIRE LIQUIDACIÓN A LOS HEREDEROS DE CIERTO LEGATARIO FALLECIDO, NO ES PROCEDENTE LIQUIDAR A CARGO DE ÉSTOS LIQUIDACIÓN CON MULTA DEL 100 POR 100 DE LA CUOTA, A PRETEXTO DE HABÉRSELES REQUERIDO PARA LA PRESENTACIÓN DE DOCUMENTOS.

Antecedentes.—Presentada a liquidación una testamentaria, resultó que el causante nombraba heredera a su única hija y legaba el tercio libre a un hermano.

El presentador manifestó que el legatario había fallecido y solicitó que la liquidación correspondiente a sus herederos no se practicara conjuntamente con las demás a que la herencia diere lugar.

El liquidador giró las liquidaciones oportunas a cargo de la heredera, y con respecto a los herederos del legatario, los requirió para

que presentasen los documentos relativos a la herencia en el plazo de quince días.

Transcurridos éstos sin presentación de dichos datos, el liquidador hizo constar en el expediente el hecho y que giraba la liquidación aplicando la regla 4.^a del art. 221 del Reglamento y giró la liquidación con la multa del 100 por 100 de la cuota.

La liquidación fué recurrida razonando la improcedencia de la multa con apoyo en el mismo art. 221, que supone la negativa infundada del contribuyente a presentar los datos, lo que no ocurría en el caso, ya que todos los necesarios para liquidar habían sido presentados desde un principio por la heredera y por ello los recurrentes creyeron de buena fe que no era necesaria la presentación duplicada, sin que, por lo tanto, hubiera existido resistencia ni propósito de eludir el pago del impuesto.

El Tribunal provincial desestimó el recurso, pero el Central lo acoge y dice que la multa de cuantía igual a la cuota es “a todas luces improcedente”, ya que esa sanción del art. 221, dada su gravedad, supone, según repetidas resoluciones del Tribunal, que los contribuyentes sean reiteradamente requeridos, que se nieguen infundadamente a la presentación de documentos y que la Administración tenga que procurarse por sí misma los elementos necesarios para practicar las liquidaciones, circunstancias que no se dan en el caso, en el que, además, los datos pedidos eran conocidos por la Oficina liquidadora y no tenía por qué recabarlos de nuevo.

En definitiva, añade la resolución, se trataba del supuesto previsto en el art. 125 del mismo Reglamento, que faculta a los presentadores para retirar el documento una vez pagadas las liquidaciones que a ellos afecten, sin perjuicio de que el liquidador practique y exija las demás procedentes una vez expirado el plazo legal de presentación, por lo cual aquél debió hacerlo así; y como la testamentaria había sido presentada fuera del plazo reglamentario, lo procedente era girar la liquidación recurrida, al igual que las demás, con la multa ordinaria por presentación fuera de plazo y no la extraordinaria de investigación.

Por nuestra parte solamente añadiremos que el criterio del Tribunal es el único sostenible y que no hace otra cosa que reiterar el criterio restrictivo con que viene aplicando la aplicación de las sanciones de los artículos 221 y 223.

Resolución del Tribunal Económico Administrativo central de 30 de mayo de 1944.

LA LIQUIDACIÓN DEL IMPUESTO POR DISOLUCIÓN DE SOCIEDAD HA DE GIRARSE AL 1,20 POR 100 SOBRE EL CAPITAL NOMINAL SI AL SOLICITAR LA LIQUIDACIÓN NO SE ACOMPAÑA EL BALANCE INMEDIATAMENTE ANTERIOR AL ACUERDO DE DISOLUCIÓN, O, EN SU DEFECTO, NO SE HACE ADJUDICACIÓN EXPRESA DEL CAPITAL A LOS SOCIOS O A TERCERAS PERSONAS. ESA LIQUIDACIÓN ES RECTIFICABLE DENTRO DEL AÑO, PERO PARA ELLO ES INDISPENSABLE QUE SE PRESENTE LA ESCRITURA O DOCUMENTO DE LIQUIDACIÓN DEFINITIVA, SIN QUE SEA SUFICIENTE LA PRESENTACIÓN DE UN SIMPLE BALANCE SOCIAL DENTRO DE DICHO PLAZO.

