

## Jurisprudencia sobre el impuesto de Derechos reales

*Resolución del Tribunal Central de 29 de julio de 1941.*

EL ACTO DE DISOLUCIÓN DE SOCIEDAD TRIBUTA AL 1,20 POR 100 SOBRE TDHO EL CAPITAL NOMINAL SI NO SE ACOMPAÑA AL DOCUMENTO LIQUIDABLE EL ÚLTIMO BALANCE ANTERIOR AL ACUERDO DE DISOLUCIÓN NI SE HACE ADJUDICACIÓN EXPRESA DEL CAPITAL A LOS SOCIOS O A TERCERAS PERSONAS, CUYOS SUPUESTOS SE DAN CUANDO EN LA ESCRITURA DE DISOLUCIÓN SE CONSIGNA SOLAMENTE EL EFECTIVO RESULTANTE DESPUÉS DE REALIZADOS LOS BIENES Y CUMPLIDAS LAS OBLIGACIONES SOCIALES, ADJUDICÁNDOSE EL METÁLICO OBTENIDO COMO RESULTADO DE LA LIQUIDACIÓN.

SI NO SE PONE EN CONOCIMIENTO DE LA OFICINA LIQUIDADORA EL ACUERDO DE LIQUIDACIÓN DE LA SOCIEDAD DENTRO DEL TÉRMINO REGLAMENTARIO DE TREINTA DÍAS, PROcede EXIGIR LA MULTA CORRESPONDIENTE POR FALTA DE PRESENTACIÓN DEL DOCUMENTO EN PLAZO.

*Antecedentes.*—En escritura de fecha 21 de diciembre de 1940 se hizo constar: que por escritura de 23 de mayo de 1923 las Sociedades Miller y Compañía y Curbelo y Compañía constituyeron una Sociedad mercantil denominada "Almacenes de Vinos de Santa Catalina, Limitada", con un capital de 350.000 pesetas, de las que aportaron cada una de ellas, respectivamente, el 75 por 100 y el 25 por 100; que por otra escritura de fecha 1 de septiembre de 1927 el capital de esa Sociedad fué elevado a 700.000 pesetas, aportando cada una de aquellas dos Sociedades el mismo tanto por ciento del nuevo capital, de modo que el capital de la primera en la nueva Sociedad alcanzó la cifra de 525.000 pesetas y el de la segunda 125.000; que en junta ge-

neral de la Sociedad "Almacenes de Vinos de Santa Catalina", celebrada el 18 de junio de 1940, y ante el resultado de los balances de 31 de marzo de 1940 y 1.<sup>o</sup> de abril de 1939, que arrojaba una pérdida considerable, y atendidas otras circunstancias, acordó dar por terminada la Sociedad el día 30 de dicho mes de junio, proceder seguidamente a su liquidación y, una vez hechas las operaciones necesarias al efecto, otorgar la escritura de disolución; que, hechas todas esas operaciones y realizados todos los bienes sociales y cumplidas todas las obligaciones que sobre la Sociedad pesaban, había quedado un remanente en efectivo de 240.345,91 pesetas, y que esa cifra se repartía en la misma proporción en que las dos Sociedades primeramente nombradas habían aportado el capital de la disuelta, o sea, un 75 por 100 para Miller y Compañía y el 25 por 100 restante para Curbelo y Compañía.

En su consecuencia formularon el siguiente balance y distribución de capital: Activo, después de realizados todos los bienes y cumplidas todas las obligaciones, 240.345,91 pesetas; pasivo: el capital social que, por efecto de las pérdidas, ha quedado reducido a esa misma cifra, y que se distribuye así: tres cuartas partes a Miller y Compañía, 180.259,43 pesetas, y una cuarta parte a Curbelo y Compañía, 60.085,48 pesetas; con lo cual, y en cumplimiento del acuerdo citado de la junta general, daban por liquidada y disuelta la Sociedad "Almacenes de Vinos de Santa Catalina".

La oficina liquidadora, al serle presentada la mencionada escritura, liquidó al 1,20 por 100 con multa del 30 por 100 por presentación fuera del plazo reglamentario sobre la base del capital social aportado por cada una de las dos Sociedades, esto es, a Miller y Compañía sobre 525.000 pesetas y a Curbelo y Compañía sobre pesetas 175.000.

Ambas liquidaciones fueron recurridas por la razón de que, conforme al primer inciso del apartado 15) del art. 19 del Reglamento, la disolución de Sociedad tributa al 0,60 por 100 sobre el haber líquido cuando se acompaña el último balance anterior al acuerdo de disolución o, en su defecto, se hace adjudicación del capital a los socios o a tercera personas, requisitos ambos que, a juicio de los recurrentes, concurren en el caso ya que el capital quedó convertido en efectivo como consecuencia de la realización de las mercancías existentes en la Sociedad; y en cuanto a la multa por presentación del

documento fuera de plazo se alegó que la escritura de disolución, de fecha 21 de diciembre de 1940, fué presentada el 30 del mismo mes, dentro, por tanto, del plazo reglamentario.