Antecedentes.—En junta general extraordinaria celebrada por una Sociedad anónima se acordó ponerla en liquidación por haber cesado en sus operaciones, dándose de baja en la contribución industrial.

Ese acuerdo fué tomado en 28 de junio de 1941, y en 10 de septiembre siguiente se presentó a la Oficina liquidadora un documento privado para la liquidación del impuesto, acompañando un balance de situación en extracto, de fecha 30 del mismo mes, del que resultaba un activo de capital importante 175.000, y un total haber de más de un millón de pesetas, con un pasivo equivalente.

El 15 de octubre del mismo año la Oficina liquidadora giró una sola liquidación por disolución al 0,60 y con multa y demora.

Recurrida tal liquidación, y llegado el período de alegaciones, se presentó en abril de 1942 un extracto de balance del que aparecía que en dicha fecha el capital social de 175.000 pesetas se había reducido a 26.904,02, pretendiendo que sobre esa base se girara la liquidación, puesto que es la determinación concreta de las cifras del que sirvió de base a la liquidación impugnada.

En otro escrito posterior se dijo que en virtud de lo dispuesto en los apartados 15), 16) y 17) del artículo 19 del Reglamento sobre liquidación provisional, en estos casos son necesarios dos documentos: uno, el acuerdo de poner en liquidación la Sociedad, y otro, el balance consiguiente a la liquidación, y que a éste hay que atenerse, de donde

deduce que la cifra de dicho balance de abril de 1942 es la que debe servir de base de liquidación.

El Tribunal provincial entendió que estuvo mal aplicado el tipo de 0,60, y dispuso que se aplicase el de 1,20 por 100, con la multa de 30 por 100, sin perjuicio de que la Oficina liquidadora reclamase el último balance anterior al acuerdo de disolución para, en su caso, liquidar al 0,60 el exceso o diferencia del capital social líquido sobre el doble del capital nominal, como previene el apartado 15) del precitado art. 19 del Reglamento.

Este fallo fué recurrido, insistiendo en que la base liquidable es la resultante del mencionado segundo balance; y el Tribunal central dice que por imperativo del citado apartado 16) basta que exista el acuerdo de poner en liquidación la Sociedad para que se practique la liquidación, y que ésta es provisional y revisable dentro del año, pero para ello es inexcusable que se presente la escritura o documento de liquidación definitiva, no siendo bastante el simple balance social, y, por otra parte, para que pudiera haberse aplicado el tipo de 0,60 era menester que se hubiera acompañado, como previene el apartado 15), el último balance anterior al acuerdo de disolución, y esta característica no se daba en el primeramente presentado, que era de fecha posterior, ni tampoco en el presentado con el escrito de alegaciones, porque para ser eficaz debió ser presentado en el primer momento.

Comentarios.—En realidad, el fondo del asunto no es acreedor a ninguno. Unicamente nos parece advertir a través de los no muy claros Resultandos de la resolución examinada que se sostuvo por la recurrente la tesis de que la revisión de la liquidación provisional dentro del año permite atenerse a las cifras que dé el balance del momento en que se pide la liquidación definitiva, y esto no es lo reglamentario, sino que hay que atenerse al momento del acuerdo de disolución, porque de lo contrario podría resultar que como consecuencia de las operaciones de liquidación, el haber social podría quedar considerablemente mermado o reducido a la nada en el momento en que se pide dicha revisión y liquidación definitiva. Basta considerar que en todo ese tiempo pueden haberse hecho pagos, entregas y dispendios reductores todos ellos del haber social.

JOSÉ M.^a RODRÍGUEZ VILLAMIL.

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