Este argumento fundamental lo reforzaron los reclamantes diciendo que aunque el mencionado art. 19, en su apartado 16), dispone que para que la liquidación se practique bastará que exista el acuerdo de poner en liquidación la Sociedad y que aquélla tendrá el carácter de provisional, ese precepto no impone al contribuyente la obligación de presentar tal acuerdo en la oficina liquidadora, sino que se limita a consignar una facultad o posibilidad de efectuar la liquidación; y aun en el supuesto de que hubiera que hacer la presentación — continúan diciendo los recurrentes —, ello no produce otra consecuencia que la de girar una liquidación provisional, que habría de modificarse al presentar la escritura de disolución, y como ésta fué presentada dentro del plazo, se practicó, desde luego, la liquidación definitiva, en la que no cabe apreciar demora ni imponer sanción alguna.

El Tribunal provincial Económicoadministrativo desestimó el recurso, y el Central confirmó tal desestimación.

El segundo, después de transcribir el apartado 16) del art. 19, según el cual basta que exista el acuerdo de poner en liquidación la Sociedad para que la liquidación practique, dice que de él se infiere que la liquidación del tributo por disolución de Sociedad tiene dos momentos. uno, el del acuerdo de poner en liquidación la Sociedad, en cuyo instante nace la obligación de ponerlo en conocimiento de la Administración, acompañando el último balance anterior al acuerdo a fin de que se practique la liquidación provisional a cuenta de la definitiva, y otro, el de liquidación definitiva de la Sociedad, que impone también la obligación de presentar el documento respectivo en la oficina liquidadora en el plazo de un año, al objeto de girar, en su caso, la liquidación complementaria o de rectificar la provisional en beneficio del contribuyente.

Esto supuesto, como en el caso discutido, el acuerdo de poner en liquidación la Sociedad se adoptó en julio de 1940, en ese día nació la obligación de presentar en la oficina liquidadora certificación o testimonio de tal acuerdo, junto con el balance anterior formado el 31 de marzo del mismo año; y al no haber procedido así los recurrentes es claro, sigue diciendo el Tribunal, que quedaron incumplidos los

preceptos reglamentarios con todas las consecuencias fiscales derivadas del incumplimiento, como son la aplicación del tipo de liquidación del 1,20 y la imposición de la multa por falta de presentación en plazo.

Según eso, la aplicación del tipo de 0,60 a la cantidad que, como capital social, se fija en la escritura de 1940, suponiendo, como quieren los reclamantes, que se han cumplido los requisitos del párrafo 15) del art. 19 del Reglamento, no es procedente, en primer lugar, porque la cuenta que en la escritura figura como balance no puede estimarse como tal balance porque no figuran en él las partidas del activo y del pasivo a fin de poderlas comparar y deducir lo que realmente constituya el haber social líquido, y, en segundo lugar, porque aunque tal cuenta fuera un verdadero balance, no es ese al que el Reglamento se refiere, sino al último anterior al acuerdo de disolución, y, en tercer lugar, porque tampoco se hace adjudicación expresa del capital a los socios o a tercera personas, como preceptúa el citado apartado 15).

*Comentarios.*—Parécenos que la conclusión a que llega el acuerdo estudiado es acertada, dados los términos y antecedentes concretos del caso, pero éste nos sugiere la consideración de que el tipo aplicado no sería el procedente si las dos Sociedades que, como socios formaban la Sociedad disuelta, no hubieran llevado a cabo la realización del haber social hasta convertirlo en metálico partible, o que, aun hecha esa conversión, hubieran acompañado el balance correspondiente.

Lo que el Reglamento quiere es saber cuál es el haber líquido, pero quiere saberlo a la vista del balance anterior al acuerdo de disolución, no a la vista del resultado de la liquidación del mismo. Tiene esto importancia, porque la disolución de una Sociedad no da lugar solamente al acto específico de "disolución", o sea, el de pago a los socios de su participación en el haber social, sino que existen o pueden existir, por lo menos, los de adjudicación en pago o para pago de deudas como consecuencia de los créditos positivos o negativos que la Sociedad tenga en el momento en que se toma el acuerdo de disolución; y claro es que todos esos actos se sustraerían al impuesto si al conocimiento de la oficina liquidadora no llegase más que el resultado de la realización del haber social después de haberlo enaje-

nado y convertido en el metálico resultante una vez hechas efectivas todas las obligaciones sociales.

Lo que el Reglamento quiere evitar, por lo tanto, al sancionar con el tipo de 1,20 la falta de balance o, en su defecto, de adjudicación expresa del capital a los socios o a terceras personas es el desconocimiento del haber social íntegro y de los actos que sus diversas partidas puedan encerrar; de donde se puede concluir que si en el caso presente se hubiera consignado en la escritura de disolución el balance completo no nos ofrece duda que hubiera sido procedente la multa nacida de la presentación del documento fuera del plazo de treinta días, contados a partir del acuerdo de terminación de la Sociedad, pero no tendría razón de ser la aplicación del tipo de 1,20 sobre todo el haber nominal de la Sociedad disuelta.

*Resolución del Tribunal Central de 7 de octubre de 1941.*

LOS ALBACEAS CARECEN DE PERSONALIDAD PARA SOLICITAR LA CONDONACION DE LAS MULTAS IMPUESTAS A HEREDEROS Y LEGATARIOS.

Esta Resolución confirma la doctrina reiteradamente sentada por el Tribunal Central y también por el Tribunal Supremo relativa a la personalidad de los albaceas para pedir condonación de multas. Según tal criterio, el título de albacea no faculta para representar a los herederos en lo que se relaciona con la condonación de multas impuestas a éstos, porque tal título no les autoriza para defender los intereses particulares de aquéllos como contribuyentes, y sólo éstos, o la persona legalmente autorizada por ellos, pueden pedir el perdón de la sanción que les fué impuesta. Así se desprende de lo previsto en los arts. 15 y 114 del Reglamento de Procedimiento en las reclamaciones económicoadministrativas de 29 de julio de 1924.

El Tribunal Supremo, por su parte, ya dejó sentado en su sentencia de 28 de mayo de 1925 que el albacea, como tal, no tiene personalidad para recurrir contra las liquidaciones giradas a los herederos, y en el mismo sentido abunda el Tribunal Central Económicoadministrativo en su Resolución de 5 de febrero de 1935.

*Resolución del Tribunal Central Económicoadministrativo de 14. de octubre de 1941.*

LA COMPRA DE BIENES MUEBLES POR EL ESTADO MEDIANTE EXPEDIENTE DEL QUE APARECE LA CONFORMIDAD DE LAS PARTES CONTRATANTES ESTÁ SUJETA AL IMPUESTO AUNQUE NO SE HAYA CELEBRADO SUBASTA NI CONCURSO.

*Antecedentes.*—La Junta económica de la Dirección general del Ministerio del Aire acordó en 1940 la adquisición, por gestión directa con una casa constructora, de ciertos muebles para los Centros de aquel Ministerio con arreglo a presupuestos facilitados por dicha casa.

Realizada la entrega y pasada la correspondiente factura, la Ordenación de pagos de dicho Ministerio expidió los libramientos oportunos al efecto de que la Tesorería central del Ministerio de Hacienda los hiciese efectivos.

La Abogacía del Estado en la Caja general de Depósitos giró liquidación por Derechos reales al tipo de 2,50 como compra de muebles, y la casa constructora recurrió las liquidaciones, alegando que tales adquisiciones estaban exentas, porque en nada se diferencian de las que un particular realiza en un establecimiento mercantil, ya que no hubo concurso ni subasta.

El Tribunal Central desestima el recurso, y dice que la exención pretendida no está comprendida en el núm. 5.<sup>º</sup> del art. 3.<sup>º</sup> de la Ley ni tampoco en el núm. 8.<sup>º</sup> del mismo artículo, porque el primero se refiere a contratos verbales mientras no se eleven a documento escrito, y el segundo a los que tienen lugar en establecimientos y sitios públicos de venta, cuyas circunstancias no concurren en el caso, puesto que en él precedió la presentación de los presupuestos del suministro y la aceptación de los mismos por la mencionada Junta económica.

*Comentarios.*—Como hemos hecho observar en otros casos análogos por nosotros comentados en números anteriores de esta Revista, la discusión no cabría dada la actual redacción del último párrafo del art. 48 del Reglamento, según el cual basta, como es sabido, que en estos contratos o adquisiciones exista cualquier diligencia o actuación administrativa escrita para que la exención no se aplique,

pero en el anterior Reglamento, que es el aplicado al caso, sí había motivos para sostener lo contrario, es decir, la no sujeción al impuesto con arreglo a la norma general de que la sujeción de los actos intervivos supone siempre la previa existencia del documento en que consten. Ello, no obstante, la jurisprudencia del Tribunal Central venía aplicando a las adquisiciones de bienes muebles por el Estado un criterio restrictivo como el que campea en la Resolución que comentamos.

JOSÉ M.<sup>a</sup> RODRÍGUEZ-VILLAMIL.

Abogado del Estado y del I. C de Madrid.